



A literature review on accounting education in Turkey, ethical values, and occupational ethics

Türkiye’de muhasebe eğitimi, etik değerler ve meslek etiği üzerine literatür taraması¹

Ali Aykut Peker²
Şefik Özdemir³
Yusuf Polat⁴
Enver Karakışla⁵

Abstract

In this study, the basic ethical approaches in accounting are discussed by referring the concepts of accounting education, ethics, professional ethics, professional ethics training, accounting ethics education. Also it is devoted to fundamental ethical principles held by various institutions and organizations in Turkey and the World. The literature review are conducted on the studies carried out about the professional ethics in Turkey, accounting ethics, accounting ethics education and ethical principles. The purpose of this work is to try to create a perspective for the future within the scope of accounting ethics education and accounting ethics committees in Turkey. If examining the studies in Turkey within the code of ethics and accounting education, it is seen that the professionals and business owners generally exhibit behaviors consistent with ethical principles, but for exceptions there are reasons of gaps in legislation and pressure from payers. Studies show that people are more prone to the unethical behavior who are men by gender variable, youngs by age variable and low-income

Özet

Bu çalışmada muhasebe eğitimi, etik, meslek etiği, meslek etiği eğitimi, muhasebe etiği eğitimi kavramlarından bahsedilerek muhasebe de yer alan temel etik yaklaşımların bahsedilmiştir. Ayrıca Türkiye’de çeşitli kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlenen ve tüm dünyada da benzer şekilde var olan temel etik ilkelerden bahsedilmiştir. Türkiye’de meslek etiği, muhasebe etiği, muhasebe etik eğitimi ve etik ilkeler üzerine yapılan çalışmalar üzerine literatür taraması yapılmıştır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de muhasebe etik kurulları ve muhasebe etik eğitimi kapsamında geleceğe ilişkin bir perspektif oluşturmaya çalışmaktır. Muhasebe eğitimi ve etik kodlar kapsamında Türkiye’de yapılan çalışmalar incelendiğinde, genel itibariyle meslek mensupları ve işletme sahiplerinin etik ilkelere uygun davranışlar sergiledikleri, etik dışı davranışlarda bulunanların ise bunun nedeni olarak mükelleflerin baskısı ve yasal mevzuattaki boşlukları göstermişlerdir. Çalışmalarda cinsiyet değişkenine göre erkeklerin, yaş değişkenine göre gençlerin, gelir düzeyi değişkenine göre ise geliri düşük düzeyde olanların etik dışı

¹ Bu makale, 29-31 Ekim 2015 tarihlerinde Çek Cumhuriyeti’nde gerçekleşen 1 st International Conference on Lifelong Education and Leadership for ALL-ICLEL 2015’te sunulmuş bildirinin geliştirilmiş halidir.

² Lec., Aksaray University, Ortaköy Vocational High School, aykutpeker@aksaray.edu.tr

³ Lec., Aksaray University, Health Vocational High School, sefikkozdemir@gmail.com

⁴ Res. Asst., Aksaray University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Business Administration, ypolat2384@hotmail.com

⁵ Ph.D., Student, Aksaray University, enver_karakisla@hotmail.com

people by level of income variable. As examining the education variable, the results demonstrate that the level of education is lower in the parties done unethical behavior, the education received is not effective and efficient and the institutions offering education do not give importance sufficiently to the ethical education.

Keywords: Ethics, professional ethics, professional ethics in accounting, accounting ethics education, ethical principles.

davranışlara daha fazla yöneldikleri belirlenmiştir. Eğitim değişkenine bakıldığında ise etik dışı davranışlarda bulunan tarafların eğitim seviyesinin daha düşük olduğu, alınan eğitimlerin etkili ve verimli olmadığı ve bu eğitimi veren kurumların etik eğitime gerekli önemi vermediği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Etik, meslek etiği, muhasebe meslek etiği, muhasebe etik eğitimi, etik ilkeler.

[\(Extended English abstract is at the end of this document\)](#)

1. Giriş

Etik, bireylerin yazılı kanun ve yasal düzenlemelerin dışında, toplumun kendi içerisinde oluşturduğu ilkelerdir. Bireyin bağlı olduğu toplumun dışında evrensel boyutta geçerli olan bu ilkeler, evrensel toplum içerisinde uyumun sağlanmasında önemli yer tutmaktadır. Ulusal ve uluslararası düzeyde çeşitli kurum ve kuruluşların etik ve muhasebe etiği üzerine çeşitli etik ilkeleri bulunmaktadır. İşletmelerin, organizasyonların ve hatta devletlerin etik ilkelere uygun, bu ilkelerin bilincinde ve bu ilkelere bağlı kalarak hareket etmesi gerekmektedir. Çok sayıda meslek gibi, muhasebe mesleği de çeşitli etik ilkelere bağlı olarak icra edilmek durumundadır. Muhasebe mesleği birçok çıkar grubu ile olan ilişkileri nedeniyle bu etik ilkeler haricinde de temel yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu temel yaklaşımlar Teolojik ve Deontolojik yaklaşımlardır. Bu yaklaşımların yanı sıra birçok kurum ve kuruluş etik ilkeler yayınlamışlardır. Muhasebe mesleğinin gelişimiyle birlikte AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), IFAC (Uluslararası Muhasebe Federasyonu) ve Avrupa Birliği etik konusunda düzenlemelerde bulunmuşlardır. Türkiye’de de aynı şekilde SPK, TÜRMOB konuyla ilgili çeşitli düzenlemeler yapmış, son olarak TÜRMOB tarafından “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik” yayınlayarak etik kodları genel hatlarıyla belirlemişlerdir.

