

Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi, Mevcut Durumu ve Etik Sorunlar

Hakan Seldüz¹

Özet

Muhasebe meslek etiği hakkındaki ilk çalışmalar ulusal bazda olmak üzere 20. Yüzyıl başlarında ABD’de başlamış, 1977 yılından itibaren uluslararası bir nitelik kazanarak 2000’li yıllarda küresel boyuta evrilmiştir. Bu bağlamda 1989 tarih ve 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’ndaki bazı maddeler ve bu yasaya dayanılarak 1990’da çıkarılan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik vasıtasıyla Türkiye’de de muhasebe meslek etiği konusunda temeller atılmış; ilerleyen yıllar boyunca küresel gelişmeler doğrultusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Bu çalışmada, muhasebe meslek etiğinin gelişim süreci ve mevcut durumunun ayrıntılı bir biçimde ele alınarak muhasebe meslek etiği kapsamında yaşanan önde gelen etik sorunların belirtilmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda kapsamlı ve sistematik bir literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Erişilen ulusal ve uluslararası araştırmalarda belirtilen etik sorunlar ve bunların sebepleri üzerinde durularak bunların azaltılmasına yönelik bazı önerilerde bulunulmuştur.

İncelenen yayınlar doğrultusunda sonuç olarak, etik ikilem ve ihallerin genellikle mükellef veya işveren baskısından kaynaklandığı; oda tarifeleri altında hizmet sunulması yüzünden yaşanan haksız rekabetin önde gelen etik ihlal olduğu; oda denetimlerinin sıklaştırılmasının, yaptırımların güçlendirilmesinin ve etik eğitimlerin artırılmasının etik sorunların önlenmesinde işe yarayabileceği yönündeki ifadelerin yaygın olduğu görülmüştür.

1 Dr. Öğretim Üyesi, Aksaray Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Aksaray, Türkiye. hakanselduz@aksaray.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-3445-2756

1. Etikle İlgili Kavramsal Çerçeve

Ahlak ve etik kavramları birbirlerine yakın görünmelerine rağmen farklı anlam ve kapsamları ifade etmektedir. Arapça kökenli bir kelime olan ahlak, Türkçe’de Batı dillerindeki Latince kökenli “*morals*” kavramının karşılığı olarak kullanılmaktadır. Ahlak; bir toplum, grup veya birey tarafından iyi, doğru ve hoş olarak kabul edilen nitelik, huy, davranış ve kurallar temelinde oluşan değer yargıları ile yaşam tarzlarının bireylere benimsetildiği gayri resmi toplumsal bir sistemi ifade etmektedir (Özlem, 2017; TDK, 2022). Bu yönü, ahlak kavramının hem bireysel hem de toplumsal boyutta ele alınmasını mümkün kılmaktadır. Yazılmamış kurallardan oluşan sosyal ahlak anlayışı kapsamındaki bazı değer yargıları farklı toplumlar, dönemler ve sosyal kesimler bakımından değişkenlik gösterebilirken bazıları daha sabit özellikler taşımaktadır. Örneğın yalan söylemek hemen her toplumda ve dönemde olumsuz bir davranış olarak değerlendirilirken; kadınların açık kıyafet tercihleri veya erkeklerin şort giymesi gibi konulara ilişkin iyi-kötü, kabul edilebilir-edilemez ya da nötr biçimindeki değerlendirmeler toplumlar, kesimler ve dönemlere göre farklılık gösterebilmektedir (Bodur, 2017).

Etik ahlaktan daha farklı bir içeriğe sahiptir. Hakkındaki çalışmalar Antik Yunan felsefesine ve Aristoteles’e kadar uzanmaktadır (Aymankuy & Sarıoğlan, 2005). Antik Yunan’daki “*ethos*”, “*ethas*” ve “*ethikos*” kavramlarından türeyen etik; bireyin karakteri, alışkanlıkları, gelenekleri ve davranışlarının kaynağıyla ilişkilendirilmektedir. “*Ethikos*” kişilerin bireysel davranışlarını, ilgili toplumda onaylanan alışkanlıklar ve beklentiler doğrultusunda oluşmuş ahlak ilkeleri temelinde değerlendiren bir anlayışı ifade eder (Bilen, 2008; Bilen & Yılmaz, 2014). Etik, Türkçe’de aktöre, sağıtöre veya törebilim gibi karşılıklarla ifade edilmektedir. Bireysel davranışları iyi-kötü ve doğru-yanlış ölçütlerine göre açıklamayı ve değerlendirmeyi konu edinmektedir. Bu nedenle etik, ahlak kavramının felsefi açıdan incelenmesi olarak felsefenin bir alt dalı veya bir felsefe disiplini niteliğindedir (Bodur, 2017; Akbaş & Çırpan, 2021).

Etik; erdem ve ahlaksızlık, iyi ve kötü, doğru ve yanlış gibi konuları sistematik bir ele alışla inceleyerek insan davranışlarına, ahlak ilkelerine ve iyi ile kötünün ayırımına odaklanmaktadır. Bir toplum, grup, topluluk veya meslek çevresi tarafından benimsenmiş ahlaki anlayış doğrultusunda, bu yapıların üyesi olan bireylerin davranışlarıyla ilgili norm, ilke, kural ve uygulamaları ele almaktadır (Ceylan & Terzi, 2016). Ayrıca etik; davranışlara ilişkin karar alma süreçlerinde yer alan bireylerin ve çevrelerin ahlaki bağlılıkları, sorumlulukları ve sosyal adalet anlayışlarıyla da ilişkilidir. Bu yönüyle etik, bireyin doğruyu yanlıştan ayırabilme yeteneğini ve doğru olan davranış gösterilmede üstlendiği sosyal sorumluluk faktörünü de kapsamaktadır (Albez & Yıldırım, 2005).

Bazı durumlarda doğru olan davranışı sergileme konusunda hissedilen baskı, insanları etik ikilemler veya açmazlarla karşı karşıya bırakabilmektedir. Böyle durumlarda etik; kişilere doğru ve yanlış davranışlar hakkında kılavuzluk eden yazılı olmayan ilke ve değerler bütünü olarak da değerlendirilir (Bilen, 2008; Akadakpo & Enofe, 2013; Akenbor & Tennyson, 2014; Adekoya vd., 2020).

Ahlak ve etik kavramlarının aralarındaki farklılıkları daha belirgin hale getirmek amacıyla bazı değerlendirmeler yapılabilir. Öncelikle etik de toplumsal ahlak gibi dinamik bir yapıyla sosyokültürel süreçlerde gelişimini sürdürmektedir (Albez & Yıldırım, 2005; TMMOB, 2012). Ancak etiğin dinamik yapısı toplumsal ahlağın değişken yapısından farklıdır. Toplumsal ahlak açısından uygun veya uygunsuz kabul edilen bazı davranışlar zaman içerisinde değişebilirken, etik dışı olarak değerlendirilen davranışların zamanla etik hale gelmesi genellikle mümkün görülmemektedir. Örneğin belirli bir dönemde veya toplumda kadınların dekolteyi ya da kolsuz kıyafet giymesi ahlaki açıdan uygun bulunmazken, zamanla bu durum normal veya önemsiz kabul edilebilir hale gelebilmektedir (Bodur, 2017). Buna karşılık bir öğretmenin öğrencilerin görüntülerini velilerden izin almadan sosyal medyada paylaşması, sosyal medya kullanımının ilk dönemlerinde ciddi bir sorun olarak görülmezken artan toplumsal hassasiyet sonucunda etik dışı kabul edilmeye başlanmış, daha sonra 6698 Sayılı Kişisel Verileri Koruma Kanunu'yla birlikte hukuki açıdan da sakıncalı hale gelmiştir (Bozçalı, 2023). Ancak kamu görevlilerinin çeşitli süreçlerde tanıdıklarını kayırmaları gibi nepotist uygulamaların etik dışılığı, zamanla etik bir davranış niteliği kazanmayacaktır. Bu nedenle etiğin değişim dinamiğinin toplumsal ahlağın değişiminden farklı bir yapıya sahip olduğu söylenebilir (Çelik & Dağdeviren, 2015).

Etik önceleri yazılı olmayan ilke ve kurallar bütünü olarak görülmüştür (Aymanıkuy & Sarıoğlu, 2005). Zamanla belirli toplumsal alanlara ve mesleklere özgü etik anlayışları geliştikçe iş yaşamı ve mesleki uygulamalarla daha fazla bağdaştırılmaya başlanmıştır (Ceylan & Terzi, 2016). Bu doğrultuda etik ilkelerin ahlaki değer ve kurallara kıyasla daha belirgin hale gelmesi gerektiği düşüncesi güç kazanmış, iş ve meslekle ilgili etik ilkelerin yazılı biçimde düzenlenmesi anlayışı yayılmıştır (Çelik & Dağdeviren, 2015; Ceylan & Terzi, 2016).

Ahlak, davranış kurallarının uygulanmasıyla doğrudan bağlantılıdır. İnsanların doğru davranışı sergileme konusunda toplumsal baskı veya en hafif ifadeyle bir teşvik unsurudur. Oysa etik iyi, doğru, adil ve yararlı olanı tanımlamakta; bu davranışların gerçekleştirmelerini doğrudan sağlayamamaktadır (Çiçek vd., 2013). Başka bir ifadeyle etik, kendiliğinden özgün bir eylem ya da davranış teorisi meydana getirmemektedir (Arslan,

2020). Bu yaklaşımla ele alınacak olursa, etiğın inceleme alanını toplumlara ve dönemlere göre değışebilen ahlak kurallarının oluşturduğı daha açık biçimde görülebilmektedir (Bodur, 2017; Akbaş & Çırpan, 2021).

Zaman geçtikçe etik; tüketici hakları, fırsat eşitliğı, sosyal adalet, çevrenin korunması, kişisel veri güvenliğı gibi çeşitli konularda da önemli bir yer edinmiştir. Bu gelişmeler doğrultusunda, temelde adil, doğru, yararlı ve iyi olanı belirlemek amacıyla ahlak kurallarını ve ilkelerini inceleyen bir felsefi bir disiplin olan etiğın; giderek fazilet, dürüstlük ve erdem merkezli bir kavrayışa doğru yöneldiğı söylenebilir (Akbaş vd., 2009).

1.1. Etiğın Oluşumu Üzerinde Etki Sahibi Bazı Sosyokültürel ve Normatif Kavramlar

Etik kuralları belirli toplumların değer yargıları çerçevesinde şekillenmekte; zaman ve mekâna bağılı olarak değışebilmektedir (Bodur, 2017). Bu doğrultuda, bireylerin davranışlarının bir toplum ya da sosyal yapı içerisinde etik kabul edilip edilmemesinde, ilgili yapıda benimsenen çeşitli sosyokültürel unsurların etkili olduğı söylenebilir (Özçelik, 2020).

1.1.1. Toplumsal Davranış Kalıplarına İlişkin Kavramlar

Toplumsal yaşam içerisinde bireylerin sergileyebileceğı tüm davranış biçimlerinin hukuk kuralları aracılığıyla ayrıntılı şekilde düzenlenebilmesi mümkün değildir (Kirik, 2007). Bir toplumda hangi davranışların uygun, kabul edilebilir ya da beklenen nitelikte görüldüğü yalnızca yasal çerçeveye değil, aynı zamanda o toplumun benimsediğı ahlaki değerlerle de ilişkilidir (Soylu, 2018). Bunun yanında toplumların tarihsel süreç içerisinde oluşturdukları töreler, adetler, gelenekler ve görenekler gibi yazılı olmayan çeşitli normlar da bulunmaktadır. Söz konusu normlar, bireylerin toplumsal yaşam içerisindeki davranışlarına yön vermekte ve sosyal beklentilerin şekillenmesinde etkili olmaktadır. Bu nedenle insanlar, sosyal çevrede kabul görmek, olumlu değerlendirilmek ve toplumsal düzenin devamlılığına uyum sağlamak amacıyla bu normlara uygun davranışlara yönelebilmektedirler (Kutluk & Ersoy, 2011).

Toplumların kültürel yapıları içerisinde yer alan töre, adet, gelenek ve görenek kavramları, bireylere hangi davranışların uygun görüldüğü konusunda rehberlik eden başlıca sosyokültürel normlardandır. Arapça kökenli örf kavramının Türkçe karşılığı olan töre; uzun yıllar boyunca kuşaktan kuşağa aktarılan, toplum üyeleri arasında ortak bağ oluşturan ve yerleşik hale gelmiş davranış kurallarını ifade etmektedir. Sosyokültürel normlar arasında yaptırım gücü en yüksek yapılardan biri olan töreye aykırı davranılması halinde bireyler, dışlanma gibi ağır toplumsal sonuçlarla karşılaşabilmektedir. Adet ise herhangi

bir zorlayıcı güç bulunmaksızın toplum üyeleri tarafından zamanla benimsenen, tekrarlandıkça yaygınlaşan ve giderek yapılması gerekli görülen davranış biçimleri olarak değerlendirilebilir. Bölgelere göre farklılık gösterebilen adetler, töreye kıyasla daha hızlı değişebilmekte; ancak yaptırım gücü kazanmaları halinde zaman içerisinde töre niteliği de alabilmektedir. Bu bakımdan töre ve adetlerin toplumsal normların oluşumunda belirleyici bir işleve sahip oldukları söylenebilir.

Belirli bir kültür içerisinde uzun süredir varlığını koruyan ve çoğunlukla sözlü aktarım yoluyla nesilden nesile taşınan alışkanlıklar bütünü gelenek olarak tanımlanmaktadır. Gelenekler, değişime karşı görece dirençli yapıları nedeniyle yaptırım gücü bakımından adetlerden daha zayıf, göreneklerden ise daha güçlü kabul edilmektedir. Görenek kavramı ise bireylerin birbirlerinden görerek benimsedikleri ve tekrar yoluyla alışkanlık haline getirdikleri davranış kalıplarını ifade etmektedir. Bunların zamanla terk edilmesi veya başka uygulamalarla yer değiştirmesi daha kolay olduğundan, göreneklere aykırı davranışlar karşısında ortaya çıkan toplumsal tepkiler de gelenek ve adetlere kıyasla daha sınırlı düzeyde kalabilmektedir (İşgüden, 2007). Erkek çocukların sünnet olması töreye; sünnet olacak çocuk için eğlence düzenlenmesi adete; eğlencede yakınlık derecesine uygun hediyeler verilmesi geleneğe ve ebeveynlerin uygun kıyafetler tercih etmeleri ise göreneğe örnek olarak gösterilebilir.

Bu değerlendirmeler doğrultusunda, töre, adet, gelenek ve göreneklerden oluşan sosyokültürel normların toplumların ahlaki yapısının şekillenmesinde önemli etkiler taşıdığı ve bazı ahlaki ilkelerin oluşumuna doğrudan katkı sağladığı ileri sürülebilir. Bu nedenle söz konusu normların, ahlaki kuralları inceleyen etik disiplininin inceleme alanı içerisinde değerlendirilmesi ve etik kuralların belirginleşmesinde etkili unsurlar arasında görülmesi mümkündür.

1.1.2. Dini İnançlar

Sosyokültürel unsurlar arasında yer alan dini inançların, bazı toplumlardaki etik kuralların oluşumu ve gelişim süreci üzerinde etkili olduğu ifade edilebilir (Özçelik & Angı, 2017). Toplumsal yaşamda hangi davranışların doğru veya yanlış olarak değerlendirileceğini konu edinen etiğin temelinde ahlak yer almaktadır. Bireysel davranışlara ilişkin ahlaki ölçütler büyük ölçüde dini ve felsefi temellere dayanmakta, bu ölçütler bireylerin davranışlarını yönlendirmektedir (Kısakürek & Alpan, 2010; Dinç & Tunçer, 2015; Gür, 2018).

E. Durkheim din kavramını, kutsallık atfedilen kişi, olay, zaman, mekân ve benzeri unsurlara ilişkin inançlar ile uygulamalardan oluşan bir sistem olarak görür. Dinin bireysel, ailevi ve toplumsal yaşam içerisindeki konumu

nedeniyle hem inançların hem de ahlaki ölçütlerin şekillenmesinde önemli bir role sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu doğrultuda dini inançların, sosyokültürel normların ve toplum tarafından bireylerden beklenen davranışların oluşumunda etkili olduğu söylenebilir. Dini değerler ve bu değerlere dayanan inanç sistemleri, bireylerin davranışlarını yönlendirerek bazı toplumsal yapıların biçimlenmesinde de etkili olabilmektedir. Din; iyi-kötü ile doğru-yanlış ayırımını ortaya koyarken aynı zamanda doğru, iyi, merhametli ve adil davranışları teşvik etmektedir. Özellikle davranışların ölüm sonrası yaşamda ödül veya cezayla karşılık bulacağına ilişkin inanç aracılığıyla bireyleri belirli davranışlara yönlendirebilmekte, hatta bazı durumlarda bunu zorlayıcı bir niteliğe dönüştürebilmektedir. Etik ise daha çok iyi-kötü ve doğru-yanlış gibi kavramları açıklama ve değerlendirme işleviyle sınırlı kalması bakımından din ve inançlardan ayrılmaktadır. Bununla birlikte, ahlaki ölçütlerin oluşumu üzerindeki etkileri nedeniyle dini inançların etik değerlerin belirlenmesi ve toplum tarafından benimsenmesinde önemli bir role sahip olduğu belirtilmektedir. Bu nedenle etik ile dini inançlar arasında karşılıklı bir değer alışverişinin bulunduğu söylenebilir (İşgüden, 2007). Ancak, etik ilkelerin oluşumu üzerindeki etkileri vurgulansa da bazı ampirik araştırmalarda dini inançların etik davranış sergileme üzerinde uygulamada güçlü veya belirgin bir etkiye sahip olmadığı yönünde sonuçlara da ulaşılmıştır (Çiçek vd., 2013; Karabayır vd., 2018).

