

**MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK: MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TUTUMLARINI ÖLÇME
SORUNALI**

**ETHICS IN ACCOUNTING PROFESSION: THE PROBLEM OF MEASURING THE ATTITUDES OF
PROFESSIONAL ACCOUNTANTS**

Ednan AYVAZ¹ - Tahsin GEÇKİL²

Geliş Tarihi: 20.12.2017

Kabul Tarihi: 26.12.2017

ÖZET

Son yıllarda birçok işletmede yaşanan muhasebe skandallarının ardından dünyanın birçok yerinde, işletme ve muhasebe uygulamaları ve özellikle muhasebeciler ve denetçiler tarafından ortaya konulan mesleki etikle ilgili yoğun eleştiriler, muhasebe ve denetimdeki kamu güveninin zayıflamasına neden olmuştur. Bu nedenle Dünyada ve Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının uymaları için etikle ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Muhasebe mesleğinde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranıştan oluşan etik ilkelerle ilgili bilgiler verildikten sonra (meslek etiğiyle ilgili); Malatya ilinde tüm meslek mensuplarına gönderilen anketten geçerli dönüş yapan 155 meslek mensubundan alınan veriler analiz edilmiştir.

Çalışmanın amacı, muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre etik ilkeleriyle ve genel etik algısıyla ilgili tutumlarını ölçmektir. Fakat Türkiye’de muhasebe meslek etiğine ilişkin kullanılan ölçeklerin faktör analizi ve etik ilkelerin her biri için güvenilirlik ve geçerlilik analizinin yapılmaması nedeniyle güvenilirlikleri ile ilgili problemler vardır. Bu nedenle, “Muhasebe meslek mensuplarının unvanlarına göre Etik İlkeleri ve Genel Etik algısıyla ilgili tutumları arasında farklılık göstermektedir/vardır” hipotezimiz test edilememiştir. Buna bağlı olarak da Türkiye’de Muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik tutumlarıyla ilgili geçerliliği ve güvenilirliği olan yeni bir ölçeğin geliştirilmesine ihtiyaç olduğu sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebede Etik, Etik İlkeleri, Etik Algısı, Ölçme Aracı Geçerliliği ve Güvenirliliği

Jel Kod: M41, M14

ABSTRACT

In recent years, in many parts of the world after accounting scandals in many businesses, business and accounting practices and intense criticisms of professional ethics, especially by accountants and auditors, have led to weaker public confidence in accounting and auditing. For this reason/Because of this reason, ethical regulations have been made in order to comply with accounting professionals in the world and in Turkey.

¹ Yrd. Doç. Dr., Kocaeli Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, ednan.ayvaz@kocaeli.edu.tr

² Yrd. Doç. Dr., Necmettin Erbakan Üniversitesi UBF Ulaştırma ve Lojistik Yönetimi Bölümü, tgeckil@konya.edu.tr

After giving information about ethical principles consisting of/related with/associated with integrity, objectivity, professional competence and due care, confidentiality, and professional behavior in the accounting profession, the data from 155 members who returned from the questionnaire (about accounting ethics) sent to all professions in Malatya province were analyzed.

The aim of the study is to measure the attitudes of ethical professionals according to the titles of accounting professionals and their attitudes towards the general ethical perception. However, since factor analysis of the scales used in accounting ethics in Turkey have not been applied, and although the reliability analysis should be applied for validity and accounting ethical principles separately, it was applied for both together, which caused to the problems associated with their reliabilities. For these reasons, The hypothesis defined as “there is a difference between the ethical principles and attitudes related to the general ethical perception according to the titles of the accounting profession members” cannot be tested. Accordingly, it was concluded that there is a need to develop a new (valid and reliable scale/ scale including validity and reliability conditions in a satisfactory level) associated with professional ethic attitudes of professional accountants in Turkey.

Keywords: Ethical in Accounting, Ethical Principles, Ethical Perception, Validity and Reliability of Scale

Jel Code: M41

Giriş

Muhasebeci ve denetimcilerin hazırlayıp sunduğu verilerin veya raporların doğrudan veya dolaylı olarak toplumun geniş bir kesimini ilgilendirdiği ve dolayısıyla toplumun ekonomik refahını önemli ölçüde etkilediği bir gerçektir. Bu gerçek, muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarında aranan nitelikleri ve sorumlulukları artırmaktadır. Toplumun muhasebe meslek mensuplarından beklentisi, yasalara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun işlemler yapmak, toplumun değer yargılarına önem vermek, dürüst, şeffaf, güvenilir ve topluma doğru bilgileri sunmak gibi tutum ve davranışlar sergilemeleridir. Meslek üyelerinin bu temel sorumlulukları muhasebe meslek etiğinin bir gereğidir (Yıldız, 2010:156).

Son yıllarda, çeşitli şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları muhasebe uygulamaları ve mesleki etik ile ilgili eleştirilerin medyada yoğun bir şekilde yapılmasına ve muhasebe ve denetimdeki kamu güveninin zayıflamasına yol açmıştır. Bu eleştiriler muhasebe mesleğinin sayıların ötesinde etik değerleri ön plana çıkarmasına neden olmuştur. Bunun üzerine bütün dünyada muhasebe meslek etik ilke ve kurallarının güncelleştirilmesi ve yeni yasaların çıkarılmasına özen gösterilmiştir.

Bu küresel dünyada yaşanan finansal kriz ve skandallar toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının öneminin bilincinde olması çok önemlidir (Bilen, 2008: 27). Çünkü muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir. Günümüzde artık etik değerlere sahip olmayan bir meslek düşünülmemektedir. Etik değerler meslekleri meslek yapan, mesleklere kişilik kazandıran,

mesleği belli normlara oturtan değerlerdir ki bu da iş dünyasında başarılı ve sağlıklı ilişkilerin geliştirildiği ortamları oluşturmaktadır (Selimoğlu, 2006: 437).

Mesleki etik, meslek mensuplarına, kişisel eğilimlerinden ziyade meslek kuruluşlarınca belirlenmiş kurallar çerçevesinde davranmaya yönlendiren, zorlayan ilkeler bütünüdür. Meslek etiği, mesleğin icrasında toplum yararının gözetilmesini ön plana çıkarır. Böylece dünyanın her yerinde mesleği icra edenlerin ortak davranış kurallarına uymasını sağlar. Son yıllarda, Enron, Anderson Worldwide, Adelphia Communications, Bristol-Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch, Xerox gibi şirketlerde yaşanan muhasebe skandalları muhasebe meslek etiğinin önemini ortaya koymuştur. Yapılan birçok çalışma, yaşanan skandalların nedenleri arasında düşük seviyede şeffaflık, çalışanlarda artış gösteren parasal güdüler ve örgüt kültürünün bozuk yapısı gibi etik dışı davranışlara motivasyon sağlayan etmenlerin söz konusu olduğunu göstermiştir (Yalçın, 2011: 47-66).