2. Etik ve Muhasebe Meslek Etiği

Etik insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlak perspektifinden iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olduğunu araştıran felsefe dalıdır. (Kirel, 2000) Diğer bir yaklaşıma göre etik; “insanlar arası ilişkilerin temel yapısını oluşturan değerler bütünü” olarak tanımlanmaktadır (Leung & Coopers, 1994). İşletmeler çeşitli çevre koşullarında faaliyet gösteren kurumlar olmalarından dolayı verdikleri kararlarda hem kendi işletmelerini hem de işletme dışında yer alan çevreleri düşünmek zorunda kalırlar. Çünkü işletmelerin aldığı kararlar çevreyi, çevrenin verdiği tepkilerde işletmeleri etkilemektedir. Bu karşılıklı sorumluluk çevresinde baktığımız zaman ortaya meslek etiği kavramı çıkmaktadır. Meslek mensubu kendi işletmesinin çıkarlarını düşünmesinin yanı sıra müşterilerinin, hissedarlarının, toplumun, meslektaşlarının ve devlet gibi grupların da çıkarlarını gözetmesi gerekmektedir. Bu bağlamda meslek etiğine dayanarak davranışlarını kontrol etmesi gerekmektedir. Meslek etiği, mesleki davranışlarla ilgili olarak neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız, neyin iyi neyin kötü olduğu hakkında bilgi veren ilke ve kurallar şeklinde tanımlanabilir (İşgüden & Çabuk, 2006). Diğer taraftan meslek etiği, genel anlamdaki etik yaklaşımların meslek alanlarında

somutlaşmış biçimi şeklinde de tanımlanabilmektedir. (Yalçın, 2011) Bu açıdan baktığımızda meslek etiği evrensel kümesinin içerisinde muhasebe etiği, mühendisler etiği, tıp etiği vb. şeklinde birçok alt dal bulunmaktadır. Bu bağlamda Muhasebe meslek etiği: Muhasebe mesleğini icra eden kişiler, kurumlar ve kuruluşlar içerisinde herhangi bir nedenle mesleki faaliyetlerin yürütülmediği durumlarda bile toplumun değerlerine önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasına ilaveten toplum, devlet vb. çıkar gruplarıyla olan ilişkilerde uyulması gereken kural ve ilkeler bütünü şeklinde tanımlanabilmektedir (Daştan, 2009).

İlgili meslek mensupları meslek etiğinin önemini fark edip bunları yazılı hale getirerek standart ve ilkeler haline dönüştürmesi gerekmektedir. Bu dönüşüm gerçekleştiğinde yanlış kararlarda ortaya çıkabilecek problemler de ortadan kaldırılabilir (Akdoğan, 2005). Bu bağlamda muhasebe mesleğiyle ilgili muhasebe mesleğini gerçekleştiren bireylere yardımcı olan temel iki etik yaklaşımı “Teolojik Yaklaşım” ve “Deontolojik Yaklaşım” şeklinde iki temel etik yaklaşım bulunmaktadır. “Teolojik yaklaşım fayda/maliyet karşılaştırılması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır Bireyci yaklaşım ve yararlı olma yaklaşımı olarak ikiye ayrılmaktadır. Bireyci yaklaşım egoizm olarak adlandırılır ve bireyler kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak şekilde karar verirler. Yararlı olma yaklaşımı ise genellikle en fazla yararı sağlayacak kararın en doğru karar olduğu savunulmaktadır” (Akdoğan, 2003) (Selimoğlu, 1997). Deontolojik yaklaşım ise teolojik yaklaşıma karşı çıkarak fayda/maliyet karşılaştırmasını kabul etmemektedirler. En yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu deontolojist yaklaşımın temel felsefesini oluşturur (Akdoğan, 2005). Bu yaklaşım “Etik Haklar Yaklaşımı” ve “Eşitlikçi Yaklaşım” şeklinde iki grupta incelenebilir. Bunlar Etik ve Haklar yaklaşımı ve Eşitlikçi yaklaşımdır. “Etik ve Haklar yaklaşımın temelinde; Kişilerin irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yaşama gibi hakları ve özgürlüklerinin olduğu yatar. Meslek mensupları meslek etiğini ilgilendiren bir konuda karar alırken toplumdaki diğer kişilerin yukarıda sayılan haklarını ihlal etmemeye dikkat etmeleri gerekir” (Akdoğan, 2003) (Selimoğlu, 1997). Eşitlikçi yaklaşıma göre ise tüm meslek mensupları eşittir, meslek örgütü kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmasını öngörmektedir ve bu ilke tarafsızlık üzerine oluşturulmuştur (Akdoğan, 2005).

Muhasebe mesleğinin gelişimiyle birlikte AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), IFAC (Uluslararası Muhasebe Federasyonu) ve Avrupa Birliği etik konusunda düzenlemelerde bulunmuşlardır. Ülkemizde de aynı şekilde SPK, TÜRMOB konuyla ilgili çeşitli düzenlemeler yapmış, son olarak TÜRMOB tarafından “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında ki Yönetmelik” 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. Tablo 1 ‘de bu etik ilkeler gösterilmektedir.