1.1.3. Yasal Düzenlemeler

Toplumsal yaşam üzerinde töre, adet, gelenek, görenek, dini inançlar ve ahlak kuralları gibi sosyokültürel normlar önemli bir işleve sahip olmakla birlikte, bunların doğrudan yasal yaptırım gücü bulunmamaktadır. Bu nedenle devletler, sosyal yaşamı düzenlemeye yönelik kuralları yaptırım gücüne sahip yasalar aracılığıyla açık biçimde belirlemektedirler. Çağdaş devletlerde yasa yapım süreçlerinde sosyokültürel değerlerin etkisi bulursa da bireyler arasında adaletin sağlanması amacıyla daha çok mantıksal çıkarımların ve rasyonel değerlendirmelerin esas alındığı ifade edilebilir. Bu çerçevede etik kuralların, sosyokültürel normlara kıyasla yasa yapımında daha fazla dikkate alındığı; ayrıca bazı etik ilkelere uyulmasını sağlamak amacıyla hukuki yaptırımların da uygulanabildiği belirtilmektedir (Kirik, 2007; Soyly, 2018).

Bazı durumlarda ahlaki açıdan uygun kabul edilen bir davranış yasalara aykırı olabilmekte, buna karşılık yasalara uygun bir davranış ahlaki bakımdan kabul edilemez görülebilmektedir. Bu gibi durumlarda belirleyici unsurun çoğunlukla yasalar olduğu söylenebilir. Örneğin, bir toplumda ırk ayrımcılığı hukuken yasak olmasına rağmen belirli kesimlerde ırklar arası evliliklerin ahlaki açıdan uygun görülmemesi mümkündür. Ancak zaman içerisinde yasaların

yönlendirici ve zorlayıcı etkisiyle toplumdaki ahlaki ölçülerin değişebileceği düşünülebilir. Bu değişimlerin ise toplumlarda etik ve etik dışı olarak bakılan davranışların yeniden tanımlanmasına sebep olabileceği ifade edilebilir (Albez & Yıldırım, 2005; Bodur, 2017).

1.2. Normatif Etik Kuramları

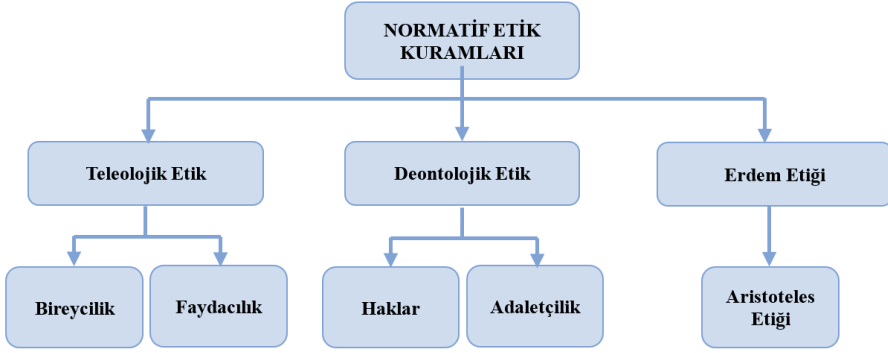
Etik alanında, problemi ele alma biçimine göre üç temel yaklaşım kabul görmüştür. Bunlar; betimleyici, normatif ve analitik etik olarak bilinmektedir (Yılmaz vd., 2015). Betimleyici veya deskriptif ya da uygulamalı etik, ahlaki değerleri kural koyma amacı taşımaksızın bilimsel bir sistematik içerisinde inceler, tanımlar ve sınıflandırır. Normatif etik ise yalnızca mevcut ahlaki değerleri açıklamak ve sınıflandırmakla sınırlı kalmaz; yanlış-doğru ile kötü-iyi gibi kavramlar çerçevesinde ne gibi bir durumda nasıl davranılması gerektiğine ilişkin ilkeler ve bu ilkelere dayanan kurallar belirleyerek bireysel davranışları yönlendirmeyi hedefler. Metaetik veya analitik ya da eleştirel etik ise kavramların mantıksal çözümlemesini yapar (Cevizci, 2007).

Bu çalışma, iş etiği altında yer alan meslek etiği kavramı içerisindeki muhasebe meslek etiğine üzerine yoğunlaşmıştır. O nedenle bu başlık altında sadece normatif etik kuramlarına yer verilmiştir. Normatif etik, belirli durumlara uygun görülen davranışlar konusunda bireylere yol göstermekte; hangi davranışların iyi, doğru ve adaletli olduğu veya yükümlülük ya da sorumluluk niteliği taşıdığı konusunda değerlendirme yapmalarına yardımcı olmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018). Normatif etik temelindeki etik kuramları genel kabul gören biçimiyle Şekil 1'de gösterilmiştir. Kendi içlerinde farklı boyutlara ayrılan bu kuramların Şekil 2'de özetlenen temel özellikleri ve genel nitelikleri ise aşağıdaki alt başlıklarda açıklanmıştır.

1.2.1. Teleolojik Etik

J.S. Mill tarafından sistematikleştirilen teleolojik etiğe göre en iyi sonuç mutluluğu en üst düzeye çıkararak sonuçtur. Bu sonuca ulaştıran davranış da doğru davranış sayılır (Karabınar & Çevik, 2018). Temel odak noktası davranış ve eylemlerin sonuçlarıdır. Bir davranışın iyi, doğru, yararlı ve ahlaki açıdan kabul edilebilir sonuçlar doğurması durumunda etiğe uygun olduğu kabul edilmektedir (Yücel & Kartal, 2014; Sayım & Usman, 2016). Sonuçlara odaklanmış olan bu kuram, bireylerin davranışlarına ilişkin karar alma süreçlerinde sürekli olarak fayda-maliyet karşılaştırmaları yapmalarına neden olmaktadır (Albez & Yıldırım, 2005; Zeytin, 2007). Ancak teleolojik etikte esas olan, bu değerlendirmelerin doğruluk ve dürüstlük ilkelerinden ayrılmaksızın gerçekleştirilmesi ve en düşük maliyet yerine en yüksek faydanın

hedeflenmesidir. Teleolojik etik bireycilik ve faydacılık boyutlarına sahiptir (Yücel & Kartal, 2014; Özçelik & Angı, 2017; Soylu, 2018; Özçelik, 2020).



Şekil 1. Normatif Etik Kuramları.

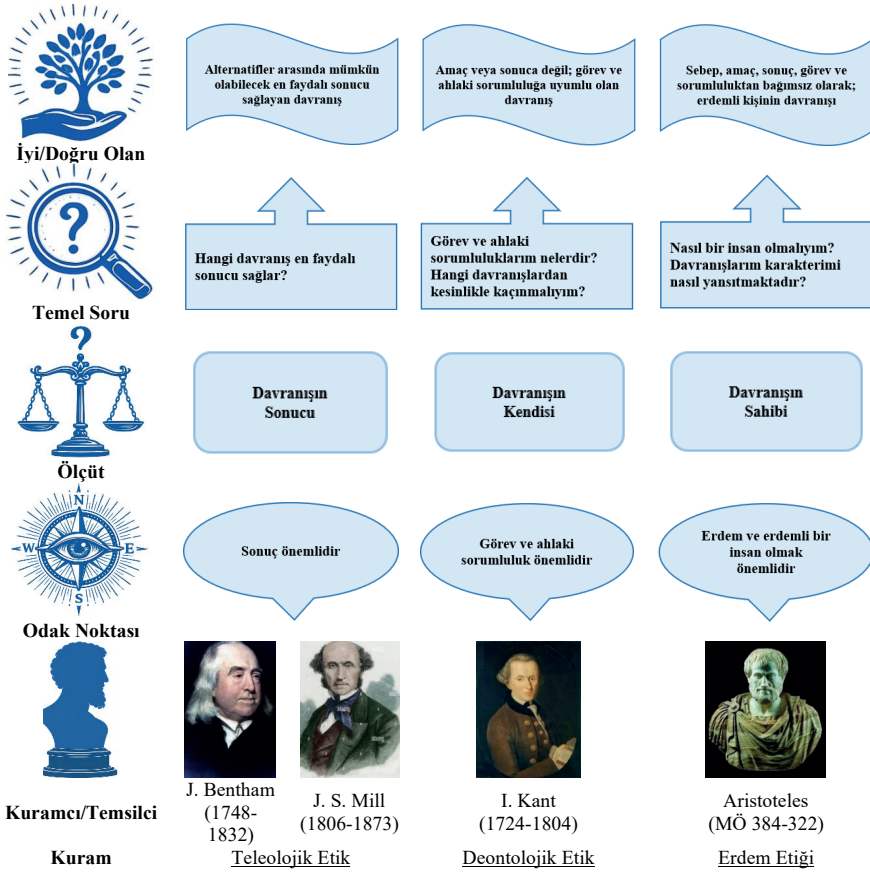
Kaynak: Selimoğlu (1997) ve Karabımar ve Çevik'ten (2018)'ten uyarlanmıştır.

Uluslararası literatürde egoizm olarak da ifade edilen bireycilikte, bireyin kendi çıkarları ön planda tutulmaktadır. Bununla birlikte egoizm kavramının yanlış yorumlanmaması gerekir. Çünkü bu yaklaşımda bireylerin davranışlarına ilişkin kararlarını doğruluk ve dürüstlük ilkeleri çerçevesinde aldıkları kabul edilmektedir (Akdoğan, 2005; Özer & Uyar, 2010). Bireycilik, doğruluk ilkesinden sapmaksızın ve ahlaki kurallara bağlı kalarak, uzun vadeli çıkarları en üst düzeye çıkaracak biçimde davranmaktır. Her insan kendisi için en iyi ve yararlı sonucu sağlayacak biçimde davrandığında, toplumun da dolaylı bir yarar elde edeceği ve bunun toplumsal gelişmeye katkı sağlayacağı varsayılır (Albez & Yıldırım, 2005; Soylu, 2018).

Faydacılık ise bireysel değil; toplumun sağlayacağı genel faydayı esas almaktadır (Sayım & Usman, 2016; Soylu, 2018). Davranışla ilgili karar alınırken karardan etkilenecek tüm taraflar dikkate alınmakta ve farklı alternatifler değerlendirilmektedir. Mümkün olduğunda toplumun tamamı, bu mümkün değilse ilgili tarafların bütünü, bunun da mümkün olmaması durumunda çoğunluğu oluşturan grup açısından en yüksek faydayı sağlayacak davranış tercih edilmektedir (Akdoğan, 2005). En yararlı sonucu ortaya çıkaran karar ve en büyük iyiyi sağlayan davranış en doğru seçenek olarak görülür (Albez & Yıldırım, 2005; Yücel & Kartal, 2014). Davranışın tüm tarafları ya da çoğunluk için en yüksek faydayı hangi davranışın sağlayacağını uygulamada belirlemek güç olsa da bu yaklaşımın özellikle Batı toplumlarında ahlaki açıdan doğru kararın belirlenmesinde en etkili etik yönelimlerden biri olduğu söylenebilir (Özer & Uyar, 2010).

1.2.2. Deontolojik Etik

“Deon” görev, ödev, zorunluluk ve yükümlülük anlamlarına gelir. I. Kant tarafından ortaya konulan deontolojik etik; bireylerin görev, sorumluluk, ilke, yasa ile yazılı ya da yazılı olmayan kurallara uygun davranmaları gerektiği anlayışına dayanmaktadır (Özer & Uyar, 2010). Önemli olan unsur, davranışın olası sonuçları değil; davranışın kendisinin ahlaki açıdan doğru ve iyi olmasıdır. Çünkü bireylerin planladıkları davranışların sonuçları hakkında kesin bir güvence vermeleri mümkün görülmemektedir (Karabınar & Çevik, 2018). Bu nedenle deontolojik etik, teleolojik etikten farklı olarak davranışın kendisine ve sürece odaklanan bir yapıdadır.



Şekil 2. Normatif Etik Kuramlarının Temel Özellikleri

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Deontolojik yaklaşımı benimseyen bireyler; koşullar ve muhtemel sonuçlara aldırmandan doğruluk, dürüstlük ve diğer insanların haklarına saygı göstermeyi etik açıdan doğru kabul etmekte; yalan, hırsızlık, sahtekârlık, yolsuzluk, hile ve hak ihlaline benzeyen davranışları yanlış olarak değerlendirmektedirler (Özer & Uyar, 2010). Ahlaki davranışlara ilişkin açıkça bilinen genel kabul görmüş normlar ve davranış kalıplarının bulunduğu varsayılmaktadır (Yücel & Kartal, 2014). Bu varsayımın temelinde, bireylerin zaman içerisinde edindikleri bilgi ve deneyim birikimi sayesinde iyi-kötü, doğru-yanlış, adil-haksız ve yapılması gereken-yapılmaması gereken davranışları ayırt edebilecek düzeye ulaştıkları düşüncesi yer almaktadır (Sayım & Usman, 2016). Dolayısıyla deontolojik yaklaşımda esas olan, çoğunluk tarafından kabul edilen veya dayatılan biçimde davranmak değil; bireyin kendi vicdani ve ahlaki değerlendirmeleri doğrultusunda doğru, iyi, adil ve yapılması gereken davranışlara yönelmesidir (Albez & Yıldırım, 2005; Soylu, 2018). Çünkü bazı durumlarda toplumsal gruplar veya çevreler, bireylerden kendi çıkarları doğrultusunda etik açıdan uygun olmayan davranışlar bekleyebilmektedir. Bu yönleriyle deontolojik yaklaşımın meslek etiği kavramıyla büyük ölçüde örtüşen bir yapı sergilediği söylenebilir (Akdoğan, 2005; Karabınar & Çevik, 2018).

Deontolojik kuramda etik ve haklar yaklaşımı ile eşitlikçi yaklaşım adlı iki temel yönelimden söz edilmektedir. Etik ve haklar yaklaşımı; bireylerin davranışlarının diğerlerinin yaşam, güvenlik, özgür irade, kendini geliştirme ve mahremiyet gibi temel hak ve özgürlüklerini ihlal etmemesi gerektiğini savunmaktadır (Akdoğan, 2005; Albez & Yıldırım, 2005; Sayım & Usman, 2016). Adalet ve tarafsızlık odaklı eşitlikçi yaklaşım ise toplum veya grup üyelerine adil ve eşit davranılmasını; normların, görevlerin, yetkilerin, sorumluluk ve yükümlülüklerin hakkaniyet temelinde belirlenmesini ifade etmektedir (Sayım & Usman, 2016; Özçelik, 2020). Bu yaklaşımda bireyler arasındaki farklılıkların yalnızca bilgi, yetenek, deneyim ve liyakat gibi ölçütlerden kaynaklanmasının kabul edilebilir olduğu belirtilmektedir (Soylu, 2018).

1.2.3. Erdem Etiği veya Aristotelesçi Etik

Felsefi açıdan erdem, insanın ruhsal olgunluğu olarak tanımlanmakta; aynı zamanda iyi insan kavramını oluşturan niteliklerin bütünü şeklinde de ifade edilmektedir (Yücel & Kartal, 2014; TDK, 2022). Doğruluk ve dürüstlükten taviz vermemek, art niyetli olmamak ve açık sözlü olmak, diğer insanlara karşı dostça, mütevazı ve hoşgörülü davranmak, ayrımcılık yapmamak ve başkalarının haklarını gözetmek gibi tutum ve davranışlar erdemli bireyin temel özellikleri arasında sayılmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018).

Erdemin etik bağlamında ele alınması Aristoteles'e atfedilmektedir. Erdem etiğinde, davranışların olası sonuçları ya da önceden belirlenmiş görev, ilke, sorumluluk ve yükümlülüklerden ziyade davranışı gerçekleştiren bireyin karakteri ve kişiliği ön plana çıkmaktadır. Bu yaklaşıma göre birey erdem sahibi ise sergilediği davranışların da doğal olarak ahlaki ve etik açıdan uygun olacağı varsayılmaktadır. Başka bir ifadeyle erdem etiği; davranışın sonucu, süreci veya belirlenmiş kurallara uygunluğundan çok, davranış sahibinin kendisine bakmaktadır. Bu nedenle erdem etiğinin teleolojik ve deontolojik yaklaşımlar arasında denge oluşturduğu söylenebilir. Çünkü teleolojik etik yaklaşımı davranışın sonucuna, deontolojik etik yaklaşımı ise davranışın niyetine, ilkelere ve sürece ağırlık vermektedir. Erdem etiğinde ise bireyin davranışın başlangıcından uygulanışına ve sonucuna kadar tüm aşamalarda erdemli tutumunu koruması esas alınmaktadır (Karabınar & Çevik, 2018; Özçelik, 2020).

1.3. İş Etiği ve Meslek Etiği

İş ve meslek etiği, etiğin dalları olarak uygulama alanlarıdır. İş etiği; bireylerin profesyonel biçimde yürüttükleri işlerde doğru ve yanlış davranışların belirlenmesine yönelik ilke, ölçüt ve standartlar bütünü şeklinde tanımlanabilmektedir (Petty, 1993; Park & Hill, 2017). Meslek etiği ise belirli bir mesleği icra eden bireylere rehberlik eden, toplum yararını ve kamusal faydayı gözetmeyi amaçlayan davranış ilke ve kurallarını ifade etmektedir. Bu açıdan iş etiğinin, meslek etiğini de kapsadığı belirtilebilir (Doğan, 2009; Yalçın, 2011; Demir, 2015; Soylu, 2018). Meslek etiği aynı zamanda aynı mesleğe mensup bireylerin mesleki faaliyetleri sırasında sergilemeleri gereken davranışlara rehberlik eden ve kontrol işlevi gören yazılı ya da yazılı olmayan ilke ve kurallar bütünü olarak değerlendirilmektedir (Bakar vd., 2003).