Muhasebe skandalları denince akla gelen kavram hesapların manipülasyonudur. Bu çalışmada finansal raporlama dolandırıcılığı veya hilesi dışında her türlü manipülasyonunun kullanılması etik açısından açıklanmıştır.

Genelde dünyada en çok kullanılan manipülasyonlardan biri olan kazanç yönetimi, "şirketin gerçek mali performansını bozma uygulaması" olarak tanımlanmaktadır (Klein, 2002: 376). Menfaat sahiplerini şirketin gerçek finansal performansı hakkında yanıltmak veya raporlanan muhasebe değerlerine dayanan işlemleri etkilemek amacıyla, yöneticiler finansal raporlarda işlem yapım şekillerinde takdir yetkisi verdiğinde ortaya çıkar (Healy & Wahlen, 1999: 365-385). Gelişmekte olan piyasalardaki firmaların kazançlarını gelişmiş ekonomilerden daha fazla yönettiği tespit edilmiştir (Li ve diğerleri, 2014: 33-53). Manipülasyon, sonuçların manipülasyonunun, fonlama veya yatırım kararları vermek için doğru zamanın seçilmesinden kaynaklanabileceğinden hareketle fiili manipülasyonu da içerebilir (Schipper, 1989: 91-102). Kazanç yönetimi, firmanın ve/veya yöneticilerin çıkarlarına hizmet etmek amacı ile kısa dönemli ve gelecek döneme olan etkinin nötrleştirileceği karar ve eylemlerle desteklenen genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine bağlı faaliyet ve muhasebe manipülasyonları olarak tanımlanabilir. Kazanç yönetimi bu şekilde değerlendirildiğinde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile tutarlılığı ve yapılan manipülasyonun bir sonraki dönem nötrleştirilmesi, onun muhasebe hilesi, yolsuzluk ve aldatma gibi kavramlardan kolaylıkla ayrılabilceği görülür (Kurşunel, ve diğ. 2005: 174).

Ronen ve Yaari (2008), Schipper (1989) ve Healy ve Wahlen (1999) kazanç yönetimini, yönetimin şirketin ekonomik performansı hakkında birtakım hissedarları yanıltmak ya da raporlanan muhasebe rakamlarına bağlı sözleşme sonuçlarını etkilemek için finansal raporları değiştirmek amacıyla finansal raporlamada ve işlemleri yapılandırırken kendi yargılarını kullandıkları zaman meydana gelmekte olduğunu ifade etmektedirler.

Yukarıda bahsedilen muhasebe skandalları ve son yıllarda yaşanan finansal krizlerle birlikte tüm dikkatler kazanç yönetimi ve yaratıcı muhasebenin üzerine çevrilmiştir. Bu yaşanan olumsuz durumlar sonucunda finansal bilgiye olan güvenin azalması ve var olan düzenlemelerin yeniden gözden geçirilmesine ve buna bağlı olarak yeni düzenlemelere neden olmuştur. Ancak yapılan bu düzenlemelere rağmen şirket skandalları devam etmiştir.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Etik Kavramı ve Muhasebe Mesleğinde Etik İlkeler

Etik, tam anlamıyla, doğru ya da yanlış, iyi ya da kötü ile ilgilidir. Birey ya da grup tarafından ya da etik ilkeleri inceleyen disiplin tarafından benimsenen bir dizi ilkedir. Bu disiplinin görevi insan eylemlerinin ve uygulamalarının analizi ve değerlendirilmesidir (Duska, Ronald ve diğerleri, 2011: 30)

Muhasebe etiği, günümüz iş dünyasındaki en önemli, ancak en yanlış anlaşılan kavramlardan biridir. İş etiği alanı, belirli ticari uygulamaların kabul edilebilir olup olmadığı ile ilgili sorularla ilgilenir. Bu gibi durumlarda alınan yasal işlemler, yasallığı ne olursa olsun doğru ya da yanlış olarak ahlaki ya da etik olmayan olarak değerlendirilecektir. İş etiğinin doğası tartışmalıdır ve bu konulara değinmek için evrensel olarak kabul edilebilir bir yaklaşım yoktur. Öte yandan, hükümetler ahlaki ve hukuki davranış için örgütsel hesap verebilirliği teşvik etmektedir. Ancak, kamu muhasebe mesleği, uzun süredir, kamu yararına hareket etme iddialarına dayanan mesleki statüsünün ve tekel ayrıcalıklarının gerekçesi olarak bütünlük ve doğruluk konusundaki itibarına dayanmıştır. Bu statü ve ayrıcalıkların haklı gösterilmesi ve devam ettirilmesi durumunda, meslekte etik davranışın neyi içerdiğini, bu davranışın nasıl motive edildiğini ve etkilenen tarafların hak ve menfaatlerinin ne ölçüde olabileceğini ciddi olarak dikkate almak etik açıdan zorunlu hale gelmiştir (Dillard, 2002: 49-64.)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'nın bağımsız bir standart belirleme organı olan Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu (IESBA), Haziran 2005'de yürürlüğe konulan ve 2006 ve 2009'da revize edilen "Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeleri" ile skandallarla itibarı sarsılan muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirmeyi amaçlamıştır (IFAC, 2009: 5). Bu ilkelerden yola çıkılarak, 3568 sayılı yasa kapsamında Resmi Gazetede 19.10.2007 tarihinde "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre, temel etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırılmaktadır. Yönetmelikte ayrıca, kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditler karşısında alınması gereken önlemler de sıralanmıştır.

TÜRMOB Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik'te (Resmi Gazete, 2007, Sayı: 26675) meslek etik ilkeleri üç bölümden ve 88 maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde 18 madde bulunmakta ve bu bölümde tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler yer almaktadır. Ayrıca bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeve sunulmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir (Sakarya ve Kara, 2010: 61-62; Yıldız, 2010: 163). Buna göre; Yönetmeliğin 1. maddesinde tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıdaki gibi beş başlık altında sunulmuştur (md.1)

Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru ve dürüst davranmalarıdır. (İkinci bölüm Madde:6-7). Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade

etmektedir. Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.

Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir. (Üçüncü bölüm Madde:8–9). Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir. Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir.

Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır. (Dördüncü bölüm Madde:10–11). Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir. Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamasıdır. (Beşinci bölüm Madde:12–13–14–15). Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir.

Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir. (Altıncı bölüm Madde:16–17). Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

1.2. Literatür Taraması

Muhasebe meslek mensuplarının etik algısındaki farklılıkları belirlemeye yönelik ulusal çapta birçok çalışma bulunmaktadır. Çalışma da 2015 yılı ve sonrasında kaleme alınmış yayınlardan ulaşılabilenlerden bazıları aşağıda incelenmiştir.

Abdulkerim Daştan, Yaşar Bayraktar ve Uğur Bellikli (2015) “Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma” isimli çalışmada muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini belirlemeyi amaç edinmişlerdir. Çalışma sonucunda ankete katılan meslek mensuplarının etik farkındalık düzeylerinde, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim açısından farklılıkların olduğunu tespit etmişlerdir.

Erdal Yılmaz, Suat Yıldırım ve Hüseyin Hüsnü Bahar (2015) “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği” isimli çalışmada Samsun ilinde bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğini nasıl algıladıklarının ve genel etik değerler konusundaki görüşlerinin tespit edilmesine yönelik bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonunda muhasebe meslek mensuplarının kıdem durumuna göre genel etik alt ölçeği ile ölçek toplam puanlarında kıdemli meslek mensupları lehine anlamlı ölçüde değiştiğini tespit etmişlerdir.

Hüseyin Gürbüz ve Veysel Yılmaz (2015) “Muhasebe Meslek Etiği Ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama” isimli çalışmada Eskişehir merkezde faaliyette bulunan bağımsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından hazırlanan “Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe” ilişkin tutumlarını araştırmışlardır. Araştırma sonucunda SMMM’lerin %75,1’inin meslek faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler konusunda ayrıntılı bilgilerinin olduğu saptanmıştır. SMMM’ler, temel etik ilke olarak % 42,4 oranında ‘mesleki davranış’ birinci derecede önemli, görürken önem derecesinin en sonun da ise % 46,1 oranında ‘dürüstlük’ yer aldığı görülmüştür.

Cengiz Güney ve Mehmet Suat Biçer (2016) “Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma” isimli çalışmada Erzincan ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yine Erzincan ilinde faaliyet gösteren meslektaşlarının etik davranışlarına ilişkin algılarını tespit etmeyi amaç edinmişlerdir. Araştırma sonucunda eğitim yetersizliğinden, mevzuata dönük bilgi eksikliğinden, kalifiye eleman eksikliğinden, hizmet karşılığı hak edilen ücretin tahsil edilememesinden, meslek odasının yeteri kadar destek sağlayamamasından, mükelleflerin eğitimsizliğinden, haksız rekabetten, yaptırım yetersizliğinden ve kurumsallaşamamaktan kaynaklanan etik sorunlar yaşandığı tespit edilmiştir.

Ferhat Sayım ve Özlem Usman (2016) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı -Yalova Örneği” isimli çalışmada Yalova’da faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açıları ve etik sorunları algılayış biçimleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Hakan Özçelik ve Gülşah Gizem Angı (2017) “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Ve Etik İkilem Algıları: Antalya İli Örneği” isimli çalışmada meslek mensuplarının etik ikilem görüşlerinin tespiti, etik ikileme neden olan faktörler ve etik ikilemi azaltıcı faktörlerin belirlenmesi amaçlanmıştır.

Cengiz Güney ve Mehmet Suat Biçer (2017) “Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma- II” isimli çalışmada Erzincan ilinde faaliyet gösteren ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının meslektaşlarının mesleki etik ilkelerine uyumuna ilişkin algı boyutlarının birbirleri ile ilişkili olup olmadığını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Araştırma sonucunda Erzincan ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının meslektaşları hakkındaki meslek etiği algı boyutları arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir.

İncelenen yedi çalışmada muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği tutumları ile meslek etiği algıları ve meslek etiği ikilemleri incelenmeye çalışılmıştır. İncelenen çalışmaların hepsinde de birtakım sorunlar tespit edilmiştir. Bu çalışmalara dayanarak muhasebe meslek mensuplarının;

- Meslek etiği algılama sorunları yaşadığı

- Etik ikilemler yaşadığı
- Etik tutumları arasında gözlenebilir düzeyde benzerliklerin oluşmadığı ifade edilebilir.

2. MATERYAL ve METOD

2.1. Araştırmanın Tipi ve Amacı

Tanımlayıcı ve kesitsel tipteki bu araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algıları ile etik tutum ve davranışları benimseme düzeylerini ölçmektir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının etik tutumlarının demografik özellikleri ile ilgili değişkenliklere göre farklılık gösterip göstermediğine yönelik inceleme yapmak çalışmanın alt amacıdır.

2.2. Veri Toplama Aracı

Verilerin toplanması amacıyla iki bölümden oluşan bir anket formu kullanılmıştır. Anket formunun birinci bölümünde katılımcıların cinsiyet, eğitim düzeyi, meslek unvanı, deneyim, mükellef sayısı ve aylık gelir gibi demografik özelliklere ilişkin sorulara yer verilmiştir. Anket formunun ikinci bölümünde ise Akın ve Özdaşlı (2014)'nin "Meslek Etiği Algı Özellikleri" ölçeği kullanılmıştır. Ayrıca Akın ve Özdaşlı'nın ölçeğinde kullanılan ifadeler Sakarya ve Kara (2010)'nin "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması" makalesindeki ifadelerin çok az değiştirilmiş halidir. Buradaki ifadeler de büyük ölçüde 3568 sayılı yasa kapsamında 19.10.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" hükümleri ile benzerlik halindedir. Ölçeğin Sakarya ve Kara (2010) tarafından kullanılan formunda ifadelerin 1-5 arası Dürüstlük boyutunu, 6-10 arası Tarafsızlık boyutunu, 11-15 arası Mesleki yeterlilik ve özen boyutunu, 16-20 arası Gizlilik boyutunu ve 21-25 arası ifadeler ise Mesleki davranış boyutunu oluşturmaktadır. Akın ve Özdaşlı (2014)'nin kullandığı anket formunda ise ölçek ifadelerinin 2,3,5,6,20 numaralı ifadeleri Dürüstlük boyutunu, 4,8,11,13,15 numaralı ifadeleri Tarafsızlık boyutunu, 7,17,22,24,25 numaralı ifadeleri Mesleki yeterlilik ve özen boyutunu, 1,10,12,16,21 numaralı ifadeleri Gizlilik boyutunu ve 9,14,18,19,23 numaralı ifadeleri Mesleki davranış boyutunu oluşturmaktadır.