Tablo 1. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri Kuralları Ve Standartları

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ İLKELERİ KURALLARI VE STANDARTLARI	
Temel Etik İlkeleri	Muhasebe Meslek Etiği Kuralları ve Standartları
<ul style="list-style-type: none"> - Dürüstlük - Tarafsızlık - Mesleki Yeterlilik ve Özen - Gizlilik - Meslekî Davranış 	<ul style="list-style-type: none"> - Bağımsızlık, - Dürüstlük ve tarafsızlık, - Genel standartlar, - Mesleki Eğitim ve Bilgi - Sorumluluk - Standartlara uyum, - Muhasebe ilkeleriyle uyum, - Sır saklama, - Şarta bağlı ücret, - Meslek onuruna ile bağdaşmayan davranışlar, - Reklam yasağı, - Haksız rekabet, - Komisyon ve bilirkişi ücretleri

Kaynak: Resmi Gazete; 19 Ekim 2007, 26675 sayı; Resmi Gazete, 13. Haziran 1989,20149 Sayı

Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıda sunulmuştur (Resmi Gazete, 26675).

- a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- ç) 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 kullanılmamasıdır.
- d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

IFAC (Uluslararası Muhasebe Federasyonu) ise muhasebe etik kodlarını 4 bölümde ele almıştır. Bu bölümlerden birinci bölümde tanımlar, kamu yararı, mesleki hedef, temel prensipler ve kapsam ile ilgili başlıklar yer alırken, ikinci bölümde Tüm muhasebe meslek mensuplarının uygulanacak genel kurallardan (Dürüstlük ve Tarafsızlık, Etik Çatışmalarının Çözülmesi, Mesleki Yeterlilik, Gizlilik, Vergi Uygulaması, Sınır Ötesi Faaliyetler, Tanıtım), üçüncü bölümde sadece kamu hizmeti gören (bağımsız) meslek mensuplarının uygulanacak kurallardan (Bağımsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Meslek Mensubu Olmayanlardan Yararlanma, Ücret ve Komisyonlar, Mesleki Faaliyetle Bağdaşmayan Uygulamalar, Müşteri Paraları, Reklam ve Teşvik), dördüncü bölümde de Bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanan kurallardan (Sadakat Çatışması, Meslektaşlara Destek, Mesleki Yeterlilik, Bilgi Sunumu) bahsedilmektedir (Code Of Ethics For Professional Accountants, 2005).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (IFAC) bünyesinde bağımsız olarak kurulmuş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IAESB) 2006’da, Muhasebe Eğitimi Programında Mesleki Değerlerin Gelişimi ve Sürdürülmesi, Etik ve Tutumlar Yaklaşımı başlıklı bir bilgi bildirisi yayınladı. Bu bildiri dünya çapında muhasebe mesleğinde, etik eğitimindeki geniş kapsamlı bir araştırma projesinin sonucudur. Etik eğitiminin önemini vurgulayarak bu konu üzerine tartışmak ve bu konudaki tartışmaları harekete geçirmek için tasarlanmıştır (Cooper, Leung, Dellaportas, Jackling, & Wong, 2008). Bu bağlamda etik eğitimi; bireylerin hayatlarında kendilerine yol gösterecek olan “değer bilgilerini” öğrenmesi ve karşılaştıkları birbiriyle ters düşen doğruların olması durumunda ortaya çıkan kararsızlık durumlarına göre bu bilgileri nasıl kullanabilecekleri hususunda deneyim kazanma, öğrenme ve uygulama süreci olarak tanımlanmaktadır (Daştan, Bellikli, & Bayraktar, 2015).

Son yıllarda ABD’de patlak veren ekonomik hile ve usulsüzlükler (şirket skandalları) , işletme yönetimleri tarafından yapılan etik olmayan ya da yasa dışı uygulamalar ABD’de verilen eğitime olan kuşku arttırmış ve doğal olarak eğitim sistemine karşı bir çok eleştiri yapılmasına neden olmuştur. 1992 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC),Muhasebeciler için Etik, Eğitimsel Sorunlar ve Pratik Uygulamaları kapsayan, Uluslararası Eğitim Kılavuzu başlıklı bir bildiri yayınladı. Bu bildiri, muhasebe etiğinin müfredatta yer alması ve öğrencilerin etik davranmaya teşvik edilmesi gerektiği tavsiye etmiştir (Caliyurt, 2007). Ekonomik kriz dönemlerinde Muhasebe oldukça merkezi bir öneme sahiptir. Şirket çöküşlerinde şirketler muhasebenin kullanımını ya istismar etmişler ya da göz ardı etmişlerdir. Muhasebe bilgilerinin ilgili, zamanlı, anlaşılabilir, güvenilir ve karşılaştırılabilir olması, paydaşların karar vermeleri açısından önemlidir. Muhasebe, iş dünyasındaki olaylar karşısında tarafsız veya yansız bir şekilde etik bir pozisyona oturtulamamış

işletme sahipleri kendi çıkarları için toplum çıkarlarını göz ardı ederek davranışları muhasebe etik eğitiminin ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. (Boyce, 2008).

Literatür taramasında Türkiye’de son yıllarda yapılan “Muhasebe Eğitimi ve Etik” konusu üzerine yapılan süreli yayınlar incelenmiştir. Çalışmalarda meslek mensupları, işletmeler, muhasebe bölümü öğrencileri ve meslek mensubu aday öğrencilerinin muhasebe mesleğinde etik davranışları ne ölçüde uygulayıp uygulayamadıkları, eğer bu kuralları uygulayamıyorlarsa bunların altında yatan temel nedenlerinin ne olduğu araştıran yazarların çalışmalarına değinilmiştir.

