

Araştırma Makale

Muhasebede Etik Konusunda Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme

A Review of Published Studies on Ethics in Accounting

D. Ali KIZILYALÇIN

Dr. Öğr. Üyesi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi

Kuyucak Meslek Yüksekokulu

dakizilyalcin@adu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-9979-8264>

Makale Geliş Tarihi	Makale Kabul Tarihi
05.02.2024	15.03.2024

Öz

Meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken, belli etik ilke ve kurallara uymaları beklenmektedir. Özellikle muhasebe gibi toplumun büyük kesimini, gerçekleştirdiği faaliyetler yoluyla etkileyen bir meslek için etik ilkelere uyum büyük önem arz etmektedir. Çalışma sistematik bir literatür taraması şeklinde yapılandırılmıştır ve muhasebe meslek etiğine dönük yapılan uygulamalı çalışmaların incelenmesi yoluyla daha sonra yapılacak çalışmalara bir veri tabanı sağlanması amaçlanmıştır. Çalışmada kullanılan veriler, Web of Science veri tabanında, sosyal bilimler atıf dizininde yer alan çalışmalar ile Türkiye’de TR Dizinde dizinlenen muhasebe dergilerinde yayımlanan çalışmalardır. Tarama sonucu belirlenen 42 adet yabancı ve 29 adet ulusal makale; çalışma konusu, yöntem, uygulama ve ulaşılan sonuçlar açısından analiz edilmiştir. Analiz sonucunda modern eğitim yöntemlerinin daha etkili olduğu, ancak muhasebede etik eğitiminde geleneksel yöntemlerin daha yüksek oranda uygulanmakta olduğu tespit edilmiştir. Muhasebede etik eğitimi, üniversite müfredatlarında yer almakla beraber yeterli düzeyde değildir. Meslek mensuplarına dönük çalışmalarda, meslek mensuplarının sık sık etik ikilemler yaşadığı tespiti yer almaktadır. Etik ikilemlerin daha çok mükellef baskıları ve kamu otoritesi kaynaklı olduğu vurgulanmaktadır. Son olarak muhasebede yapay zekâ kullanımı olumlu karşılanmaktadır. Ancak bunun bazı etik sorunları ortaya çıkarabileceği çalışmalarda ifade edilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Etiği, Etik Eğitimi, Etik İkilem, Muhasebe Mesleği, Etik Karar Verme

Abstract

Professionals are expected to comply with certain ethical principles and rules while performing their activities. Compliance with ethical principles is crucial in professions such as accounting, which have a significant impact on society. The study is a systematic literature review aimed at providing a database for future studies by examining applied studies on accounting professional ethics. The data used in the study comprises studies is included in the Web of Science database, Social Sciences Citation Index, and accounting journals indexed in TR Index in Turkey. The study has analysed 42 foreign and 29 national articles based on their subject, methodology, application, and results. The analysis has revealed that modern education methods are more effective, but traditional methods are more commonly used in ethics education in accounting. Although ethics education has included in university curricula for accounting, it is not at a sufficient level. In studies on professional members, it has found that professional members frequently experience ethical dilemmas. Ethical dilemmas have often caused by pressures from taxpayers and public authorities. Finally, the use of artificial intelligence in accounting is viewed positively. However, it is stated in the studies that this may reveal some ethical problems.

Keywords: Accounting Ethics, Ethics Education, Ethical Dilemma, Accounting Profession, Ethical Decision Making

1. Giriş

Önerilen Atıf /Suggested Citation

Kızılyalçın, D.A., 2024, Muhasebede Etik Konusunda Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 59(1), 617-643.

Meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken, belli ilke ve kurallara uymaları beklenmektedir. Özellikle muhasebe gibi toplumun büyük kesimini, gerçekleştirdiği faaliyetler yoluyla etkileyen bir meslek için etik ilkelere uyum büyük önem arz etmektedir.

Muhasebe mesleğinin toplumda hak ettiği itibarı kazanması, meslek mensuplarının mesleğin gerektirdiği etik düzenlemelere uygun davranışlar göstermelerine bağlıdır ve ekonomik yaşamın güvenle sürdürülebilmesi için muhasebe mesleğinin etik ilkelere bağlı olarak icra edilmesi gerekmektedir (Ekergil ve Onay, 2018, s. 624).

Kutlu (2008, s. 146) etik kavramını, bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür şeklinde tanımlamış, Karabınar ve Çevik (2014, s. 31) de etiğin, bir davranışın doğru veya yanlış, iyi ya da kötü, adil veya haksız, sorumlu ya da sorumsuz, zorunlu veya izin verilen, övgüye değer veya kabahatli olup olmaması ile ilgili olduğunu belirtmişlerdir. Etik, etik davranması yani geçerli ahlak ve değerlere uygun hareket etmesi gereken tüm meslekler için önemlidir (Farwitawati, Meitua, Taqi ve Hanifah, 2023, s. 1). Bu anlamda toplumda yerine getirdiği işlevler göz önüne alındığında muhasebe mesleği için etik ve etik ilkelere uyum vazgeçilmez gerekliliklerden biridir. Muhasebe meslek etiğini Daştan (2009, s. 285), muhasebe meslek mensupları tarafından faaliyetlerinde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür şeklinde tanımlamıştır. Muhasebe meslek etiği meslek mensubunun, mesleği sürdürürken içinde bulunduğu toplum ve meslekî örgütlerce, önceden belirlenmiş olan hareket tarzına uyumlu davranmasını ve mesleğin toplumda benimsenen en iyi ve en doğru şekilde yürütme isteğini ifade etmektedir (Akbulut, 1999'dan akt. Celayir, 2019, s. 201). Etik muhasebe uygulamaları da muhasebe meslek mensuplarının meslekî görevlerini yerine getirirken uymaları gereken temel standartlar olarak tanımlanmaktadır (Karasioğlu, Humta ve Göktürk, 2021, s. 124). Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini yerine getirirken gerçekleştirdikleri uygulamalar, sadece hizmet verdikleri işletme ya da mükellefleri için değil bütün bir toplum için önemli etkiler sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının işletme ortaklarına, çalışanlara, yatırımcılara, tedarikçilere, devlete ve genel olarak bütün olarak kamuya karşı yükümlülükleri vardır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiği ilkelerine uygun hareket etmeleri vazgeçilmez bir gerekliliktir. Selimoğlu ve Tigre (2021, s. 25)'ye göre muhasebe meslek mensuplarının güvenilir olması beklenir ve güvenilir olabilmek için de takip edilen temel ilkeler etik kurallarıdır. Bir meslek mensubu mesleğinin gerektirdiği; dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik ve meslekî davranış prensiplerini hayata geçirirken, aynı zamanda, kendisi için oluşabilecek kişisel menfaat sağlamak gibi bir tehdidin farkında olmalı ve kendisini böyle bir tehlikeye karşı korumaya almalıdır (Somuncu ve Esmeray, 2018, s: 313).

Muhasebe mesleğinde etik ve hile algısını etkileyen birçok değişken bulunmakta olup bu değişkenlerin başında alınan eğitim gelmektedir (Temiz, Hacıhasanoğlu ve Özdemir 2018, s. 214). Muhasebede etik eğitiminin önemi konusunu Butcher (2020, s. 20), etik ve etik karar verme hakkında bilgi edinmek, muhasebe ve finans profesyonelleri için yaşam boyu sürecek bir sorumluluktur. Etik, muhasebe ve finans öğrencilerinin öğrenmesi gereken -olmazsa olmaz- en önemli konulardan biridir. Etik eğitimi hiçbir zaman durmamalı, muhasebe ve finans profesyonellerinin kariyerleri boyunca devam etmelidir şeklinde belirtmiştir. Bu konudaki diğer önemli vurgu da; muhasebe eğitimi, meslekî etik krizini aşmak için potansiyel ilaçlardan biri olarak görülmektedir ifadesiyle Farwitawati vd. (2023, s. 3) tarafından yapılmıştır. Muhasebe öğrencisinde etik altyapı yeterliliği yanında, bir şirkette; şirketin alt düzeyinde çalışanından, şirket üst yönetim kurulu başkanına kadar etik eğitiminin verilmesi ve etiksel cesareti artırmak için etiksel mekanizmalarla desteklenmesi gerekliliği bir zorunluluk oluşturmaktadır (Ünsal, 2009, 410).

Muhasebede etik eğitimi ile etik farkındalığın artırılması, etik muhakeme yeteneği kazandırılması, etik karar verme yeteneklerinin artırılması ve mesleğin icrası sırasında karşılaşılabilecek muhtemel olan etik ikilemlerin çözülmesi gibi konularda faydalar sağlanacağı literatürde tartışılmaktadır. Kutlu (2008, s. 153) etik ikilemin yaşanmış olmasının etik dışı bir olgu olarak değerlendirilmemesi gerektiğini, etik olsun veya olmasın verilen her bir kararın etkilendiği faktörler olduğunu belirtmiştir. Etik ikileme düşülmesinin temel nedenin de karşılıklı bu faktörler arasında yaşanan seçim güçlüğü olduğunu ifade etmiştir. Benzer şekilde Ünsal (2009, s. 412) da etik muhasebe ikileminin değişik nedenlerden ortaya

çıkabilecek çatışmalar olduğunu belirterek bunların; kural çatışmaları, değer çatışmaları, mesleki çatışmalar ve kurumsal çatışmalar gibi onlarca değişik nedenden kaynaklanabileceğini belirtmiştir.

Daştan, Bayraktar ve Bellikli (2015, s. 65), etik dışı davranışları önlemek için belirlenen yazılı kurallar ve hukuki yaptırımların tek başına yeterli olmadığı durumlarda ahlaki değerlerin mesleki faaliyetlerin icrasında göz önünde bulundurulmasının gerektiğini belirtmişlerdir. Bu bağlamda toplumun çıkarlarının gözetilmesini ön planda tutan meslek mensupları etik ikilem karşısında etik davranabilme taraftarı olmalıdır. Etik ikilem konusu ile bağlantılı bir konu olan etik farkındalık, bireyin belirli bir zamanda, bir veya daha fazla ahlaki standartla çatışabilecek şekilde kendisinin veya başkalarının çıkarlarını etkileyebilecek bir karar veya eylem gerektiren etik ikilemlerle karşı karşıya kaldığında sahip olduğu bilinç olarak tanımlanmaktadır (Latan, Jabbour ve Jabbour, 2019, s. 272). Etik duyarlılık, kişinin karşılaştığı ya da karşılaşacağı davranışta neyin, neden dolayı etik ya da etik olmadığını etik teori bilgisi ile kolayca ayırt etmesini ifade etmektedir (Ünsal, 2009, s. 414). Etik karar verme, bireyin etik bir konuyu fark etmesini, etik bir yargıya varmasını, etik bir niyet oluşturmalarını ve etik bir davranışta bulunmasını gerektiren dört aşamalı bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Vinson, Curtis, Conover ve Chui, 2020, s. 3).

Etik konusunun muhasebe mesleğindeki öneminden dolayı, bu konunun düzenlenmesi ve yapılan düzenlemelerin takip edilmesi gerekmektedir. Özellikle kamuya dönük etik ihlallerin olması, hem muhasebe mesleğinin itibarını olumsuz etkilemekte, kamunun güvenini azaltmakta, hem de tüm kamunun zarar görmesine neden olmaktadır. Bu bağlamda gerek uluslararası, gerek ulusal anlamda etik ile ilgili düzenlemeler yapılmış olup, bunlar zaman zaman güncellenmektedir. Uluslararası anlamda; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), IFAC bünyesinde kurulan Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants-IESBA), yine IFAC bünyesinde kurulan ve kamu yararına odaklanan Kamu Yararı Gözetim Kurulu (Public Interest Oversight Board- PIOB) yine IFAC bünyesinde kurulan ve muhasebe eğitimi ile ilgili düzenlemeleri gerçekleştiren Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board-IAESB) sayılabilir. Türkiye’de Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), bu düzenlemeleri yapmakta ve değerlendirmektedir.

Çalışmada muhasebede etik kavramına dönük olarak gerçekleştirilen uygulamalı çalışmalar, amaçları açısından sınıflandırılarak, gerçekleştirdikleri uygulamaların sonuçları analiz edilmiştir. Bu bağlamda, çalışmada giriş bölümünü takip eden ikinci bölümde çalışmanın amacı ve veri toplama yöntemine yer verilmiştir. Bulgular kısmı olan üçüncü bölümde, araştırmaya dâhil edilen çalışmaların analizi sonucunda ulaşılan bulgulara yer verilmiştir. Çalışma tartışma ve sonuç bölümü ile tamamlanmıştır.

2. ÇALIŞMANIN AMACI VERİ TOPLAMA YÖNTEMİ

Çalışmada muhasebe meslek etiğine yönelik olarak gerçekleştirilen çalışmaların incelenmesi, ulaşılan sonuçların belirlenmesi ve konu ile yapılan uygulamalı çalışmaların bir arada değerlendirilmesiyle daha sonra yapılacak çalışmalara ışık tutması amacıyla literatürün topluca incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışma ile ayrıca, konu ile ilgili mevcut bilgi durumu ortaya konularak, daha fazla araştırma yapılabilecek alanlar da belirlenmiş olacaktır.

Çalışma sistematik bir literatür taraması şeklinde yapılandırılmıştır. İkincil bir çalışma olan sistematik literatür taraması; belirlenen bir konuda, o güne kadar yapılmış olan yayınların, bir araştırma sorusuna cevap bulmak üzere, önceden belirlenmiş bir metot ile gözden geçirilmesidir. Bu yöntem; araştırma sorusu hakkında hâlihazırda neler bilindiğinin tespiti ve belirlenen konuda yapılmasına ihtiyaç duyulan çalışmaların belirlenmesi gibi hususlarda katkılar sunmaktadır (Önaçan, 2020, s. 353).

Çalışmada verilere ulaşabilmek için ilk araştırmanın yapıldığı Kasım ayında, Web of Science veri tabanında “muhasebe ve etik, muhasebede etik, etik eğitimi, denetim ve etik, muhasebe meslek mensupları ve etik” anahtar kelimeleri ile tarama yapılmış ve son 10 yıldaki (2014-2023) sosyal bilimler atıf dizininde (SSCI) yer alan çalışmalar belirlenmiştir. Kapsamın sınırlandırılabilmesi için işletme ve muhasebe alanı dışındaki çalışmalar ile bu konuda yayın yapan dergiler dışındaki dergilerde yayımlanan ve İngilizce dışındaki dillerde yazılan çalışmalar elenmiştir.

Türkçe yayımlanan makalelerin analize dahil edilebilmesi için de araştırmacılar için elektronik ortamda çalışmalara erişim sağlayan TR Dizinde, aynı anahtar kelimeler kullanılarak tarama yapılmıştır. Buradaki kriterler yabancı yayınlarla aynı olmakla beraber, farklılık TR Dizinde taranan muhasebe dergilerinden sadece muhasebe alanında en çok yayın yapan; Muhasebe Finansman Dergisi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi ve Mali Çözüm dergilerinin araştırılmış olmasıdır.

2023 yılındaki çalışmaların tamamının çalışmaya dâhil edilebilmesi adına tarama 2024 Ocak ayında da tekrarlanmış ve tarama sonucunda belirlenen teorik ve farklı alanları konu eden çalışmalar elendikten sonra kalan 42 adet yabancı 29 adet ulusal makale çalışmaya dâhil edilmiştir. Böylece çalışmanın veri kaynağı toplam 71 adet makaleden oluşmuştur.

Çalışmaya; kitap, kitap bölümü, konferans bildirisi ve diğer yayınlar dâhil edilmemiş sadece makaleler alınmıştır. Bu çalışmalar ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve önemli noktalar kodlanarak Microsoft Excel programına aktarılmıştır. Microsoft Excel programında çalışmalar, konuları ve ulaşılan sonuçlar gibi kriterler belirlenerek incelenmiştir.

3. BULGULAR

Bu kısımda öncelikle belirlenen makalelerin özet, metodoloji ve sonuç kısımları incelenmiş ve ele aldıkları konular açısından 6 temel başlık altında toplanmıştır. Belirlenen konu başlıkları aşağıda sıralanmıştır:

- ✓ Muhasebede etik eğitimi değerlendiren çalışmalar,
- ✓ Meslek mensuplarının, muhasebe meslek etiğine dönük algılarını değerlendirmeye yönelik çalışmalar,
- ✓ Öğrencilerin ve muhasebe stajyerlerinin, muhasebe meslek etiğine dönük algılarını belirlemeye yönelik çalışmalar,
- ✓ Öğrencilerin ve muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine dönük algılarını bir arada değerlendiren çalışmalar,
- ✓ Muhasebede yapay zekâ kullanımı ve dijitalleşme uygulamalarında etik sorunu değerlendiren çalışmalar ve
- ✓ Etik ihlaller ve meslek mensuplarına uygulanan yaptırımları değerlendiren çalışmalar.