2.3. Araştırmanın Sorusu ve Hipotezi

Muhasebe meslek mensuplarının ünvanlarına göre Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış Etik ilkeleriyle ve Genel Etik algısıyla ilgili tutumları farklılık göstermekte midir?

Bu araştırma sorusu için geliştirilen hipotez şunlardır:

H_0 Muhasebe meslek mensuplarının ünvanlarına göre Etik ilkeleriyle ve Genel Etik algısıyla ilgili tutumları arasında farklılık göstermemektedir.

H_1 Muhasebe meslek mensuplarının ünvanlarına göre Etik ilkeleriyle ve Genel Etik algısıyla ilgili tutumları arasında farklılık göstermektedir.

2.4. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma evrenini Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları (SM, SMMM) oluşturmaktadır. TURMOB internet sitesinde yer alan istatistik verilerine göre Malatya ilinde 61 Serbest Muhasebeci (SM), 405 Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir (SMMM) faaliyet göstermektedir (TURMOB, <http://www.turmob.org.tr> 15.05.2017). Toplamda 466 serbest muhasebe ve mali müşavirlik hizmeti sunan meslek mensubu bulunmaktadır. Anket tüm meslek mensuplarına gönderilmiş olup örneklem seçilmemiştir.

Serbest Muhasebeci ünvanlı muhasebe meslek mensupları içerisinde ankete katılım oranı %34,42 olarak hesaplanmıştır $[(21/61)*100]$. Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ünvanlı muhasebe meslek mensupları içerisinde ankete katılım oranı %33,08'dir $[(134/405)*100]$. Anketi yanıtlayan Serbest Muhasebeci sayısı 21, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir sayısı 134 toplam meslek mensubu sayısı ise 155'tir. Tüm Meslek mensupları içerisinde ankete katılım oranı %33,2 olarak hesaplanmıştır $[(155/466)*100]$.

Tam sayım yöntemi kullanılan araştırmada ankete katılım oranı; Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarından (SM, SMMM) oluşan evreni temsil edebilir düzeydedir.

3. BULGULAR

3.1. Demografik Bulgular

Katılımcılara ilişkin demografik bulguları tablolar halinde aşağıdaki gibi ele almak mümkündür:

Tablo 1: Katılımcıların Demografik Özellikleri (n=155)

	Demografik Değerler	F	%
Cinsiyet	Erkek	122	78,7
	Kadın	33	21,3
Yaş kategorisi	18-24	33	21,3
	25-44	56	36,1
	45-54	39	25,2
	55+...	27	17,4
Eğitim durumu	Lise	16	10,3
	Önlisans	21	13,5
	Lisans	108	69,7
	Lisansüstü	10	6,5
Medeni Durum	Evli	120	77,4
	Bekar	35	22,6
Ünvan	Serbest Muhasebeci	21	13,5
	SMMM	134	86,5
	0-5 Yıl	35	22,6

Mesleki Deneyim Yılı	6-10 Yıl	13	8,4
	11-15 Yıl	3	1,9
	16-20 Yıl	63	40,6
	20Yıl+...	41	26,5
Müşteri sayısı	0-24	50	32,3
	25-49	73	47,1
	50-74	29	18,7
	75+...	3	1,9
Toplam		155	100

Tablo 1 incelendiğinde %78,72 sini erkek olarak ölçüldüğü, yaş kategorileri açısından ise en büyük kısmın %36,1 ile 25-44 yaş aralığında olduğu görülecektir. Eğitim durumu açısından katılımcılar incelendiğinde ise lisans mezunlarının %69,7 ile en büyük grubu oluşturduğu ve katılımcıların %77,4'ünün evli olduğu tablo 1' görülecektir. Katılımcıların %86,5 gibi önemli bir yüzdesinin Serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip olduğu, deneyim açısından ise 2/3'ten fazlasının 15 yılın üzerinde mesleki deneyim sahibi olduğu fark edilebilir. Araştırmaya katılanların %80' e yakın bir kısmı ise 50 adetten daha az müşteri sayısına sahiptir.

3.2. Geçerlilik ve Güvenirlilik Analizi

3.2.1. Geçerlilik Analizi

Kullanılan veri toplama aracının (ölçeğin) geçerliliği iki safhada incelenmiştir. *Birinci safhada* ölçek yapısı incelenmiştir. Bunun için Açımlayıcı Faktör Analizi (Exploratory Factor Analysis) incelemesi yapılmıştır. Açımlayıcı Faktör Analizi birbiriyle ilişkili çok sayıda değişkeni bir araya getirerek az sayıda, kavramsal olarak anlamlı yeni değişkenler (faktörler/boyutlar) bulmayı amaçlayan çok değişkenli bir istatistiksel tekniktir (Tezbaşaran, 1996:51; Gözüm ve Aksayan, 2003:12; Büyüköztürk, 2002:472; Çokluk vd., 2012:178). Yapı geçerliği açısından Faktör analizi öncesinde Kaiser-Meyer-Olkin (örneklem ölçüm değer yeterliliği) katsayısı ve Bartlett testi (verilerin normal dağılım gösterme yeterliliği) yapılması gerekir. Yapılan Kaiser-Meyer-Olkin ve Bartlett testi sonuçları Tablo 2' de görülmektedir.

Tablo 2: KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,683
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	4785,627
	df	300
	Sig.	,000

Anketin örneklem yeterliliği için hesaplanan Kaiser-Meyer-Olkin ölçütü 0,683 olarak bulunmuştur. Bartlett testi sonucu ($P < .000$) olarak ölçülmüştür ve bu değer dağılımın normal olduğunu göstermektedir.

Yapı geçerliliği incelemesine geçilerek açımlayıcı faktör analizi yapılmıştır. Bunun için katılımcılardan toplanan veriler SPSS programında Açımlayıcı Faktör Analizi (Exploratory Factor Analysis) incelemesine tabi tutulmuştur. Analiz sonuçları Tablo 3'te görülmektedir.