Dolayısıyla iş etiği ve meslek etiği kavramları zaman zaman birbirinin yerine kullanılsa da gerçekte farklı anlamlar taşımaktadır. Örneğin bir işletmede çalışan herkesin dürüst davranmak, iş arkadaşlarına, müşterilere, tedarikçilere ve kamu görevlilerine karşı doğru ve adil tutum sergilemek, işletme kaynaklarını israf etmemek gibi genel iş etiği ilkelerine uyması beklenmektedir. Buna karşılık aynı işletmede çalışan hekim, avukat veya muhasebeci gibi meslek mensupları ise genel iş etiği ilkelerinin yanında kendi mesleklerine özgü etik kurallara da uymakla mükelleftir. Bu iki kavramın farklılığı Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. İş Etiği ve Meslek Etiğinin Ayırt Edici Özellikleri

	İş Etiği	Meslek Etiği
Geçerlilik Alanı	Konusu ne olursa olsun iş yaşamındaki tüm işlere ilişkin davranışlar	Sadece belirli bir mesleğin yürütülmesine ilişkin davranışlar
Temel Odağı	Herhangi bir alandaki işlerle ilgili davranışlara dair doğru-yanlış ayrımı	Belirli bir mesleğin yürütülmesi sırasındaki davranışlara dair doğru-yanlış ayrımı
Yapısı	Çoğunlukla yazılı olmayan ilke ve kurallar	İlgili meslek örgütünün belirlediği yazılı ilke ve kurallar
Perspektifi	Kişi, işletme, söz konusu iç ve dış çevre ve kamu haklarının gözetilmesi ve uzun vadedeki faydalarına yönelik	Belirli bir meslek, o mesleğin mensubu, söz konusu iç ve dış çevre ve kamu haklarının gözetilmesi ve uzun vadedeki faydalarına yönelik
Güç Unsuru	Uyarıdan ve iş akdi feshine kadar işyeri yaptırımları; işle ilgili veya ilgisiz çevre tarafından yadırganma, ayıplanma, dışlanma gibi biçimsel olmayan tepkiler	Uyarıdan ve haklı sebeple iş akdi feshine kadar işyeri yaptırımları; ilgili meslek örgütünün uyarı cezasından meslekten çıkarmaya kadar disiplin yaptırımları

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

İş etiği ve meslek etiğini meydana getiren ilke ve kurallar; iş ve meslek yaşamındaki davranışlara ilişkin doğru-yanlış, iyi-kötü ve haklı-haksız ayrımlarına dair inançlar ile insan ilişkileri temelinde şekillenmektedir. O halde kişiler, işletmeler, rakipler, müşteriler, tedarikçiler ve toplumlar tarafından benimsenmiş ahlaki değerler ile etik anlayışlarının iş etiği ve meslek etiği yaklaşımlarını meydana getiren temel unsurlar olduğu ifade edilebilir. Bununla birlikte iş ve meslek etiği ilkelerinin toplumdan topluma köklü biçimde değişmesi beklenmemektedir. Meslek etiği, iş etiğinin doğruluk, dürüstlük, saygı, hak yememe, ayrımcılık yapmama, adillik ve sosyal sorumluluk gibi unsurları temeline dayansa da bütün meslekler için küresel çapta mutlak geçerliliğe sahip standart kurallardan söz etmek mümkün değildir. Belirli bir meslek için anlamlı ve geçerli olan bir kural başka bir meslek için geçersiz ya da anlamsız olabilmektedir. Bu nedenle çoğu meslek grubunun kendi adıyla anılan özgün etik ilke ve kuralları bulunmaktadır (İşgüden & Çabuk, 2006; Soyulu, 2018).

İlk çağdan itibaren önem verilen iş ve meslek etiği anlayışının, merkantilizm ve sanayi devrimi sonrasında geri plana itildiği; ancak insan hakları ve işçi haklarının gündeme gelmesiyle birlikte yeniden değer kazandığı belirtilebilir. İş etiği ve meslek etiğine atfedilen önem 1920'li yıllarda Amerika Birleşik

Devletleri'nden (ABD) Avrupa'ya ulaşarak 1960'ların sonlarına doğru Japonya'da da kabul görmüştür. Önceleri daha çok dini inançlar ekseninde değerlendirilen iş etiği ve meslek etiği, sonraları sosyal sorumluluk odaklı yaklaşımlarla ele alınmış; 1980'lerden itibaren ise yoğun biçimde akademik çalışmalara konu olmuştur. Türk kültüründe Ahilik geleneği kapsamında meslek gruplarının kendi içlerinde bir araya gelerek örgütlenmeleri ve kaliteli ürün ya da hizmet sunumu, istihdam, işçi çalıştırma, çırak yetiştirme ve fiyatlandırma politikaları ile rekabet gibi konularda katı kurallar belirlemeleri de iş etiği ve meslek etiği uygulamalarına örnek verilebilir (Çelik & Dağdeviren, 2015; Ceylan & Terzi, 2016).

E. Durkheim'a göre sosyal bir kurum ahlaki bir disiplin olmadan varlığını sürdüremez (Karabınar & Çevik, 2018). Bu kapsamda meslek etiği, ilgili meslek grubunun ortak eseri olarak görülmekte ve meslek üyeleri tarafından korunduğu sürece geçerliliğini sürdürebilmektedir. Mesleğin kendine özgü nitelikleri de ilgili meslek etiğinin oluşumunda belirleyici rol oynamaktadır. Meslek etiği, bireysel eğilimleri yasaların ötesinde sınırlandırarak meslek üyelerini belirli davranış biçimlerine yöneltir. Ancak bu düzenin yalnızca soyut ve yazılı olmayan ilkelerle sağlanması güç olduğundan, meslek etiği kuralları çoğu zaman devlet düzenlemeleri doğrultusunda ilgili meslek örgütlerince yazılı hale getirilerek somutlaştırılır. Bu kuralların oluşturulmasında, toplumların değişken ahlaki anlayışlarından bağımsız biçimde evrensel ölçekte standartlaşma sağlanması hedeflenmektedir (Aymankuy & Sarioğlan, 2005; Zeytin, 2007; Yücel & Kartal, 2014; Çelik & Dağdeviren, 2015).

İş etiği ve meslek etiği profesyonel ve toplumsal yaşamda büyük önem taşımaktadır. Bu kavramların temelinde yer alan ilke ve kurallar, bireyleri diğer bireylere ve toplumu bireysel çıkarların olumsuz etkilerine karşı koruyarak sosyal düzen sağlamayı amaçlamaktadır. Etik ilke ve kurallara aykırı davranışlar bireylere kısa vadede belki bazı yararlar sağlayabilir. Ancak uzun vade söz konusu olduğunda bireylerin kendileri için de toplum için de olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (İşgüden & Çabuk, 2006). Bir bireyin meslek yaşamına başlamasıyla birlikte ilgili mesleğin etik kodlarını da kabul ettiği varsayılır. Meslek örgütleri, etik kurallara aykırı davranan üyelerine uyarı ve kınamadan meslekten geçici veya sürekli menedilmeye kadar çeşitli yaptırımlar uygulayabilmektedir. Böyle bir mekanizma, mesleklerin gelişmesi, saygınlık kazanması ve bu saygınlığın korunması açısından hayati öneme sahiptir (Bakar vd., 2003). Çünkü bir meslek mensubunun mesleki faaliyetleri kapsamındaki etik dışı davranışları yalnızca kendisine değil, ilgili meslek grubunun tamamına mal edilerek mesleğin saygınlığını zedeleyebilmektedir. Hatta belirli bir meslek grubunun güven kaybetmesi toplumsal ve ekonomik açıdan çeşitli olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir (Çelik & Dağdeviren, 2015).

Meslek etiğ atmosferi, meslek üyeleri üzerinde etik davranış yönünde bir baskı meydana getirerek aynı mesleği icra eden bireylerin benzer durumlarda tutarlı davranışlar sergilemesine katkı sağlar. Ayrıca bireylerin etik ikilemler karşısında doğru davranışı belirlemelerine rehberlik etmekte ve özellikle yöneticilerin uygun olmayan işlem veya uygulama talimatları vermesi gibi olumsuz durumların önlenmesine yardımcı olabilmektedir. Kurumların sosyal sorumluluklarını tanımlama ve yerine getirme süreçlerine yön verirken, başta saygınlık olmak üzere mesleklerin kendi çıkarlarını korumalarına da yarar (Ceylan & Terzi, 2016). Pek çok mesleğin kendine özgü etik ilkeleri ve yazılı etik kodları vardır. Muhasebe meslek etiğ de bunlardan biridir.

2. Muhasebe Meslek Etiğ

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Madde 2'de muhasebe mesleğinin konusu aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanununun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

Muhasebe meslek etiğ; iş etiğinin içerisinde değerlendirilen meslek etiğ kavramının özel bir dalıdır. Muhasebe meslek mensupları, mesleki faaliyetlerinde

muhasebe mesleği hakkındaki mevzuat ve meslek standartlarıyla birlikte muhasebe meslek etiğine de uymakla yükümlüdür. Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacını güder. Bu doğrultuda, bağımlı ya da bağımsız çalışan bütün meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken iş sahipleri veya işverenleri ya da müşterileri, meslektaşları, devlet daireleri, odalar ve meslek örgütü, üçüncü taraflar ve meslekle ilgili diğer tüm çevreyle olan ilişkilerini düzenler. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan meydana gelen temel etik ilkeler zemininde; çıkar çatışmalarından hediye ve ağırlamalar dahil teşviklere, bilginin hazırlanmasından ücretlere kadar geniş bir kapsamda belirlenerek açıkça ifade edilmiş ilke ve kurallardan oluşur (IFAC & TÜRMOB, 2021).

2.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi

Muhasebecilerin doğru, dürüst ve ahlaklı davranmalarının öneminin antik çağlardan beri önemli olduğu ileri sürülebilir. Çünkü devletleşmenin başlamasından itibaren vergi söz konusu olmuştur. Vergi alınabilmesi için kazançların tespit edilebilmesi gerekir. Vergilendirmenin yanı sıra tacirlerin hesaplarını tutabilmek için de erken muhasebe uygulamalarına başvurdukları; muhasebe mesleğine ve ürettiği bilgilerin doğruluğuna yönelik ihtiyacın Sümerler, Eski Mısır, erken Çin uygarlıkları, Babilliler, Asurlular, Hititler, Antik Yunan site devletleri, Persler ve Roma gibi uygarlıklar geliştikçe arttığı belirtilebilir (Bakır & Erserim, 2022).

20'nci yüzyılın sonlarından itibaren Avrupa, ABD ve Uzakdoğu başta olmak üzere Avrupa dahil dünyanın birçok bölgesinde büyük finansal skandallar yaşanmıştır. Bu olaylar uzun süre finans dünyasının gündeminde kalmış ve ciddi ekonomik kayıplara yol açmıştır. Bu skandalların ortak yönü, muhasebe hileleriyle gerçeği yansıtmaktan uzaklaştırılmış finansal raporlar aracılığıyla gerçekleştirilen manipülasyonlardır (Kayacan, 2006; Erol, 2008; Dalğar & Pekin, 2011; Dinç & Varıcı, 2012; Gacar, 2012). Kontrol gücünü elinde bulunduran ortaklar, üst düzey yöneticiler, muhasebeciler ve bağımsız denetim kuruluşlarının; mevzuattaki boşluklardan, muhasebe ve finansal raporlama ilkelerindeki yetersizliklerden, standardizasyon sorunlarından ve bağımsız denetim alanındaki yetersizlik, eksiklik ve zayıflıklardan yararlanarak yasa ve etik kurallarına aykırı davrandıkları ifade edilmektedir (Uysal, 2004; Özbirecikli, 2006; Atmaca, 2012).

Bu skandalların temel nedenleri ve kullanılan manipülasyon yöntemleri büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Yaratıcı ve agresif muhasebe uygulamalarıyla yükümlülükler düşük; gelir, kar, aktif, öz kaynak ve aktifleştirilmiş gider

kalemleri ise olduğundan yüksek gösterilmiştir. İlişkili taraf işlemleri ve özel amaçlı şirketler aracılığıyla örgütsel ve finansal yapılar karmaşık hale getirilerek finansal tablo manipülasyonu kolaylaştırılmıştır (Süer, 2003; Melis, 2005; Grant & Visconti, 2006; Dinç & Varıcı, 2012; Gacar, 2012). Bu nedenle bu olayların temel sebepleri arasında gösterilen “muhasebe meslek etiğinden uzaklaşma ve buna aykırı davranma” ifadesinin özellikle muhasebe meslek etiği ihlallerinin nelere mal olabileceğine bir ispat teşkil ettiği söylenebilir. Muhasebe sürecinin farklı aşamalarında farklı görevler alan meslek mensuplarının skandallardaki payları, muhasebe mesleğine ve finans sektörüne duyulan güveni önemli ölçüde zedelemiştir (Aksoy, 2005; Arı, 2008; Uzay & Gönen, 2010).

Skandalların nedenlerini ortadan kaldırmak ve finansal raporlamaya yönelik güveni yeniden tesis etmek amacıyla hükümetler, meslek örgütleri, sektörel kuruluşlar ve büyük işletmeler tarafından yasal ve teknik düzenleme çalışmaları başlatılmış; muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarının güncellenmesine yönelik girişimler hız kazanmıştır. Bu süreçte muhasebe meslek etiği ile Kurumsal Yönetim ilkelerinin önemi de artmıştır. Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği'ne göre Kurumsal Yönetim; işletmelerin sermaye ve insan kaynakları açısından çekici hale gelmesini, performanslarını artırmasını, hedeflerine ulaşmasını, yasal yükümlülüklerini yerine getirmesini ve toplumsal beklentileri karşılmasını amaçlayan yasa, düzenleme ve gönüllü girişimleri kapsamaktadır (Dalğar & Pekin, 2011). Bu yaklaşımın benimsenmesiyle tutarlı ve güvenilir bilgi üretimi, çıkar çatışmalarının azaltılması, etik ilkelerin güçlendirilmesi, sorumlulukların açık biçimde belirlenmesi, bağımsız denetimin etkinleşmesi ve risklerin azaltılması mümkün hale gelmektedir (Göçen, 2010; Pamukçu, 2011).

Kurumsal Yönetim ve etik temelli yaklaşımlar yasal düzenlemelerde de karşılık bulmuştur. ABD'de 2002 yılında, Sermaye Piyasası ve Menkul Kıymetler Kurumu'nun (SEC) yönlendirmesiyle Sarbanes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act: SOA) yürürlüğe konulmuştur. Kurumsal Yönetim, etik ve risk yönetimi anlayışına dayanan bu düzenleme, başta yatırımcılar olmak üzere kamu yararını korumayı amaçlamaktadır. Finansal raporlama ve denetim süreçlerindeki eksikliklerin giderilmesi için daha ağır yaptırımlar getirilmiş; halka açık şirketlerde denetim komitesi zorunlu hale getirilmiş, bağımsız denetim kuruluşlarının belirli danışmanlık hizmetlerini aynı anda sunmaları yasaklanmış, denetimde rotasyon uygulamasına geçilmiş ve bağımsız denetimin denetlenmesini amaçlayan yeni bir muhasebe gözetim kurulu oluşturulmuştur. SOA bir ABD yasası olmakla birlikte, dayandığı ilkeler ve hedefine aldığı sorunlar üzerinden uluslararası ölçekte etkilere neden olmuş ve pek çok düzenlemeyi tetiklemiştir (Uysal, 2004; Özbirecikli, 2006; Uzay vd., 2009; Uzay & Gönen, 2010).

Avrupa Birliği'nde (AB) de finansal raporlamanın güvenilirliğini artırmaya yönelik düzenlemeler yapılmıştır. 1984 yılında yayımlanan ve 1994'te güncellenen 8. Yönerge ile bağımsız denetim alanında uluslararası uyum amaçlanmış, denetim mesleğinin eğitim ve yetkinlik boyutları ayrıntılandırılmıştır (Çalışkan, 2006). Finans ve bankacılık sektöründeki riskleri azaltmayı hedefleyen 1988 Basel Kriterleri, 1999'daki değişikliklerin ardından Enron skandalı sonrasında yeniden gözden geçirilmiş; 2001 ve 2003 yıllarında “herkese tek tip yaklaşım” anlayışından uzaklaşan güncellemeler yapılmıştır (Kaderli vd., 2013). Enron sonrasında Parmalat, Flowtex, Balsam, Bankgesellschaft Berlin, Hypo-Bank ve AHold gibi olayların ortaya çıkması, Avrupa'daki düzenlemelerin de yeniden değerlendirilmesine yol açmıştır (Stoltenberg vd., 2005; Hellwig, 2007). Bu doğrultuda Basel Kriterleri tekrar güncellenmiş, Almanya'da 10 Adım Programı ve İtalya'da Vietti Reformu gibi Kurumsal Yönetim odaklı uygulamalar devreye alınmıştır (Buchanan & Yang, 2005; Gökgöz, 2012). Ayrıca 8. Yönerge kapsamında bağımsız denetim, denetim kuruluşları ve denetçi niteliklerine ilişkin tanımlar 2006 yılında yeniden düzenlenmiş; şeffaflık ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda yaptırımlar ağırlaştırılmıştır (Çalışkan, 2006; Hellwig, 2007; Uzay & Gönen, 2010).

Türkiye'de de 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda güncelleme çabaları başlatılmış; özellikle bağımsız denetim ve iflas süreçleri Kurumsal Yönetim anlayışı doğrultusunda yeniden ele alınmıştır. Halka açık şirketlerin, ilgili kurumlar tarafından uluslararası standartlar ve AB direktifleri doğrultusunda belirlenen muhasebe, finansal raporlama ve bağımsız denetim standartlarına uyum sağlamaları zorunlu hale getirilmiştir (Erdönmez, 2003; Kayacan, 2006; Şenturan, 2006; Şahin & Pazarçeviren, 2007).

Yukarıda bahsedilen bu düzenlemelere karşın, muhasebe ve denetim uygulamalarının 2008-2009 küresel ekonomik krizinde de önemli rol oynadığı ifade edilmektedir (Can, 2010; Er, 2011; Köse, 2012). Muhasebe hileleri, manipülatif finansal raporlama, yanıltıcı derecelendirme ve bağımsız denetim eksiklikleri nedeniyle bu süreçte muhasebe mesleğinin önemli sorumluluk taşıdığı belirtilmiştir (Akgüç, 2009; Er, 2011; Korkmaz & Tay, 2011; Gökgöz, 2012). Bunun sonucunda muhasebe meslek etiği ve Kurumsal Yönetim kavramları tekrar gündeme gelmiş; düzenlemelerde bu ilkelere daha fazla vurgu yapılmıştır (Yılmaz & Kaya, 2014).

Muhasebe ve denetim süreçlerindeki bilinçli manipülatif uygulamalar, finansal skandal ve krizlerin başlıca nedenlerindedir. Bu davranışlar yasal sınırları aştığında suç, yasal çerçeve içerisinde kaldığında etik dışı uygulama

niteliğı taşımaktadır. Muhasebe meslek etiğine uymayan uygulamalar, muhasebe mesleğinin saygınlığına hasar vermiştir. Bütün bunlar, muhasebe meslek etiğinin gerekliliğı ve önemini vurgulamaktadır (Akbaş vd., 2009).