3.1. Muhasebede etik eğitimi değerlendiren çalışmalar

Ünsal (2009: s. 411) etik eğitiminin hedefini, muhasebe hedeflerini öğrencinin doğru biçimde yerine getirmesi ile çatışma ve ikilemleri çözmede kendisine yardımcı olacak yöntemlerin kazandırılması şeklinde ifade etmektedir. Loeb, (2015, s. 222), rol oyunları, tartışmalar, vakalar, yansıtıcı öğrenme gibi yöntemlerin aktif öğrenme stratejileri olarak adlandırmış ve bunların muhasebe etiği dersinin parçası olabileceğini belirtmiştir. Bu bağlamda, bölümde, incelenen makalelerden yola çıkılarak muhasebede meslek etiği konusunda yapılan çalışmalar; etik eğitiminin üniversite muhasebe müfredatında ne şekilde yer alması gerektiği, etik dersinin ne şekilde verilmesi gerektiği, etik eğitiminin muhasebe öğrencileri ve meslek mensuplarına sağladığı katkılar şeklinde sınıflandırılabilir.

Muhasebe müfredatlarında etik derslerinde öğretim elemanları tarafından kullanılan yöntemler ve araştırmacılar tarafından geliştirilmiş olan yöntemlerden sağlanabilecek faydalar gibi unsurlar muhasebe etik eğitimiyle ilgili çalışmalara konu olmuştur. Bu gibi çalışmalarda temel olarak tartışılan konu geleneksel yöntemlerin mi, yoksa Loeb (2015) tarafından ifade edilen adıyla aktif öğrenme stratejilerinin (çalışmada modern yöntemler olarak kullanılmıştır) mi etik eğitimi alan öğrencilere yararlı olabileceği şeklindedir. Bu çalışmalardan Balsarı, Dalkılıç, Öz ve Cagle (2014) muhasebe etiği eğitiminde münazara ve oyun benzeri yöntemlerin kullanılmasının, öğrencilerin konuya olan algısını artırıcı bir faktör olduğunu göstermiştir. Buna göre etik eğitiminde geleneksel yöntemlerden ziyade bu tür yöntemlerin kullanılması etik eğitime katkı sağlayacaktır. Ancak müfredatta etik eğitime ayrılan sürenin kısıtlı olması nedeniyle, önce teorik eğitimin, sonrasında da bu türden uygulamalarla eğitimin desteklenmesinin etik eğitim konusunda yararlı olacağı vurgulanmıştır. Etik konusunun öğretilmesinde kısa sınıf içi canlandırmaların (rol oyunlarının), yararlı olup olmayacağını araştıran Taplin, Singh, Ker

ve Lee (2018) hem niteliksel olarak hem de niceliksel olarak uygulamayı öğrencilerin yararlı bulduğu sonucuna ulaşmışlardır. Rol oyunlarının öğrencilere dönük kazanımları konusunda da öğrencilerin, rol oyunları ile öğrenme yoluyla; etik ikilemlerin çözümü ile mesleki bağımsızlıklarının korunması konusunda farkındalıklarının arttığı anlaşılmış ve mesleki davranış kuralları ve etik kuralların önemini daha iyi anladıkları belirlenmiştir. Bilimsel gelişim teorisini kullanarak etik eğitiminin muhasebe öğrencilerinin ahlaki gelişiminin ne şekilde sağlanabileceğini araştıran Arfaoui, Ayadi, Ghram ve Bouchekoua (2016)'ya göre ilerici etik bilincinin muhasebe müfredatına entegre edilmesi gerekmektedir. Etiği öğretmek, zihin haritaları, sınavlar, vaka çalışmaları, rol yapma ve araştırma gibi yenilikçi araçların kullanımını içermeli ve bu öğretim, öğrencileri gelecekte karşılaşacakları karmaşıklıkları yansıtan gerçek dünya ikilemleriyle karşı karşıya bırakmalıdır. Etik konusunun öğretilmesi konusunda bir başka yöntem olan değerlere ses verme (Giving Voice to Values-GVV¹) olarak adlandırılan eğitim konusunda çalışan Christensen, Cote ve Latham (2018) geleneksel etik eğitimi ile değerlere ses verme eğitimi karşılaştırmış, Miller, Shawver ve Mintz (2023) ise değerlere ses verme eğitiminin öğrencilerin etik sorunlarla başa çıkma konusundaki güvenini ne ölçüde artırdığını araştırmışlardır. Christensen vd. (2018) çalışmalarında iki öğrenci grubu arasında etik olmayan davranışlar, hile yapma ve hile konusunda yalan söyleme düzeyleri arasındaki ilişkiyi belirlemişler ve GVV öğretimine katılan öğrencilerin, geleneksel etik öğretimine katılan öğrencilere göre daha düşük etik dışı davranış düzeyine sahip olduğunu belirlemişlerdir. Buna göre GVV eğitimi etik davranışla pozitif bir ilişki göstermektedir. Benzer şekilde Miller vd. (2023) de çalışmalarında GVV'nin öğrencilerin öğrenme süreçleri üzerinde önemli bir fark yarattığını ifade etmiştir. Bunun yanında eğitim sonucunda öğrencilerin kendilerine daha fazla güvendikleri ve işyerinde etik olmayan uygulamalarla karşılaştıklarında harekete geçme olasılıklarının daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca GVV'nin muhasebe müfredatına dâhil edilmesi, muhasebe mesleğinin temeli olan kamu yararı yükümlülüğünün yerine getirilmesinde önemli bir farklılık yaratabilecektir.

Muhasebe etiği eğitimi ile öğrencilere ne gibi etik unsurlar kazandırılabilceğine dönük olarak çalışan Okougbo Okike ve Alao (2021) etik müdahale müfredatını analiz etmişlerdir. Etik müdahale müfredatı kullanılarak eğitim verilen lisans öğrencilerinin, geleneksel etik eğitimi verilen öğrencilere göre, etik farkındalıkları üzerinde olumlu ve anlamlı bir şekilde etkiye yol açtığı belirtilen çalışmaya göre, etik müdahale müfredatı, öğrencilerin etik farkındalıklarını artırmaktadır. Resmi etik eğitiminin sonuçlarının etik niyetleri teşvik edip, etik dışı niyetleri azaltacaksa etik müdahalenin toplum üzerinde önemli bir etkisi olabilecektir. Shawver ve Miller (2017), muhasebe öğrencilerinin ahlaki yoğunluk algılarının sınırlı bir etik müdahale yoluyla artırılıp artırılmayacağını, muhasebeye özgü ahlaki ikilemleri içeren beş hikâye kullanmak yoluyla ölçmüşler ve öğrencilerin etik müdahalenin bir sonucu olarak, genel ahlaki duyarlılık/farkındalık, ahlaki yargı ve ahlaki niyet düzeylerinde bir artış görüldüğü sonucuna ulaşmışlardır. Buna göre öğrenciler, etik eğitimi aldıktan sonra ahlaki açıdan yoğun durumları fark ettikleri için etik olmayan eylemleri gerçekleştirme olasılıkları daha düşük olacaktır. Benzer şekilde Martinov-Bennie ve Mladenovic (2015) etik karar verme çerçevesinin tek başına mı yoksa entegre etik eğitimi bileşeninin bir parçası olarak sunulmasının mı muhasebe öğrencilerinin etik duyarlılığı ve muhakemesi üzerinde olumlu etkisinin olacağını araştırmışlardır. Hem niteliksel hem de niceliksel sonuçlar, entegre etik bileşeninin öğrencileri çeşitli iş bağlamlarında etik sorunların ortaya çıkabileceği birçok farklı duruma maruz bıraktığını ve bu maruz kalmanın etik duyarlılıklarını artırdığını göstermiştir. Buna göre belirtilen çerçeve kendi başına öğrencilerin etik duyarlılığını artırmamakta, ancak bütünleşik etik eğitimi bileşeninin bir parçası olarak bir üniteye dâhil edildiğinde etik duyarlılığı artırmaktadır. Çalışmaya göre, etik bileşeni içerisinde deontoloji ve faydacılık gibi çeşitli etik bakış açılarının benimsetilmesi, öğrencileri birçok sorunun çeşitli etik boyutlarına karşı duyarlı hale getirebilecektir.

Etik eğitiminin ne şekilde olması gerektiği, öğrencilerinin kazanımlarının neler olacağı gibi hususlar düzenleyici kuruluşlar ve meslek kuruluşları tarafından belirlenmiştir. Bu bağlamda Subaşı ve Fidan (2015) Türkiye'deki etik eğitimi Uluslararası Eğitim Standartları 4 (International Education Standard-IES): Mesleki değerler, etik ve davranışlar standardı açısından değerlendirmişlerdir. Çalışma ile

¹ GVV, etik sorunları ele alma konusundaki güveni ve bir kişinin etik olmayan bir uygulama ile karşılaştığında kendi değerlerini dile getirme olasılığını artırmak için tasarlanmış bir çerçeve ve pedagojidir (Christensen vd., 2018: 1158).

Türkiye’deki etik eğitiminde, standartta belirtilenlerin aksine; örnek olay çalışması, rol canlandırma ya da etik konulu tartışmalar oluşturmak gibi tekniklerin çok az kullanıldığı belirlenmiştir. Çalışmada etik eğitimi konusundaki algıları belirlenen muhasebe meslek stajyerleri, etik eğitimlerinde IES 4 standardında belirtilen; sosyal sorumluluk, bağımsızlık ve mesleki yeterlik kavramlarının fazla işlenen konular olduğunu; etiğin doğası, çıkar çatışmaları, etik ikilemler ve sonuçlarına ise daha az değinildiğini belirtmişlerdir. Çalışmada, stajyerlerin etik konusunda yeterli muhasebe altyapısıyla mezun olmadıkları düşüncesinde oldukları ile beraber, mesleki etik eğitiminin yetersiz verildiği ya da yeterince verilmediğini bulgusuna ulaşmıştır. Etik eğitimi öğrencilere sağlanan kazanımlar açısından değerlendiren Cameron ve O’leary (2015), eğitimin etik tutumları mı yoksa sadece etik kodları mı geliştirdiğini belirlemek amacıyla çalışmışlar ve üniversitede muhasebe etiği eğitiminin sadece etik kodları öğrettiği sonucuna ulaşmışlardır. Çalışmada öğrencilere üçü etik dışı olan yasa dışı davranış ve üçü hiçbir yasayı çiğnemenen ahlaki (mesleki davranış) seçimler yapmayı içeren, altı etik davranış örneği sunulmuş ve öğrencilerin tutumları ölçülmüştür. Öğrencilerin yasal/ahlaki konulara yönelik etik tutumlarının geliştiği, ancak yalnızca ahlaki konulara yönelik tutumlarında gelişme olmamıştır.

Etik eğitimi konusunda yapılan çalışmaların bir kısmı üniversitede etik eğitimi alan öğrencilerin aldıkları eğitimi değerlendirmeleri yönündedir. Bu konuda çalışan araştırmacılardan Tormo-Carbo’, Seguí-Mas ve Oltra (2016) öğrencilerin muhasebe etiği öğretiminin üniversite eğitimleri için önemli olduğu ve üniversitelerde etik dersinin müfredata eklenmesi gerektiği düşüncesinde olduğunu belirtmişlerdir. Farklı açılardan öğrencilerin yaklaşımlarının değerlendirildiği çalışmada, cinsiyet ve yaşa göre öğrencilerin yargılarında farklılık olduğu; kız ve yaşça daha büyük öğrencilerin, erkek ve yaşça küçük öğrencilere göre ve etik dersini alan öğrencilerin etik dersi almayan öğrencilere göre daha fazla etik eğilim gösterdikleri ifade edilmiştir. Ayrıca, etik eğitim hedefleri olarak belirtilen; ahlaki sorunlar, etik çıkarımlar, ahlaki yükümlülük, ikilemlerle başa çıkma, belirsizliklerle mücadele, davranış değişikliği gibi konularda etik dersi almış olan öğrencilerin diğer öğrencilere göre etik derslerinin önemine ilişkin algı ve görüşleri daha güçlüdür. Etik eğitiminin ahlaki boyutu arka plana atarak, hukuki boyutu daha fazla vurguladığını ifade eden Bérubé ve Gendron (2023) öğrencilerin mesleki etik ve sorumluluklara duyarlı hale getirilebildiğini vurgulamışlardır. Çalışma ile etik duyarlılığın geliştirilmesinde ve sağlam temellerin oluşturulmasında muhasebe eğitiminin önemli bir sorumluluğa sahip olduğu, bunun sonucunda öğrencilerin muhasebe mesleğinin temelini oluşturan unsurları daha iyi anlamaları neticesinde geleceğin muhasebecilerinin eylemlerinde kamunun korunmasını daha merkezi bir odak noktası haline getirmeye yardımcı olabileceği vurgulanmıştır. Kırıtöğlü ve Özbirecikli (2018) etik eğitimi muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri yönüyle ele almış ve bağımsız denetçilerin muhasebe hilelerini algılamalarında etik eğitiminin anlamlı bir fark yaratıp yaratmadığını ölçmüşlerdir. Bunun için Temel Eğitim ve Staj Merkezi (TESMER) tarafından verilen etik eğitime katılan ve katılmayan bağımsız denetçilerin hileli işlemleri algılama düzeyleri karşılaştırılmıştır. Çalışmaya göre etik eğitimi alan ve almayan denetçilerin muhasebe hilelerini algılama düzeyleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, etik eğitiminin bağımsız denetçilerin hile ve hile türleri algısı üzerinde olumlu etkisi vardır ve bağımsız denetçilerin aldıkları etik eğitim süresinin artması hile ve hile türlerine yönelik algılarının da artmasını sağlayacaktır. Onumah, Simpson ve Kwarteng (2021) de muhasebe programlarındaki etik eğitiminin etkilerini ve kişisel demografik faktörlerin muhasebecilerin etik tutumları üzerindeki rolünü araştırmışlar ve etik öğretim yöntemleri, etiği değerlendirme yöntemleri ve etik birleştirme yöntemleri gibi etik eğitimi müdahalelerinin muhasebecilerin etik tutumları üzerinde olumlu ve anlamlı etkileri olduğunu belirlemiştir. Etik eğitimi, muhasebecilerin tutumlarını ve dolayısıyla muhasebecilerin ahlaki kararlarını etkilemeye yol açmaktadır. Bunun yanında kültürel görecelik, muhasebecilerin etik tutumlarının şekillenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Etik eğitime üniversitelerde ne derece önem verildiği konusu; düzenleyici kuruluşların, üniversite yöneticilerinin, öğrencilerin ve uygulayıcıların yaklaşımları yolu ile değerlendirilmiştir. Özellikle derslerin kapsamı, türü, verildiği dönem gibi konular çalışmalarda incelenen konular olmuştur.