3. Literatür Taraması

Aymankuy ve Sarioğlan’a (2005) göre araştırmanın amacı, Balıkesir il merkezindeki meslek mensuplarının etiğe ve meslek etiğine yaklaşımlarını, algılamalarını, genel düşüncelerini ölçmeye ve daha önce var olan bilgileri güncellemeye yöneliktir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 40 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre: Muhasebe meslek mensuplarının %34’ü etik ve mesleki etik ile bilgileri meslek odalarından, %40’ı ise seminer, kurs, konferans gibi organizasyonlar ile konuyla ilgili yayınlardan elde ettiklerini tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılan meslek mensuplarının yarısı etik davranışları önemseydiğini belirtirken diğer yarısı etik davranışları uygulayamadığını belirtmiştir. Uygulayamama nedenleri incelendiğinde ilk sırada mükelleflerden gelen baskı gösterilmektedir. İkinci sırada ise sürekli değişen yasalar gösterilmektedir. Bununla birlikte etik davranış sergilenememesinin bir diğer nedeni olarak meslek mensupları arasındaki gelir farklılığı gösterilmektedir. Müşteriyi memnun etme amacıyla az sayıda deftere sahip olan meslek mensupları etik davranışlara özen gösteremediğini belirtmiştir.

Çukacı (2006) çalışmasında, muhasebe sürecinde var olan etik kurallardan bahsetmiştir. Etik kuralların, belirlenen kriterler çerçevesinde İzmir ilinde faaliyet gösteren bağımsız meslek elemanlarına uygulanan yüz yüze anketle ölçüm yapılarak değerlendirilmiştir. 62 bağımsız meslek elemanına ulaşılabilmektedir. Yapılan çalışmada, ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından kabul gören etik ilkelerin, meslektaşların çoğu tarafından uygulanmış ve benimsenmiş olduğu belirlenmiştir. Ancak meslek elemanlarının aydınlatmakta yükümlü olduğu tarafların farklılığı, işlerin karmaşıklığı, olayların çoğunun mali nitelikte olması meslek elemanlarının işlerini zorlaştırmaktadır. Ankete cevap veren meslek elemanlarının bu zorluklara rağmen yine de etik kurallara uydukları sonucuna ulaşılmıştır.

Kutlu (2008) çalışmasında, Erzurum-Kars illerindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıkları, etik ikileme neden olan en önemli durumun ne olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. 136 muhasebe meslek mensubu ve çalışanlarından geri dönüş sağlanmıştır. Muhasebe meslek gruplarının etik ikilem yaşadıkları ancak ikilemin yoğunluk seviyesini gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkilediği belirlenmiştir. Etik ikileme neden olan başlıca sebeplerden birisinin müşteri kaybetme endişesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Ünvan değişkeni olarak çalışanlar, Yaş değişkeni olarak gençler, Cinsiyet değişkeni olarak erkekler, Eğitim değişkeni olarak daha az eğitim almış olanlar, Mükellef değişkenine göre daha az mükellef sayısına sahip olanlar, Defter sayısı değişkenine göre defter sayısı daha az olan dolayısıyla gelirleri daha az olan meslek mensupları daha çok etik ikilem yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Yıldız (2010) çalışmasında, Kayseri’de faaliyet gösteren SMMM’lerin meslek etiği algılamalarını ve meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönlendiren nedenlerin neler olduğunu belirlemek amacıyla bir alan çalışması yapmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 97 SMMM’e ulaşılabilmektedir. Katılımcıların %97’si muhasebe de etik konusunu önemseydikleri ve bu konuda eğitim verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Araştırmaya göre meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir. İkinci önemli etmen olarak ise yasalar gösterilmektedir. Araştırmada meslek mensuplarını etik dışı davranmaya

yönelten ikinci önemli etmenin yasalar olması, bu konuda bazı yasal boşlukların olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla etik kurallar dikkate alınarak mevcut yasalar gözden geçirilmeli ve yapılacak düzenlemeler ile yasalar etik kurallar ile uyumlu hale getirilmelidir.

Karakürek ve Alpan’a (2010) göre çalışmalarının amacını Sivas ilindeki meslek mensuplarının demografik verilere göre meslek etiğine ilişkin yargılara, katılım düzeyleri arasındaki farklılık olup olmadığına, fark yoksa ortak görüşlerin neler olduğu, fark varsa farkın yönünün belirlenmesi oluşturmuştur. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 112 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Yapılan araştırmalar neticesinde meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına uymalarında etkili olan faktörler, etik dışı davranma nedenleri hakkında görüşleri ölçülmüştür. Araştırmanın sonuçlarına göre; Katılımcıların büyük çoğunluğu etik kurallara uyulmasında çevresel baskıların etkili olduğunu, alınan eğitimin etkili olmasını, meslek örgütlerinin denetimlerinin etkili olduğunu son olarak da cezai ve vicdani yaptırımların yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Etik dışı davranılmasının nedenlerini ise; Meslek mensuplarının daha fazla para kazanma tutkusu, meslek mensuplarının kendi ahlaki zayıflığı, eğitim kurumlarında mesleki etik ile ilgili derslerin yeterli seviyede olmamasından kaynaklandığı belirtmişlerdir.