Muhasebe süreçlerinin sonuçları yalnızca işletmeleri değil, toplumun tamamını doğrudan veya dolaylı şekillerde ilgilendirmektedir. Çünkü bu süreçler sonucunda üretilen bilgiler toplumsal ve bireysel ekonomik refah açısından önemli etkilere sahiptir. Finansal skandallar, iflaslar ve ekonomik krizler; güvenilir bilgiye duyulan ihtiyacı artırmış; muhasebe meslek etiğinin temel amacının bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunmak olduğu daha belirgin hale gelmiştir (Yıldız, 2010; Elagöz & Şahbaz, 2016). Kurumların iç ve dış çevresi tarafından muhasebe mesleğine duyulan güvenin oluşması ve sürdürülmesi açısından muhasebe meslek etiğı önemli bir mekanizmadır (Bakar vd., 2003; Kısakürek & Alpan, 2010; Yücel & Kartal, 2014). Mesela, vergi hesaplamalarında etik dışı uygulamalarla verginin eksik tahakkuk ettirilmesi, doğrudan kamu zararına yol açarak toplumsal refahı etkileyebilmektedir (Kutlu, 2008). Bu nedenle muhasebe meslek etiğı; meslek mensuplarının tarafsız, dürüst, doğru, bağımsız ve tutarlı kararlar alabilmeleri, mesleki ilişkilerinin düzenlenmesi, çıkar çatışmalarının azaltılması, kurallardaki eksiklik veya belirsizliklerden kaynaklanan sorunların çözülebilmesi ve toplum nezdinde muhasebe mesleğine duyulan güvenin korunabilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Mesleğin saygınlığının korunması, geliştirilmesi ve güvenilirliğinin artırılması bakımından da hayati bir işleve sahiptir (Sakarya & Kara, 2010; Bilen & Yılmaz, 2014).

2.2. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişim Süreci

Çağdaş anlamıyla muhasebe meslek etiğı, meslek mensuplarına davranışları konusunda rehberlik etmek amacıyla başlangıçta uyulması tavsiye edilen, daha sonraki süreçte ise zorunlu hale getirilen yazılı kurallar biçiminde düzenlenmiştir. Bu etik kuralların, ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar ve yaşanan gelişmeler doğrultusunda zaman içerisinde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde güncellendiğı görülmektedir. Günümüzde muhasebe meslek etiğinin; dürüstlük ve fazilet anlayışı temelinde özellikle yatırımcılar ile diğer üçüncü tarafların haklarının korunmasına odaklanan yapısı nedeniyle Kurumsal Yönetim ilkeleriyle büyük ölçüde örtüştüğü söylenebilir (Akbaş vd., 2009; Yılmaz & Kaya, 2014).

2.2.1. Yurtdışındaki Düzenlemeler

Günümüzdeki anlamıyla muhasebe meslek etiğine yönelik ilk düzenlemeler ABD'de başlatılmıştır. Halka açık şirket ve yatırımcı sayılarının artmasıyla güvenilir finansal raporlara ve muhasebe bilgilerine duyulan gereksinim de

artmış; uluslararası ticaretin büyümesi ve uluslararası firmaların çoğalması, bu düzenlemelerin uluslararası boyutlarda ihtiyacını hissettirmiştir. 2. Dünya Savaşı sonrasında teknoloji ve iletişimin gelişmesiyle birlikte çok uluslu şirketlerin sayıları artmış, ölçekleri büyümüş ve faaliyet alanları genişlemiştir. Küreselleşme sürecinin hız kazanmasıyla anonim ortaklık yapısı yaygınlaşmış, uluslararası yatırımcıların finansal sisteme katılımı da artmıştır (Kaya & Aydemir, 2011; Üstündağ, 2017). Bu gelişmeler, muhasebenin yalnızca defter tutma, vergilendirme, maliyet hesaplama ve kar tespiti gibi işlevlerle sınırlı olmadığını; temel amacının başta yatırımcılar olmak üzere finansal bilgi kullanıcılarına güvenilir bilgiler sunmak olduğunu daha belirgin hale getirmiştir (Elagöz & Şahbaz, 2016). Bu doğrultuda finansal tabloların güvenilirliğini artırmak, uluslararası düzeyde karşılaştırılabilirlik sağlamak, muhasebenin nesnellliğini güçlendirmek ve başta yatırımcılar olmak üzere bilgi kullanıcılarını korumak amacıyla uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesine başlanmıştır (Mikail & Aslan, 2017). Yasal ve teknik düzenlemelerin yanında muhasebe meslek etiğine verilen önem de artmış ve etik kuralların yazılı biçimde düzenlenmesine yönelik çalışmalar gündeme gelmiştir (Bilen & Yılmaz, 2014). ABD’de Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından başlatılan muhasebe meslek etiğine ilişkin ulusal düzenlemeler, zamanla diğer ülkelerdeki benzer girişimlere de temel oluşturmuştur. Başlangıçta ulusal düzeyde olan düzenlemeler, AICPA’nın belirlediği ilke ve kurallar doğrultusunda giderek uluslararası bir nitelik kazanmıştır (Bilen, 2008; Çetin & Şahin Dağlı, 2014).

2.2.1.1. ABD’de Ulusal Çaptaki Düzenlemeler

AICPA bünyesinde faaliyet gösteren Mesleki Etik İcra Komitesi’nin (The Professional Ethics Executive Committee – PEEC) kökenleri, etik standartlar geliştirmek amacıyla 1906 yılında Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliği tarafından oluşturulan Etik Komitesi’ne (American Association of Public Accountants’ Committee on Ethics – AAPACE) dayanmaktadır. AAPACE tarafından 1907 yılında bazı etik öneriler ortaya konulmuş; meslek mensuplarının etik ilkelere uyumunun sağlanması ve denetlenmesi amacıyla bu yapı 1916 yılında güçlendirilmiştir. Mesleki davranış kuralları ise 1917’de kabul edilmiştir. 1929’daki New York Borsası çöküşü ve ardından yaşanan Büyük Buhran sürecinde yanıltıcı finansal raporların etkisinin ortaya çıkmasıyla birlikte etik düzenlemelere verilen önem artmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), 1940 yılında AAPACE’nin disiplin işlemleri ve soruşturmalarda gönüllü tavsiyelerde bulunmasına yönelik karar alarak komitenin disiplin sağlayıcı rolünü güçlendirmiştir (Preston vd., 1995; AICPA, 2014).

1887’de Amerikan Serbest Muhasebeciler Birliğı (American Association of Public Accountants – ACPA) adıyla kurulan örgüt, ilerleyen yıllarda çeşitli isim değışiklikleri geçirmiş ve nihayetinde AICPA yapısına dönüşmüştür. Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) ise 1919 yılında kurulmuştur. AICPA ve CIMA, 2017 yılında AICPA-CIMA adı altında birleşerek çok sayıda ülke ve bölgede faaliyet gösteren küresel bir organizasyon haline gelmiştir (AICPA & CIMA, 2021).

AICPA tarafından 1965 yılında yayımlanan Mesleki Etik Kuralları ve Numaralandırılmış Görüşler (Code of Professional Ethics & Numbered Opinions), muhasebe meslek etiğinin modern anlamda şekillenmesinde önemli bir dönüm noktası olarak kabul edilmektedir (AICPA, 1965). AICPA, 20’nci yüzyılın başlarında başlattığı etik çalışmalarını muhasebe mesleğinde ve ilgili alanlarda ortaya çıkan gelişmeler doğrultusunda sürekli güncellemiştir. İlk aşamada broşür ve kitapçıklar halinde yayımlanan etik düzenlemeleri, daha sonra Mesleki Standartlar (Professional Standards) kapsamında ele alınmıştır. Bu süreçte etik konusu 1974 Mesleki Standartlar içerisinde ayrı bir başlık altında düzenlenmiş (AICPA, 1974); 1988 yılında ise “Mesleki Standartların Yeniden Yapılandırılması Planı” temelinde Davranış Kuralları (Code of Conduct) bölümü oluşturulmuştur (AICPA, 1987; AICPA, 1988). 1988 AICPA Davranış Kuralları, meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranışlarını ve etik dışı durumları açıklayan yapısıyla muhasebe meslek etiğinin günümüzdeki anlamına ulaşmasında kritik öneme sahip görülmektedir (Otlu, 1999; İşgüden, 2007; Kutlu, 2008; Özyürek, 2012). Bu düzenlemeler 1992 yılından itibaren Mesleki Davranış Kuralları (Code of Professional Conduct) adıyla sürdürülmüş (AICPA, 1992), 2013 yılında yapılan güncellemede ise aksi belirtilmedikçe 1988 düzenlemelerinin geçerliliğini koruyacağı ifade edilmiştir (AICPA, 2013).

1971 yılında AAPACE’nin yerini alan Mesleki Etik İcra Komitesi (PEEC), etik çalışmalarına yeni bir boyut kazandırmıştır. Zaman içerisinde ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenen AICPA düzenlemeleri; önceki metinlerde olduğu gibi mesleğin topluma, kamuya, müşterilere, işverenlere ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını vurgulamayı sürdürmüştür. AICPA tarafından tanımlanan temel mesleki davranış ilkeleri; sorumluluklar, kamu yararı, dürüstlük, nesnellik ve bağımsızlık, özenli çalışma ile hizmetlerin kapsamı ve niteliğı başlıkları altında toplanmaktadır. Sorumluluklar ilkesi, meslek mensuplarının müşterilere, işverenlere, meslektaşlarına ve kamuya karşı görevlerini tarafsız biçimde yerine getirmelerini ifade etmektedir. Kamu yararı ilkesi, mesleki faaliyetlerin toplumsal fayda gözetilerek yürütülmesini esas almaktadır. Dürüstlük ilkesi, işlemlerin gerçeğı yansıtacak biçimde sürdürülmesini gerekli kılmaktadır. Nesnellik ve bağımsızlık ilkesi, ücret karşılığında hizmet verilmesine rağmen meslek mensuplarının müşteri veya

işverenlerden bağımsız hareket ederek tarafsızlıklarını korumalarını ifade etmektedir. Özenli çalışma ilkesi, teknik bilgi ve uzmanlığın hiçbir tarafın çıkarı gözetilmeksizin dikkatli ve titiz biçimde uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Hizmetlerin kapsamı ve niteliği ilkesi ise mevzuat dışında sunulabilecek hizmetlerde dahi muhasebe meslek etiğinin dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır (AICPA, 2013).

AICPA yönetmelikleri, Mesleki Davranış Kurallarında yer alan ilke ve kurallara uyumu zorunlu tutmaktadır. Aksi belirtilmedikçe bu kurallar tüm mesleki hizmetler için geçerlidir. Kuralları ihlal eden üyelerin davranışlarını gerekçelendirmeleri gerekmektedir. AICPA üyeleri; bireysel üyeler, ilişkilendirilmiş üyeler ve uluslararası ortak üyelerden oluşmaktadır. Bununla birlikte ABD dışında faaliyet gösteren üyeler ile yabancı şebeke organizasyonlarında görev yapan üyeler, ilgili düzenlemelerin kapsamı dışındadır (AICPA, 2013).

2.2.1.2. Uluslararası Düzenlemeler

1977 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), yüz seksen yedi üye ve iş birliği ortağıyla faaliyetlerini sürdürmektedir. IFAC'ın amacı muhasebe mesleğini küresel ölçekte kamu yararı doğrultusunda güçlendirmektir. Bu kapsamda denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, muhasebe meslek etiği ve mesleki eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek; bunların benimsenmesini ve uygulanmasını desteklemek; üyeler arasında iş birliğini kolaylaştırmak; diğer uluslararası kuruluşlarla ortak çalışmalar yürütmek ve muhasebe mesleğinin uluslararası düzeyde temsilini sağlamak gibi görevler üstlenmiştir (IFAC, 2022b). IFAC'ın ilk toplantısında belirlenen on iki maddelik çalışma programının ikinci maddesi muhasebe meslek etiğine ayrılmıştır. Bu kapsamda IFAC, üyeler tarafından benimsenmesi gereken temel etik ilkeleri belirlemeyi, geliştirmeyi ve açıklamayı sürdürmektedir (IFAC, 2022b). Muhasebe meslek etiğine ilişkin çalışmalar, 1977-2005 yılları arasında IFAC bünyesindeki daimî Etik Kurulu tarafından yürütülmüş; bu kurul 2005 yılında Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA) adıyla yeniden yapılandırılmıştır (Sonnerfeldt & Loft, 2018).

IESBA, IFAC bünyesinde oluşturulmuş bağımsız bir uluslararası standart belirleme kurulu olup temel amacı, muhasebe mesleğine yönelik yüksek kaliteli etik standartlar geliştirerek kamu yararına katkı sağlamaktır. Bu doğrultuda dünya çapındaki muhasebe meslek mensupları için Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları hazırlanmıştır. IESBA

yalnızca bu etik kuralların geliştirilmesini değil, aynı zamanda küresel düzeyde benimsenmesi ve uygulanmasını da desteklemekte; muhasebecilerin karşılaştıkları etik sorunların uluslararası düzeyde tartışılmasına rehberlik etmektedir (IESBA, 2022). IESBA, önceki kurulun çalışmaları ile muhasebe, denetim ve finans alanlarındaki çeşitli uluslararası kuruluşların görüşlerinden yararlanarak muhasebe meslek etiğinin çerçevesini küresel ölçekte açıklayan el kitapları ve çeşitli bildirimler yayımlamıştır. Bu düzenlemeler, sınıflandırma ve kapsam bakımından AICPA'nın çalışmalarına dayanmakla birlikte farklı bir yaklaşım da ortaya koymaktadır. Özellikle 2018 baskısından itibaren Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları El Kitabı'na Uluslararası Bağımsızlık Standartları kısmının eklenmesiyle birlikte IESBA etik kuralları dört temel bölümden oluşan bir yapıya kavuşmuştur (IFAC, 2018). El kitabının 2022 sürümü 2025'ten itibaren uygulanmaktadır (IFAC, 2022a).

IESBA etik kurallarında meslek mensupları için beş temel etik ilke belirlenmiştir. Dürüstlük; meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru, açık, dürüst ve güvenilir davranmalarını ifade etmektedir. Tarafsızlık; çıkar çatışmaları, önyargılar veya üçüncü tarafların etkisi nedeniyle mesleki yargının etkilenmemesini gerekli kılmaktadır. Mesleki yeterlilik ve özen; meslek mensuplarının bilgi ve becerilerini güncel tutmalarını, ilgili mevzuat ve standartlara uygun biçimde dikkatli ve özenli hareket etmelerini zorunlu kılmaktadır. Sır saklama; mesleğin yürütülmesi sırasında edinilen müşteri veya işverene ait bilgilerin gizliliğinin korunmasını ifade etmektedir. Mesleğe uygun davranış meslek mensuplarının ilgili mevzuata ve teknik düzenlemelere uygun hareket etmelerini, mesleğin saygınlığına zarar verebilecek davranışlardan kaçınmalarını gerekli görmektedir (IFAC & TÜRMOB, 2021).

IESBA etik kuralları dört temel kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda etik kurallara uyumun anlamı, temel etik ilkeler ve kavramsal çerçeve açıklanmaktadır. İkinci kısım işletmelerde hizmet akdiyle çalışan muhasebe meslek mensuplarına, üçüncü kısım serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik kuralları içermektedir. Son bölümde yer alan Uluslararası Bağımsızlık Standartları ise denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetlerinde bağımsızlığa ilişkin etik düzenlemeleri kapsamaktadır (IESBA, 2025). Bu çerçevede etik kurallar; muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uyumlarını tehdit edebilecek unsurların belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ortadan kaldırılmasına yönelik kavramsal yapıyı oluşturmakta; çeşitli uygulama materyalleri ve yükümlülükler aracılığıyla etik ilkelerin uygulamaya aktarılmasına rehberlik etmektedir. Bağımsız denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetleri sırasında ortaya çıkabilecek tehditlere karşı uygulanacak ilkeler de Uluslararası Bağımsızlık Standartları kapsamında açıklanmaktadır (IFAC & TÜRMOB, 2021).

2.2.2. Türkiye'deki Düzenlemeler

Türkiye'de muhasebe meslek etiğine ilişkin çalışmaların oldukça eskiye dayandığı söylenebilir. Ancak bu alandaki düzenlemelerin farklı kurum ve kuruluşlar tarafından yasa, yönetmelik, tebliğ ve meslek örgütü kararları gibi çeşitli düzenleyici metinler aracılığıyla yürütülmesi, 2007 yılına kadar dağınık bir yapı ortaya çıkarmıştır. Çalışmaların ve ilgili düzenlemelerin, 2007'den itibaren daha sistematik ve bütüncül bir çerçeveye kavuştuğu görülmektedir (Arslan, 2020). Türkiye'de muhasebe meslek etiği alanındaki düzenlemeler ve bu doğrultuda gerçekleştirilen çalışmalar aşağıda dolaylı ve doğrudan düzenlemeler kapsamında ele alınmıştır.

2.2.2.1. 3568 Sayılı Kanun ve Bu Kanun Temelinde Yapılan Düzenlemeler

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu zaman içerisinde çeşitli değişikliklerle güncellenmiştir. Her ne kadar muhasebe meslek etiği kavramına doğrudan ayrılmış özel bir bölüm içermese de kanunun çeşitli maddelerinde meslek mensuplarının uyması gereken kurallar ile mesleğin temel ilke ve değerlerine ilişkin düzenlemelere yer verildiği görülmektedir (Çiftçi & Çiftçi, 2017). Bu nedenle 3568 Sayılı Kanun'un, muhasebe meslek etiğine yönelik dolaylı bir yasal çerçeve oluşturduğu ifade edilmektedir (Arslan, 2020). Kanunda; işletmelerde faaliyetlerin güvenilir biçimde yürütülmesi, meslek mensuplarında aranacak şartlar, meslek şeref ve haysiyetine aykırı davranışlardan kaçınılması, mesleki yemin, tasdik sorumluluğu, meslek sırlarının korunması, reklam yasağı, ücret düzenlemeleri ve disiplin suçları gibi etikle ilişkilendirilebilecek çeşitli hükümlere yer verilmiştir (Sakarya & Kara, 2010).