Dellaportas, Kanapathippillai, Khan ve Leung (2014) muhasebede etik eğitiminin yıllar içerisindeki gelişimini araştırmış ve 2000-2012 yıllarını kapsayan aralıkta etik eğitimi konusunda Avustralya üniversiteleri müfredatlarında yeterli olmamakla beraber gözle görülür bir artış olduğunu belirlemişlerdir. Etik eğitiminin üniversite ders müfredatlarında ne şekilde yer aldığı da çalışmanın

konusunu oluşturmuş ve etik eğitiminin seçmeli ya da zorunlu olarak ayrı bir ders olarak değil, daha çok diğer derslere entegre edilerek verildiği görülmüştür. Etik eğitimi muhasebe müfredatına dâhil edilmelidir, ancak bunu kısıtlayan faktörler bulunmaktadır. Bu faktörlerden bazıları; ahlaki standartların değiştirilememesi, yetersiz eğitimli personel, akademik meşruiyet mücadelesi, müfredatın yoğun olması ve yetersiz referans kaynağı olarak ifade edilmiştir. Etik eğitiminin üniversite müfredatlarındaki yeri konusunda benzer bir çalışma yapan Jorge, Peña ve los Reyes (2015) Eduniversal derecelendirmelerine göre en iyi muhasebe ve denetim lisansüstü programlarında 2012-2013 yılları için kurumsal sosyal sorumluluk (KSS) ve etik konularındaki bağımsız derslerin varlığını değerlendirmişlerdir. Araştırmaya göre muhasebe müfredatlarında KSS ve etik eğitiminin yeterince geliştirilmediği, etik ve KSS ile ilgili zorunlu derslerin sayısının seçmeli derslere göre daha fazla olduğu tespiti yapılmıştır. İncelenen birimlerdeki üst düzey yöneticilerin KSS ve etik konusunda bağımsız derslerin programlarda bulunması konusunda istekli oldukları belirtilmiş, dersin verildiği birimin kamu/özel olmasının, dekanın cinsiyetinin veya okulların akreditasyonunun, KSS ve etik eğitim konusunda ihmal edilebilir bir etkiye sahip olduğu tespiti yapılmıştır. Miller ve Shawver (2018) etik eğitimi kapsamının son 20 yıl içerisinde çok fazla değişmediğini ve öğrencilerin etik gelişimini olumlu yönde etkilemek için gerekli içeriğe sahip olmadığını belirtmektedirler. Genel olarak, muhasebe öğretim üyeleri etiğin muhasebe derslerinde öğretilmesi ve muhasebe müfredatına entegre edilmesi gerektiğini ve etiğin öğretilmesinin gerekli olduğu görüşündedirler. Ancak, muhasebe lisans programlarının, gerekli dersler aracılığıyla veya müfredatları içerisinde muhasebe modüllerinin entegrasyonu yoluyla muhasebe müfredatlarına entegre edilmediğini ve etik içeriğe ayrılan zamanın oldukça düşük olduğunu belirlemişlerdir. Çalışma ile etik eğitiminin IASB ve etik eğitimi çerçevesi tarafından önerilen etik konularını yeterince kapsamadığı ifade edilmektedir. Onumah, Simpson ve Kwarteng (2022) de üniversiteler ve meslek kuruluşlarının muhasebe etiği müfredatını nasıl tasarladıklarını ve muhasebe müfredatında etiği yönlendiren faktörlerin neler olduğunu belirlemeye dönük gerçekleştirdikleri çalışmalarında, üniversitelerin ve meslek kuruluşlarının müfredatlarındaki etik eğitiminin, lisans ve lisansüstü düzeyde belirli derslerin konuları arasında ve programların tüm seviyelerinde verildiğini belirtmişlerdir. Araştırmacılara göre etik, bağımsız ve anlatsal yaklaşımların bir kombinasyonu kullanılarak verilmektedir ve etik eğitiminin verilmesi konusunda fakülte inisiyatifi, endüstri talebi, uluslararası kıyaslama ve modernizasyon gibi faktörler etkilidir. Akademik ve mesleki açıdan etiğin müfredat tasarımına dâhil edilme biçiminde herhangi bir önemli farklılık belirlenmemiştir.

West ve Buckby (2020) muhasebe stajyerlerinin yeterlilik sürecine etiğin nasıl dahil edildiğini belirlemeye dönük çalışmalarında, ahlaki motivasyon ve ahlaki karakter konularına çok az önem verildiğini belirlemişlerdir. Etik derslerinin müfredatta sunulması hususunda, kurumun misyonu belirleyici unsurlardan biridir. Muhasebe eğitimi programı ne kadar uzun olursa, etik konulara zaman ve içerik ayırmaya yönelik kapsamın da o kadar fazla olduğu ve buna bağlı olarak lisans programlarında lisansüstü programlara göre daha fazla etik dersi verildiği vurgulanmıştır. Bağımsız bir etik dersini, ardından muhasebe derslerine entegre edilmiş etik vakaları ve sonra da etik ile profesyonelliği birleştiren bir temel dersi savunan ve Sandviç yaklaşımı adı verilen uygulamanın, programların yalnızca az sayıda kısmının önemli bir etik bileşeni olan zorunlu bir ders içermesi nedeniyle uygulanmasının mümkün olmadığını belirlemişlerdir. Etik eğitiminin verilme şekli gibi, bu derslerde kullanılan kaynak kitaplarının içeriği de önemlidir. Bu doğrultuda van der Kolk (2019) çalışmasında yönetim muhasebesi öğrencilerinin dersin teknik yönleri yanında ahlaki sonuçları da dikkate alınacak şekilde eğitilmelerinin gerektiğini belirtmiş ve lisansüstü eğitimde en çok kullanılan ders kitaplarını değerlendirmiştir. Çalışmada Merchant ve Van der Stede, Anthony ve Govindarajan, Simons, Horngren, Datar ve Rajan ve Zimmerman tarafından yazılan yönetim muhasebesi ders kitapları; etik, sahtecilik, temel varsayımlar, insan davranışları ve yüksek lisans araçlarına etik yansımalar gibi konulara ne ölçüde yer verildiğinin belirlenmesi amacıyla incelenmiştir. Özellikle giriş niteliğindeki ders kitaplarında; ana metin, vaka ve alışmalarında etik hususlara oldukça düşük oranlarda yer verildiği, yalnızca Merchant ve Van der Stede tarafından yazılan kitapta etik hususların diğerlerine göre daha yoğun şekilde ele alındığı belirlenmiştir.

Bu bölümde yer alan çalışmalara bakıldığında, muhasebe programlarında yer alan derslerin çoğunlukla diğer muhasebe derslerine entegre bir şekilde yer aldığı görülmektedir. Eğitim kurumlarının, etik derslerinin verilmesi konusunda olumlu bir yaklaşıma sahip olmasına rağmen değişik nedenlerden dolayı derslere yeterince yer verilmemekte olduğu söylenebilir. Bu nedenlerin önemlilerin biri eğitim müfredatının kısa olmasıdır. Bu neden aynı zamanda, etik derslerinin geleneksel yöntemler yerine

modern yöntemler kullanılarak verilememesinin de nedeni olarak ifade edilmektedir. Oysa vaka tartışması, kısa rol oyunları, münazara gibi modern eğitim yöntemlerinin etik eğitiminde öğrencilere daha faydalı olabileceği çalışmalarda ifade edilmektedir.

Çalışmaların 3 adedinin Türkiye’de yayımlanan dergilerde, 17 adedinin de uluslararası dergilerde yayımladığı görülmektedir. Yıl bazında bakıldığında değerlendirilen konular açısından homojenlik olmadığı, benzer konuların farklı yıllarda aynı açılardan ele alındığı görülmektedir. Örneğin muhasebede etik eğitiminde modern yöntemlerin ne derece uygulanmakta olduğu konusunun 2014 yılında çalışıldığı gibi 2023 yılında da benzer şekilde çalışıldığı görülmektedir. Dolayısıyla, muhasebede etik eğitimi konusunun uzun yıllardır çalışıldığı ve bu eğitimin etkinliğinin artırılabilmesi konusunun araştırmacılar tarafından önemli araştırma konularından biri olduğu görülmektedir. Bu konuda Türkiye’deki dergilerde yayımlanan çalışmalar ile uluslararası dergilerde yayımlanan çalışmalar arasında benzerlik olduğu da söylenebilir.

3.2. Meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine dönük algılarını değerlendirmeye yönelik çalışmalar

Etik ikilem ve çıkar çatışmaları muhasebe meslek mensuplarının çalışma hayatları boyunca en fazla karşılaştıkları mesleki zorluklardan biridir. Dolayısıyla etik literatüründe de muhasebe meslek mensupları ve etik ikilem konusunun oldukça fazla çalışılan konulardan olduğu söylenebilir. Meslek mensupları çoğunlukla kamuya hizmet etme misyonları ile mükelleflerine hizmet etme misyonları arasında kalmaktadırlar. Dolayısıyla bu da etik ikilemlere zemin hazırlamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları etik ikilemler ve etik ikilemleri azaltıcı faktörlere yönelik çalışmalarında Özçelik ve Angı (2017), etik ikileme neden olan faktörleri; mükellef, kamu otoritesi ve kişisel faktörler olmak üzere üç grupta incelemiştir. Etik ikileme neden olan faktörlerden mükellef kaynaklı faktörleri en önemli faktör olarak ön plana çıkarken kamu otoritesi kaynaklı faktörlerin önemlilerini, bürokrasi ve yasalardaki sürekli değişiklikler olarak ifade etmişlerdir. Bunun yanında kişisel faktörler daha az öne çıkmaktadır. Etik eğitime ağırlık verilmesi, kayıt dışı ekonominin azaltılması ve vergi oranlarının düşürülmesinin etik ikilemi azaltıcı faktörler olarak belirtildiği çalışmada, kültürel çevre faktörünün daha düşük düzeyde etkili olduğu belirtilmiştir. Ishaque (2020) sosyal bilişsel teoriyi (SCT-social cognitive theory²) ve çıktı modelini entegre ederek bilişsel bir yaklaşım kullandığı çalışmada çıkar çatışmalarının meslek mensuplarının karar verme davranışı üzerindeki etkilerini incelemiştir. Bulgulara göre, çıkar çatışması ile muhasebe meslek mensuplarının etik dışı karar verme davranışı olasılığı arasındaki ilişkinin, kısmen profesyonellerin durumsal bilişsel süreçleri (uyumlu karar vermenin olumlu sonuç beklentisi, uyumlu karar vermede algılanan zorluk ve uyumlu karar seçimlerinin etikliği hakkındaki yargılar) aracılığıyla yönetilmektedir. Çalışmada çıkar çatışması karşısında karar vermenin, farklı yollardan karar almayı engelleyen algısal önyargılara eğilimli olduğunu ve önerilen bilişsel modelin, karar verme davranışındaki zihinsel süreçlerin ve önyargıların rolünün incelenmesine izin vererek aslında profesyonellerin bağımsızlığının ele alınmasına olanak sağlayabileceği çıkarımı yapılmıştır. Meslek mensuplarının etik ikilemleri hakkındaki bir diğer çalışmada Yalçın ve Güneş (2022), hem Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) uzmanları hem de bağımsız denetçiler açısından, denetim mesleğinin icrası ve gözetiminin etik ikilemlerin yaşanmasına yatkın alanlar olduğunu ortaya koymuşlardır. Denetim ve gözetim ilkeleri arasında bulunan doğruluk, vicdani değerler ve itibar kaygısının öneminin ortaya konulduğu çalışmada, KGK uzmanları ve bağımsız denetçilerin, eylemlerin ardında başka gerçekler olması, eylemin suçluluk hissettirmesi ve eylem sonucunda itibar kaybı olması durumlarını daha fazla önemsedikleri görülmüştür. Denetim mesleği mensupları çalışmaları sırasında etik olmayan bazı görevler ile karşılaşabilmektedir. Bu durumda denetçilerin yaklaşımlarını ne yönde olduğunu ortaya koyan çalışmalarında Jiang, Fan, Scully ve Jing (2021) daha yüksek düzeyde idealizme sahip denetçilerin etik açıdan şüpheli sözleşmeleri reddetme konusunda daha olumlu tutumlara sahip olma olasılıklarının yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Denetçilerin etik niyetinin belirli davranışlara ilişkin değerlendirmelerinden ve aynı zamanda diğer önemli kişilerin görüşlerinden etkilendiğinin de belirtildiği çalışmada yöneticilerin, çalışanlarının ahlaki

² Sosyal bilişsel teori (SCT), muhasebe profesyonellerinin belirli bir görevi yerine getirirken algıladıkları zorluk ne kadar yüksekse, o görevi yerine getirme olasılığının da o kadar düşük olduğunu ileri sürmektedir.

muhakemesini etkileyen kişisel ve sosyal faktörleri daha iyi anlamalarının denetçilerin etik niyetlerini geliştirmek için uygun önlemleri almalarına yardımcı olabileceğini vurgulanmıştır.

Meslek mensuplarının görevlerini icra ettikleri kurumun etik değerleri, meslek mensuplarının etik uygulamaları üzerinde etkiye bulunmaktadır. Bu konuda Butcher (2020, s. 19), firmalarda tüm çalışanlara yönelik kapsamlı etik eğitime yapılacak yatırımın personelin daha iyi etik kararlar almasına yol açabileceğini ifade etmektedir. Bu konuda gerçekleştirilen çalışmalarda genellikle kurumun yüksek etik değerlere sahip olduğunun anlaşılmasının meslek mensupları üzerinde olumlu etkilere sebep olduğu belirtilmektedir. Bu konuda Tanç (2023) işletmelerin sahip oldukları kurumsal etik değerlerin muhasebe meslek mensuplarının kişisel etik değerleri üzerindeki etkisini belirlemeye dönük çalışmasında kurumsal etik değerlerin kişisel etik yargılar üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğunu belirtmiştir. Kurumsal etik değerlerin yüksek olması aynı zamanda meslek mensubunun da daha sıkı bir etik yargıya sahip olmasını sağlamaktadır. Kadın meslek mensuplarının erkek meslektaşlarına göre daha katı etik yargılara sahip olduğu tespiti ile işletmelerin üst yönetimde önemli pozisyonlar ya da yönetim kurullarında kadınların bulunmasının, hem kurumsal yönetim hem de kurumsal etik değer açısından avantaj sağlayabileceği ifade edilmiştir. İşletmenin bağımsız denetime tabi olması ve meslek mensubunun işletmedeki pozisyonunun yükselmesi de meslek mensubunun etik yargılarını olumlu etkilemektedir. Seifert, LaMothe ve Schmitt (2023) de meslek mensuplarının kuruluşlarının etik altyapısını nasıl algıladıklarını ve bunun muhasebecilerin etik yargılarını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Tanç (2023) ile benzer şekilde algılanan etik altyapı etkinliğinin ve mesleki özerkliğinin, muhasebe meslek mensuplarının hem etik kültür algılarını hem de etik yargılarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Seifert vd. (2023)'ye göre ayrıca, kuruluşların etkili etik altyapılara sahip ve mesleki özerkliği teşvik eden muhasebe çalışma ortamları oluşturmaları önemli ölçüde fayda sağlamaktadır ve kuruluşların algılanan etik altyapı etkinliği ve mesleki özerklik, kurumsal etik kültürü ve etik yargıları etkileyen bağımsız resmi ve resmi olmayan sistemler olarak işlemektedir. İşletmedeki etik ortamın muhasebe meslek mensupları üzerindeki etkisine odaklanan bir başka çalışmada Bobek, Hageman ve Radtke (2015)'ye göre bir muhasebe firmasının etik ortamı, etik davranışı teşvik etmede önemli bir role sahiptir. Bu bağlamda firma liderleri ile çalışan konumundaki meslek mensuplarının, firmanın etik ortamı hakkında farklı görüşlere sahip olabileceği belirtilen çalışmada firmadaki etik ortamı, işletme liderlerinin lider olmayan muhasebe profesyonellerine göre önemli ölçüde daha güçlü algıladıkları belirlenmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının, etik ortamın şekillendirilmesinde ve sürdürülmesinde anlamlı bir role sahip olduklarına ve/veya muhasebe firmasıyla güçlü bir kurumsal uyuma sahip olduklarına inandıklarında, firma liderlerine benzer şekilde etik ortamı daha güçlü olarak algılama olasılıklarının yüksek olduğu tespiti yapılmıştır. Nguyen vd. (2022) etik yargı etik niyetler üzerinde organizasyonel kültürün etkisine odaklanmışlar ve hiyerarşik kültür üyelerinin, diğer kültürlerin üyelerine nazaran etik karar alma ve buna göre hareket etme olasılıklarının daha yüksek olduğunu tespit etmişlerdir. Dinamik ve girişimci bir kültüre (adhokrası) ve sonuç odaklı ve rekabetçi bir kültüre (piyasa) sahip muhasebecilerin, aile odaklı (klan) ve süreç odaklı kültüre (hiyerarşi) sahip meslek mensuplarına göre etik dışı bir eylemi daha kabul edilebilir olarak değerlendirme olasılıklarının daha yüksektir. Bunun yanında genç muhasebe meslek mensuplarının klan ve adhokrası kültüre sahip bir ortamda çalışmayı tercih ettikleri, kıdemli muhasebecilerin ise (piyasa) ve hiyerarşi odaklı bir kültür içinde olmayı tercih ettikleri iddia edilmektedir. Killian, O'Regan ve O'Regan (2022) vergi uzmanlarının kişisel etik veya manevi değerleri ile kuruluşlarının etik çerçevesi arasındaki dengeyi 59 ülkeden 1061 katılımcı vasıtasıyla incelemişlerdir. Mesleki eğitim sırasında edinilen etik öğrenme ile bunun erken kariyer aşamasında uygulanması arasındaki kopukluk olduğu vurgulanan çalışmada manevi değerlerin, kişisel muhakeme sorununun daha az açık bir şekilde kodlandığı küçük firmalarda çalışanlarda daha güçlü olduğu belirtilmiştir. Büyük uluslararası firmalarda manevi ve dini değerlerin öne çıkması daha zayıftır ve bu durum kuruluşların kişisel değerleri bir kenara bırakarak bunların yerine deontolojik etik kuralları ve iç kontrollere güvendiklerini göstermektedir. Büyük firmalar tarafından bir yönetsel kontrol biçimi olarak etik çerçevenin kullanılması, kariyerinin başındaki çalışanları, firmanın değerlerine ve iç kontrol mekanizmalarına güvenerek işyerinde kişisel ahlaki yargılarını devre dışı bırakmalarını sağlamaktadır.