Sakarya ve Kara (2010) çalışmasında, Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler ve bu düzenlemelerin meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı araştırılmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. SMMM ve YMM odalarına kayıtlı meslek mensuplarına anket yapılmıştır ve 226 meslek mensubundan veriler eksiksiz olarak sağlanmıştır. Etik ilkeler arasında “dürüstlük” ve “mesleki davranış” değişkenlerini temsil eden ifadeler verilen cevaplar incelendiğinde, anket kapsamındaki meslek mensuplarının meslek etiğinde dürüst davranma bakış açısının olumlu düzeyde yoğunlaştığını belirtmek mümkündür. Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, genel olarak etik algılaması belirtilen boyutlarda ise meslek etiğine ilişkin çok olumsuz görüşler bildirmediği sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca bayan meslek mensuplarının etik ilkelere erkeklere göre daha çok dikkat ettiği, meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve gelir seviyeleri ile etik ilkelere uygunlukları arasında bir ilişki olmadığı, meslek mensuplarının ünvanı (mesleki yeterlilik) ve mükellef sayısına (tarafsızlık) göre etik ilkeler uygunluk açısından önemli farklılıklar olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yalçın (2011) çalışmasında, Etik ilkelerin, Türkiye’de bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ve meslek mensuplarından hizmet alan işletmeler tarafından nasıl algılandığı araştırılmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. Meslek mensupları olarak 412, işletmeler olarak ise 580 anket geri dönüşü olmuştur. Sonuç olarak meslek mensuplarının TURMOB etik yönetmeliğinin bazı hükümlerine katılmamakla birlikte yapılan düzenlemeleri benimsedikleri ve yüksek oranlarda katılım yönünde tutum belirttikleri görülmektedir. Diğer taraftan işletmeler tarafından yapılan değerlendirmelerde meslek mensuplarına göre bazı farklılıklar olmakla birlikte, genelde meslek mensupları gibi genel etik ilkelere katılım yönünde tutum belirttikleri sonucuna ulaşılmıştır.

Kaya ve Yanık (2011) çalışmalarında Erzurum ilinde, muhasebe mesleğini yürüten meslek mensuplarının meslek etiğine ve müşteri memnuniyetine yaklaşımlarını ve bu konudaki genel düşüncülerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 124 meslek mensubuna (75 Serbest Muhasebeci, 49’u Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre; meslek mensuplarının müşteri memnuniyetini esas aldıkları, mükelleflerden çoğunlukla etik kurallara uyulmaması yönünde istekler aldıklarını ve mükelleflerin mali tabloların düzenlenmesine etkin oranda karıştıkları belirlenmiştir. Meslek mensupları bu duruma ise müşteri kaybetme korkusu yüzünden çoğunlukla karşı çıkamadıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten en önemli faktörün mükellefler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Anket sonuçlarına göre vergi oranlarının yüksek oluşu ve vergi çeşitliliğinin fazla olması mükellefleri vergi kaçırmaya iten en önemli nedenlerin başında geldiği belirlenmiştir. Meslek mensupları hizmet verirken tarafsız,

bağımsız ve dürüst davranmadıkları sonuçlarına ulaşılmış dolayısıyla muhasebe etik kodlarını yerine getiremedikleri belirlenmiştir.

Gökgöz (2012) çalışmasında Küresel krizin sonucunda bir çok şirketin iflas etmesinin altında yatan temel nedenlerden birisinin kuralları suüstimal eden üst düzey yöneticiler ile bu yöneticilerin kötü emellerine alet olan ve etik dışı davranışlar sergileyen muhasebeciler olduğunu ifade etmiştir. 2000’li yılların başında Enron, WorldCom, Xerox gibi şirketlerin üst düzey yöneticilerinin yaptıkları hileli davranışlar neticesinde bir çok insanın mağdur olduğunu belirtmiştir. Krizde batan şirketler incelendiğinde az-çok kurumsal yönetim anlayışına sahip oldukları iflas etmelerindeki asıl sebebin şirketlerin muhasebecileri ve yöneticilerinin etik değerlere riayet etmedikleri belirlenmiştir.

Ağyar, Kutluk, ve Cengiz (2012) çalışmalarının amacı, muhasebeci adayları olan ve meslek yüksekokullarında muhasebe ve vergi uygulamaları bölümlerinde eğitim gören öğrencilerin meslek etiğine bakış açılarının incelenmesidir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve analize tabii tutulacak nitelikte olan 741 öğrenciye ulaşılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre; meslek etiği ile ilgili derslerin yanı sıra etik değerler ile ilgili seminer, konferans, toplantı gibi etkinliklerle muhasebe etiği eğitiminin desteklenmesi gerektiği belirlenmiştir. Meslek etiğini etkileyen faktörler cinsiyet, yaş, gelir durumu, mezun olunan bölüm, ailenin eğitim durumu şeklinde sıralanmış. Ayrıca cinsiyetin meslek etiği ile ilgili yargılarda farklılık yarattığı, bayan öğrencilerin erkeklere göre etik davranışları daha çok önemsedikleri ve daha fazla etik davranışta bulunduğu saptanmıştır. Meslek etiği kavramının yaş ilerledikçe bireylerde daha çok önemsenen bir kavram olduğu, meslek lisesinden mezun olan öğrencilerin muhasebe ile ilgili bölümlerden mezun olan öğrencilere göre daha düşük etik duyarlılığına sahip olduğu belirlenmiş olup, bu durumda muhasebe etik eğitiminin meslek liselerinden itibaren müfredata konması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çicek, Canbaz ve Keskin (2013) çalışmalarında Kırklareli ilindeki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşlerini ortaya koymaktırlar. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 62 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; Ankete katılan meslek mensuplarının hemen hemen hepsinin etik kuralları bildiği ve buna uydukları tespit edilmesine rağmen büyük bir çoğunluğunun etik çelişkiler yaşadığı belirlenmiştir. Bu etik çelişkilerin nedenleri ise mükelleflerin vergi kaçırma girişimleri, devletin bürokratik yapısı, yasalardaki sürekli değişiklikler, mükellef ve işverenlerin muhasebeciler üzerindeki baskıları olarak tespit edilmiştir. Ayrıca etik dışı davranışa neden olan sebepler arasında mükelleflerin gerekli evrakları zamanında getirmemeleri gösterilmiştir. Bazı etik dışı uygulamaların mesleğin saygınlığını azalttığı ve muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması gerektiği yüksek oranda kabul görmüştür.