3568 Sayılı Kanun'daki bu düzenlemeler, daha sonraki muhasebe meslek etiği çalışmalarına temel oluşturması bakımından önem taşımaktadır (Arslan, 2020). Kanunun 1'inci maddesi uyarınca Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları ile bunların üst kuruluşu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kurulmuştur. Kanunun 14'üncü maddesinde odaların amacı; mesleğin genel menfaatlere uygun biçimde gelişmesini sağlamak, meslek mensupları ile iş sahipleri arasındaki ilişkilerde dürüstlük ve güveni hâkim kılmak, meslek disiplini ve ahlakını korumak şeklinde açıklanmıştır. TÜRMOB'un görevlerini düzenleyen 29'uncü maddede meslek mensuplarının menfaatleri ile mesleki ahlak, düzen ve geleneklerin korunmasına yönelik ifadeler yer alarak meslek etiği konusunda TÜRMOB'a sorumluluk yüklenmektedir.

3568 Sayılı Kanun temelinde çıkarılan çeşitli yönetmeliklerde de muhasebe meslek etiğine ilişkin dolaylı düzenlemeler bulunmaktadır. 21.02.1990 tarih ve 20440 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğı ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğı’nde; meslek mensuplarının uyulması zorunlu kararlar konusunda Birliğe öneriler sunulması, meslek disiplininin ve ahlakının korunması, meslek mensupları ile iş sahipleri arasındaki ilişkilerde dürüstlük ve güvenin sağlanması gibi hususlara yer verilmiştir (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990a; Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990b).

11.06.1990 tarihli Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğı Yönetmeliğı de 2007, 2012 ve 2015 yıllarında güncellenmiştir. Yönetmelikte TÜRMOB’un görevleri arasında; uyulması zorunlu meslek kuralları ve standartlarını belirlemek, uluslararası standartlarla uyumlu mesleki etik, denetim, eğitim ve kalite güvence standartları geliştirmek, haksız rekabeti önlemeye yönelik tedbirler almak, kurul ve çalışma grupları oluşturmak ile meslek mensuplarının eğitimine yönelik faaliyetler düzenlemek gibi görevler sayılmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990c).

03.01.1990 tarihli Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik de muhasebe meslek etiğine ilişkin çeşitli düzenlemeler içermektedir. 2007 ve 2015 yıllarında güncellenen yönetmelikte; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, sosyal sorumluluk, bağımsızlık, haksız rekabetin önlenmesi, reklam yasağı ve meslek onuruna aykırı davranışlardan kaçınma gibi etik ilkelerle bağlantılı hususlar yer almaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1990d; Sakarya & Kara, 2010).

Muhasebe meslek etiğine ilişkin dolaylı düzenlemelerden biri de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri’dir (MSUGT). İlk kez 1992’de yayımlanan ve çok kez güncellenen MSUGT’lerde muhasebenin temel kavramları açıklanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliğı; muhasebe meslek etiğıyle doğrudan veya dolaylı biçimde ilişkilendirilmektedir (Sakarya & Kara, 2010). Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebe süreçlerinin yürütülmesi ve finansal tabloların hazırlanması sırasında yalnızca belirli kişi veya grupların değil, toplumun genel çıkarlarının gözetilmesini; bilgilerin gerçeğe uygun, dürüst ve tarafsız biçimde üretilmesini ifade etmektedir. Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; muhasebe kayıtlarının nesnel belgelere dayanmasını ve kayıt yöntemlerinin önyargısız biçimde seçilmesini gerekli görmektedir. Tutarlılık kavramı, belirlenen muhasebe politikalarının dönemler arasında değiştirilmeksizin uygulanmasını ve böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır. Tam açıklama kavramı; muhasebe uygulamalarında ihtiyatlı davranılmasını,

muhtemel risklerin dikkate alınmasını ve gerekli karşılıkların ayrılmasını öngörmektedir. Özün önceliği kavramı ise muhasebe işlemlerinde biçimden ziyade ekonomik ve hukuki özün esas alınması gerektiğini ifade etmektedir. Bu kavramlar doğrudan muhasebe meslek etiği terimini içermese de işaret ettikleri davranış biçimleriyle etik açıdan uygun veya uygun olmayan mesleki uygulamalara yönelik önemli ilkeler ortaya koymaktadır (Sakarya & Kara, 2010).

2.2.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumu olarak kurulmuştur. SPK tarafından yayımlanan çeşitli tebliğlerde muhasebe meslek etiğiyle ilişkili düzenlemelere de yer verilmiştir. Özellikle Seri X kapsamında yayımlanan 1, 7, 12, 15, 16, 22 ve 28 numaralı tebliğlerde, muhasebe mesleğinin önemli bir alanını oluşturan bağımsız denetime yönelik etik ilke ve kurallar düzenlenmiştir (Sakarya & Kara, 2010; Bilen & Yılmaz, 2014; Demir, 2015). Bu düzenlemeler; ulusal ve uluslararası gelişmeler, finansal skandallar ve ekonomik krizlerin etkisiyle ortaya çıkan ihtiyaçlar doğrultusunda 2002, 2006, 2008, 2009, 2011 ve 2013 yıllarında güncellenmiştir. Özellikle 1990'lı yıllardaki finansal skandallar sonrasında ABD'de yürürlüğe giren SOA ile 2008-2009 küresel ekonomik krizinin muhasebe ve denetim temelli etkileri, bu güncellemelerde belirleyicidir (İşgüden, 2007; Arslan, 2020).

2006 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'de yapılan değişiklikleri içeren 2013 Seri X/28 numaralı tebliğ halen yürürlüktedir. Tebliğin üçüncü bölümünde bağımsız denetçilerin uyması gereken etik ilkeler düzenlenmiştir. Bu kapsamda mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü ile karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konularında etik ilkelere yer verilmiştir (Arslan, 2020).

2.2.2.3. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında öngörülen bağımsız denetim süreçlerini düzenlemek, muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak ve güncellemek amacıyla 2011 yılında kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığı'yla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir üst kurul olan KGK'nın yürüttüğü kamu gözetimi sistemi süreçleri Avrupa Birliği uygulamalarıyla eşdeğer niteliktedir. Kurumun temel amacı; yatırımcıların çıkarlarını ve bağımsız denetim raporlarının doğru, güvenilir ve bağımsız biçimde hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak,

aynı zamanda gerçeğı yansıtan karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunulmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda KGK; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS) ile Türkiye Denetim Standartları'nı (TDS) oluşturup yayınlamakta, bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmekte ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi faaliyetleri yürüterek uygulama birliğı, güven ve kalite sağlamayı amaçlamaktadır (KGK, 2022a). Kurum bünyesinde faaliyet gösteren Etik Komisyonu tarafından ise etik alanında kapsamlı düzenlemeler hazırlanmakta ve değışen ihtiyaçlar doğrultusunda güncellenmektedir (KGK, 2022b).

2012 yılında yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğı'nde mesleki etik ilkelere ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Yönetmelikte dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ile mesleğe uygun davranış olmak üzere beş temel etik ilke tanımlanmıştır. Ayrıca bağımsızlığın korunması, reklam yasağı ve haksız rekabetin önlenmesi gibi bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin etik davranış kuralları da düzenlenmiştir (KGK, 2012).

2015 yılında yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ ile TDS kapsamında yer alan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları yürürlüğe konulmuştur. Bu düzenlemelerde bağımsız denetim mesleğine ilişkin temel etik ilkeler açıklanmış; kavramsal çerçevenin uygulanışı, etik ilkelere uyumu tehdit eden unsurlar ve bu tehditlere karşı alınabilecek önlemler üzerinde durulmuştur. Gerekli önlemlerin alınmadığı durumlarda tehdit oluşturan ilişki ve koşullardan kaçınılması gerektiğı de belirtilmiştir (Arslan, 2020). Söz konusu standartlar; bağımsızlık standartlarının eklenmesi ve çeşitli düzenlemeler doğrultusunda 2017, 2019, 2021, 2023 ve 2024 yıllarında güncellenmiştir (KGK, 2017; KGK, 2024).

2.2.2.4. TÜRMOB Tarafından Yapılan Çalışmalar

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 14'üncü maddesi ile 29'uncu maddesinin (b) fıkrası doğrultusunda TÜRMOB'un; kamu yararını sağlamak, meslek mensuplarının menfaatlerini korumak ve mesleğin itibarını, ahlakını, disiplinini, düzenini ve geleneklerini geliştirmek amacıyla muhasebe meslek etiğinin belirlenmesi, geliştirilmesi ve korunması konularında yetkilendirildiğı anlaşılmaktadır. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğı ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğı'nde de meslek mensuplarınca uyulması zorunlu kararların oluşturulmasına yönelik öneriler geliştirilmesi, meslek disiplininin ve ahlakının korunması, mesleki dayanışmanın sağlanması ve mesleğin genel menfaatlere uygun biçimde geliştirilmesi gibi hususlarda TÜRMOB'a çeşitli

sorumluluklar yüklenmiştir. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği'nde ise mesleki etik standartlarının belirlenmesi ve bu konuda eğitim faaliyetleri yürütülmesi doğrudan TÜRMOB'un görevleri arasında sayılmıştır (3568 Sayılı Kanun).

Bu yetki ve sorumluluklar çerçevesinde TÜRMOB tarafından meslek ahlaki kuralları, mesleki faaliyetlerde uyulması gereken etik ilkeler, etik eğitimi ve etik sözleşme uygulamaları hakkında çeşitli mecburi meslek kararları, yönetmelikler ve tebliğler yayımlanmıştır. Bu kapsamda 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmî Gazete'de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2001). Disiplin Yönetmeliği hariç tutulduğunda, bu düzenleme TÜRMOB'un muhasebe meslek etiğine ilişkin ilk doğrudan düzenlemesi olarak değerlendirilmektedir (Uçma Uysal vd., 2019; Arslan, 2020). Söz konusu meslek kararının amacı; meslek mensuplarının müşterileri ve meslektaşlarıyla ilişkilerinde, yasal düzenlemeler dışında kalan alanlarda kamu yararı doğrultusunda öz denetim sağlamalarına yönelik ilke ve kuralları belirgin hale getirmektir (Sakarya & Kara, 2010).

Bu düzenleme kapsamında mesleki uzmanlık, defter tutma ve finansal tabloların hazırlanması, muhasebe ilke ve standartlarına uyma zorunluluğu, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, tasdik ve denetimde bağımsızlık, sır saklama, ücret uygulamaları, haksız rekabet yasağı, reklam ve teşvik yasağı, komisyon yasağı, meslek onuruyla bağdaşmayan işler ile denetimde kamu sorumluluğu gibi muhasebe meslek etiğiyle ilişkili temel ilke ve kurallara yer verilmiştir (Sakarya & Kara, 2010; Arslan, 2020).

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik uluslararası etik ilkeler doğrultusunda, IESBA tarafından 2005 yılında yayımlanan etik düzenlemeler esas alınarak 2007 yılında Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayımlanmıştır (TÜRMOB, 2007). Daha sonra küresel gelişmelere uyum sağlamak amacıyla yönetmelik üzerinde 2012 yılında güncelleme yapılmıştır. Yönetmelik; Türkiye'de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına yönelik uluslararası etik ilke ve kurallarını açıklamakta ve asgari uyum düzeylerini belirlemektedir.

Yönetmelikteki etik ilke ve kuralları üç temel kısımdan oluşmaktadır. İlk kısımda tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler düzenlenmiş; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ile mesleki davranış ilkelerine yer verilmiştir. İkinci kısımda bağımsız çalışan meslek mensuplarına yönelik etik ilkeler kapsamında mesleki atamalar, müşteri kabulü, çıkar çatışmaları, ücretler, hizmetlerin pazarlanması, hediyeler, müşteri

varlıklarının korunması ve bağımsızlık konuları ele alınmıştır. Üçüncü kısımda ise bağımlı çalışan meslek mensuplarına ilişkin tehdit ve önlemler, potansiyel çıkarlar, bilginin hazırlanması ve raporlanması, yeterli uzmanlık bilgisiyle hareket edilmesi, finansal çıkarlar ve teşvikler gibi etik konular düzenlenmiştir (Sakarya & Kara, 2010; Arslan, 2020).

2014 yılında yayımlanan Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ ile muhasebe meslek etiğine ilişkin açıklamalar ayrıntılandırılmış ve etik eğitiminin niteliği somutlaştırılmıştır (Tayyar vd., 2020). Tebliğ uyarınca teorik etik eğitimi TÜRMOB tarafından oluşturulan internet tabanlı sistem üzerinden uzaktan öğretim yöntemiyle; uygulamalı eğitimler ise odalarda yüz yüze gerçekleştirilmektedir. Eğitimlerde etik bilgisi, etik duyarlılık, etik karar verme ve etik davranış başlıkları altında çeşitli konulara yer verilmekte olup TÜRMOB bu faaliyetleri güncelleyerek sürdürmektedir (Arslan, 2020).

3. Muhasebe Meslek Etiği Kapsamında Yaşanan Sorunlar

Her ülkede olduğu gibi (Bakar vd., 2003; Marques & Azevedo-Pereira, 2009; Noël vd., 2010; Akenbor & Tennyson, 2014; Namazi & Rajabdorri, 2020; Driskill & Tiggeman, 2021) Türkiye’de de muhasebe mesleğiyle ilgili bir takım etik sorunlar yaşanmakta olup bunlar çok sayıda bilimsel çalışmalarda konu edinilmiştir. Bazı çalışmalarda “etik problem” olarak da adlandırılan (Akbaş & Çırpan, 2021; Baran & Baskan, 2021) bu olumsuzluklar, muhasebe meslek yaşamıyla doğrudan ilgili fakat bazıları yalnızca belirli bir durum hakkında tek seferlik; bazıları ise mesleki anlamda duruma karşı her zaman takınılacak genel tavır hakkında olan ve meslek mensubunun bir şekilde çözmesi gereken sorunlardır (Kuçuradi, 2019).

3.1. Etik Sorunla İlgili Terimler

Etik sorun, muhasebe mesleğinde etik ilkelere ilişkin problemlili bütün durumların genel adı olarak değerlendirilebilir. Etik tehditler, etik ikilemler ve etik ihlaller etik sorun kavramının alt boyutları arasında yer almaktadır. Diğer bir deyişle muhasebe mesleğinde etik sorun; birbirleriyle ilişkili olan ancak içerikleri ve sonuçları bakımından farklı nitelikler taşıyarak farklı anlamlara sahip olan etik tehdit, etik ikilem ve etik ihlal terimlerini kapsayan bir üst kavram niteliğindedir. Buradan hareketle etik sorun kavramının, etik tehditler ve bu tehditler nedeniyle meslek mensubunun yaşayabileceği ikilemler ve etik dışı davranışlar bütününe içine aldığı ileri sürülebilir. Bu bağlamda etik tehdit, etik ikilem ve etik dışı davranış anlamına gelen etik ihlal terimlerinin muhasebe mesleği açısından kısaca açıklanması önem taşımaktadır.

3.1.1. Etik Tehdit

Çok farklı durum ve gerçekler sonucunda ortaya çıkarak meslek mensubunu muhasebe meslek etiği ilkelerine uyum konusunda tereddüde ya da tavize sevk ederek veya uygun davranışlar sergilemesini engelleyerek etik ilkelere uyumu tehlikeye sokabilecek türden olay, söylem, eylem ya da algılanan riskler gibi olumsuzluklar “etik tehdit” olarak tanımlanabilir. Tehdit meydana getiren her bir durum, olay ya da eylemin ayrı ayrı tanımlanabilmesi mümkün görünmemektedir. Meslek mensubunun sunduğu farklı hizmetler ve yaptığı farklı çalışmaların niteliklerine bağlı olarak farklı tehditler oluşabilir. Herhangi bir risk birden fazla tehdidi aynı anda oluşturabileceği gibi bir tehdit de aynı anda birden fazla ilkeye uyum konusunda sorunlara neden olabilir. Muhasebe meslek mensubunun mükellef veya işveren baskısına maruz kalması, çıkar çatışması yaşaması, ücret bağımlılığı nedeniyle tarafsızlığının zedelenme ihtimalinin ortaya çıkması, yakınlık ilişkileri, performans baskısı, etik farkındalık eksikliği veya yetersiz denetim mekanizmaları etik tehditlere örnek verilebilir. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı’nda tehdit çeşitleri ve bunların genel kapsamaları aşağıdaki gibi sıralanmıştır (IFAC & TÜRMOB 2021, s. 33-35):

(a) Kişisel çıkar tehdidi - Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.

(b) Kendi kendini denetleme tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun kendisi veya çalıştığı mesleki firmada veya işveren firmada bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü faaliyetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.

(c) Taraf tutma tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.

(d) Yakınlık tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun bir müşteri veya işvereni ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarları lehine fazlasıyla anlayışlı davranması veya bu kişinin çalışmalarına yönelik fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.

(e) Yıldırma tehdidi - Muhasebe meslek mensubu üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dahil olmak üzere, muhasebe meslek mensubunun mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

3.1.2. Etik İkilem

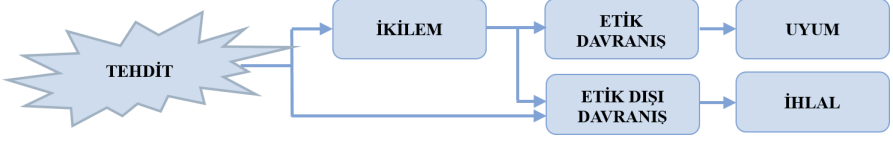
Muhasebe mesleğİ açısından “etik ikilem” meslek mensubunun karşılaştığı bazı olay ve durumların neden olduğı tehditler karşısında mesleki yargısını kullanırken etik ilkelere uyum konusunda bireysel ve toplumsal çıkarlar arasında sıkışarak bir açmaza düşmesi veya çelişki hissetmesi neticesinde kararsız kalması biçiminde ifade edilebilir. Bu yönüyle etik ikilem, etik sorunların özel bir türü olarak düşünülebilir. Meslek mensupları yasalar, birden fazla etik kural, mesleki yükümlülükleri, mesleki faaliyetin tarafları ve kişisel çıkarları arasında kalabilir; doğru davranışı belirleyebilme konusunda birtakım çelişkiler içine düşerek zorlanabilir. Örneğın müşteri gizliliğini koruma yükümlülüğü ile kamu yararını gözetme sorumluluğı ya da işini kaybetme riski ile gerçeğe uygun finansal raporlama yükümlülüğü arasında seçim yapmak zorunda kalınması etik ikileme örnek gösterilebilir. Dolayısıyla her etik ikilemin aynı zamanda bir etik sorun olduğı fakat her etik sorunun etik ikilem niteliğı taşımadığı söylenebilir. Karşılaşılan etik ikilemlerden çıkışın farklı yolları ve çözümleri olabilir; yani ikilemler mutlaka etik dışı davranışla değıl; etik davranışla da sonuçlanabilir. Bir tehdit doğrudan etik dışı davranışa neden olarak etik ihlale sonuçlanabileceğı gibi; önce ikilem yaratıp sonra etik ihlale dönüşebilir (İşğüden, 2007; Kutlu, 2008; Kutluk & Ersoy, 2011; Daştan vd., 2015a).