Muhasebe meslek mensupları gerçekleştirdikleri faaliyet sonucunda toplumun önemli bir kesimini etkilemektedir. Bu etkilerin önemlilerinden biri vergi üzerinde ortaya çıkmaktadır. Mükelleflerin ödeyecekleri verginin gerçekliği ve doğruluğu konusunda çoğu zaman meslek mensupları kamu ile mükellefleri arasında kalmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlaki üzerindeki etkilerini

inceleyen Yücel (2017), muhasebe meslek mensuplarının vergi ahlakının artırılması üzerinde önemli bir etkisinin olduğu belirtmiştir. Muhasebe meslek mensupları, mükellef kaybetme korkusu ve piyasadaki vergi uyumu konusundaki genel tavır nedeniyle, etik dışı davranışlarını normalleştirmeye başlayabilmekte ve bu da vergi ahlakı yüksek olan diğer mükellefleri de olumsuz etkileyebilmektedir. Bu konuda mükellef ve muhasebe meslek mensupları arasında oluşan bağlılık düzeyinin yüksek olması ile muhasebe meslek mensuplarına uygulanan baskılar öne çıkmaktadır. Mükellef/meslek mensubu konusunda rotasyon uygulanması, meslek mensuplarının üzerindeki rekabet baskısının azaltılması ve etik dışı davranışlar için cezaların artırılması olumsuzlukların önlenmesi gerekli öneriler olarak belirtilmektedir. Shafer, Simmons ve Yip (2016) muhasebe meslek mensuplarının inanç ve tutumları ile mesleki bağlılıkları ve etik kararları arasındaki ilişkileri analiz etmişler ve meslek mensuplarının kurumsal etik ve sosyal sorumluluğun önemine olan inançları ile mesleki bağlılık düzeyleri arasında güçlü bir pozitif ilişki bulmuşlardır. Buna göre daha yüksek düzeyde mesleki bağlılığa sahip olan meslek mensuplarının, vergi sahtekârlığını etik dışı bir davranış olarak niteledikleri tespiti yapılmıştır. Bu bulgular, daha yüksek düzeydeki mesleki bağlılığın, müşterilerin etik dışı veya hileli faaliyetlerde bulunma yönündeki baskısı karşısında, muhasebe meslek mensuplarının mesleki standartları koruma konusunda daha fazla ahlaki cesarete sahip olmaya yatkın hale getirebileceğini göstermektedir. Öztürk ve Hüryurt (2020) muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin baskıları sonucu yaşadıkları etik ikilemlerin yüksek oranda vergi konusu ile ilgili olarak ortaya çıktığını belirtmişlerdir. Vergi ahlakı üzerinde muhasebe çalışanlarının tavır ve tutumlarının yansımaları belirlemeyi amaçladıkları çalışmalarında, bağlılık düzeyi, kanun ve uygulama bilgisi, vergi ahlakı ve etik dışı davranış olmak üzere dört faktörün vergi ahlakına etkisini belirlemişlerdir. Bunlardan bağlılık düzeyi ile kanun ve uygulama bilgisi faktörlerinin vergi ahlakı üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkisi bulunduğu, etik dışı davranış faktörünün ise vergi ahlakı üzerinde etkisini olmadığı tespiti yapılmıştır.

Bireylerin kişisel özellikleri ile içinde yaşadıkları ailenin ve toplumun değer ve etik yargıları gibi unsurlar, etik konusunda yaklaşımları üzerinde önemli derecede etkilidir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarının kişisel değerleri ile gerçekleştirdikleri iş arasındaki ilişkiyi değerlendiren Vargün ve Büyükyılmaz (2019) muhasebe meslek mensuplarının etik tutumları üzerinde gerçekleştirilen işin etkisinin bulunduğunu belirlemişlerdir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının ihtiyaçlarının, isteklerinin ve tercihlerinin işleri tarafından karşılandığına olan inançları ile bilgi, beceri ve yeteneklerinin işleri için yeterli olduğunu düşünmeleri, daha etik davranma olasılığını yükseltmektedir. Bu açıdan muhasebe meslek mensuplarının kişi-iş uyumlarının, muhasebe meslek etiğine yönelik mevzuatta yer alan düzenlemelerin revize edilmesinde ve ek etik ilkelerin belirlenmesinde dikkate alınması meslek mensuplarının meslek etiğine bağlanmalarına olumlu yönde katkı sağlayacaktır. İşe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin mesleki etik davranış üzerindeki etkilerinin incelendiği çalışmalarında Gül ve Erol (2016), meslek mensuplarının işe bağlılık ve çalışma ahlakının, mesleki etik davranışına pozitif ve doğrusal yönde etki ettiği sonucuna ulaşmıştır. Hem işe bağlılık hem de çalışma ahlakı faktörlerine pozitif yönde etki eden unsurlar; dürüstlük, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarıdır. Tarafsızlık unsuru, işe bağlılık faktörü ile pozitif yönde etkili iken tarafsızlık ile çalışma ahlakı arasında ilişki bulunmadığı görülmüştür. İşe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin mesleki etik davranış üzerindeki etkileri değerlendirildiğinde, işe bağlılığın daha güçlü bir etkiye sahip olduğu vurgulanmıştır. Ariali Smith ve Smith (2020) de muhasebe meslek mensuplarının kişisel değerleri ile mesleki değerlerinin ne ölçüde örtüştüğünü inceledikleri çalışmalarında, kişisel değerlerin mesleki değerler ile örtüşmesinin iş performansını, iş tatminini ve etik davranışı etkilediği sonucuna ulaşmıştır. Muhasebe liderleri mesleğin değerleriyle eşleşen kişisel değerlere sahiptir. Buna göre, muhasebecilerin suç ortağı olduğu mali skandalların mesleğin değerleri ile ilgili içsel bir sorundan ziyade kuralları ihlal eden az sayıdaki meslek mensubundan kaynaklanmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki değerleri ile etik eğitiminin örtüşme durumunu değerlendiren Gökçe ve Tellioglu (2018), etik eğitimi almayan meslek mensuplarının etik dışı davranışlara yönelik sorulara daha fazla oranda katılmadıklarını belirlemiş ve nedeni olarak da 3568 sayılı yasadaki etik yönetmeliğinin benimsenmesi olduğu vurgulamıştır. Demografik faktörler açısından bakıldığında; ortaöğretim mezunlarının etik konulardaki hassasiyetlerinin az olduğu ve kıdemli meslek mensuplarının mesleki bilgi ve ilkelere uygunluk ile etik davranış arasındaki ilişkiye fazla katılmadıkları sonuçlarına ulaşılmıştır. Çalışmada belirtilen bir başka husus da meslek mensuplarının en büyük etik ikilemleri müşterilerinin etik olmayan işleri yaptırmaya çalışmaları yoluyla yaşadıklarını belirtmiş olmalarıdır.

Lowe, Reckers ve Sauciuc (2023) denetçilerin etik olmayan niyetlerini etkileyen faktörler ve bu niyetleri ortadan kaldıracak müdahaleleri belirlemeye dönük çalışmalarında, mesleki bağımlılığı düşük olan denetçilerin üstlerinden gelen etik olmayan talepleri kabul etme olasılığının daha yüksek olduğunu, mesleki bağlılığı yüksek olanların ise daha düşük etik dışı niyet gösterdiklerini vurgulamıştır. Araştırmacılara göre, bireyler etik dışı ya da şüpheli bir davranışı kendi kendine haklı çıkarmak için bir rasyonelleştirme çabasına girmektedir ve rasyonelleştirmeyi azaltan müdahaleler mesleki bağlılığı düşük olanlar arasında, etik olmayan niyetleri azaltmada etkili olmaktadır. Buna göre, mesleki bağlılık kişinin rasyonelleştirmelere duyarlılığına karşı koymak için etkili bir önlem olabilecektir. Finansal teşvikler etik karar alma üzerinde ne derece etkili olmaktadır? Hunt vd. (2022) çalışmalarında, finansal teşvikin her zaman etik karar almayı engellemediğini, bunun yerine, bireylerin finansal raporlama eğitimi ve deneyimi yoluyla şartlandırmaya tabi tutulabileceği fikrini ortaya koymuşlardır. Çalışma, şirket refahının finansal raporlama sorumluluğuna sahip kişiler için çok önemli olduğunu göstermektedir. Aynı zamanda, bir olayı psikolojik açıdan uzak bir bakış açısıyla yorumlayan finansal raporlama sorumluluğuna sahip kişilerde, finansal teşvikler şirketin korunması gereken bir sosyal fayda olduğu yönündeki algıyı azaltabilir ve bunun yerine düşünceleri korumanın daha büyük bir sosyal faydasına çevirebilir.

Mesleki ve duygusal tükenmişlik, başarısızlık hissi ve duyarsızlaşma boyutlarının muhasebe meslek mensuplarının idealist ve rölativist etik tutumları üzerindeki etkisini araştıran Büyükyılmaz ve Gürkan (2014) meslek mensuplarının, kendilerini duygusal olarak tükenmiş ve başarısız hissettikçe idealist tutumdan rölativist etik tutuma yöneldikleri tespitini yapmıştır. Rölativist etik tutumunda, kişiler etiğin duruma ve şartlara göre farklılaşabileceğine inanmaya başlamakta ve duyarsızlaşma ile birlikte meslek mensupları etik algısını tamamen kaybedebilmektedir. Bu nedenle meslek mensuplarında mesleki tükenmişliğe neden olan durumlarda iyileştirme yapılmasının önemli olduğu vurgulanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının makyavelist kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasında ilişkiyi inceledikleri çalışmalarında Bitlisli ve Dinç (2015) muhasebe meslek mensuplarının ahlakilik standartlarına uyduklarını, başkalarının gücünü en aza indirecek davranışlardan uzak olduklarını, çok güçlü olmamakla birlikte statü arzusunda olduklarını ve diğer kişilere karşı güven duyduklarını belirlemişlerdir. Ahlak dışı makyavelist kişilik özelliğine sahip olmayan meslek mensupları gizlilik ve mesleki davranışlarında etik kurallara uygun hareket etmekte olup, demografik faktörlerden yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe ile etik karar verme davranışı arasında önemli düzeyde bir farklılık bulunmamaktadır. Tayyar, Akyüz, Yeşil, Uslu ve Kara (2020) da mesleki şüphecilik ile etik algısı arasındaki ilişkiyi ele almışlar ve meslek mensuplarının mesleki şüpheciliğinin mesleki etik değerlerini aynı yönde ve anlamlı bir şekilde etkilediği sonucuna ulaşmışlardır. Meslek mensuplarının sorgulayıcı ve özgüvenli olma özelliklerinin yüksek olması, etik olma eğilimlerinin de o kadar yüksek olmasını sağlamaktadır. Buna göre, muhasebe meslek mensubunun görevini tam ve doğru bir şekilde yerine getirirken mesleki şüphecilik özelliklerini ve etik ilkeleri göz önünde bulundurması oldukça önemli bir husus haline gelmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının etik değerlerine yönelik çalışmalardan Yılmaz, Yıldırım ve Bahar (2015), bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliği hakkındaki algılarını değerlendirdikleri çalışmalarında kıdemi az olan meslek mensupları başta olmak üzere meslek mensuplarına meslek etiği eğitiminin verilmesi yoluyla etik farkındalık düzeylerinin artırılmasının yararlı olacağını vurgulamışlardır. Çalışmaya göre muhasebe meslek etiği algısı bağlamında; kıdem durumuna göre dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış boyutunda anlamlı bir görüş farklılığı olmadığı, ancak genel etik algısı boyutunda, daha az kıdeme sahip olan meslek mensupları ile kıdemi fazla olan meslek mensupları arasında anlamlı farklılık olduğu vurgulanmıştır. Kılılı, Türkoğlu ve Gülmez (2018) muhasebe meslek mensuplarının etik algıları, mesleğin icrası sırasında ortaya çıkan etik dışı davranışları ve bunlara neden olan faktörleri değerlendirdikleri çalışmalarında; muhasebe mesleğinin hak ettiği değeri görmemesini, vergi oranlarının yüksekliğini ve devlet kurumlarındaki bürokrasinin aşırılığın etik dışı davranışların önemli sebepleri olduğu tespitini yapmıştır. Çalışma ile etik dışı davranışların çözümüne yönelik; etik dışı davranışta bulunanlar için yaptırımların caydırıcı olmasının, muhasebe eğitimi lisans ve lisansüstü düzeyde meslek etiği eğitiminin yaygınlaştırılmasının, meslek mensubunu sayısındaki artışın planlanması ve düzenli bir artmasının sağlanması gibi unsurları sıralamışlardır. Denetim mesleğine yönelik olarak toplumsal güvenin sağlanmasında ve bunun sürdürülmesinde etik değerlerin önemli

olduğunu belirten Marşap, Elitaş, Yanık ve Altınay (2018), denetim mesleğinde etik değerlerin algılanışını ve faydacılık davranışı ile ilişkisini analiz etmişlerdir. Çalışmada, denetçinin tarafsızlığının artmasının gizlilik ve mesleki davranışa ilişkin tutumlarında da artış yaşanmasına neden olduğu, gizliliğe ilişkin tutumlarında artışın da benzer şekilde mesleki davranışa olumlu yansıdığı vurgulanmıştır. Etik eğitime ağırlık verilmesi bireyin kişisel çatışmalarını minimize edebileceği vurgulanan çalışmada, etik eğitiminin yeterli düzeyde olmamasının denetim sürecini de olumsuz yönde etkileyebileceği ifade edilmiştir. Musbah, Cowton ve Tyfa (2016) Rest (1986)'ın karar verme modelinin üç aşamasını inceleyerek yönetim muhasebecilerinin etik karar vermesinde etkili olan değişkenleri araştırmıştır. Ahlaki yoğunluk boyutları ve kişisel ahlak felsefesi, yönetim muhasebecilerinin etik tanınma, yargı ve niyetlerindeki ilişkiyi büyük ölçüde açıklamaktadır. Muhasebe meslek mensupları etik kararlar alırken görecelik yerine idealist olma eğilimindedir ve bu, onların eylemlerinin, ilgili herkes için olumlu sonuçlar doğuran evrensel ahlaki kurallardan daha fazla etkilenebileceğini göstermektedir. Kişisel ahlak felsefesi açısından, ahlaki idealizm, yönetim muhasebecileri için genellikle etik karar vermenin üç aşamasının en güçlü öngörücüsü olan bireysel değişkendir. Shawver ve Clements (2015) de etik değerlendirmeler, ahlaki yargı, ahlaki niyetler ve ahlaki yoğunluk değerlendirmeleri konusundaki cinsiyet farklılıklarını araştırdıkları çalışmalarında, erkek ve kadın muhasebe profesyonelleri için etik değerlendirmelerde, ahlaki yargılarda, ahlaki ihbar niyetlerinde veya ahlaki yoğunluk değerlendirmelerinde hiçbir farklılık belirlememiştir. Buna göre araştırmacılar işe alma ve eğitimin cinsiyete özgü olmasının gerekemeyebileceğini ve etik bir atmosfer yaratmak ve sürdürmek için kadın ve erkek personeli dengelemeye gerek olmayabileceğini ifade etmişlerdir.