Çetin ve Dağlı (2014) çalışmalarında meslek mensuplarının muhasebe etiği ile ilgili beklentilerini ve taleplerinin ortaya çıkarılması, muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemelere bakış açılarının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 115 anket formu analize tabii tutulacak nitelikte olduğu tespit edilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre; Meslek mensuplarının mesleki yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık ve sır saklama gibi değerleri önemli görmeleri etik davranış konusunda bilinçli olduklarını göstermekte ancak bazı sebeplerden dolayı etik dışı davranışlarda bulduklarını da ifade etmişlerdir. Bu bazı sebepler gerek yöneticilerin ve mükelleflerin baskısından, gerekse daha çok kazanç elde etme isteğinden kaynakladığı verilen cevaplardan anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarını etik kurallardan sapmaya yönlendiren nedenlerinden biri olarak da eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksiklikler görülmektedir. Yeterli genel ve mesleki eğitimin verilmesi ve etik davranmayanlara caydırıcı cezalar verilmesi halinde iş hayatının ve toplumun etik davranış düzeyinin artacağı görüşünü taşıyan kişilerin oranının da oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014) araştırmalarının amacı, muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler sonrasında meslek etiğinin muhasebe meslek mensubu adayları tarafından algılanma düzeyini belirlemektir. Bu amaçla Türkiye’de nüfus ve ticari açıdan en yoğun il olan İstanbul İlinde

çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 857 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre: Araştırmaya katılan meslek mensubu adaylarının staj süreleri içerisinde meslek etiğine karşı davranışlarla karşılaşma oranları %23 olarak belirlenmiştir. Meslek etiğine aykırı davranışta bulunmanın nedenlerinin en başında ise “Müşteriyi kaçırma” düşüncesi yer almaktadır. Değişkenler açısından ele alındığında ise eğitim değişkenine göre etik dışı davranışın ortaya çıkmasının nedenleri olarak aileden gelen görgü ve terbiye yönündeki eğitimlerde ki eksikler, meslek eğitimlerinin yetersiz olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Meslek mensubu adaylarının, meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiş: TURMOB ve üniversitelerde meslek etiği konusunda uygulamalı eğitimlere yer verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

(İpek, 2015) çalışmasında, geleceğin muhasebecileri adayları olan muhasebe ve vergi uygulamaları programı öğrencilerinin etik değerlerinin bazı değişkenlere göre belirlenmesini amaçlamıştır. Bu değişkenler arasında cinsiyet, gelir durumu, yaş, öğrencilerin eğitim gördüğü sınıf, anne ve babanın eğitim durumu yer almaktadır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 724 anket formu değerlendirmeye tabii tutulmuştur. Araştırmanın sonuçlarına göre; bayan öğrencilerin etik algı düzeyleri erkek öğrencilere göre daha yüksek olduğu, öğrencilerin öğrenim gördükleri sınıf etik algısını etkilememekte olduğu, ailenin geliri arttıkça etik algısı azalmakta olduğu, babanın eğitimi muhasebe programı öğrencilerinin etik algılarını etkilememekte iken annenin eğitimi her boyutta öğrencilerin etik algısına yansıtıldığı belirlenmiştir.

4. Sonuç

Muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla üretilen finansal tabloları, işletme sahipleri, yöneticileri, çalışanları ve işletme dışında bulunan diğer üçüncü kişiler karar alma süreçlerinde kullanmaktadırlar. Bu tablolar aracılığıyla sunulan bilgiler işletmeden bilgi alma ihtiyacı duyan tarafların kararlarını etkilemektedir. Bu tabloların tam, eksiksiz ve güvenilir olarak düzenlenmesi karar vericilerin doğru karar almalarına ve doğru adımlar atmalarına zemin oluşturmaktadır. İşletme sahipleri, yöneticileri, muhasebe departmanı çalışanları çeşitli iç ve dış sebeplerle belirli grupların çıkarları için finansal tablolar üzerinde yasal düzenlemelere, standartlara ve etik kurallara aykırı değişiklikler yapabilmektedirler. Bu hile ve usulsüzlüklerin önlenmesi için çeşitli kurum, kuruluş ve organizasyonlar bir takım düzenlemeler yapmaktadırlar.

AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), IFAC (Uluslararası Muhasebe Federasyonu) ve Avrupa Birliği etik konusunda düzenlemelerde bulunmuşlardır. Türkiye’de de aynı şekilde SPK, TÜRMOB konuyla ilgili çeşitli düzenlemeler yapmış, son olarak TÜRMOB tarafından “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik” yayınlamaları etik kodları genel hatlarıyla belirlemişlerdir. Bu etik kodlar Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranıştır.

Muhasebe eğitimi ve etik kodlar kapsamında Türkiye’de yapılan çalışmalarda genel itibariyle meslek mensupları ve işletme sahiplerinin etik ilkelere uygun davranışlar sergiledikleri yönünde bulguların olduğu söylenebilir. Bununla birlikte meslek mensupları ve İşletme sahiplerinin düşük düzeyde etik dışı davranışlara yöneldikleri; bu durumun ise mükelleflerin baskısı ve yasal mevzuattaki boşluklardan kaynaklandığı belirtilmektedir. Ayrıca çalışmalarda meslek mensuplarının etik dışı hareketlere yönelmeleri ile cinsiyet, yaş, eğitim düzeyi ve gelir düzeyi gibi değişkenler arasındaki ilişkinin incelendiği görülmektedir. Çalışmalarda cinsiyet değişkenine göre erkeklerin, yaş değişkenine göre gençlerin, gelir düzeyine göre ise geliri düşük düzeyde olanların etik dışı davranışlara daha fazla yöneldikleri bulguları yer almaktadır. Eğitim değişkeninden bakıldığında ise etik dışı davranışlarda bulunan tarafların eğitim seviyesinin daha düşük olduğu, alınan eğitimlerin

etkili ve verimli olamadığı ve bu eğitimi veren kurumların etik eğitimine gerekli önemi vermediği ifade edilmektedir.

Etik dışı davranışların önlenmesine ilişkin olarak yasa koyuculara, eğitim kurumlarına, akademik çevrelere ve mesleki kuruluşlara birtakım görevler düşmektedir. Muhasebe eğitimi içerisinde veya mali analiz/finansal tablolar gibi derslerde etik eğitime yer verilmesi, geleceğin muhasebe meslek mensupları olan bireylerin etik eğitiminde yararlı olacaktır.

Bunun yanı sıra meslek liselerinde ve üniversitelerde muhasebe etik eğitiminin müfredata ayrı bir ders olarak konulması gerektiği, muhasebe meslek etiği ile ilgili derslerin yanı sıra etik değerler ile ilgili seminer, konferans gibi etkinliklere yer verilmesi gerekmektedir. Ayrı bir ders olarak müfredata eklenmesi önerilen muhasebe etiği dersinin içeriğinde temel olarak ;

- Etik, Meslek Etiği ve Muhasebe Etiği kavramları
- Etik kodlar (IFAC-TURMOB)
- Muhasebe Meslek Etiği ile ilgili Yaklaşımlar
- Meslekte karşılaşılabilecek etik çatışmalar ve çözüm yolları (örnek olay analizi şeklinde) konuları yer alabilir.

Kaynakça

- Ağyar, E., Kutluk, F. A., & Cengiz, E. (2012). Meslek Yüksekokulları Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Sosyo-Ekonomik Değişkenler Işığında Mesleki Etiğe Bakış Açılarının İncelenmesi (Akdeniz Üniversitesi Örneği). *Journal of Yasar University* , 25 (7), 4203-4228.
- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teolojik ve Dentolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi* , 10 (1), 295-300.
- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Alkan, G. İ. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik: Ön Lisans Öğrencilerinin Etik Algılarına Yönelik Bir Araştırma. *Business and Economics Research Journal* , 6 (2), 113-125.
- Aymankuy, Y., & Sarioğlu, M. (2005). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* , 8 (14), 23-46.
- Boyce, G. (2008). The social relevance of ethics education in a global(ising) era: From individual dilemmas to systemic crises. *Critical Perspectives on Accounting* , 255-290.
- Caliyurt, K. T. (2007). Accounting Ethics Education in Turkish Public Universities. *Social Responsibility Journal* , 3 (4), 74-80.
- Code Of Ethics For Professional Accountants*. (2005, June). Eylül 15, 2015 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf> adresinden alındı
- Cooper, B. J., Leung, P., Dellaportas, S., Jackling, B., & Wong, G. (2008). Ethics Education for Accounting Students—a Toolkit Approach. *Accounting Education: an international journal* , 4 (17), 405-430.
- Çetin, A. C., & Dağlı, S. Ş. (2014). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (20), 55-85.
- Çicek, H., Canbaz, S., & Keskin, A. (2013). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma. *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi* (2), 1-21.

- Çukacı, Y. C. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8 (1), 89-111.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 281-311.
- Daştan, A., Bellikli, U., & Bayraktar, Y. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (1), 75-92.
- Fidan, M. E., & Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)* (4), 111-131.
- Gökgöz, A. (2012). Küresel Finansal Krizin Muhasebe Temelli Nedenleri Bağlamında Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Meslek Etiğinin Önemi. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26 (3-4), 313-332.
- İşgüden, B., & Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (16), 59-86.
- Karakürek, M. M., & Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *MUFAD Journal* (47), 213-228.
- Kaya, N., & Yanık, R. (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi* (49), 293-307.
- Kırel, Ç. (2000). Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması. *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, 2.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İklimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63 (2), 143-170.
- Leung, P., & Coopers, B. J. (1994). Ethics in Accountancy: A Classroom Experience. *Accounting Education*, 19-33.
- Resmi Gazete. (19/10/2007). SM,SMMM,YMM'lerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik. 26675.
- Resmi Gazete, 13. Haziran 1989,20149 Sayı
- Sakarya, Ş., & Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12 (18), 57-72.
- Selimoğlu, S. K. (1997). Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. 3. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*. Antalya: SMMM Odası Yayın No:20.
- Yalçın, S. (2011). Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (52), 47-66.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (36), 155-178.