3.1.3. Etik İhlal veya Etik Dışı Davranış

Meslek mensubunun mesleki konularda muhasebe meslek etiğı ilkelerinden saparak uygun olmayan biçimde davranması yani etik dışı davranışla sonuçlanması “etik ihlal” olarak adlandırılabilir. Etik ihlal, meslek etiğı ilke ve kuralına uyumsuzluğun fiilen gerçekleştiğı durumları ifade eder. Yani yalnızca bir tehdit veya ikilem değıl; etik dışı somut bir davranış söz konusudur. Finansal tabloların gerçeğe aykırı düzenlenmesi, defter ve belgelerde yanıltıcı işlemler yapılması, gizli bilgilerin yetkisiz kişilerle usulsüz biçimde paylaşılması veya bağımsızlık ilkesine aykırı davranılması etik ihlal kapsamında değıerlendirilebilir. Etik ihlallerin üç temel kaynağı algılanan baskı, algılanan fırsat ve rasyonelleştirmedir. Bununla birlikte etik ihlaller yalnızca bilinçli ve kasıtlı davranışlardan kaynaklanmayabilir; ihmâl, özensizlik, dikkatsizlik, mesleki yeterlik eksikliği veya hatalı değıerlendirmeler sonucunda da ortaya çıkabilir. Bu nedenle muhasebe meslek etiğı açısından meslek mensubunun yalnızca niyeti değıl, aynı zamanda mesleki özen ve etik ilkelere uygun davranma yükümlülüğü de önem taşımaktadır (Kutlu, 2008; Daştan vd., 2015b; Karabayır vd., 2018).

Dolayısıyla; etik tehditler, ikilemler ve ihlaller ile bunları üst bir kavram olarak kapsayan etik sorun terimlerinin birbirinin yerine kullanılması kavramsal

belirsizliklere yol açabileceğinden, aralarındaki farklılıklara ve kapsam ilişkilerine dikkat edilmesi daha uygun bir yaklaşım olabilir. Bu bağlamda, bertaraf edilmemiş veya edilememiş etik tehditlerin meslek mensubunun davranışı üzerinde meydana getirebileceği etkiler ve sonuçları Şekil 3'te özetlenmiştir.



Şekil 3. Etik Tehdit ve Davranış Süreci.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.2. Ulusal Literatürde Etik Sorunlar ve Nedenleri

Muhasebe meslek etiği konusunun farklı boyutlarıyla ilgili olarak Türkiye’de yapılmış çok sayıda akademik çalışma bulunmaktadır. Bu yayınlarda ana temaların muhasebe meslek etiği hakkındaki teorik yaklaşımlar; yasal ve teknik ve düzenlemeler; meslek mensuplarının ya da adaylarının etik hakkındaki görüşleri, algıları ve tutumları; etik eğitimi; tutumlar ile demografik faktörler, kişilik özellikleri veya etik ideolojiler gibi faktörler arasındaki ilişkiler veya farklılaşmalar olduğu görülmektedir (Kızılyalçın, 2025). Muhasebe meslek etiğiyle ilgili etik sorunlar ve sebeplerine odaklanan bazı ulusal çalışmalar Tablo 2’de özetlenmiştir.

Tablo 2. Muhasebe Meslek Etiğiiyle İlgili Sorunlara Odaklanan Ulusal Yayınlar

Yazar	Tehdit/Neden/Sorun	Yazar	Tehdit/Neden/Sorun
Albez & Yıldırım (2005)	Aradaki parasal ilişki	Çetin & Şahin Dağlı (2014)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar
	Denetim yetersizliğı		Denetim yetersizliğı
Aymanşuy & Sarıoğlan (2005)	Düşük vergi baskısı	Yücel & Kartal (2014)	Eğitim eksikliğı
	Kayıt dışı ekonomi		Mali sıkıntılar
İşğüiden & Çabuk (2006)	Mali sıkıntılar	Çelik & Dağdeviren (2015)	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Müşteri / yönetim baskısı		Müşteri / yönetim baskısı
Kirik (2007)	Yasal boşluklar	Güney & Biçer (2016)	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır
	Zayıf toplumsal değerler		Para kazanma hırsı
Zeytin (2007)	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır	Kaya (2016)	Tarife altında ücret
	Mali sıkıntılar		Ücret yetersizliğı
Bilen (2008)	Müşteri / yönetim baskısı	Sayım & Usman (2016)	Yeni meslektaşların haksız rekabeti
	Yasal boşluklar		Aradaki parasal ilişki
Kutdu (2008)	Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır	Meriç & Kaygusuzoğlu (2017)	Denetim yetersizliğı
	Müşteri / yönetim baskısı		Meslektaşların eylemleri
Kısakürek & Alpan (2010)	Müşteri / yönetim baskısı	Özçelik & Anđı (2017)	Müşteri / iş kaybetme kaygısı
	Yasal boşluklar		Müşteri / yönetim baskısı
Yıldız (2010)	Düşük vergi baskısı	Özçelik & Keskin (2017)	Oda desteğı yetersizliğı
	Hukuk sistemi ve düzenlemeler		Yasal boşluklar
Özyürek (2012)	İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma	Yücel (2017)	Yetersiz mesleki düzenlemeler
	Müşteri / yönetim baskısı		Düşük vergi baskısı
Çiçek vd. (2013)	Oda desteğı yetersizliğı	Yücel (2017)	Meslektaşların eylemleri
	Müşteri / yönetim baskısı		Müşteri / yönetim baskısı
Ömürbek & Türkoğlu (2013)	Yasal boşluklar	Yücel (2017)	Rekabet
	Yetersiz mesleki düzenlemeler		Rekabet

Kılı vd. (2018)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar Bürokratik yapı Düşük vergi baskısı Mesleğe giriş koşulları Meslek mensubu sayısında artış Müşteri / yönetim baskısı Müşterilerle / yönetimle yakınlık Yaptırım yetersizliği Yasal boşluklar	Özçelik (2020)	Düşük vergi baskısı Kayıt dışı ekonomi Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır Oda desteği yetersizliği Ücret yetersizliği Yetersiz mesleki düzenlemeler
Soylu (2018)	Müşteri / iş kaybetme kaygısı Para kazanma hırsı Yaptırım yetersizliği	Akbaş & Çırpan (2021)	Düşük vergi baskısı Kamu kurumlarında iltimas Para kazanma hırsı Sürekli değişen mevzuat
Yel (2018)	Düşük vergi baskısı Müşteri / iş kaybetme kaygısı	Erdemir & Kazak (2021)	Denetim yetersizliği Düşük vergi baskısı Tahsilat Sorunu Tarife altında ücret
Sarı Özgün & Sarıtaş (2019)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar Denetim yetersizliği Düşük vergi baskısı Düşük vergi baskısı Eğitim eksikliği Kayıt dışı ekonomi Müşteri / iş kaybetme kaygısı Müşteri / yönetim baskısı Belirsizlikte müşteri/yönetimden yana tavır Oda desteği yetersizliği Para kazanma hırsı Rekabet Tarife altında ücret Ücret yetersizliği	Akbey & Çil Koçyiğit (2022)	Deneyim eksikliği Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı Para kazanma hırsı Ücret yetersizliği Bilgi eksikliği
		Arslan & Kılıç (2023)	Haksız rekabet
		Aslantaş Kaynar & Apalı (2023)	Denetim yetersizliği Eğitim eksikliği Müşteri / yönetim baskısı Tarife altında ücret
		Gül & Demir (2023)	Eğitim eksikliği Müşteri / yönetim baskısı Müşterilerle / yönetimle yakınlık Sürekli değişen mevzuat
Arslan (2020)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar Bilgi eksikliği Denetim yetersizliği Haksız rekabet İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma Mali sıkıntılar Meslek mensubu sayısında artış Tahsilat Sorunu Yeni meslektaşların haksız rekabeti	Kurtlar (2023)	Denetim yetersizliği Kamu kurumlarında iltimas Kayıt dışı ekonomi
			Denetim yetersizliği Düşük vergi baskısı Haksız rekabet
Arslan & Kılıç (2020)	Aşırı müşteri sahibi meslektaşlar Bilgi eksikliği Denetim yetersizliği Haksız rekabet İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma Mali sıkıntılar Meslek mensubu sayısında artış Tahsilat Sorunu Yeni meslektaşların haksız rekabeti	Çevik (2025)	Hukuk sistemi ve düzenlemeler Mali sıkıntılar Meslektaşların eylemleri Müşteri / yönetim baskısı Sürekli değişen mevzuat Tarife altında ücret Ücret yetersizliği Yaptırım yetersizliği
Aslan Çetin & Öztürk (2020)	Tahsilat Sorunu Haksız rekabet	Elden Ürgüp & Gençer (2025)	Düşük vergi baskısı Müşteri / yönetim baskısı Oda desteği yetersizliği Yasal boşluklar
Karakaya & Biçer (2020)	Haksız rekabet İlgisizlik, özensizlik ve uzaklaşma Mali sıkıntılar Ruhsat kiralama Standartlara uymamak Tarife altında ücret Ücret yetersizliği	Ülker & Tekgöz (2025)	Mali sıkıntılar Müşteri / iş kaybetme kaygısı Müşteri / yönetim baskısı Rekabet Ruhsat kiralama Tarife altında ücret Yaptırım yetersizliği

3.4. Etik Sorunlara Yönelik Çözüm Önerileri

Literatürde etik sorunlara yönelik genellikle düzenleme, eğitim ve bilgilendirme, gözetim, denetim ve özellikle yaptırım temelinde çözüm önerilerinin sunulduğu belirtilebilir.

Düzenlemeler iki kısımda ele alınabilir. Birincisi, etik sorunlara neden olduğu Albez ve Yıldırım (2005), Aymanıuy ve Sarioğlan (2005), İşgüden ve Çabuk (2006), Kirik (2007), Yıldız (2010), Ömürbek ve Türkoğlu (2013), Yücel ve Kartal (2014), Özçelik ve Keskin (2017), Kılı vd. (2018) ve Elden Ürgüp ve Gençler (2025) gibi yazarlar tarafından dile getirilen yasal boşlukların doldurulabilmesi amacıyla hukuk sistemi içerisinde yapılması önerilen güncellemelerdir. Örneğın mesleğe girişte ahlaki değer ölçümü zorunluluğı getirilmesi; meslek mensubu ve meslek mensuplarının alabilecekleri müşteri sayısına kota konulması; rotasyon uygulanması; yaptırımların daha caydırıcı hale getirilmesi; kamu kurumlarıyla ilişkilerde ayrıcalığın önlenmesi; ekonomide kayıt dışılığın daha da baskı altına alınması gibi konularda bazı güncellemeler yapılabilir. Böylelikle meslek mensuplarını etik ikilem veya etik dışı davranışa sürükleyebilecek bazı durumlar kanuni çerçevede ortadan kaldırılabilir. Bu noktada mevzuat güncellemeleri yapılırken meslek mensuplarının görüş ve önerilerinin alınmasının önemli olduğu görölmektedir (Ömürbek ve Türkoğlu, 2013). İkincisi ise meslekle ilgili teknik düzenlemelerdir. Karakaya ve Bıçer (2020) muhasebe standartlarına uyumun ihmal edilmesinin etik sorunlara neden olduğunu belirtmektedir. Bu bağlamda, standartların uluslararası gelişmelere ve mevzuat değişimlerine uygun biçimde güncellenmesi faydalı olabilir. Diğer yandan Bakar vd. (2003), Akadapko ve Enofe (2013) ve Akenbor ve Tennyson (2014) gibi yabancı ve Meriç ve Kaygusuzoğlu (2017) gibi yerli yayınlarda muhasebe meslek etiğı kurallarının yetersizliğı veya muğlaklığının da etik sorunlara yol açtığından söz edilmektedir. Meslek mensupları ve odaların görüşleri alınarak mevcut etik kurallarda yetersiz görölen alanlar doldurulabilir ve belirsizlik nedeniyle algılanması güç olan etik kurallar gözden geçirilerek daha açık bir hale getirilebilir.

Muhasebecilerin etik ilkelerle ilgili bilgi, ilgi ve özen eksikliklerinden kaynaklanan etik sorunların önlenmesinde eğitim sıklıkla dile getirilmektedir (Beets & Killough, 1990; Aymanıuy & Sarioğlan, 2005; Bilen, 2008; Clements vd., 2012; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2023; Akbaş & Çırpan, 2021; Gül & Demir, 2023). Kızıl vd. (2015) akrabalar ve tanıdıklardan oluşan bazı müşterilere karşı ayrıcalıklı davranılmasının bazı meslek mensupları tarafından kısmen etik bulunduğunu belirtmiştir. Bu durum etik eğitiminin önemini vurgulamaktadır. Eğitimler, özellikle muğlaklıktan yakınlar başta olmak üzere meslek mensuplarının muhasebe

meslek etiğinin önemini ve kurallarını daha iyi anlamasını sağlayarak tehditlerle başa çıkabilme, ikileme düşmeme, ikilem durumunda doğru davranışı belirleyebilme, istenmeden yapılan etik ihlalleri minimize etme gibi konularda yararlar sağlayabilir. Eğitimlerde somut uygulama örnekleri içeren rehberlerin kullanılmasının da önemli olduğu belirtilmektedir (Bakar vd., 2003). Ayrıca iş sahiplerine ve topluma yönelik bilgilendirme etkinlikleri de yapılabilir. Mükelleflerin muhasebe meslek etiğinin kendilerini ilgilendiren kısımları itibarıyla bilgilendirilmesi; mükellef bilgisizliği ve evrakları geciktirmek gibi umursamazlıklar ile meslek mensubu üzerindeki müşteri veya yönetim baskısının bazı türlerinin azaltılmasında faydalı olabilir. Toplumun bilgilendirilmesi ise etik ilkelere uymayan muhasebecilerin yadrganması gerektiği bilincinin temellerini atabilir. Zira, Keskin ve Yılmaz Işık'a (2015) göre düzeyleri yüksek ülkelerdeki meslek mensupları daha fazla etik ikilem ve etik dışı davranışlar yaşayabilmektedir.

Kirik (2007), Özyürek (2012), Yücel ve Kartal (2014), Güney ve Biçer (2016), Sarı Özgün ve Sarıtaş (2019), Özçelik (2020), Elden Ürgüp ve Gençer (2025) tarafından etik sorunların meydana gelmesi ve etik sorunlarla başa çıkabilme konularında odaların desteğinin yeterli görülmediği raporlanmıştır. Gerekli hukuki düzenlemelerin yapılmasıyla odalar tarafından meydana getirilecek kurul ve komisyonlar aşırı müşteri kabul edilmesi (Kıllı vd. 2018; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020) ve ücret tarifesi altında hizmet sunulması (Bilen, 2008; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Sayım & Usman, 2016; Özçelik & Keskin, 2017; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Karakaya & Biçer, 2020; Erdemir & Kazak, 2021; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Çevik, 2025; Ülker & Tekgöz, 2025) gibi konularda önemli katkılar sağlayabilir. Yücel ve Kartal'a (2014) göre etkin bir garantör mekanizmanın yani merkezi bir tahsilat sisteminin tesis edilmesi ve odalar ile TÜRMOB'un yetkilerinin artırılması da önem taşımaktadır. Bu doğrultuda öncelikle ekonomik koşullara uygun hakkaniyetli hizmet ücretleri belirlenerek yetersiz ücretlerden sorununun önüne geçilebilir (Bilen, 2008; Yıldız, 2010; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Kaya, 2016; Sayım & Usman, 2016; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Karakaya & Biçer, 2020; Özçelik, 2020; Akbey & Çil Koçyiğit, 2022; Çevik, 2025). Meslek mensuplarının hem tahsilat konusu (Ömürbek & Türkoğlu, 2013; Güney & Biçer, 2016; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020; Aslan Çetin & Öztürk, 2020; Erdemir & Kazak, 2021) hem de tarife altında ücret sunulmasından (Bilen, 2008; Çetin & Şahin Dağlı 2014; Sayım & Usman, 2016; Özçelik & Keskin, 2017; Sarı Özgün & Sarıtaş 2019; Karakaya & Biçer, 2020; Erdemir & Kazak, 2021; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Çevik, 2025; Ülker & Tekgöz, 2025) kaynaklanan etik sorunlar hakkında olumlu gelişmeler yaşanabilir. Gözetimin güçlendirilmesi ve etkinleştirilmesi müşteriden yana

tavır alınmasından, kaynaklanan etik sorunların azalmasına da neden olabilir. Etkin bir gözetimle birlikte rotasyon ve kota uygulamaları getirilmesi de faydalı olabilir. Ayrıca müşteri veya iş kaybetme kaygısı, meslek mensuplarının mali sıkıntıları ve meslektaşlar arasındaki rekabetten kaynaklanan etik sorunların da azaltılması ve ortaya çıkarılmasında gözetimin etkinliği önemlidir.