Bu bölümde yapılan çalışmalara bakıldığında meslek mensuplarının yaşadıkları etik ikilemlerin önemli bir yer tuttuğu görülmektedir. Bu konuda belirtilen en önemli faktörler; mükelleflerden ve kamu otoritesinden kaynaklan faktörlerdir. Etik ikilemlerin azaltılabilmesi için ise çalışmalarda, vergi oranlarının düşürülmesi, bürokrasinin azaltılması ve meslek mensupları arasındaki rekabetin azaltılması şeklinde öne çıkmaktadır. Diğer yandan meslek mensuplarının kişisel ve mesleki özellikleri de etik konusunda ele alınan konulardandır. Meslek mensuplarının işe bağlılıklarının yüksek olması, etik duyarlılıklarının da yüksek olmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda meslek mensuplarının çalıştıkları firmaların etik değerleri de meslek mensuplarını etkilemektedir.

Bu bölümde değerlendirilen 27 çalışmadan 14 çalışmanın Türkiye'de yayımlanan dergilerde, 13 çalışmanın da uluslararası dergilerde yayımlandığı görülmektedir. Değerlendirilen toplam çalışma içerisinde; diğer konu başlıkları ile karşılaştırıldığında bu konunun Türkiye'de yayımlanan dergilerde daha ön planda olduğu görülmektedir. Özellikle meslek mensuplarının etik değerlerinin ve kişisel değerlerinin etik davranışları üzerindeki etkilerini belirlemeye dönük konulara Türkiye'deki dergilerde yayın yapan araştırmacıların daha fazla ağırlık verdikleri görülmektedir.

3.3. Öğrencilerin ve muhasebe stajyerlerinin muhasebe meslek etiğine dönük algılarını belirlemeye yönelik çalışmalar

Muhasebe mesleğinin gelecekte uygulayıcıları olan öğrenciler, eğitim hayatları döneminde yoğun bir şekilde muhasebe dersleri almakta olup, bunların bir kısmı ya bağımsız bir ders olarak ya da diğer derslerin üniteleri içinde yerleştirilmiş olarak yer alan etik konuları içermektedir. Öğrencilerin, kişisel özellikleri yanında aldıkları etik eğitimi de gelecekte karşılaşacakları etik problemlerin çözümünde onlara yol gösterici olacaktır. Bu bağlamda öğrencilerden etik eğitimleri ile ilgili olarak sağlanan geri bildirimler önemlidir.

Muhasebe eğitimi alan meslek yüksekokulu (MYO) öğrencilerinin etik algı düzeyleri ile demografik özellikleri arasında farklılık olup olmadığını belirlemeyi amaçlayan Temelli (2020), öğrencilerin genel olarak muhasebe meslek etiği algılamalarının orta düzeyde olduğunu tespit etmiştir. Demografik özellikler açısından bakıldığında da anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Muhasebe meslek etiği dersinin zorunlu ya da seçmeli olarak verilmesinin öğrencilerin muhasebe mesleğini gerçekleştirmeleri durumunda etik dışı davranışlarının azaltılabilmesi ve mesleki açıdan bir hassasiyet oluşturulabilmesi için önemli olduğu vurgulanan çalışmada meslek mensuplarının da mesleki faaliyetlerini yürüttükleri süreçte etik eğitimini almaya devam etmelerinin önemi vurgulanmıştır. Öğrencilerin muhasebe meslek etiğine dönük algılarını belirlemeye yönelik bir çalışma gerçekleştiren Boztosun, Aksoylu, Baraz ve Altınışik (2018) muhasebe ve finans yönetimi lisans programı öğrencileri açısından en fazla ihlal edilen

etik ilkenin, mesleki davranış ilkesi olduğunu, en fazla bağlı kalınan etik ilkenin ise gizlilik ilkesi olduğunu ortaya koymuşlardır. Meslek etiğine dönük algılar üzerinde kadın öğrencilerin erkek öğrencilere göre meslek etiği konusunda daha duyarlı oldukları, bunun yanında öğrencilerin sınıfları, not ortalamaları, staj durumları vb. faktörlerin anlamlı farklılık göstermediği belirlenmiştir. Costa, Pinherio ve Ribeiro (2016) genel olarak muhasebe öğrencilerinin etik algıları üzerinde; cinsiyet, yaş, iş tecrübesi ve etik dersi alıp almama unsurlarının etkili olduğunu belirlemiştir. Cinsiyet; öğrencilerin girişimcilik, itaat ve sorumluluğa, yaş, dürüstlüğü, iş deneyimi itaat, etik dersine katılım ise bağımsızlık unsurlarına verilen önem derecesini etkilerken etik dersi almanın muhasebe öğrencilerinin verdikleri yanıtlar üzerinde hiçbir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Öğrenciler akranlarının etik dışı davranışları yapabileceklerini, dolayısıyla gelecekte düşük etik değerlere sahip meslek mensupları olabileceklerini düşünmektedirler.

Öğrencilerin mesleki etik değerlerini belirlemeye dönük çalışmalarında Büyükarıkan ve Eryılmaz (2021), öğrencilerin kanundaki açıkların ve yasal prosedürdeki yaptırımları esnetme yönünde eğilimlere sahip oldukları tespitiyle, meslek etiği konusunu çok fazla benimsemedikleri bulgusuna ulaşmıştır. Bununla beraber öğrenciler muhasebe meslek etiğine aykırı davranışların bazı yaptırımlarının olduğu, kanunlardaki açıkların kötüye kullanılmasının sonuçları hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları da belirlenmiştir. Öğrencilerin muhasebe meslek etiği ile ilgili farkındalıklarının incelenmesi neticesinde mükellefler ve mesleki çıkar olmak üzere iki faktör belirlenmiş ve muhasebe meslek etiğini olumsuz yönde etkileyen faktörlerin meslek mensuplarının kamu ile mükellef arasında kalması olduğu ifade edilmiştir. Öğrencilerin etik muhakeme becerilerinin, kültürlerarasında farklılık gösterip göstermediğini belirlemeyi amaçlayan Driskill ve Rankin (2020), Amerika Birleşik Devletleri (ABD) ve Çin'deki üniversitelerde eğitim gören muhasebe ve işletme programı öğrencilerinden sağlanan verileri Thorne (2000) tarafından geliştirilmiş olan Muhasebe Etik İkilem Aracı (AEDI) yoluyla değerlendirmişlerdir. Driskill ve Rankin, ABD üniversitelerinde eğitim gören öğrencilerin Çinli öğrencilere göre daha yüksek etik beceri sergilediklerini, kamu/özel üniversiteleri açısından ise ABD kamu üniversitesi öğrencilerinin etik muhakeme puanlarının daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Yılmaz, Aslan ve Kızıl (2022) da öğrencilerin etik ikilem ve etik karar verme konularında farkındalık düzeylerini iki farklı üniversite öğrencileri açısından değerlendirmişlerdir. Öğrencilerin etik ikilem ve etik karar alma konularındaki farkındalık düzeyleri; yaş, öğrenim görülen üniversite, bölüm ve mezun oldukları lise türlerine göre çeşitli değişkenler açısından farklılık gösterdiği belirlenmiştir.

Stajyerlerin meslek etiği algılarının belirlenmesi konusunda Karabayır, Öztürk ve Cengiz ile Fidan ve Subaşı (2014)'nın çalışmaları bulunmaktadır. Muhasebe stajyerlerinin muhasebe meslek etiği konusundaki algılarını belirlemeye dönük iki çalışmadan biri olan Karabayır vd. (2018) muhasebe stajyerlerinin etik ilkeleri iyi bir şekilde bildiklerini, etik kurallara uygun bir şekilde davrandıklarını ve buna bağlı olarak etik sorunların çözümünde etik olanı uyguladıklarını ortaya koymuşlardır. Etik ikilemi ortaya çıkaran nedenler ise daha çok mükelleflerin vergiden kaçınma girişimleridir ve mükellef kaybetme korkusu özellikle eğitim düzeyine göre farklılık göstermektedir. Etik ikilemden çıkışta dini inançlar fazla önemli değilken, kültürel faktörler daha önemlidir. Diğer çalışmada Fidan ve Subaşı (2014), muhasebe meslek stajyerlerinin stajları süresince mesleki etik kurallara aykırı davranışlar gözlemlediklerini, bu aykırı davranışlara yönelten sebeplerin başında mükellefleri kaçırmamak ve daha çok kazanma istediği olduğunu belirlemişlerdir. Meslek mensubunu etik dışı davranışlara yönelten faktörler üzerinde dini faktörler ile siyasal eğilimlerin etkisinin olmadığı belirtilmiş ve TÜRMOB/TESMER ve üniversitelerin meslek etiği konularında uygulamalı eğitimler vermesinin gerekliliği ifade edilmiştir. Yalçın (2019) muhasebe bölümü öğrencilerinin TÜRMOB etik yönetmeliği hakkındaki ve temel etik değerler konusundaki algılarını belirlemeye dönük çalışmalarında öğrencilerin etik yönetmeliği doğrultusunda; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış başlıklarında toplanan etik değerlere yönelik ifadelere genel olarak katıldıklarını belirlemiştir. Çalışma ile üst sınıfların ortalamalarının daha yüksek olması, öğrencilerin eğitim aşamaları ilerledikçe etik bilinçlerinin de arttığı şeklinde yorumlanmıştır.

Öğrencilerin ve stajyerlerin etik yaklaşımları konusunda yapılan çalışmalarda, etik algılar, bunların bazı demografik faktörlere göre değerlendirilmesi gibi hususların ele alındığı görülmektedir. Genel olarak öğrencilerin etik algılarının çok yüksek olmadığı söylenebilir. Demografik açıdan da etik algı konusunda genellikle kadın öğrencilerin erkek öğrencilere nazaran daha yüksek etik değerlere sahip olduğu

belirtilmektedir. Bu bölümde yer alan 7 çalışmanın Türkiye’de yayımlanan dergilerde, 2 çalışmanın da uluslararası dergilerde yer aldığı görülmektedir.

3.4. Öğrencilerin ve muhasebe meslek mensuplarının etik algılarını karşılıklı olarak belirlemeye dönük çalışmalar

Bu bölümde değerlendirilen çalışmalar öğrencilerin ve meslek mensuplarının meslek etiğine bakışını karşılık olarak değerlendiren ve öğrencilerin meslek mensuplarının etik algılarını değerlendirdikleri çalışmalardan oluşmaktadır.

Akın ve Özdaşlı (2014) çalışmalarında, mesleki etik kuralları yönetmeliği kapsamında yer alan dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, mesleki yeterlilik ve özen ve mesleki davranış gibi etik boyutlar temel alınarak muhasebe meslek mensupları ile meslek yüksekokulu öğrencileri arasında etik kavramının algılanmasına yönelik karşılaştırmalı bir analiz yapmışlardır. Çalışmada genel olarak etik ilkelere uygun hareket etme noktasında meslek mensupları açısından eksikliklerin olduğunu, hem öğrenciler hem de meslek mensupları tarafından kabul edildiğinin ileri sürülebileceği ifade edilmiştir. Araştırma sonucunda, muhasebe eğitimi alan öğrencilerin muhasebe meslek mensuplarına kıyasla dürüstlük ve şeffaflık ilkelerinin meslek mensupları tarafından daha fazla ihlal edildiğini düşündükleri tespit edilmiştir. Meslek mensuplarının uygulamanın içerisinde olması sebebiyle dürüst ve tarafsız hareket ettiklerini iddia etmelerinin doğal bir sonuç olduğu vurgulanmıştır. Meslek mensupları ile muhasebe programı öğrencilerinin etik duyarlılıklarının karşılaştırıldığı bir başka çalışmada Fiolleau ve Kaplan (2017) muhasebe öğrencilerinin ve muhasebe meslek mensuplarının etik duyarlılığının önemli ölçüde farklılık göstermediğini belirlemiştir. Bunun yanında çalışmada, şirketlerin ödül yapılarının etik duyarlılıkla önemli ölçüde ilişkili olduğu tespiti yapılmıştır. Dar (finansal) ve geniş (finansal ve finansal olmayan) ödül yapılarına yönelik etik duyarlılık farkı, muhasebe meslek mensuplarında muhasebe öğrencilerine göre daha yüksektir. Caglio ve Cameran (2017) muhasebe meslek mensuplarının etik değerlerine ilişkin kamuoyu algılarına ve bu algıların şekillenmesine katkıda bulunabilecek (cinsiyet, eğitim geçmişi ve mesleğe yakınlık gibi) faktörlerin belirlenmesini amaçlamıştır. Çalışmada 1980’ler ve 1990’larda doğan öğrencilere yani ‘GenMe’ye odaklanılmıştır. Çalışma ile GenMe’nin muhasebecilere olan güveninin genel olarak düşük olduğu ortaya konulmuştur. Spesifik olarak, muhasebecilerin etik değerlerine ilişkin GenMe algılarını etkileyen faktörler; eğitim düzeyi, lise düzeyinde bir muhasebe eğitimine katılmış olmak, cinsiyet ve muhasebe mesleği ile ilgili olmak olarak belirlenmiştir. Sönmez ve Altınışik (2021) çalışmalarında, üniversitede eğitim gören ve muhasebe dersi alan öğrencilerin muhasebe meslek etiğine ilişkin algılarını ortaya koymayı ve muhasebe meslek mensupları tarafından etik ilkelere uyup uymadığına dair öğrencilerin algısını belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada, öğrencilerin muhasebe meslek mensupları tarafından en çok uyulan etik ilke olarak, mesleki davranışın, en az uyulan ilke olarak ise dürüstlüğü ön plana çıkarıldığı belirtilmiştir. Çalışmada yapılan analiz sonucu; cinsiyet ve bulunulan sınıf öğrencilerin meslek etiği algıları ile farklılaşmamakta, bunun yanında ailede/çevrede meslek mensubu bulunması ve staj/çalışma durumu değişkenlerinin ise farklılaştığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bu bölümde yer alan çalışmalardan ikisinin Türkiye’deki dergilerde, ikisinin de uluslararası dergilerde yayınlandığı görülmektedir. Hem Türkiye’deki hem de uluslararası dergilerdeki çalışmalara bakıldığında benzer olarak, muhasebe programı öğrencilerinin yaklaşımları genellikle meslek mensuplarının etik ilkelere uyumunun yüksek düzeyde olmadığı yönündedir. Ayrıca meslek mensupları ile öğrencilerin etik duyarlılıkları arasında farklılık olmadığı da iddia edilmektedir. Ayrıca Muhasebe programı öğrencilerinin bakış açısıyla meslek mensuplarının daha fazla ihlal ettiği ilkenin dürüstlük ilkesi olduğu söylenebilir.

3.5. Muhasebede yapay zekâ kullanımı ve dijitalleşme uygulamalarında etik sorunu değerlendiren çalışmalar

Yapay zekâ ve dijitalleşme son yıllarda pek çok sektörü etkisi altına almıştır. Muhasebe ve denetim de etkilenen çalışma alanlarından. Çıtak ve Baskan (2020) elektronik gelişmelerin muhasebe meslek etiğine etkisini incelemişlerdir. Çalışma ile e-dönüşüm uygulamalarının; meslek etiğini etkileyeceği ve mesleki özeni destekleyeceği belirlenmiştir. Yasalar ve veri güvenliği, eğitim ve mesleki yeterlilik olarak üç faktör belirlenmiş ve bunlar içerisinde yer alan değişkenler incelenerek, elektronik gelişimlerle ilgili gereken eğitimlerin alınmasının, yasalara uyulmasının ve mesleki özene dikkat edilmesinin

muhasabe meslek etiğini etkileyeceğinin düşünüldüğü belirtilmiştir. Fülöp, Topor, Ionescu, Faura ve Mağdaş (2023) muhasabe firmalarında yapay zekâ kullanımının etik konusu üzerindeki etkisini belirlenmeye dönük çalışmıştır. Pek çok çalışmada olduğu gibi bu çalışmada da yapay zekâ kullanımının muhasabeye fayda sağlayacağı belirtilmiş, yapay zekânın girdi verilerine ve özel algoritmalara dayanarak bağımsız olarak öğrenebilmesinin bazı etik sorunlara yol açabileceği vurgulanmıştır. Bu olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması hususunda çalışmada, muhasabede yapay zekâ kullanılırken etik faktörlerin dikkate alınmasını sağlamak için özellikle düzenleyici kurumlar ile bilişim teknolojileri uzmanları arasında işbirliği yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Benzer şekilde Zhang, Zhu, Dai, Wu ve Chen (2023) yapay zekânın uygulanması ve kullanımı boyunca önemli etik sorunların mevcut olabileceği ve yönetim muhasebecileri ve şirketler üzerinde uzun vadeli etkileri olduğunu ortaya koymuştur. Yapay zekânın kullanımı ve geliştirilmesindeki paydaşların; geliştiriciler, yapay zekânın benimsenmesinden sorumlu yöneticiler, yönetim muhasebecileri ve düzenleyiciler olduğu belirtilen çalışmada her birinin farklı etik kaygıları olduğu belirtilmiştir. Yönetim muhasebecileri ve yöneticiler tarafından ele alınan ortak etik kaygılar arasında; benimseme öncesi ve sonrası aşamalarındaki faydaların ve zorlukların belirlenmesi, yapay zekâ kullanımı öncesi ve sonrası arasındaki beklenti boşlukları, karar verme süreçlerinde önyargı, sonuçların çarpıtılması, yapay zekâyı aşırı bağımlılık ve teknik yeterlilik yer almaktadır.