Extended English Abstract

Ethics are the principles that individuals create in their communities except for the written laws and regulations. Beyond the communities that individuals are connected, these principles applied in the universal dimension occupy an important place in ensuring compliance in universal society. Because of their institutions engaged in various environmental conditions, the businesses are forced to consider when decision-making that both their enterprises and areas outside their business circles. Because the decision taken by the company affects the environment, and the reaction from environment affects the business. The concept of professional ethics is emerging as it is considered around the mutual responsibility. In addition to think about the interests of their businesses, the members of the profession need to respect the interests of the groups such as customers, shareholders, communities, colleagues and the state. In this context, on the basis of professional

ethics, the members of profession need to control their behavior. Professional ethics can be defined as the principles and rules providing information about what is true and what is false, what is right and what is wrong, what is good and what is bad with regard to professional conduct. There are many sub-branches in the universal set of professional ethics such as accounting ethics, engineering ethics, medical ethics and so on. In this context, accounting professional ethics can be defined as: in terms of people, institutions and organizations who or which practice the profession of accountancy, it is a set of rules and principles which must be obeyed in relation with community, state and so on in addition presenting reliable information to the society by giving importance to community values even in cases of professional activities do not carried out for any reason.

In literature review, periodicals are examined on the subject of "Accounting Education and Ethics" in recent years in Turkey. It is referred to works investigating that if professionals, businesses, accounting department students, professional candidate students apply the ethical behavior in accounting profession or if they do not, what is the reason underlying them.

Author	Results - Reasons for Demonstrating Ethical Behavior
(Aymanıkuy & Sarıoğlan, 2005)	Taxpayer’s pressure, constantly changing laws, income disparities between professionals, keep a small number of books,
(Çukacı, 2006)	Differences of the parties which professionals need to illuminate, complexity of the work, the fact that most of the event’s nature are financial
(Kutlu, 2008)	Concerns for losing customers
(Yıldız, 2010)	Taxpayers, legal loopholes
(Sakarya & Kara, 2010)	Gender, Income levels, Title, Number of Taxpayers
(Karakürek & Alpan, 2010)	Monetization passion, the moral weakness of the profession, the lack of course relating to professional ethic in educational institution
(Yalçın, 2011)*	992 questionnaires (580 enterprises, 412 members of the profession), determined that it is treated ethically
(Kaya & Yanık, 2011)	Taxpayers (Effective intervention in financial statements regulation, high and various taxes), fear of losing customers
(Gökgöz, 2012)	Abusive managers and accountants exhibited unethical behavior as a cause of the bankruptcy of many businesses in the global crisis
(Ağyar, Kutluk, & Cengiz, 2012)	Factors affecting the accounting profession ethics: gender, age, income status, major, family education status
(Çicek, Canbaz, & Keskin, 2013)	Taxpayers’ tax evasion attempts, the bureaucratic structure of the state, continuous changes in the law, taxpayers’ and employers’ pressures on accountants, failure of taxpayers in bringing the required documents in time
(Fidan & Subaşı, 2014)	The idea of " missing customers", training deficiencies came from family in terms of etiquette and manners, inadequate professional training and insufficient knowledge about professional ethics
(Çetin & Dağlı, 2014)	The desire for more earning from managers’ and taxpayers’ pressure, lack of education and control

In studies in Turkey, within the scope of accounting education and ethical codes, it can be said that the findings are towards that professionals and business owners generally exhibit behavior in accordance with ethical principles. However, it is indicated that business professionals and owners exhibit low-level-unethical behavior and it is caused for taxpayers’ pressure and the gaps in legislation. Also, it is seen that the relationship is examined between the tendency of professionals to the unethical behaviors and the variables such as gender, age, level of education and income

level. In the studies, there are findings about they have more prone to unethical behavior who are men according to gender, young people by age variable and people earned low according to the income level. When looking from the aspect of education variable, it is stated that the parties’ educational level is lower who behave unethically, the training received are not effective and efficient and the institutions providing education are hardly giving importance to ethics education. Regarding the prevention of unethical behavior, it charges some tasks to the legislators, educational institutions, the academic community and professional organizations. The presence of ethical education in accounting education or financial analysis / financial statements lessons will be useful for the individuals in ethics training who are the future of accounting profession.

Also, in vocational schools of and universities, it is required that putting the accounting ethics education as a separate subject in the curriculum and giving place to the events such as conferences, seminars on ethical values as well as lessons related accounting professional ethics. The following concepts should be basically included in the content of accounting ethics course which recommended for inclusion in the curriculum as a separate course:

- Ethics, Professional Ethics and Accounting Ethics,
- Ethical codes (IFAC-TURMOB)
- Approaches related to the Accounting Profession Ethics,
- Ethical Conflicts that may arise in the profession and Solutions (in form of case studies)