Etik sorunların yaşanması ve ortaya çıkarılmasında denetimin yetersizliği eleştirilmektedir (Albez & Yıldırım, 2005; İşgüden & Çabuk, 2006; Kutlu, 2008; Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Yücel & Kartal, 2014; Kaya, 2016; Meriç & Kaygusuzoğlu, 2017; Sarı Özgün & Sarıtaş, 2019; Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020; Erdemir & Kazak, 2021; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Kurtlar, 2023; Elden Ürgüp & Gençer, 2025). Gerekli hukuki düzenlemelerin denetimi de güçlendirmesi meslek mensuplarının gerek kendiliğinden gerek müşteri veya yönetim baskıları yüzünden kendilerini mecbur hissederek gerçekleştirdikleri etik dışı davranışlar üzerinde caydırıcı etkiler meydana getirebileceği gibi ihlallerin tespit edilmesine de katkı sağlayacaktır. Etkin bir denetim; müşteri veya yönetimle yakınlık, müşteri ya da işletmeden yana tavır, haksız rekabet kapsamındaki uygulamalar, meslektaşların uygunsuz eylemleri, müşteri veya yönetim baskısı, mükelleflerin umursamaz veya olumsuz tavırları, bürokratik yapı dahilindeki iltimas gibi unsurlardan kaynaklanan etik sorunlar üzerinde olumlu etkiler meydana getirebilir. Bu noktada rutin denetim faaliyetleri yanında sadece muhasebe meslek etiğine yönelik habersiz ve ani denetimlerin gerçekleştirilmesinin de yararlı olacağı ileri sürülebilir.

Caydırıcılıktan uzak yaptırımların etik sorunlara neden olduğunun ve daha güçlü yaptırımların bunların engellenmesinde yararlı olacağının genel kabul görmüş bir kanı olduğu söylenebilir (Bakar vd., 2003; Güney & Biçer, 2016; Kılı vd., 2018; Soylu, 2018; Elden Ürgüp & Gençer, 2025; Ülker & Tekgöz, 2025). Para kazanma hırsı temelinde ortaya çıkan uygunsuz meslektaş eylemleri (Akenbor & Tennyson, 2014); daha düşük vergi hesaplanması ya da yasal olmayan diğer türlü müşteri teklifleri gibi müşteri veya yönetim baskısı (Çetin & Şahin Dağlı, 2014; Yücel, 2017; Yel, 2018; Aslantaş Kaynar & Apalı, 2023; Çevik, 2025); denetimin yetersizliği nedeniyle gerçekleştirilen etik dışı uygulamalar (Arslan, 2020; Arslan & Kılıç, 2020); tarife altında ücret veya diğer türlü tüm haksız rekabet unsurları (Bilen, 2008) başta olmak üzere tüm etik sorunlar ve nedenleri üzerinde caydırıcı yaptırımların uygulanması önem taşımaktadır.

4. Sonuç ve Tartışma

Bu çalışmada muhasebe meslek etiğinin ulusal ve uluslararası gelişim sürecinin, Türkiye’de yaşanan etik sorunların ve bunların sebeplerinin ulusal akademik yayınlardan hareketle ele alınarak sorunların azaltılmasına yönelik

öneriler geliştirilebilmesi amaçlanmıştır. Türkiye’de muhasebe meslek etiği hakkında uluslararası düzenlemelerle uyumlu, oldukça kapsamlı ve yeterli bir mevzuat bütünü bulunduğu; muhasebe meslek etiği kurallarının gelişmeler paralelinde güncel tutulduğu; meslek mensuplarına etik konusunda TÜRMOB ve odalar tarafından süreklilik arz eden eğitimlerin verildiği ifade edilebilir. Üstelik uluslararası düzenlemelerde meslek mensuplarının etik sorumlulukları tek bir standart seti üzerinden değerlendirilmesine rağmen Türkiye’de haksız rekabet konusunda ilave düzenlemeler de bulunmaktadır (Karakaya & Biçer, 2020). Bu durum mevzuat ve etik kurallar açısından bir üstünlük olarak öne çıkmaktadır. Ancak çoğu ülkede yer almamasına rağmen ülkemizde böyle bir düzenlemeye gerek görülmesi; toplumumuzda ve mesleki camiada haksız rekabet konusundaki bilgisizlik veya umursamazlık düzeyine de bağlanabilir.

Tespit edilen etik sorunlardan meydana gelen ihlal tipindeki sonuçlara ancak çeşitli yaptırımlar uygulanabilir. Fakat süreçler sırasında ortaya çıkarak etik ikilem veya ihlallerden meydana gelen sonuçlara yol açan sebepleri gidermeden; bu sonuçların doğrudan ortadan kaldırılması ise düşünülemez. Üstelik ihlallere yönelik yaptırım olasılığı; tespit, bildirim ve yaptırım uygulama olasılıklarının çarpımından meydana gelmektedir. Her etik dışı davranışın tespit edileme; her tespitin ilgili mercie bildirilme; her bildirim de cezalandırılma olasılıkları dikkate alındığında; aslında yaptırımların tek başına yeterli gelmesini beklemenin çok fayda sağlamayacağı söylenebilir (Beets & Killough, 1990).

Bazı araştırmalarda kendi davranışlarını etik bulan meslek mensuplarının aynı zamanda disiplin cezaları da almış olduklarının belirlenmesi, Türkiye’de muhasebe meslek etiği sorunları bulunduğunun bir göstergesidir. (Ekergil, 2016; Kaya 2016; Karabınar & Çevik 2018). Bu nedenle muhasebe meslek etiği hakkındaki araştırmaların artırılması ve ilgili düzenlemeler üzerinde gerekli güncellemelerin yapılmasının önem taşıdığı belirtilebilir. Bu doğrultuda, muhasebe meslek mensuplarının gerek kendi meslek etiği tutumları gerek meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarının araştırılması mühimdir. Ancak, muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği tutumlarının ölçülebilmesi için güvenilir bir Türkçe ölçek olup olmadığı da tartışılmaktadır (Ayvaz & Geçkil, 2018). Bu amaçla Tuğay ve Kılıç (2017) tarafından ortaya konulan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum” ölçeğinin daha kapsamlı çalışmalarda test edilerek geliştirilmesi de faydalı olabilir. Ayrıca etik sorunların çözümü için yalnızca eğitim, gözetim, denetim ve yaptırım ekseninde çabalar geliştirmek yeterli olmayabilir. Kurumsal yönetim yaklaşımının meslek mensuplarından mükelleflere; odalardan işletme yönetimlerine kadar mesleğin taraflarının tümünü kapsayacak biçimde mesleğin geneline benimsetilmesine yönelik çalışmalar yapılması ve bu bağlamda bazı zorunluluklar getirilmesi de düşünülebilir (Yılmaz & Kaya, 2014).

Kaynakça

- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989).
- Adekoya, A. C., Oboh, C. S., & Oyewumi, O. R. (2020). "Accountants Perception of the Factors Influencing Auditors' Ethical Behaviour in Nigeria". *Heliyon*, 6 (6), e04271, 2-8. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2020.e04271>.
- AICPA & CIMA. (2021). *History*. Erişim tarihi: 6 Ocak 2021. <https://www.aicpa-cima.com/resources/article/history>.
- AICPA. (1965). *Code of Professional Ethics and Numbered Opinions, AICPA Professional Standard 198*. eGROVE-The University of Mississippi. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. https://egrove.olemi.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1197&context=aicpa_prof.
- AICPA. (1974). *AICPA Professional Standards: Ethics, Bylaws as of September 1, 1974 AICPA Professional Standard 69*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemi.edu/aicpa_prof/69/.
- AICPA. (1987). *Plan to Restructure Professional Standards AICPA Professional Standard 363*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemi.edu/aicpa_prof/363.
- AICPA. (1988). *AICPA Professional Standards: Code of Conduct, Bylaws, as of June 1, 1988 AICPA Professional Standard 76*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemi.edu/aicpa_prof/76.
- AICPA. (1992). *AICPA Professional Standards: Code of Professional Conduct and Bylaws as of June 1, 1992 AICPA Professional Standard 112*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemi.edu/aicpa_prof/112.
- AICPA. (2013). *AICPA Professional Standards as of June 1, 2013, Volume 3 AICPA Professional Standard 529*. Erişim tarihi: 28 Mayıs 2022. eGROVE-The University of Mississippi: https://egrove.olemi.edu/aicpa_prof/529.
- AICPA. (2014). *Fact Sheet*. Erişim tarihi: 16 Mayıs 2022. <https://uaicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/professionalethics/community/downloadabledocuments/ethicscommittee/factsheet.pdf>.
- Akadakpo, B. A., & Enofe, A. O. (2013). "Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession in Nigeria". *Journal of Business and Management*, 12 (1), 45-51. e-ISSN: 2278-487X.
- Akbaş, H. E., Çalışkan, A. Ö., & Özarslan, E. (2009). "Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme". *Öneri Dergisi*, 8 (32), 175-184. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.696187>.

- Akbaş, Ö. F., & Çırpan, H. (2021). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Meslek Mensuplarının Karmaşık Etik Problemleri”. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 6 (1), 79-91. <https://doi.org/10.29106/fesa.832309>.
- Akbey, K. C., & 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. <https://doi.org/10.35408/comuybd.1062960>.
- Akdoğan, H. (2005). “Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 10 (1), 295-300. <https://izlik.org/JA79AT83CF>.
- Akenbor, C. O., & Tennyson, O. (2014). “Ethics of Accounting Profession in Nigeria”. *Journal of Business and Economics*, 5 (8), 1374-1382. [https://doi.org/10.15341/jbe\(2155-7950\)/08.05.2014/016](https://doi.org/10.15341/jbe(2155-7950)/08.05.2014/016).
- Akgüç, Ö. (2009). “Kriz Nedeni ve Çıkış Yolları”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (42), 6-11. <https://izlik.org/JA48CF45JN>.
- Aksoy, T. (2005). “Yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Işığında Denetim ve Muhasebe Yasal Düzenleme Çerçevesine İlişkin Analitik Bir Değerlendirme”. *Muhasebe ve Denetim Bakiş*, (16), 117-146. <https://izlik.org/JA69PB87AW>.
- Albez, A., & Yıldırım, S. (2005). “Erzurum’da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları”. *EKEV Akademi Dergisi*, 9 (23), 343-360.
- Arı, M. (2008). *Finansal Raporlamada Güvenilirlik (Bankacılık Sektöründe Bir Uygulama)*. Bursa. Ekin Yayınevi. ISBN: 9789944141659.
- Aslan Çetin, F., & Öztürk, S. (2020). “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlar Açısından Haksız Rekabet”. *Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi*, (46), 199-219. <https://doi.org/10.17498/kdeniz.689191>.
- Arslan, Ü. (2020). *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. Karabük: Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Arslan, Ü., & Kılıç, M. (2020). “Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma”. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 15 (1), 205-218. <https://izlik.org/JA37XC27ND>.
- Arslan, Ü., & Kılıç, M. (2023). “Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet-Etik İlişkisi”. *International Journal of Applied Economic and Finance Studies*, 8 (2), 24-40. ISSN 2548-043X.
- Aslantaş Kaynar, E., & Apalı, A. (2023). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Meslek Etiğine İlişkin Görüşleri: Manavgat’ta Bir Uygulama”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 28 (3), 325-348. <https://izlik.org/JA83MH5>.

- Atmaca, M. (2012). “Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde İç Kontrol Sisteminin Etkinleştirilmesi”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi*, 14 (1), 191-205. <https://izlik.org/JA85HE79YW>.
- Aymankuy, Y., & Sarıoğlan, M. (2005). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (14), 23-45. <https://izlik.org/JA36XC72DB>.
- Ayvaz, E., & Geçkil, T. (2018). “Muhasebe Mesleğinde Etik: Muhasebe Meslek Mensuplarının Tutumlarını Ölçme Sorunsalı”. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 53(1), 17-33. <https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.17.12.863>
- Bakar, M. A., Mohamed Saat, M., & Abdul Majid, A. (2003). “Ethics and the Accounting Profession in Malaysia”. *National Accounting Research Journal*, 1(1), 105-122. <https://doi.org/10.1108/19852510380000502>.
- Bakır, M., & Erserim, A. (2022). “Muhasebenin Tarihsel Gelişimi: Toplumsal-Kamusal-Kurumsal Dönüşüm Üzerine Bir Değerlendirme”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (1), 35-59. <https://doi.org/10.31460/mbdd.913809>.
- Baran, E., & 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. <https://doi.org/10.54558/ji976281>.
- Beets, S. D., & Killough, L. N. (1990). “The Effectiveness of a Complaint-Based Ethics Enforcement System: Evidence from the Accounting Profession”. *Journal of Business Ethics*, 9 (2), 115-126. <https://doi.org/10.1007/BF00382661>.
- Bilen, A. (2008). “Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma”. *Mali Çözüm Dergisi*, (85), 27-42. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=13035444&AN=32508222&ch=uC8BMIEp7ARqXHhIn7ULqEcGQZAOkpjx03y7cl%2FefU7ki7r9ksxnDGEh3ajUGVnAJp7korWD%2F4o0Oi%2Fd92t%2B%2Fg%3D%3D&crl=c>.
- Bilen, A., & Yılmaz, Y. (2014). “Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar”. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2 (6), 57-72. <https://izlik.org/JA44GK73GK>.
- Bodur, H. (2017). “Etiğin Alet Çantasına Bakmak: Ahlak, Etik ve İlintili Temel Kavramlar Üzerine Notlar”. *Temaşa Erciyes Üniversitesi Felsefe Bölümü Dergisi*, (7), 155-190. <https://izlik.org/JA83YP42TY>.
- Bozçalı, E. (2023). *Meslek Mensuplarının Genel İş Etiği Düzeyleri ile Meslektaşlarının Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Tutumlarına İlişkin Alguları Arasındaki*

- İlişkiler*. Aksaray: Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Buchanan, B., & Yang, T. (2005). "The Benefits and Costs of Controlling Shareholders: The Rise and Fall of Parmalat". *Research in International Business and Finance*, (19), 27-52. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0275531904000789>.
- Can, A. V. (2010). "Krizin Muhasebesi ve Muhasebenin Krizi". *Mali Çözüm*, (97), 21-48. <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrn=13035444&AN=51545594&h=5VU53qb9fsx%2Fdf4Xt%2F%-2Fa9vDEBc%2BDbS6j2HHW5Ghp2FEy0oO5%2BgqlvZUmSOS%2Fksoh2xfySD1V6nUq5E%2BB7qR8WA%3D%3D&url=c>.
- Cevizci, A. (2007). "Etik". A. Cevizci (Editör.), *Felsefe Ansiklopedisi*, Cilt 5, 845-856. İstanbul: Ebabil Yayınları. ISBN-13: 978-9944-446-27-3.
- Ceylan, P., & Terzi, S. (2016). "Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Etiği Algılamalarının İncelenmesi: Çankırı Karatekin Üniversitesi Örneği". *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (3), 312-327. <https://izlik.org/JA52AD75FM>.
- Clements, C. E., Neill, J. D., & Stovall, O. (2012). "Inherent Conflicts of Interest in the Accounting Profession". *Journal of Applied Business Research*, 28 (2), 269-275. <https://www.proquest.com/openview/fb6e7069584dbd7386111a062baa11f/1?pq-origsite=gscholar&cbl=30135>.
- Çalışkan, A. (2006). "Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim". *Sayıştay Dergisi*, (63), 51-58. <https://izlik.org/JA89JY47RJ>.
- Çelik, İ., & Dağdeviren, İ. (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları ve Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 8 (1), 67-89. <https://izlik.org/JA93AL72WK>.
- Çetin, A. C., & Şahin Dağlı, S. (2014). "Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma". *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (20), 55-84. <https://izlik.org/JA87DM93ZE>.
- Çevik, Z. (2025). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etiğine İlişkin Algısına Yönelik Nitel Bir Araştırma". *İşletme Bilimi Dergisi*, 13 (1), 158-174. <https://doi.org/10.22139/job1625345>.
- Çiçek, H., Canbaz, , & Keskin, A. (2013). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma". *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, (2), 1-20.
- Çiftçi, B., & Çiftçi, Y. (2017). "Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık". *Journal of Academic Value Studies*, 3 (11), 106-125. <https://dx.doi.org/10.23929/jav233>.

- Dalğar, H., & Pekin, S. (2011). “Kurumsal Yönetim ile Finansal Tablo Manipülasyonları Arasındaki İlişki: İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerde Bir Araştırma”. *Mali Çözüm*, (Eylül-Ekim), 19-43. <https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/wgof2ffwvj?ampSessionId=1780998076345&DeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b-87d70a&request-context=plink&db=obo>.
- Daştan, A., Bayraktar, Y., & Bellikli, U. (2015a). “Muhasebe Mesleğinde Etik İkilim ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29 (1), 63-82. <https://doi.org/10.16951/iibd.45922>.
- Daştan, A., Bellikli, U., & Bayraktar, Y. (2015b). “Muhasebe Eğitiminde Etik İkilim ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (1), 75-92. <https://izlik.org/JA35GA57FL>.
- Demir, B. (2015). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik”. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4 (4), 341-352. ISSN: 2146-9199.
- Dinç, E., & Tunçer, M. (2015). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları ile İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (14), 317-338. <https://doi.org/10.18092/ijea29451>
- Dinç, E., & Varıcı, İ. (2012). “İlişkili Taraf İşlemlerinin İçeriği ve Hileli Finansal Raporlamaya Etkisi: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Uygulama”. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 14 (1), 67-86. <https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/txsv4tj25?ampSessionId=1780998076345&DeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b-87d70a&request-context=plink&db=asn>.
- Doğan, N. (2009). “İş Etiği ve İşletmelerde Etik Çöküş”. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 8 (16), 179-200. <https://izlik.org/JA65UM24YJ>.
- Driskill, T., & Tiggeman, T. (2021). “An Investigation Of The Ethical Reasoning Skills Of Accountants And Career Experiences”. *Journal of Accounting and Finance*, 21 (2), 166-178. <https://doi.org/10.33423/jaf.v21i2.4247>.
- Elagöz, İ., & Şahbaz, Ü. (2016). “Muhasebe Mesleğinde Etik: Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Ön Lisans Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma”. *Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi*, 11 (2), 316-340. <https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/2eea5svpoj?ampSessionId=1780998076345&DeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b-87d70a&request-context=plink&db=obo>.
- Elden Ürgüp, S., & Gencer, H. (2025). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Hata ve Hile ile Meslek Etiğine Yönelik Algı ve Tutumlarının İncelenmesi: Sivas İli Örneği”. *Sivas İnterdisipliner Turizm Araştırmaları Dergisi*, 8 (1), 58-74. <https://izlik.org/JA56CB95BD>.