Tablo 3'ün incelenmesi sonucunda toplam varyansın % 84,386'sını açıklayan öz değeri 1'in üzerinde yedi faktörlü bir yapı ortaya çıkmıştır. Ölçeğin orijinal formunda belirtilen faktör sayısı beş iken (Akın ve Özdaşlı, 2014) bu çalışmada yedi olarak çıkmıştır. Bazı ölçeklerde örneklem farklılıkları nedeniyle böyle değişikliklere rastlandığı literatürde görülmektedir. Açıklanan varyansın yüksek olması, ilgili kavram ya da yapının o denli iyi ölçüldüğünün bir göstergesi olarak yorumlanır. Analize dâhil edilen değişkenlerin toplam varyansın 2/3'ü açıklaması önemli kabul edilir. Ancak sosyal ve davranış bilimlerinde bu orana ulaşmak güçtür (Büyüköztürk, 2002:479). Sosyal bilimlerde varyans oranlarının %40 - %60 aralığında olması yeterli kabul edilir (Scherer vd., 1988; Özcan ve Balyer, 2013:142). Buna rağmen bu araştırma sonunda ortaya çıkan ölçeğin varyansı açıklama yüzdesi % 84,386 olarak hesaplanmıştır. Bu değer oldukça iyidir.

Tablo 3: Faktör Yapısı

Total Variance Explained									
Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	8,503	34,010	34,010	8,503	34,010	34,010	6,698	26,792	26,792
2	4,450	17,800	51,811	4,450	17,800	51,811	3,711	14,844	41,637
3	2,757	11,027	62,838	2,757	11,027	62,838	3,260	13,039	54,676
4	1,810	7,242	70,079	1,810	7,242	70,079	3,176	12,706	67,382
5	1,316	5,264	75,343	1,316	5,264	75,343	1,548	6,191	73,573
6	1,175	4,700	80,042	1,175	4,700	80,042	1,509	6,035	79,609
7	1,086	4,343	84,386	1,086	4,343	84,386	1,194	4,777	84,386
8	,793	3,172	87,558						
9	,645	2,581	90,140						
10	,509	2,037	92,177						
11	,340	1,360	93,537						
12	,307	1,228	94,765						
13	,223	,891	95,656						
14	,207	,829	96,485						
15	,161	,643	97,128						
16	,138	,552	97,680						
17	,133	,531	98,211						
18	,108	,431	98,642						
19	,095	,378	99,020						
20	,090	,360	99,380						
21	,059	,234	99,614						
22	,044	,175	99,789						
23	,034	,137	99,926						
24	,015	,062	99,988						
25	,003	,012	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Kullanılan ölçeğin geçerliliğinin incelenmesi için *ikinci safhada* uyum iyiliği değerlerine bakılmıştır. Bu amaçla Doğrulamalı faktör analizi (DFA) yapılmıştır. DFA, en basit bir anlatımla Açımlayıcı faktör Analizi (AFA) sonucunda ortaya çıkan modelin doğrulanması aşamasıdır. AFA birbiriyle ilişkili çok

sayıda değişkeni bir araya getirerek kavramsal olarak anlamlı, az sayıda yeni değişkenler (faktörler, boyutlar) keşfetmeyi amaçlarken (Büyüköztürk, 2007: 472), DFA, belirlenen bu faktörler arasında yeterli düzeyde ilişkinin olup olmadığını, hangi değişkenlerin hangi faktörlerle ilişkili olduğunu, faktörlerin bir birlerinden bağımsız olup olmadığını, faktörlerin modeli açıklamakta yeterli olup olmadığını sınamak için kullanılır (Erkorkmaz vd., 2013: 211; Çokluk vd., 2012: 283-283). DFA hem kaynak olarak kullanılan ölçeğe (Akın ve Özdaşlı, 2014) göre hem de orijinal ölçeğe göre (Sakarya ve Kara, 2010) iki kez yapılmıştır.

Tablo 4: Muhasebe Mesleğinde Etik Ölçeği Hata ve Uyum İyiliği Değerleri (n= 155)

Uyum Ölçütleri	Kabul Edilebilir Uyum İyiliği Değerleri	Ölçeğin Akın ve Özdaşlı tarafından kullanılan formundan elde edilen Uyum İyiliği Değerleri	Ölçeğin Sakarya ve Kara tarafından kullanılan formundan elde edilen Uyum İyiliği Değerleri
X ² /df	.00<X ² /sd<3	1728.74/265=6,52	1920.83/265=7.24
RMSEA	.05≤RMSA≤.10	0.189	0.201
RMR	.00≤RMR≤.10	0.105	0.146
SRMR	.00≤SRMR≤.10	0.147	0.211
NFI	.90≤NFI≤.95	0.522	0.469
NNFI	.95≤NNFI≤.97	0.500	0.435
CFI	.90≤CFI≤.95	0.559	0.501
GFI	.90≤GFI≤.95	0.571	0.532
AGFI	.80≤AGFI≤.90	0.473	0.426
PGFI	.00≤PGFI≤.95	0.465	0.433

Her iki analizden elde edilen uyum iyiliği ölçütleri Tablo 4’de ayrı sütunlarda gösterilmiştir. Doğrulayıcı faktör analizi sonucunda ölçeğin iyi uyum ölçülerine sahip olmadığı görülmüştür (Tablo 4).

DFA sonucunda incelenmesi gereken ilk değer p değeridir. Ancak örneklemin veya değişken sayısının fazlalığı nedeniyle bu değer genellikle manidar çıkmaktadır. Bu nedenle p değerinin manidar olması tolre edilmektedir (Çokluk vd., 2012: 307; Kline, 2011: 254). Uyum yeterliliğini test etmenin diğer bir yolu X² /df’nin incelenmesidir, bu oranın 0-2 arasında olması mükemmel uyuma ve 2-3 arasında olması iyi uyuma işaret eder. Araştırmada bu değer ölçeğin her iki şekildeki analizi için de kabul edilebilir sınırların dışında çıkmıştır (6,52 ve 7,24). Ölçeğin diğer uyum ölçütlerinin tamamı için her iki analize göre de kabul edilebilir uyum iyiliği değerlerine sahip değildir denilebilir (Çokluk vd., 2012: 271; Geçkil ve Tikici, 2015:67-68; Albright ve Park, 2015: 22; Hooper vd., 2008: 54-55).