Dijitalleşme ve yapay zekânın muhasabede kullanılmasına dönük çalışmalara bakıldığında, yapay zekânın muhasabe mesleği için yararlı olabileceği genel bir sonuç olarak belirlenmektedir. Bunun yanında yapay zekâ konusunda bazı etik sorunların ortaya çıkabileceği çalışmalarda vurgulanmaktadır. Meslek mensuplarının bu konuda bilgi düzeylerinin çok fazla olmadığı vurgulanan çalışmalarda, etik sorunların giderilmesi farklı tarafların işbirliği içinde olmasının önemli belirtilmektedir. Çalışmada değerlendirilen dönemde, bir çalışmanın Türkiye’de, iki çalışmanın da uluslararası dergilerde yer aldığı görülmektedir. Türkiye’de yayımlanan çalışmada, muhasabede dijitalleşme konusu ve etik değerlendirilirken, diğer iki çalışmada muhasabede yapay zekâ kullanımı ve bunun etik üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir.

3.6. Etik ihlaller ve meslek mensuplarına uygulanan yaptırımları değerlendiren çalışmalar

Muhasabe meslek etiği konusunun çeşitli şekillerde incelendiği çalışmalardan biri de meslek etiği ilkelerine uyum konusudur. Çalışmada daha önce de vurgulandığı gibi muhasabe meslek mensuplarının belirli etik ilkelere uyması gerekmektedir. Bu ilkelere uyum konusu mesleki kuruluşlar tarafın izlenmekte ve ihlaller yaptırımlar ile sonuçlanmaktadır.

Alkan (2018) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan bültenlerin içerik analizi yoluyla Borsa İstanbul’da (BIST) işlem gören şirketlerin etik dışı davranışlarını incelemiş ve denetim şirketlerine uygulanan yaptırımların önemli bir bölümünün Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerine uyulmamasından kaynaklandığını ifade etmiştir. 2008-2018 Haziran dönemi için 67 konuda idari para cezası uygulandığının tespiti yapılan çalışmada; idari para cezalarının çoğunluğunun mesleki özen ve titizlik ilkesine aykırı uygulamalar nedeniyle verildiği belirtilmiştir. Aynı dönemde, mesleki şüphecilik, bağımsızlık ve reklam yasağı üçer kez ihlal edilirken, söz konusu dönemde karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konusunda hiç ceza uygulanmadığı belirtilmiştir. Benzer şekilde Juric, O’Connell, Rankin ve Birt (2018) Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonunun (Securities and Exchange Commission-SEC) yaptırım eylemlerinin muhasabe meslek mensupları üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Çalışmanın bulgularına göre, raporlama hükümlerini ihlal ettiği tespit edilen meslek mensupları erkek ve nispeten genç üst düzey yöneticiler olduğu ve bunların kariyerlerinin bu noktasında riskli davranışlara daha fazla yatkın olabileceği belirlenmiştir. Çalışmada muhasabe konusundaki en yaygın ihlalin gelirlerin yanlış beyanı ve denetçiler açısından ise denetim standartlarına uygun denetim yapılmaması olarak tespit edilmiştir. Cardona, Razaee, Ortiz ve Vilca (2020) muhasabe meslek mensupları tarafından işlenen etik ihlalleri ve düzenleyici kurumlar tarafından uygulanan yaptırımları incelemişlerdir. İlgili dönemde meslek mensupları tarafından yapılan etik ihlallerin büyük bir kısmının, bağımsız çalışan meslek mensupları tarafından yapıldığı tespiti ile bağımsız uygulayıcıların etik kuralları ihlal etme olasılığının muhasabe bürolarında çalışanlara göre daha yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Etik ihlaller büyük oranda, orta ölçekli veya daha büyük yerel, bölgesel veya ulusal muhasabe firmalarında çalışan muhasebecilerden ziyade, müşterileri kamuya açık olmayan

şirketlerden, kar amacı gütmeyen kuruluşlardan ve bireylerden oluşan bağımsız meslek mensupları tarafından işlenmektedir.

Dharmasiri, Phang, Prasad ve Webster (2022) çalışmalarında 2005-2020 yılları arasında denetim firmalarına ve bireysel denetçilere uygulanan yaptırımları, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) açısından değerlendirmişlerdir. İlgili dönemde disiplin yaptırımlarının; denetim standartlarının ihlalleri, bağımsızlık sorunları ve dürüstlük sorunları ile pozitif olarak ilişkili olduğu belirlenmiştir. Bu bulguların denetim kalitesinin korunması ve iyileştirilmesi açısından etkileri olduğu, çünkü bunların hâlihazırda boşlukları ve etkili denetimleri engelleyebilecek alanlar olduğu vurgulanmıştır. Fidan ve Baş (2023) 2018-2021 yılları arasında meslek odaları tarafından meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarını; cezanın türü, verildiği dönem, meslek mensubunun kayıtlı olduğu oda, meslek mensubunun unvanı, pandemi dönemi ya da pandemi öncesi verilmiş olması gibi faktörler açısından incelemişlerdir. Çalışmaya göre pandemi dönemi olan 2020 ve 2021 yıllarında meslek mensuplarına verilmiş olan cezalarda sayısal olarak artış görülmüş, ancak istatistiki olarak anlamlı bir fark tespit edilmemiştir. Ayrıca meslek mensuplarına verilen cezalar ile diğer değişkenlerin (unvan, coğrafi bölge, dönem) tamamında yapılan analizler sonucunda istatistiksel olarak anlamlı farklılık olmadığı tespit edilmiştir. Jenkins, Popova ve Sheldon (2018) muhasebe meslek mensuplarının suistimallerindeki eğilimleri belirlemek için 2008-2013 yılları arasında Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) üyelerine uyguladığı yaptırımları incelemiştir. Çalışmaya göre ilgili dönemde yaptırımların sayısı yaklaşık olarak iki katına çıkmıştır. Uygulanan yaptırımların büyük çoğunluğu düzenleyici kurumların gerekliliklerine uyulmaması nedeniyle ortaya çıkmış, bağımsızlık en az ihlal edilen ilke olmuştur. İhlallerle ilgili olarak yaptırımların yaklaşık yarısı AICPA üyeliğinin sonlandırılmasıyla sonuçlanmış, dörtte birinden fazlası uzaklaştırmalara yol açmış ve geri kalan ihlaller ise ihtarlarla sonuçlanmıştır. Meslek mensuplarının ihlalleri ve bunlara dönük yaptırımlar konusunda Lesage, Hottgindre ve Baker (2016) denetim mesleğinin hem kamu çıkarlarını hem de özel çıkarları savunma eğiliminde olduğunu belirlemiş ve kamuya yönelik ihlallerin bireysel çıkarları ilgilendiren suçlara göre daha yüksek ve daha ağır yaptırımlara sahip olduğunu ifade etmişlerdir. Denetim mesleğinin üyelerine yaptırım uygulama konusunda isteksiz olduğu veya disiplin uygulamalarının bir tür “disiplin sembolizmi” olduğu yönünde görüşlerin Fransa uygulamasında geçerli olmadığı ve Fransa'daki denetçilerin kamu yararını ihlal eden fiillerden ziyade mesleki çıkarlar ihlal eden fiiller işlemelerinin söz konusu olduğu vurgulanmıştır. Bai`ada-Hire`che ve Garmilis, (2016) muhasebe meslek mensuplarının etik yargıları üzerinde Fransa ve Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'ndeki muhasebe mesleği tarafından oluşturulan disiplin sistemlerinin etkisini incelemişlerdir. Çalışmada, muhasebe mesleğinin disiplin sisteminin, muhasebe profesyonellerinin etik yargılarını şekillendirmede ABD'de Fransa'ya göre daha önemli bir rol oynadığı sonucuna ulaşılmıştır. Kadınların mesleki suistimalleri erkek meslektaşlarına göre daha ciddi olarak algılama eğiliminde olduğu ve firma büyüklüğü açısından ise Dört Büyük firmanın mensuplarının diğerlerine göre daha katı yargılarda bulunduğu belirlenmiş ve büyük firma denetçilerinin daha küçük firmalarda çalışan denetçilere göre daha bağımsız ve hile yapmaya daha az eğilimli olduğunun görüldüğü vurgulanmıştır. Mescall, Phillips ve Schmidt (2017) Kanada'da muhasebe meslek mensuplarına yönelik disiplin yaptırımlarını 1984-2014 dönem aralığında inceledikleri çalışmalarında, disiplin vakalarının yaklaşık yarısının mesleki davranış kurallarının birden çok ihlalini içerdiği tespitini yapmışlardır. Yapılan ihlaller; daha çok kınama ve para cezasına yol açmış, meslekten uzaklaştırma ve zorunlu eğitim diğer yaptırımlar olarak ön plana çıkmıştır. Çalışmada 2003 yılında Kanada Kamu Sorumluluk Kurulu'nun kurulması ile önceki dönem kıyasla disiplin cezalarının ve muhasebe mesleği içindeki yayın organlarında disiplin soruşturması sonuçlarının raporlanmasının arttığı, ancak bunların kamu dışını hedef alan yayınlarda artış olmadığı da belirtilmiştir.

Meslek mensupları faaliyetlerini yerine getirirken bazen kamuya hizmet etme görevleri yanında mükelleflerine ya da şahsi çıkarlarına dönük eylemler gerçekleştirebilmektedirler. Bu meslek mensuplarının etik ilkeleri ihlal ettiği anlamına gelmektedir. Etik ilkeler gerek uluslararası ve gerekse de ulusal meslek kuruluşları tarafından belirlenmiştir ve uyumunun takibi yapılmaktadır. Bu konuda yapılan çalışmalarda, yaptırımların çoğunlukla düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen ilkelere uyulmaması nedeniyle verildiği görülmektedir. Öte yandan disiplin sistemlerinin meslek mensuplarının etik yargıları üzerinde etkili olduğu da vurgulanan başka bir konu olmuştur. Bu konuda sadece iki çalışmanın Türkiye'de yayımlanan dergilerde yer aldığı diğerlerinin uluslararası dergilerde

yayımlanan çalışmalar olduğu görülmektedir. Belirtilen yıllar içerisinde bu konunun Türkiye'deki araştırmacılar için bu konuya ilginin az olduğu belirtilebilir.

Genel olarak, değerlendirilen 6 konu içerisinde, yer alan çalışmalara bakıldığında; değerlendirmeye alınan dönemde, Türkiye'de yer alan dergilerde çalışmaları yayımlanan araştırmacıların; “meslek mensuplarının muhasebe meslek etiğine dönük algılarının belirlenmesi” ve “öğrencilerin ve muhasebe stajyerlerinin muhasebe meslek etiğine dönük algılarının belirlenmesi” konularına daha fazla ağırlık verdikleri görülmektedir.

4. SONUÇ

Çalışmada muhasebe meslek etiğine yönelik olarak gerçekleştirilen çalışmalar incelenerek bu konuda yapılan uygulamalı makaleler incelenmiş ve konu ile ilgili çalışmalar bir arada değerlendirilerek mevcut literatürün ortaya konması amaçlanmıştır.

Çalışmada ilk olarak muhasebede etik eğitimi ilgili olarak yapılan araştırmalar değerlendirilmiştir. Bu araştırmalar; etik eğitiminin üniversite muhasebe müfredatında ne şekilde yer alması gerektiği, etik dersinin ne şekilde verilmesi gerektiği, etik eğitiminin muhasebe öğrencileri ve meslek mensuplarına sağladığı katkılar şeklinde sınıflandırılabilir. Bu konuda vurgulanması gereken en temel husus, incelenen çalışmalar bağlamında, etik eğitiminin öğrencilerin ve stajyerlerin etik anlayış, etik duyarlılık ve etik tutumları üzerinde etkili olduğu, meslek mensupları açısından da etik eğitiminin çalışma hayatlarında katkı sağladığıdır. Etik eğitiminin hangi yöntemlerle verilmesi halinde daha çok katkı sağlayacağını belirlenmesi amacıyla çalışmalarda genel olarak; münazara, kısa rol oyunları, vaka çalışmaları, zihin haritaları ve değerlere ses verme eğitimi gibi yöntemlerin değerlendirildiği görülmektedir. Geleneksel yöntemlere kıyasla bu yöntemler etik eğitimi konusunda daha yararlı olmaktadır. Ancak uygulamada bu yöntemler çok fazla kullanılmamaktadır. Ayrıca etik eğitimi düzenleyici kurumların önerdiği konu içeriklerine uygun olarak da verilmemektedir. Bu tür uygulamaların önündeki temel engel olarak da vurgulanan husus, etik eğitime ayrılan sürenin yeterli olmamasıdır. Etik eğitimi konusunda diğer bir konu da etik eğitiminin eğitim kurumlarında ne şekilde yer aldığı ve bunun yeterliliğinin belirlenmesi üzerinedir. Etik eğitimi geçmişe nazaran günümüzde artış göstermekle beraber, henüz yeterli olmadığı görülmektedir. Bu eğitim üniversitelerde genellikle seçmeli ya da zorunlu bağımsız bir ders olarak değil, diğer muhasebe dersleri içinde verilmektedir. Genel olarak yöneticilerin eğilimleri olumlu olmakla beraber, yetersiz eğitimli personel ve referans kaynağı ile müfredatın uygun olmaması, etik eğitiminin artırılarak verilmesinin önündeki engeller olarak belirtilmektedir.

Etik ikilem ve çıkar çatışmaları muhasebe meslek mensuplarının çalışma hayatları boyunca en fazla karşılaştıkları mesleki zorluklardan biridir. Meslek mensuplarının çoğunlukla kamuya hizmet etme misyonları ile mükelleflerine hizmet etme misyonları arasında kaldıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının, etik ikilemde kalmasına neden olan faktörler genel olarak mükellefler ve kamu otoritesi kaynaklı faktörler şeklinde olduğu görülmektedir. Kamudaki bürokrasinin azaltılması ve mükellef meslek mensubu ilişkisine dönük düzenlemelerin yapılması, etik eğitime ağırlık verilmesi, meslek mensuplarının bağımsızlıklarının desteklenmesi gibi unsurların etik ikilemlerin çözümüne yaşanan etik ikilemlerin çözülmesine dönük önlemler olabileceği görülmektedir. Meslek mensupları ile ilgili diğer bir araştırma konusu, meslek mensuplarının çalıştıkları kurumun etik algısıdır. Kurumsal etik algısının yüksek olması, meslek mensuplarının kişisel yargıları üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Meslek mensuplarının etik ilkelere bağlılığının korunması ve sürdürülmesi için kuruluşların da etik bağlılığın artırılmasına dönük çalışmalar yapması gerekmektedir. Bu konudaki başka bir faktör firma büyüklüğüdür. Büyük firmalarda çalışan meslek mensuplarının, küçük firmalarda çalışan veya bağımsız olarak çalışan meslek mensuplarına nazaran etik algıları farklılık göstermektedir. Meslek mensuplarının kişisel özellikleri ile meslekleri arasında algılanan uyum da etik tutumlar üzerinde etkilidir. Kişisel değerlerin mesleki değerler ile örtüşmesi etik davranışı olumlu yönde etkilemektedir. Mesleki bağlılığı düşük olan meslek mensupları üstlerinden gelen etik dışı talepleri kabul etme konusunda daha ılımlı görülmektedir.

Muhasebe mesleğinin gelecekte uygulayıcıları olan öğrenciler, eğitim hayatları döneminde yoğun bir şekilde muhasebe dersleri almaktadır. Bu derslerin bir kısmı bağımsız bir ders olarak müfredatta yer alırken bir kısmı diğer derslerin üniteleri içinde yerleştirilmiş olarak yer alan etik konuları içermektedir.