- Er, S. (2011). "Finansal Krizleri Önleme Aracı Olarak Finansal Sektörün Regülasyonu, Mortgage Krizi ve Türkiye". *Maliye Dergisi*, (160), 307-327. <https://mhmb.gov.tr/uploads/2019/09/015-1.pdf>.
- Erdemir, N. K., & Kazak, M. (2021). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabet Algıları Üzerine Karaman İlinde Bir Araştırma". *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (45), 363-376. <https://doi.org/10.52642/susbed.929907>.
- Erdönmez, P. A. (2003). "Türkiye'de 2001 Yılındaki Mali Kriz Sonrasında Kurumsal Sektörde Yeniden Yapılandırma". *Bankacılar Dergisi*, (47), 38-55.
- Erol, M. (2008). "İşletmelerde Yaşanan Yolsuzluklara (Hata ve Hilelere) Karşı Denetimden Beklentiler". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 13 (1), 229-237. <https://izlik.org/JA98TF45AS>.
- Gacar, A. (2012). "Ekonomik Krizler Sonrası Yaşanan Şirket İflasları ve Yaratıcı Muhasebe İlişkisi". *Mali Çözüm*, (Mayıs-Haziran), 79-83. <https://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/08/EKONOM%C4%B0K-KR%C4%B0ZLER-SONRASI-YA%C5%9EANAN-%C5%9E-%C4%B0RKET-%C4%B0FLASLARI.pdf>.
- Göçen, A. (2010). "Kurumsal Yönetim, İç Kontrol ve Bağımsız Denetim: Parmalat Vakası". *Mali Çözüm*, (97), 107-129. <https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/q2qoycx6if?ampSessionId=1780998076345&DeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b87d70a&requestcontext=p-link&db=obo>.
- Gökgöz, A. (2012). "Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi". *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (3-4), 313-331. <https://izlik.org/JA64PJ58HG>.
- Grant, R. M., & Visconti, M. (2006). "The Strategic Background to Corporate Accounting Scandals". *Long Range Planning*, 39 (4), 361-383. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0024630106000719>.
- Gül, M., & Demir, Ö. (2023). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Farkındalıklarının Analizi: Elâzığ İlinde Bir Araştırma". *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (1), 35-49. <https://doi.org/10.18506/anemon.1052583>.
- Güney, C., & Biçer, M. (2016). "Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma". *Journal of International Social Research*, 9 (45), 790-802. <https://doi.org/10.17719/jisr.20164520655>.
- Gür, E. (2018). "Muhasebe Meslek Etiği". *Adam Akademi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (2), 371-407. <https://doi.org/10.31679/adamakademi.443323>.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990a). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. <https://turmob.org.tr/>

- Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/4-SMMM%20Odalar%20Yonetmeligi.pdf.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990b). *Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliğİ*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. [https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YONETMELIKLER_8_4_2018/5-YMM OdalarıYonetmeligi.pdf](https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/YONETMELIKLER_8_4_2018/5-YMM%20OdalarıYonetmeligi.pdf).
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990c). *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğı Yönetmeliğİ*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/6SMMM%20ve%20YMM%20Oda_Yonetmeligi.pdf.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı. (1990d). *Serbest muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik*. Erişim tarihi: 12 Mayıs 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/SMMMYMMCalismaUsulYonetmelik-18_11_2021.pdf.
- Hellwig, H. (2007). "The US Concept of Corporate Governance under the Sarbanes-Oxley Act of 2002 and its Effects in Europe". *European Company & Financial Law Review*, 4 (3), 417-133.
- IESBA. (2022). *About IESBA*. Erişim tarihi: 30 Mayıs 2022. <https://www.ethicsboard.org/about-iesba>.
- IESBA. (2025). *2025 Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountant*. Erişim tarihi: 30 Ekim 2025. <https://www.ethicsboard.org/publications/2025-handbook-international-code-ethics-professional-accountants#:~:text=User%20account%20menu/which%20become%20effective%20July%202028>.
- IFAC & TÜRMOB. (2021). *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı-2014*. TÜRMOB Yayınları: 470, Ankara, Türkiye. ISBN : 978-605-4880-13-3.
- IFAC. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2018 Edition)*. New York, USA: IFAC. ISBN: 978-1-60815-369-5.
- IFAC. (2022a). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (2022 Edition)*. New York, USA: IFAC. ISBN: 978-1-60815-508-8
- IFAC. (2022b). *Who We Are*. Erişim tarihi: 16 Mayıs 2022. <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>.
- İşğüden, B. (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiğİ Üzerine Etkileri*. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- İşğüden, B., & Çabuk, A. (2006). "Meslek Etiğİ ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (16), 59-86. <https://izlik.org/JA36BW34TR>.

- Kaderli, Y., Doğu, S., & Arabacı, Ö. (2013). “Basel III ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun KOBİ’lerin Finansman Sorunu Üzerindeki Muhtemel Etkileri”. *Ege Akademik Bakış*, 13 (4), 505-513.
- Karabayır, M. E., Öztürk, S., & Cengiz, S. (2018). “Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkilem”. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, (10ncu Yıl Özel Sayısı), 328-353. <https://doi.org/10.29067/muvu.344768>.
- Karabınar, S., & Çevik, Z. (2018). “Bir Muhasebe Meslek Odasında 2008-2013 Yıllarında Verilen Disiplin Cezalarının Yapısal Analizi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (77), 69-90. <https://doi.org/10.25095/mufad.401309>.
- Karakaya, G., & Biçer, A. (2020). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabet Algılarının Analitik Hiyerarşi Süreci Yöntemi ile Değerlendirilmesi”. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2). <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.902>.
- Kaya, G. A. (2016). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ’da Bir Araştırma”. *The Journal of Academic Social Science Studies*, (52), 183-199. <https://doi.org/10.9761/JASSS3680>.
- Kaya, M., & Aydemir, C. (2011). “Küreselleşmenin Tarihsel Gelişimi”. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (1), 14-36. <https://izlik.org/JA76ZA42LT>.
- Kayacan, M. (2006). “Kurumsal Yönetim İlkeleri ve Ulusal Finansal Raporlama Standartları Açısından Gelişmeler”. *10. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu*, 6-10 Aralık 2006, 61-84. Girne/Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti.
- Keskin, A. İ., & Yılmaz Işık, E. Y. (2015). “An Analysis of the Relationship between IFAC Code of Ethics and CPP”. *EMAJ: Emerging Markets Journal*, 5 (2), 41-48. <https://doi.org/10.5195/emaj.2015.81>
- KGK. (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*. Erişim tarihi: 12 Nisan 2022. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Guncel%20BDY.pdf>.
- KGK. (2017). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Erişim tarihi: 18 Nisan 18 2022. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/ET%C4%B0K%20KURALLAR/BA%C4%9EIMSIZ%20DENET%C3%87%C4%B0LER%20%C4%B0C3%87%C4%B0N%20ET%C4%B0K%20KURALLAR(1).pdf).
- KGK. (2022a). *Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü*. Erişim tarihi: 16 Nisan 2022. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf.
- KGK. (2022b). *Etik Komisyonu*. Erişim tarihi: 16 Nisan 2022. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5095/EtikKomisyonu>.
- KGK. (2024). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*. Erişim tarihi: 25 Mart 2024. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/ETIK_KURALLAR\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/ETIK_KURALLAR(1).pdf).

- 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. <https://doi.org/10.29067/muvu.372869>.
- Kısakürek, M., & Alpan, N. (2010). “Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228. <https://izlik.org/JA56NR67WU>.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S., & Erzin, N. O. (2015). “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”. *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8 (1), 6-31. <https://doi.org/10.18221/buj10112>.
- Kızılyalçın, D. A. (2024). “Muhasebede Etik Konusunda Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme”. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59 (1), 617-643. <https://doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.24.03.2349>.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata ve Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Korkmaz, E., & Tay, A. (2011). “Küresel Kriz, Türkiye’ye Etkileri ve Çözüm Önerileri”. *Kafkas Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 1 (2), 111-135.
- Köse, H. (2012). “Küresel Krizle Mücadelede Denetimin Önemi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü”. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (3), 93-108.
- Kuçuradi, İ. (2019). *Ahlak Etik ve Etikler*. Türkiye Felsefe Kurumu Derneği Yayınları, Türk Felsefesi ya da Simurg Dizisi, 1. Basım, ISBN: 9789757748649.
- Kurtlar, M. (2023). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Meslek Etiği Algısı: Mersin İli Örneği”. *Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 20 (1), 81-97. <https://izlik.org/JA83GF89PP>.
- Kutlu, H. (2008). “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63 (02), 143-170. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000002067.
- Kutluk, F. A., & Ersoy, A. (2011). “Muhasebe Meslek Üyelerinin Etik Yargı Düzeyleri Üzerine Bir Araştırma”. *Ege Akademik Bakış*, 11 (3), 425-438. <https://izlik.org/JA27MK58GR>.
- Marques, P., & Azevedo-Pereira, J. (2009). “Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession”. *Journal of Business Ethics*, 86(2), 227-242. <https://doi.org/10.1007/s10551-008-9845-6>.
- Meriç, A., & Kaygusuzoğlu, M. (2017). “Muhasebe meslek Mensuplarının Muhasebe Meslek Etiği ile İlgili Görüşleri Üzerine Bir Araştırma: Adıyaman Örneği”. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (60), 86-109. <https://doi.org/10.16992/ASO12997>.
- Mikail, E., & Aslan, M. (2017). “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86. <https://izlik.org/JA87CY35DH>.

- Namazi, M., & Rajabdorri, H. (2020). "A Mixed Content Analysis Model of Ethics in the Accounting Profession". *Meditari Accountancy Research*, 28 (1), 117-138. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-07-2018-0365>
- Noël, C., Ayayi, A. G., & Blum, V. (2010). "The European Union's Accounting Policy Analyzed from an Ethical Perspective: The Case of Petroleum Resources, Prospecting and Evaluation". *Critical Perspectives on Accounting*, 21 (4), 329-341. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2009.11.009>.
- Otlu, F. (1999). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (4), 125-142. <https://izlik.org/JA47HL88XC>.
- Ömürbek, V., & Türkoğlu, T. (2013). "Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma". *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16 (30), 115-149. <https://izlik.org/JA78FE94GJ>
- Özbirecikli, M. (2006). "Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 5 (18), 1-18. <https://izlik.org/JA87MN25GK>.
- Özçelik, A. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algulamaya Yönelik Araştırma*. Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Özçelik, H., & Angı, G. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği." *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16 (50), 141-158. <https://izlik.org/JA24YT49NH>.
- Özçelik, H., & Keskin, (2017). "Muhasebe Meslek Etiği ve Uygulamaları: Batı Akdeniz Bölgesinde Bir Araştırma". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4 (2), 138-150. <https://doi.org/10.30798/makuiibf.328371>.
- Özer, G., & Uyar, M. (2010). "Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (48), 89-100. <https://izlik.org/JA78DK55YM>.
- Özlem, D. (2017). *Etik-Ahlâk Felsefesi*. 3. Baskı, Notos Kitap, İstanbul. ISBN: 9786055904838.
- Özyürek, H. (2012). "Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik: Ankara'da Muhasebeciler Üzerine Araştırma". *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4 (1), 125-137. <https://izlik.org/JA84BU96 HF>
- Pamukçu, F. (2011). "Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 133-148. <https://izlik.org/JA84LC23GH>.
- Park, H. C., & Hill, R. B. (2017). "Development and Validation of a Short Form of the Occupational Work Ethic Inventory". *Journal of Career and Technical Education*, 32 (1), 9-28. <https://doi.org/10.21061/jcte.v32i1.1588>.

- Petty, G. (1993). "Development of the Occupational Work Ethic". *Annual Meeting of the American Vocational Association*, December 1993. Nashville, TN, USA.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P., & Chilton, R. C. (1995). "Changes in the Code of Ethics of the US Accounting Profession, 1917 and 1988: The Continual Quest for Legitimation". *Accounting, Organizations and Society*, 20 (6), 507-546. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)00033-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)00033-R).
- Sakarya, Ş., & Kara, S. (2010). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması". *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010 (1), 57-72. <https://izlik.org/JA98TD88NC>.
- Sarı Özgün, H., & Sarıtaş, H. (2019). "Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama". *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), 77-93. <https://izlik.org/JA54TF35JT>.
- Sayım, F., & Usman, Ö. (2016). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı: Yalova Örneği". *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12 (12), 247-261. <https://izlik.org/JA84MS97 DN>.
- Selimoğlu, S. K. (1997), "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı". *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı*, İstanbul. İSMMMO Yay., No:20. https://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_03/1GUN3OTURUM/03-1SEVALKARDEdoc.
- Sonnerfeldt, A., & Loft, A. (2018). "The Changing Face of Ethics—Developing a Code of Ethics for Professional Accountants from 1977 to 2006". *Accounting History*, 23 (4), 521-540. <https://doi.org/10.1177/1032373217751219>.
- Soylu, A. (2018). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe ve Denetim Meslek Mensuplarının Etik Algısı Üzerine Bir Araştırma*. Işık Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Stoltenberg, C., Lacey, K. A., Crutchfield, B., & Cuthbert, M. (2005). "A Comparative Analysis of Post-Sarbanes-Oxley Corporate Governance Developments in the US and European Union: The Impact of Tension Created by Extraterritorial Application of Section 2004". *The American Journal of Comparative Law*, 53 (2), 457-491. <https://www.jstor.org/stable/30038703>.
- Süer, A. Z. (2003). "Profesyonel Muhasebe Mesleğinde ENRON Skandalı ve Sonrası Gelişmeler". *6. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19 Nisan 2003. İstanbul.
- Şahin, D., & Pazarçeviren, S. (2007). "TFRS (TMS 1, TMS 2, TMS 7, TMS 18, TMS 24, TMS 40) ve SPK Muhasebe Standartlarının IRFS ile Karşılaştırılması". *Akademik İncelemeler*, 2 (2), 129-146. <https://izlik.org/JA94RH42PX>.

- Şenturan, Ş. (2006). "Basel II Standartları ve KOBİ'lerde Kurumsal Yönetişim". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (20), 45-56. <https://izlik.org/JA42AS39WE>
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y., & Kara, E. (2020). "Muhasebe Açısından Mesleki Şüphecilik ve Etik Kavramları". *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (2), 215-232. <https://doi.org/10.29067/muvu.638963>.
- TDK. (2022). *Güncel Türkçe Sözlük*. Erişim tarihi: 16 Nisan 2022. Türk Dil Kurumu Sözlükleri: <https://sozluk.gov.tr/>.
- TMMOB. (2012). *Etik, Kodlanan Etik ve Pratiği*. (1 b.), Ankara, Türkiye: TMMOB Elektrik Mühendisleri Odası Etik Komisyonu. Erişim tarihi: 2 Temmuz 2022. https://www.emo.org.tr/ekler/87c028efd561648_ek.pdf.
- Tuğay, O., & Kılıç, M. B. (2017). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yönelik Tutum Ölçeğinin Geliştirilmesi: Geçerlilik ve Güvenirlik Çalışması". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (3), 760-780. <https://izlik.org/JA34KK37WE>.
- TÜRMOB. (2001). *Mecburi Meslek Kararları*. Erişim tarihi: 23 Nisan 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/5-Meslek%20Ahlak%20Kur_Mec_Mes_Kar_.pdf.
- TÜRMOB. (2007). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*. Erişim tarihi: 23 Nisan 2022. https://turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13-Etik%20ilkeleler%20Hak_Yonetmelik.pdf.
- Uyar, S., Kahveci, A., & Yetkin, M. (2015). "Öğrencilerin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: ALTSO Meslek Yüksekokulu Örneği". *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (1), 237-247. <https://izlik.org/JA57EU27AK>.
- Uçma Uysal, T., Türker, M., & Kurt, G. (2019). *Etik ve Etik Kurallar, Muhasebe Meslek Mensupları İçin*. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116, Ankara. ISBN: 978-975-7590-35-4
- Uysal, Ö. Ö. (2004). "Sarbanes-Oxley Yasası ve Sermaye Piyasası ve Borsa Kurulu". *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (13), 17-30.
- Uzay, Ş., & Gönen, S. (2010). "Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal Raporlama Sürecindeki Yeri". *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 12 (1), 115-144. <https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/y6ocvslb6b?ampSessionId=1780998076345&DeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b87d70a&request-context=plink&db=asn>.
- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1". *Mali Çözüm*, (95), 125-140. <https://research.ebsco.com/c/awctia/search/details/b64azwnbj?ampSessionId=1780998076345&am>

pDeviceId=49489640-6cda-4025-a7e0-a3842b87d70a&request-context=plink&db=obo.

- Ülker, Y., & Tekgöz, M. (2025). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğ Algıları ile Haksız Rekabet Algıları Arasındaki İlişki: Kayseri Örneğ”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 17 (3), 2268-2288. <https://doi.org/10.20491/isarder.2025.2095>.
- Üstündağ, H. C. (2017). *Küreselleşme Sürecinde Çok Uluslu Şirketlerin Ekonomik Etkinliğı ve Türkiye’de Çok Uluslu Şirketlerin Gelişimi*. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Anabilim Dalı, Ekonomi ve Yönetim Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Yalçın, S. (2011). “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (52), 47-66. <https://izlik.org/JA55MD47JF>
- Yel, T. (2018). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğ Hakkındaki Görüşlerine İlişkin Bolu’da Bir Araştırma”. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18 (2), 165-184. <https://izlik.org/JA34WD65UY>
- Yıldız, G. (2010). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğ ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (36), 155-178. <https://izlik.org/JA69RC58RE>.
- Yılmaz, E., Yıldırım, S., & Bahar, H. H. (2015). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneğ”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (65), 27-42. <https://doi.org/10.25095/mufad.396513>.
- Yücel, E. (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi”. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 229-248. <https://doi.org/10.25095/mufad.396753>.
- Yılmaz, R., & Kaya, M. (2014). “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları ile İlişkisi”. *İşletme Bilimi Dergisi*, 2 (1), 17-35. <https://izlik.org/JA23MF57SC>
- Yücel, R., & Kartal, C. (2014). “Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma”. *Kırkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 123-148. <https://izlik.org/JA56KR48RW>.
- Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.