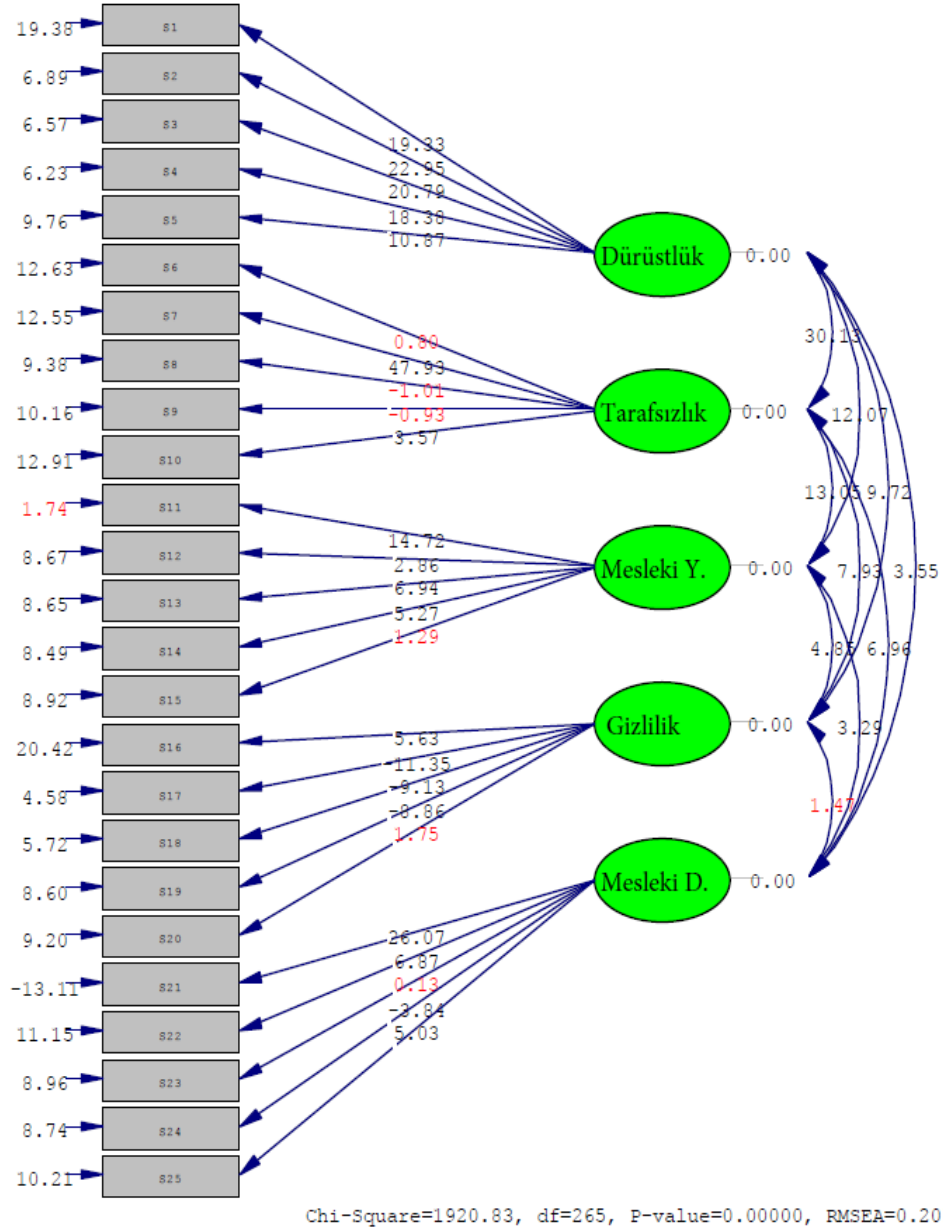
Doğrulamalı faktör analizi içerisinde ölçek için iki ayrı yol diyagramına (T values) bakılmıştır. Şekil 1’de ölçeğin Akın ve Özdaşlı tarafından kullanılan formuna ait yol diyagramı ve şekil 2’de de Sakarya ve Kara tarafından kullanılan formuna ilişkin yol diyagramı vardır. Yol diyagramına bakıldığında, gizil değişkenlerden (boyutlar) gözlenen değişkenlere (maddelere) doğru yönelen tek yönlü oklar tek yönlü doğrusal ilişkiyi göstermektedir. Söz konusu değişkenler her bir maddenin kendi gizil değişkeninin ne kadar iyi temsilcisi olduğuna dair bilgi vermektedir. Diyagramda, gizil değişkenlerin (faktör) gözlenen değişkenler tarafından açıklanma durumlarına ilişkin t değerleri 1.96’nın üzerinde olduğunda $p < .05$ düzeyinde ve 2.56’nın üzerinde olduğunda $p < .01$ düzeyinde manidardır (Albright ve Park, 2015: 22; Çokluk vd., 2012: 304). Bu çerçevede bakıldığında tüm maddelerin t değerlerinin (Hem Ölçeğin Akın ve Özdaşlı tarafından kullanılan formu (2014) hem de Sakarya ve Kara tarafından kullanılan formu (2010) için asgari 1,96 değerinin üzerinde olmadığı $p < .05$ düzeyinde manidarlık göstermediği görülmüştür. Yol diyagramına bakıldığında da istatistiki olarak anlamlı ilişki içinde olmayan ($p < .05$) t değerleri gözlenmiştir.