Öğrencilerin ve muhasebe stajyerlerinin etik algılarının tespitine dönük olarak yapılan çalışmalarda öğrencilerin ve stajyerlerin etik algılarının orta düzeyde olduğu görülmektedir. Öğrenciler etik derslerinin önemli olduğunu düşünmekte ve ders sayılarının artırılmasının yararlı olacağını düşünmektedirler. Meslek mensuplarının etik anlayışının değerlendirilmesi neticesinde, hem meslek mensupları hem de öğrenciler meslek mensuplarının etik anlayışları konusunda eksiklikleri olduğunu düşünmektedirler. Öte yandan yapılan bir başka çalışmada ise öğrencilerin ile meslek mensuplarının etik duyarlılıkları arasında farklılık bulunmadığı iddia edilmiştir.

Dijitalleşme, özellikle de yapay zekâ son 10-20 yıldır muhasebede muhasebe yazınında oldukça fazla çalışılan bir konudur. Yapay zekânın muhasebeye sağlayacağı katkılar ile olduğu kadar, muhasebede meydana getirebileceği olumsuzluklar konusunda da çalışmalar bulunmaktadır. Çalışmamızla ilgili olarak muhasebede dijitalleşme ve yapay zekâ kullanımına dönük uygulamaları, etik açıdan değerlendiren çalışmalar analiz edilmiştir. Bu açıdan çalışmalarda yapay zekâ kullanımının yararlı olacağı belirtilmekle beraber, meslek mensuplarının bu konuda yeterli bilgiye sahip olmadığı, yapay zekânın etik açıdan bazı problemlere yol açabileceği gibi hususlar vurgulanmaktadır. Özellikle yapay zekânın girdi verilerine ve özel algoritmalara dayanarak bağımsız olarak öğrenebilmesinin etik konusunda bazı sorunlara yol açabileceği vurgulanan hususlar arasındadır. Yapay zekâ konusunda etik sorunların giderilebilmesi için düzenleyici kurumlar ve geliştiriciler arasında yapılacak işbirliği önemli görülmektedir. Muhasebe meslek etiği konusunun çeşitli şekillerde incelendiği çalışmalardan biri de meslek etiği ilkelerine uyum konusudur. Hem uluslararası hem de ulusal düzenleyici kurumlar muhasebe mesleğinde uyulması gereken etik ilkeler belirlemişlerdir. Meslek mensuplarının bu ilkelere uymamaları halinde bazı yaptırımlar maruz kalmaktadırlar. Çalışmalarda genel olarak yaptırımlara neden olan fiiller ve bunlara karşılık uygulanan yaptırımların neler olduğu konuları ele alınmıştır. Buna göre yaptırımlara yol açan önemli faktörler olarak; mesleki özen ve titizlik ilkesine uymama, denetim standartlarına uymama, dürüstlük sorunu gibi unsurlar çalışmalarda ön plana çıkarılmıştır. Bununla birlikte, büyük firmalarda çalışanların ve bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının, bağımsız olarak çalışan meslek mensuplarına nazaran etik ilkelere daha çok bağlılık gösterdiği de çalışmalarda vurgulanmaktadır.

Etik literatüründe en fazla incelenen değişkenlerden biri genel olarak bakıldığında cinsiyet değişkenidir. İncelenen çalışmalara bakıldığında da cinsiyet faktörünün pek çok çalışmada incelendiği görülmektedir. Çalışmaların oldukça fazla orandaki kısmında kadın meslek mensupları ve kadın öğrencilerin erkek meslektaşlarına göre etik duyarlılıklarının daha fazla olduğu belirtilmektedir. Bu konuda diğer çalışmalardan ayrılan tek çalışma, Musbah vd. (2016) tarafından yapılan çalışmadır. Çalışmada genç ve daha az deneyimli kadın meslek mensuplarının, erkek meslektaşlarına göre etik duyarlılıklarının daha zayıf olduğu belirlenmiştir. Diğer çalışmalarda genel olarak kadın ve erkek meslek mensuplarının etik konusuna yaklaşımları konusunda farklılık bulunmadığı belirtilmiştir. Shawver ve Clements (2015) çalışmalarında bu noktayı “iş yerinde etik bir atmosfer oluşturmak için kadın ve erkek personelin dengelenmesinin gerekli olmayabileceğini” şeklinde vurgulamışlardır. Analiz edilen 71 çalışmadan 43 adedi yabancı literatürden, 28 adet çalışma da ulusal literatürden oluşmaktadır. Yabancı ve Türkçe literatürü karşılaştırdığımızda çalışmaların sonuçları arasında çok belirgin farklılıklar belirlenmemiştir. Dolayısıyla, hem etik eğitiminde, hem de meslek mensuplarının etik yaklaşımları konusunda benzerlikler görülmektedir.

Çalışmada muhasebede etik yaklaşımına ait çalışmaların bir arada değerlendirilmesi yoluyla etik literatürüne ait çalışmaların toplu bir şekilde görülmesi sağlanmıştır. Bu şekilde muhasebede etik konusunda çalışacak araştırmacılara; hem ulusal hem yabancı literatürü bir arada sunmak yoluyla fayda sağlanacağı beklenmektedir. Ayrıca, muhasebede etik konusunda yapılan çalışmaların temel odak noktalarının belirlenmesi ve sonuçlarının verilmesi yoluyla literatüre katkı sağlandığı düşünülmektedir. Çalışma belirli bazı sınırlılıklar içermektedir. Çalışmada yabancı literatürden sadece Web of Science’de yer alan SSCI yayınların, Türkçe literatürde de muhasebe konusunda en çok yayın yapan dergilerde yayımlanan çalışmalardan uygulamalı olanların alınmış olması en önemli sınırlılıktır. Bunun yanında yalnızca son 10 yılda yayımlanmış olan ve sadece makalelerin çalışmaya alınması da diğer bir sınırlılıktır. Ayrıca çalışmanın verilerinin toplanması aşamasında ulaşılamayan ya da gözden kaçırılan makalelerin bulunabilecek olması da diğer bir sınırlılıktır. Sonraki çalışmalarda daha fazla yayını kapsayan ve etik literatüründe belli konulara odaklanan çalışmaların yapılması faydalı olacaktır.

Araştırmacılar; farklı anahtar kelimeler, farklı dönem aralıkları gibi unsurları dikkate alarak konuyu daha farklı geniş olarak değerlendirebilirler. Ayrıca bu konuda ülkeler arası karşılaştırmalar yoluyla da literatür derinleştirilebilir.

KAYNAKLAR

- Butcher, D. (2020). Effective Ethics Training. *Strategic Finance*, 101 (9), 19-20.
- Celayir, D. (2019). Kaliteli Finansal Raporlamada Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 30(1), 199-210. <https://doi.org/10.18069/firatsbed.635703>
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(1), 281-311. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/3684>
- Daştan, A., Bayraktar, Y., ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1). <https://doi.org/10.16951/iibd.45922>
- Ekerşil V. ve Onay A. (2018), Muhasebecilerin ve Mükelleflerin IESBA'nın Etik İlkeleri Temelinde Muhasebecilerin Mesleki Davranışlarına Bakışı: Eskişehir İlinde Bir Araştırma, *BMIJ*, (2018), 6(2): 622-655 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v6i2.260>
- Farwitawati, R., Meutia, M., Taqi, M., & Hanifah, I. (2023). Accounting Lecturers' Ethics and Spirituality: A Student Perspective. In *Proceedings of the International Conference on Sustainability in Technological, Environmental, Law, Management, Social and Economic Matters, ICOSTELM 2022, 4-5 November 2022, Bandar Lampung, Indonesia*. <http://dx.doi.org/10.4108/eai.4-11-2022.2328828>
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2014). Türkiye'deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 29-44.
- Karasioğlu, F., Humta, H., & Göktürk, I. E. (2021). Investigation of Accounting Ethics Effects on Financial Report Quality & Decision Making: Evidence from Kabul-based Logistic Corporations. *International Journal of Management, Accounting & Economics*, 8(3). <https://doi.org/10.5281/zenodo.4698983>
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Anakara Üniversitesi SBF Dergisi*, 63(02), 143-170. https://doi.org/10.1501/SBFder_0000002067
- Latan, H., Chiappetta Jabbour, C. J., & Lopes de Sousa Jabbour, A. B. (2019). Ethical Awareness, Ethical Judgment and Whistleblowing: A Moderated Mediation Analysis. *Journal of Business Ethics*, 155, 289-304. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10551-017-3534-2>
- Önaşan, M. B. K. (2020). Türkiye'de Yeşil Bilişim Çalışmaları: Sistematiğ Literatür Taraması. *Iğdır Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi* (21). 345-368. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/2154461>
- Selimoğlu, S. K., ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık Standardı İle Bütünleştirilmiş Yeni Etik Kuralların Uluslararası Ve Ulusal Karşılaştırmalı Analizi (IFAC-KGK-TÜRMOB). *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1), 21-36. Erişim adresi: <http://www.idaacademia.org/en/download/article-file/1325118>
- Somuncu, A., ve Esmeray, A. (2018). Etik Çerçeve de Muhasebe Hukuku ve Vergi Hukukunun Hile Kavramına Bakışı ve Meslek Mensuplarının Sorumluluğ. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20, 310-333. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/pub/mbdd/issue/42789/517680>
- Temiz, H., Hacıhasanoğlu, T., ve Özdemir, N. (2018). Muhasebe Meslek Mensupları, Muhasebe Çalışanları ve Meslek Mensubu Adaylarının Hile Tutumları ve Raporlama Eğilimlerinin İncelenmesi: Yozgat Örneğ. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 213-240. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.399422>

Ünsal, A. (2009). Muhasebede Etik Sistemi Bileşenlerinde Sürekli Etkin Eğitim. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (22), 409-442. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1724513>

Vinson, J. M., Curtis, M. B., Conover, T. L. & Chui, L. (2020). Ethical Relativism in Accounting: A Cross-Cultural Examination of the Influence of Culture and Risk Taking Propensity on Ethical Decision-Making. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 41, 1-15. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2020.100350>

İNCELENEN ÇALIŞMALAR

TR DİZİN

Alkan, G. İ. (2018). Etik Teoriler Işığında Bağımsız Denetim ve BİST’de Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*; 20, 129-149. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/633098>

Akın, O. ve Özdaşlı, K. (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksekokulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz. <https://doi.org/10.25095/mufad.396477>

Balsarı, Ç. K., Dalkılıç, A. F., Öz, I. Ö. ve Cagle, M. N. (2014). Muhasebede Etik Eğitiminde Çağdaş Bir Model: Bütünleşik Öğretim Uygulaması. *Muhasebe Ve Denetime Bakış*, Ocak. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1869791>

Bitlisli, F. ve Dinç, M. (2015). Makyavelist Kişilik Eğilimleri ve Etiksel Karar Verme Davranışı İlişkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Aralık; 17 (4), 921-942. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1169855>

Boztosun, D., Aksoylu, S. Baraz, E. H. ve Altınışık, F. (2018). Muhasebe ve Finans Eğitimi Alan Öğrencilerin Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlkelerine Uyma Düzeyine Yönelik Algıları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*; 20, 1-14. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/632974>

Büyükarıkan, U. ve Eryılmaz, C. (2021). Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Mesleki Tutumlarının Belirlenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 73-99. <https://doi.org/10.29067/muvu.716959>

Büyükyılmaz, O. ve Gürkan, S. (2014). Mesleki Tükenmişliğin Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Tutumları Üzerindeki Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 124, 129-148. Erişim Adresi: https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM124.pdf

Çıtak, F. ve Başkan, T. D. (2020). Muhasebe Uygulamalarındaki Elektronik Gelişmelerin Muhasebe Meslek Etiğine Etkisi: Kırıkkale İlindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Bakış Açısı Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Özel Sayı*; (22), 249-270. <https://doi.org/10.31460/mbdd.644344>

Fidan, M. E. ve Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 111-130. <https://doi.org/10.25095/mufad.396493>

Fidan, M. E. ve Baş, E. (2023). Pandemi Öncesi ve Pandemi Döneminde Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Analizi: 2018-2021 Dönemi. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 68, 1-22. <https://doi.org/10.55322/mbbakis.1100044>

Gökçe, N. ve Tellioglu, T. (2018). Muhasebe Meslek Etiği Eğitimi İle Mesleki Değerler Arasındaki İlişkilerin İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Özel Sayı*; (20), 391-410. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/634098>

- Gül, H. ve Erol, M. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışa Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, (137), 51-74. Erişim adresi: https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM137.pdf
- Karabayır, M. E., Öztürk, S. ve Cengiz, S. (2018). Muhasebe Meslek Mensubu Adayları ve Etik İkilem. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan; Özel Sayı, 328-353. <https://doi.org/10.29067/muvu.344768>
- Kıllı, M., Türkoğlu, H. ve 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>
- Kırıtöglü, C. ve Özbirecikli, M. (2018). Bağımsız Denetçilere Yönelik Etik Eğitiminin Bağımsız Denetçilerin Muhasebe Hilelerini Algılamalarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Mart; 11(1), 27-44. <https://doi.org/10.29067/muvu.372867>
- Marşap, B., Elitaş, B. L., Yanık, Z., ve Altınay, A. T. (2018). Denetime Ahlak Felsefesi Penceresinden Bir Bakış, Etik Değerler ve Faydacılık Çatışması Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20 (Özel Sayı), 897-910. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/635183>
- Özçelik, H. ve Angı, G. G. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (50), 141-158. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1869691>
- Öztürk, S. ve Hüryurt, K. (2020). Muhasebe Çalışanları Açısından Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Kars, Ardahan, Iğdır Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 13 (1), 51-71. <https://doi.org/10.29067/muvu.586663>
- Sönmez, Y. ve Altınışık, F. (2021). Üniversite Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Etik İlkelerine Uyuma Düzeylerine Yönelik Algıları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23 (Özel Sayı), 81-100. <https://doi.org/10.31460/mbdd.836622>
- Subaşı, Ş. ve Fidan M. E. (2015). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Eğitimi Görüşleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Eylül; 17 (3), 667-700. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/1172937>
- Tanç, A. (2023). Kurumsal Etik Değerlerin Kişisel Etik Yargılara Etkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi-Temmuz*, (99), 19-42. DOI: 10.25095/mufad.1312518
- Tayyar, N., Akyüz, F., Yeşil, T., Uslu, Y. ve Kara, E. (2020). Muhasebe Açısından Mesleki Şüphecilik ve Etik Kavramları. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Temmuz: 13 (2), 215-232. <https://doi.org/10.29067/muvu.638963>
- Temelli, F. (2020). Meslek Yüksekokulu Muhasebe Ve Vergi Programı Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiği Algısı: Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi'nde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 637-665. <https://doi.org/10.29067/muvu.655247>
- Yalçın, S. (2019). Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Etik Konusunda Tutumları: Kütahya Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi-Temmuz*, (83), 147-172. <https://doi.org/10.25095/mufad.579944>
- Yalçın, N. ve Güneş, M. (2022). Bağımsız Denetçi ve Kamu Gözetim Kurumu Uzmanlarının Etik İkilemde Karar Verme Tutumlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Kasım; 15 (3), 529-566. <https://doi.org/10.29067/muvu.1123908>
- Yılmaz, E., Yıldırım, S. ve Bahar, H. H. (2015). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak, 27-42. <https://doi.org/10.25095/mufad.396513>

- Yılmaz, E., Aslan, T. ve Kızıl, C. (2022). Muhasebe Eğitiminde Etik İkleme ve Etik Karar Alma Konularının Değerlendirilmesine Yönelik Üniversite Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Eylül, 24(3)*, 677-699. <https://doi.org/10.31460/mbdd.973443>
- Yücel, E. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranışlarının Vergi Ahlakına Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak*, 229-248. <https://doi.org/10.25095/mufad.396753>
- Vargün, H. ve Büyükyılmaz, B. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişi-İş Uyumu ve Etik Tutum Algıları Arasındaki İlişki: Zonguldak, Bartın ve Karabük İllerinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Aralık, 21(4)*, 1091-1108. <https://doi.org/10.31460/mbdd.574147>