3.2.2. Güvenilirlik Analizi

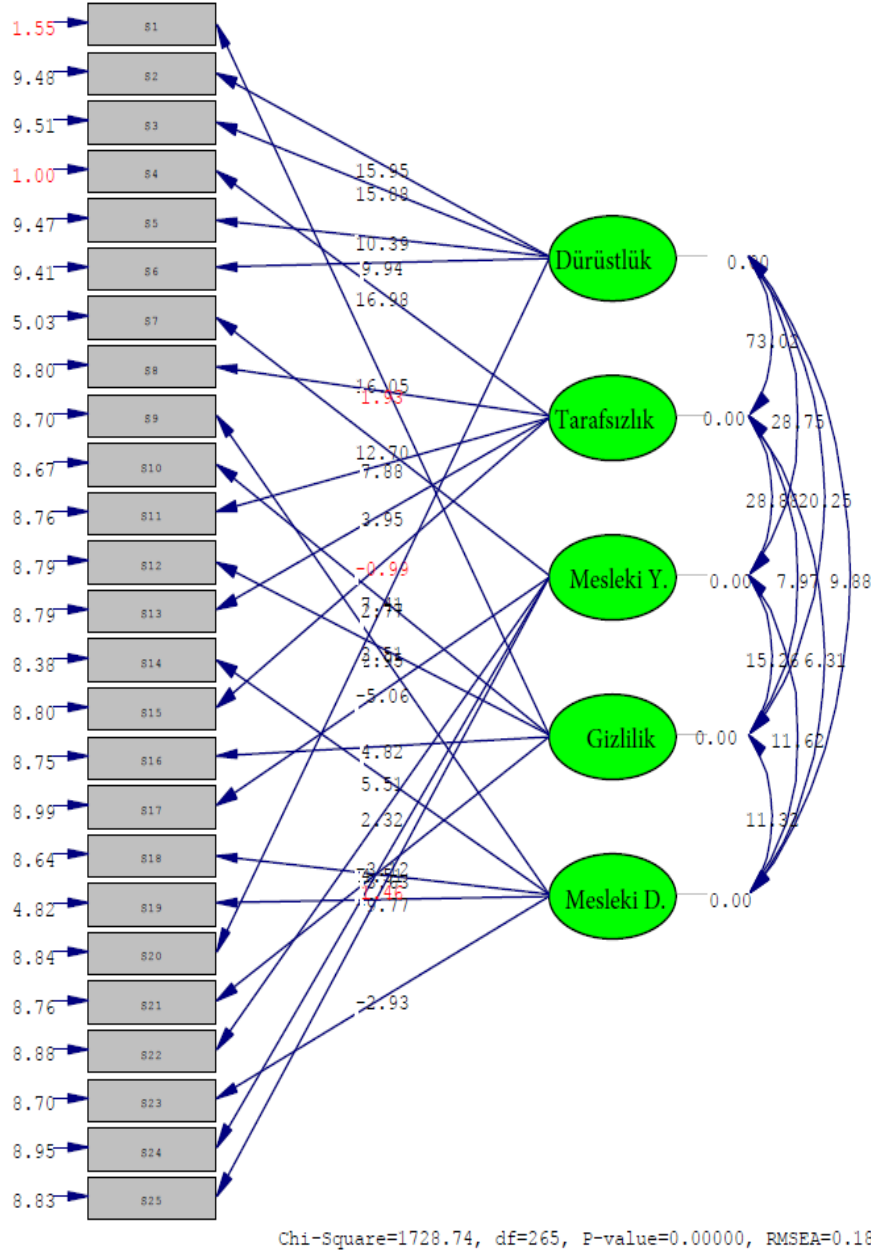
Ölçeğin güvenilirliğini kestirmek için Cronbach (1951) tarafından geliştirilmiş olan ve kendi adıyla anılan α katsayısı kullanılmıştır. Cronbach α katsayısı ölçek içinde bulunan maddelerin iç tutarlılığının, homojenliğinin bir ölçüsüdür (Tezbaşaran, 1996:46). Bir testin veya ölçeğin ölçülmek istenen olguyu tutarlı ve istikrarlı bir biçimde ölçme derecesi (Dinç ve Tuncer, 2015:325) olarak tanımlanan güvenilirlik Cronbach's Alpha Güvenilirlik Katsayısı değerlerine göre yorumlanmaktadır. Cronbach's Alpha Güvenilirlik Katsayısı 1’e ne kadar yakınsa o kadar güvenilirliğinin yüksek olduğu düşünülmektedir. Likert tipi bir ölçekte yeterli olabilecek Cronbach α katsayısı. 70 üzeri değerler test güvenilirliği için yeterli kabul edilmektedir (Kurnaz ve Yiğit, 2010:38). Kimi zaman sosyal bilimlerde 0,50 değeri de yeterli kabul edilebilmektedir (Saruhan ve Özdemirci, 2005).

Araştırmada öncelikli olarak anketin güvenilirlik düzeyinin tespiti için güvenilirlik testi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0.822 olarak hesaplanmıştır. Anketin alt boyutlarıyla ilgili güvenilirlik katsayıları dürüstlük (0,834), tarafsızlık (0,310), mesleki yeterlilik ve özen (0,524), gizlilik (0,680) mesleki davranış (0,339)’dır.

Meslek etiği ile ilgili geliştirilen ve bu çalışmada kullanılan ölçeğin alt boyutlarıyla ilgili güvenilirlik analizi yapılmış sadece dürüstlük ilkesiyle ilgili ifadelerin güvenilirliği yüksek bulunmuştur. Sakarya ve Kara’nın (2010) çalışmasında her ilke için güvenilirlik düzeyine değil 25 ifadelik anketin genel güvenilirliğine bakılarak güvenilirlik katsayısı Cronbach Alpha değeri 0,753 olarak bulunmuştur. Akın ve Özdaşlı’nın (2014) çalışmasında ise anketin güvenilirlik analizi hiç yapılmamıştır. Literatürde bu ölçekleri kullanan araştırmalarda ise 25 ifadelik anketin genel güvenilirliğine bakılmıştır.



Şekil 1. Meslek Etiği Algı Özellikleri Ölçeğinin Akın ve Özdaşlı (2014) Tarafından Kullanılan Formuna Ait Yol Diyagramı (T Values)



Şekil 2. Meslek Etiği Algı Özellikleri Ölçeğinin Sakarya ve Kara (2010) Tarafından Kullanılan Formuna Ait Yol Diyagramı (T Values)

4. Sonuç ve öneriler

Malatya ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının meslek etiği algı özelliklerinin belirlenmesine yönelik gerçekleştirilen bu çalışmada hipotez test edilmeden önce kullanılan Meslek Etiği Algı Özellikleri ölçeğinin geçerlilik ve güvenirlik analizleri yapılmıştır. Kullanılan Ölçeğin bu araştırma için veri alınan örneklem grubundan elde edilen verilerde yapı geçerliliği itibariyle iyi uyum değerlerine sahip olmadığı ve ölçeğin toplamının güvenirlik katsayısının yüksek olmasına

rağmen ölçek faktörlerinden tarafsızlık (0,310) ve mesleki davranış (0,339)'ın düşük güvenilirlik gösterdiği saptanmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda elde edilen verilerle sağlıklı sonuçlara ulaşılamayacağı düşünülerek diğer analizler yapılmamış ve hipotez test edilmemiştir.

Bu çalışmanın sonuçları doğrultusunda araştırmalarda kullanılan ölçek ve diğer veri toplama araçlarının her örneklem grubunda geçerlilik ve güvenilirliklerinin test edilmesi önerilebilir. Geçerliliği ve güvenilirliği test edilen ölçme araçlarının sayısının arttırılması da önerilebilir.

KAYNAKLAR

Akın, Osman ve Kürşat Özdaşlı (2014). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkeler Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları", MUFAD-Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:63.

Albright, Jeremy J.- Park, Hun Myoung (2009), "Confirmatory Factor Analysis Using Amos, LISREL, Mplus, and SAS/STAT CALIS. Working Paper. The University Information Technology Services (UITS) Center for Statistical and Mathematical Computing, Indiana University." <http://rt.uits.iu.edu/visualization/analytics/docs/cfa-docs/cfa.pdf> (14.02.2015).

Bilen, Adulkadir (2008), "Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma", İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, S.85, s.27-42.

Büyüköztürk, Şener (2002), "Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı", Kuram ve Uygulamada Eğitim Yönetimi, Cilt.2002, Sayı:32, Güz, s.470-483.

Çokluk, Ömay, Güçlü Şekercioğlu, Şener Büyüköztürk (2009), Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve Lisrel Uygulamaları, 2. Baskı, Pegem Akademi, Ankara.

Daştan, Abdulkirim, Yaşar Bayraktar ve Uğur Bellikli (2015). "Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma", Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 29, Sayı: 1, s.63.

Dinç, Engin ve Mehmet Tunçer (2015). "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Duyarlılıkları İle İlgili Vergi Müfettişlerinin Algılarına Yönelik Bir Araştırma", Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, Yıl:7, Sayı:14, s.317-338.

Duska, Ronald, Duska, Brenda Shay and Ragatz, Julie (2011), Accounting Ethics, Second Edition, John Wiley & Sons.

Erkorkmaz, Ünal -Etikan, İlker - Demir, Osman - Özdamar, Kazım -Sanisoğlu, S. Yavuz (2013), "Doğrulamalı Faktör Analizi ve Uyum İndeksleri", Türkiye Klinikleri J Med Sci, Cilt.33, Sayı:1, s.210-23.

Geçkil T., ve Tikici M. (2015). Örgütsel Demokrasi Ölçeği Geliştirme Çalışması, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 48 Sayı 4, s.41-78.

Gözüm, Sebahat - Aksayan, Seçil (2003), "Kültürlerarası ölçek uyarlaması için Rehber II: Psikometrik özellikler ve kültürlerarası karşılaştırma", Hemşirelik Araştırma Dergisi, Cilt.1, Sayı:5, s.3-14.

Güney, Cengiz ve Mehmet Suat Biçer (2016). "Muhasebe Meslek Etiği Ve Erzincan İlinde Bir Araştırma", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 9, Sayı: 45, s.790.

Güney, Cengiz ve Mehmet Suat Biçer (2017). "Muhasebe Meslek Etiği ve Erzincan İlinde Bir Araştırma- II", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 49, 610.

Gürbüz, Hüseyin ve Veysel Yılmaz (2015). “Muhasebe Meslek Etiği Ve Eskişehir İl Merkezinde Bir Uygulama”, 7th International Congress on Entrepreneurship (ICE 2016) Proceedings, 12-14 May 2016, Bishkek, Kyrgyzstan, s.417.

Halaoua, S., Hamdi, B., & Mejri, T. (2017). Earnings management to exceed thresholds in continental and Anglo-Saxon accounting models: The British and French cases. *Research in International Business and Finance*, 39, 513–529.

Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999). A review of the earnings management literature and its implications of standard setting. *Accounting Horizons*, 13(4), 365–383.

Hooper, Daire - Coughlan, Joseph -Mullen, Michael R.(2008), “Structural Equation Modelling: Guidelines for Determining Model Fit”, *Electronic Journal of Business Research Methods*, Vol. 6, No:1, s.53-60.

Klein, A. (2002). Audit Committee, board of director characteristics, and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 375–400.

Kline, Rex B. (2011), *Principles and Practice of Structural Equation Modeling*, Third Edition. The Guilford Press, New York, NY 10012.

Kurşunel, Fahri, Alkan Alper Tunga (2005). “İşletmelerde Kazanç Yönetimi Uygulamalarının Arkaplanı”. *Selçuk Üniversitesi MYO Dergisi*, s. 171-182.

Li, S., Park, S. H., & Bao, R. S. (2014). How much can we trust the financial report? Earnings management in emerging economies. *International Journal of Emerging Markets*, 9(1), 33-53.

Özcan, Kenan -Balyer, Aydın (2013), “Liderlik Oryantasyon Ölçeğinin Türkçe’ye uyarlanması”, *Mersin üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt.9, Sayı:1, s.136-150.

Özçelik, Hakan ve Gülşah Gizem Angı (2017). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Ve Etik İkilim Algıları: Antalya İli Örneği”, *Muhasebe ve Denetime BAKIŞ dergisi*, (50), s.141.

Ronen, J., & Yaari, V. (2008). *Earnings management – emerging insights in theory, practice, and research*. New York: Springer.

Sakarya, Şakir ve Kara, Suat, (2010), Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler Ve Meslek Mensupları Sakarya Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* 12 (18): s.57-72.

Saruhan, Şadi Can ve Özdemirci, Ata (2005), *Bilim, Felsefe ve Metodoloji*, Alkım Yayınevi, 1. Baskı.

Sayım, Ferhat ve Özlem Usman (2016), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algısı -Yalova Örneği”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, ICAFR 16 Özel Sayısı, s.247.

Schipper, K. (1989). Commentary on earnings management. *Accounting Horizons*, 3(4), 91–102.

Scherer, Robert F.- Wiebe, Frank A.- Luther, David C. ve Adams, Janet S. (1988), “Dimensionality of Coping: Factor Stability Using the Ways of Coping Questionnaire”, *Psychological Reports*, Vol.62, No:3, s. 763-770’de aktaran Çokluk, Ömay - Şekercioğlu, Güçlü - Büyüköztürk, Şener (2009), *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli İstatistik SPSS ve Lisrel Uygulamaları*, 2. Baskı, Pegem Akademi, Ankara, s.197.

Selimoğlu, Seval K. (2006), “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, *Mali Çözüm Özel Sayı*, 437-456.

Tezbaşaran, Ata (1996), “Likert Tipi Ölçek Geliştirme Kılavuzu”, Psikologlar Derneği Yayınları. Ankara.

TURMOB, <http://www.turmob.org.tr> (Erişim Tarihi:15.05.2017)

Yalçın, Selçuk (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (52), s.47-66.

Yıldız, Gülsevil (2010), Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 36, s.155-178.

Yılmaz, Erdal, Suat Yıldırım ve Hüseyin Hüsnü Bahar (2015). “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği”, Muhasebe ve Finansman Dergisi s.27.

<http://www.ekonomianaliz.com/guvenilirlik-analizi-reliability-analysis/>