WEB of SCIENCE

- Arfaoui, F., Damak-Ayadi, S., Ghram, R., & Boucekoua, A. (2016). Ethics Education and Accounting Students' Level of Moral Development: Experimental Design in Tunisian Audit Context. *Journal of business ethics, 138(1)*, 161-173. DOI 10.1007/s10551-015-2643-z
- Arial, D. L., Smith, K. T. & Smith, L. M. /2020). Do United States Accountants' Personal Values Match the Profession's Values (Ethics Code)? *Accounting, Auditing & Accountability Journal Vol. 33 No. 5*, 1047-1075. DOI 10.1108/AAAJ-11-2018-3749
- Bai'ada-Hire'che, L. & Garmilis, G. (2016). Accounting Professionals' Ethical Judgment and the Institutional Disciplinary Context: A French-US Comparison. *J Bus Ethics, 139:639-659*. DOI 10.1007/s10551-015-2876-x
- Bérubé, J. & Gendron, Y. (2023). Developing Ethical Sensitivity in Future Accounting Practitioners: The Case of a Dialogic Learning for Final-Year Undergraduates. *Journal of Business Ethics, 183*, 763-781. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04947-5>
- Bobek, D. B., Hageman, A. M. & Radtke, R. R. (2015). The Influence of Roles and Organizational Fit on Accounting Professionals' Perceptions of their Firms' Ethical Environment. *Journal of Business Ethics, 126*, 125-141. DOI 10.1007/s10551-013-1996-4
- Caglio, A., & Cameran, M. (2017). Is it Shameful to Be an Accountant? GenMe Perception(s) of Accountants' Ethics. *Abacus, 53(1)*, 1-27. <https://doi.org/10.1111/abac.12098>
- Cameron, R. A. & O'Leary, C. (2015) Improving Ethical Attitudes or Simply Teaching Ethical Codes? The Reality of Accounting Ethics Education, *Accounting Education, 24:4*, 275-290. <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1036893>
- Cardona, R. J., Rezaee, Z., Rivera-Ortiz & Vega-Vilca, J. C. (2020). Regulatory Enforcement of Accounting Ethics in Puerto Rico. *Journal of Business Ethics, 167*, 63-76. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04137-4>
- Christensen, A., Cote, J. & Latham, C. K. (2018). Developing Ethical Confidence: The Impact of Action-Oriented Ethics Instruction in an Accounting Curriculum. *Journal of Business Ethics, 153*, 1157-1175. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3411-4>
- Costa, A. J., Pinheiro, M. M. & Ribeiro, M. S. (2016) Ethical Perceptions of Accounting Students in a Portuguese University: The Influence of Individual Factors and Personal Traits. *Accounting Education, 25:4*, 327-348, <http://dx.doi.org/10.1080/09639284.2016.1191270>
- Dellaportas, S., Kanapathippillai, S., Khan, A. & Leung, P. (2014) Ethics Education in the Australian Accounting Curriculum: A Longitudinal Study Examining Barriers and Enablers, *Accounting Education, 23:4*, 362-382. <https://doi.org/10.1080/09639284.2014.930694>
- Dharmasiri, P., Phang, S. Prasad, A. & Webster, J. (2022). Consequences of Ethical and Audit Violations: Evidence from the PCAOB Settled Disciplinary Orders. *Journal of Business Ethics, 179*, 179-203. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-04786-4>
- Driskill, T. Ve Rankin, R. (2020). Cross-Cultural Comparison of Ethical Reasoning of Students in China and The United States, *Accounting Education, 29:3*, 291-304. <https://doi.org/10.1080/09639284.2020.1760114>

- Fiolleau, K. & Kaplan, S. E. (2017). Recognizing Ethical Issues: An Examination of Practicing Industry Accountants and Accounting Students. *Journal of Business Ethics*, 142, 259–276. DOI 10.1007/s10551-016-3154-2
- Fülöp, M.T., Topor, D.I., Ionescu, C.A., Cifuentes-Faura, J. & Măgdaş, N. (2023). Ethical Concerns Associated with Artificial Intelligence in The Accounting Profession: A Curse or A Blessing? *Journal of Business Economics and Management*, 24 (2), 387–404. <https://doi.org/10.3846/jbem.2023.19251>
- Hunt, N. C., Curtis, M. B. & Rixom, J. M. (2022). Financial Priming, Psychological Distance, and Recognizing Financial Misreporting as an Ethical Issue: The Role of Financial Reporting Responsibility. *Accounting, Organizations and Society* 102, 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2022.101349>
- Ishaque, M. (2020) Cognitive Approach to Understand the Impact of Conflict of Interests on Accounting Professionals' Decision-Making Behaviour. *Accounting Forum*, 44:1, 64-98. <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1583303>
- Jenkins, J. G., Popova, V. & Sheldon, M. D. (2018). In Support of Public or Private Interests? An Examination of Sanctions Imposed Under the AICPA Code of Professional Conduct. *Journal of Business Ethics*, 152, 523–549 <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3308-2>
- Jiang, R., Fan, Y. H., Scully, G. & Jing, X. (2021). The relationships of Personal, Social and Demographic Factors On Chinese Auditors' Intentions to Accept Unethical Engagements, *Accounting Forum*, 45:4, 435-459. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1975615>
- Jorge, M. L. Peña, F. J. A. & de los Reyes, M. J. M. (2015) Factors Influencing the Presence of Ethics and CSR Stand-alone Courses in the Accounting Masters Curricula: An International Study, *Accounting Education*, 24:5, 361-382. <https://doi.org/10.1080/09639284.2015.1051562>
- Juric, D., O'Connell, B., Rankin, M. & Birt, J. (2018). Determinants of The Severity of Legal and Employment Consequences for CPSs Named in SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases. *Journal of Business Ethics*, 147, 545–563 <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2956-y>
- Killian, S., O'Regan, V. & O'Regan, P. (2022): "Uncomfortable territory": Personal and Organisational Values in The Tax Profession, *Accounting Forum* (47)1 1-23. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.2004633>
- Lesage, C., Hottegindre, G. & Baker, C. R. (2016). Disciplinary Practices in The French Auditing Profession Serving the Public Interest or The Private Interests of the Profession? *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 29 No. 1, 11-42. DOI 10.1108/AAAJ-12-2012-1169
- Lowe, D. J., Reckers, P. M. & Sauciu, A. K. (2023). The Influence of Professional Commitment and Rationalization-Discrediting Interventions on Unethical Audit Decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 42, No. 3, 87–106. DOI: 10.2308/AJPT-2020-068
- Martinov-Bennie, N. & Mladenovic, R. (2015). Investigation of the Impact of an Ethical Framework and an Integrated Ethics Education on Accounting Students' Ethical Sensitivity and Judgment. *Journal of Business Ethics*, 127, 189–203. DOI 10.1007/s10551-013-2007-5
- Mescall, D., Phillips, F. ve Schmidt, R. N. (2017). Does the Accounting Profession Discipline Its Members Differently after Public Scrutiny? *Journal of Business Ethics*, 142, 285-309. DOI 10.1007/s10551-016-3156-0
- Miller, W. F. & Shawver, T. (2018). An Exploration of the State of Ethics in UK Accounting Education. *Journal of Business Ethics*, 153, 1109–1120. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3396-z>
- Miller, F. M., Shawver, T. J. & Mintz, S. M. (2023). An Empirical Analysis of the Theoretical Foundation of the Giving Voice to Values Pedagogy, *Accounting Education*, 1-19. <https://doi.org/10.1080/09639284.2023.2185098>

- Musbah, A., Cowton, C. J. & Tyfa, D. (2016). The Role of Individual Variables, Organizational Variables and Moral Intensity Dimensions in Libyan Management Accountants' Ethical Decision Making. *Journal of Business Ethics*, 134, 335–358. DOI 10.1007/s10551-014-2421-3
- Nguyen, L. A., Dellaportas, S., Vesty, G. M., Pham, A. T., Jangug, L. & Tsahuridu, E. (2022). The Influence of Organizational Culture On Corporate Accountants' Ethical Judgement and Ethical Intention in Vietnam. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 35 No. 2, 325-354. DOI 10.1108/AAAJ-05-2020-4573
- Okougbo, P. O., Okike, E. N. & Alao, A. (2021). Accounting Ethics Education and The Ethical Awareness of Undergraduates: An Experimental Study. *Accounting Education*, 30:3, 258-276. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1888135>
- Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y. & Kwarteng, A. (2021) The Effects of Ethics Education Interventions On Ethical Attitudes of Professional Accountants: Evidence from Ghana. *Accounting Education*, 30:4, 413-437. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1916548>
- Onumah, R. M., Simpson, S. N. Y. & Kwarteng, A. (2022). Ethics and Curriculum Design of Accounting Programmes in A Developing Country: A Qualitative Insight. *Accounting Education*, 31:1, 92-112. <https://doi.org/10.1080/09639284.2021.1963295>
- Shafer, W. E., Simmons, R. S. & Yip, R. W. Y. (2016). Social Responsibility, Professional Commitment and Tax Fraud. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* Vol. 29 No. 1, 111-134. DOI 10.1108/AAAJ-03-2014-1620
- Shawver, T. J. & Clements, L. H. (2015). Are There Gender Differences When Professional Accountants Evaluate Moral Intensity for Earnings Management? *Journal of Business Ethics* 131, 557–566. DOI 10.1007/s10551-014-2293-6
- Shawver, T. J. & Miller, W. F. (2017). Moral Intensity Revisited: Measuring the Benefit of Accounting Ethics Interventions. *Journal of Business Ethics*, 141, 587–603 DOI 10.1007/s10551-015-2711-4
- Seifert, S. G., LaMothe, E. G. & Schmitt, D. B. (2023). Perceptions of the Ethical Infrastructure, Professional Autonomy, and Ethical Judgments in Accounting Work Environments. *Journal of Business Ethics*, 182, 821–850. <https://doi.org/10.1007/s10551-021-05001-0>
- Taplin, R., Singh, A., Kerr, R. & Lee, A. (2018) The Use of Short Role-Plays for an Ethics Intervention in University Auditing Courses, *Accounting Education*, 27:4, 383-402. <https://doi.org/10.1080/09639284.2018.1475244>
- Tormo-Carbo', G., Segui'-Mas, E. & Oltra, V. (2016). Accounting Ethics in Unfriendly Environments: The Educational Challenge. *Journal of Business Ethics* 135 161–175 Doi. 10.1007/s10551-014-2455-6
- van der Kolk (2019) Ethics Matters: The Integration of Ethical Considerations in Management Accounting Textbooks, *Accounting Education*, 28:4, 426-443. <https://doi.org/10.1080/09639284.2018.1543602>
- West, A. & Buckby, S. (2020). Ethics Education in the Qualification of Professional Accountants: Insights from Australia and New Zealand. *Journal of Business Ethics*, 164, 61–80 <https://doi.org/10.1007/s10551-018-4064-2>
- Zhang, C., Zhu, W., Dai, J., Wu, Y. & Chen, X. (2023). Ethical Impact of Artificial Intelligence in Managerial Accounting. *International Journal of Accounting Information Systems* 49, 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2023.100619>

Research Article

Muhasebede Etik Konusunda Yayımlanmış Çalışmalar Üzerine Bir İnceleme

A Review of Published Studies on Ethics in Accounting

D. Ali KIZILYALÇIN

Dr. Öğr. Üyesi, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi

Kuyucak Meslek Yüksekokulu

dakizilyalcin@adu.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-9979-8264>

Extensive Summary

The concept of ethics is a concept that is handled and defined in different ways by researchers. Karabınar ve Çevik (2014: 31) stated that ethics is about whether a behavior is right or wrong, good or bad, fair or unfair, responsible or irresponsible, obligatory or permissible, praiseworthy or culpable. In general, all professions continue their activities depending on ethical values. Ethics is an important requirement for all professions that must behave ethically, that is, act in accordance with valid morals and values. In this sense, compliance with ethics and ethical principles is one of the indispensable requirements for the accounting profession, considering the functions it performs in society. The practices implemented by professional accountants while performing their activities have significant effects not only on the businesses or taxpayers they serve, but also on the whole society. Professional accountants have obligations to business partners, employees, investors, suppliers, the state and the public as a whole. For this reason, it is an indispensable requirement for professional accountants to act in accordance with the principles of professional accounting ethics.

There are many variables that affect the perception of ethics in the accounting profession. The most important of these variables is the education received. According to Butcher (2020, p. 19), learning about ethics and ethical decision-making is a lifelong responsibility for accounting and finance professionals. Ethics is one of the most essential and important subjects that accounting and finance students must learn. Ethics education should never stop but continue throughout the careers of accounting and finance professionals. In addition, other prominent concepts in ethics can be listed as ethical perceptions, ethical decision-making, ethical dilemmas, ethical reasoning, and the ethical infrastructure of the institution where members of the profession work. When we look at the ethics literature, it can be seen that there are many studies on these highly mentioned issues. In this context, applied studies on ethics in accounting were evaluated in the study.

In the study, where a systematic literature review was carried out, the keywords "accounting and ethics, ethics in accounting, ethics education, auditing and ethics, professional accountants and ethics" were entered into the WoS database in order to access the data, and the social sciences studies carried out in the field of social sciences in the last 10 years in the citation index were determined. In order to limit the scope of the study, studies outside the field of business and accounting, studies published in journals other than journals publishing on this subject, and studies written in languages other than English were eliminated. In order to identify articles published in Turkish, the TR Index, which provides access to studies in electronic form for researchers, was searched using the same keywords. Although the criteria here are the same as in foreign publications, the difference is that among the accounting journals scanned in the TR Index, only those that publish the most in the field of accounting are; The Journal of Accounting Finance, Journal of Accounting Science World, Journal of Accounting and Tax Applications, Journal of Accounting and Auditing, and Financial Solution journals were researched. As

a result of this research, after eliminating theoretical studies, 29 articles were included in the study. Thus, the data source of the study consisted of a total of 71 articles.

Findings

Studies evaluating ethics education in accounting

In these articles; It can be classified as how ethics education should be included in the university accounting curriculum, how ethics courses should be given, and the contributions of ethics education to accounting students and professionals.

The first topic evaluated in this section is studies evaluating the methods used by faculty members in teaching accounting ethics. In these studies, the answer to the question of whether traditional or modern methods are generally effective in ethics education has been sought. According to the results obtained in the studies; It has been concluded that modern methods such as case studies, role plays, giving voice to values and games are more effective. Other groups of studies are about the importance given to ethics education in universities and how ethics education is included in their curricula. According to studies, there is a positive approach to providing ethics education in universities. However, in general, the time devoted to ethical content is limited for some reasons.

Studies to evaluate the perceptions of members of the profession towards accounting professional ethics

The issue of professional accountants and ethical dilemmas is one of the most studied topics in the ethics literature. Ethical dilemmas and conflicts of interest are one of the professional challenges that professional accountants encounter most throughout their working lives. It has been emphasized in studies that members of the profession are often torn between their mission of serving the public and their mission of serving their taxpayers. The factors that cause professionals to remain in ethical dilemmas are generally stated as factors originating from taxpayers and public authorities.

Another research topic regarding professionals is the ethical perception of the institution they work for. Studies on this subject have emphasized that professionals are affected by the ethical perception of their organizations. It was emphasized that in order to protect and maintain professional members' commitment to ethical principles, organizations should also carry out studies to increase ethical commitment.

Studies to determine the perceptions of students and accounting interns towards accounting professional ethics

Students, who are future practitioners of the accounting profession, take accounting courses intensively during their education. While some of these courses are included in the curriculum as independent courses, some of them include ethical issues embedded in the units of other courses. In this context, the feedback provided from students regarding ethics training is important. In studies conducted to determine the ethical perceptions of students and accounting interns, it was determined that the ethical perceptions of students and interns were at a medium level.

Studies to determine the perceptions of students and professional accountants towards accounting professional ethics

Four studies containing accounting students' evaluations of the ethical perceptions of professional accountants were evaluated. As a result of the review, both professionals and students are of the opinion that professional accountants have deficiencies in complying with ethical principles.

Studies evaluating the ethical problem in the use of artificial intelligence in accounting and digitalization applications

Artificial intelligence and digitalization have influenced many sectors in recent years. Accounting and auditing are also among the fields of work most affected by advances in technology. Three studies on artificial intelligence and digitalization applications were evaluated. According to studies, artificial intelligence will benefit the accounting field greatly. However, it has been emphasized in studies that some ethical issues may arise in the accounting profession with the use of artificial intelligence.

Studies evaluating ethical violations and sanctions imposed on professionals

One of the studies that examine the issue of accounting professional ethics in various ways is the issue of compliance with professional ethics principles. Both international and national regulatory bodies have determined ethical principles that must be followed in the accounting profession. If professionals do not comply with these principles, they are subject to certain sanctions. Nine studies identified on this subject were evaluated. In the studies, the actions that cause sanctions and the sanctions applied in response to them are generally discussed.