

# Muhasebe Meslek Etiği: Eleştirel Paradigma Perspektifinden Bir Çözümleme\*

Berin Dikgöz

Alper Erserim\*\*

**Öz:** Etik konusu 2000’li yılların başı itibarıyla önem kazanmaya başlamış olup birçok meslek grubunda etik standar-tlar belirlenmeye başlamıştır. Muhasebe alanında da dünyada birçok ülke tarafından IFAC’ın belirlemiş olduğu mu-hasebe etik ilkeleri uygulanmaktadır. Türkiye’de IFAC’ın yayımlamış olduğu bu ilkeler TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilerek “Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı” adıyla yayımlanmıştır. Bu etik ilkeler: Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranıştır. Ancak bu ilkelere rağmen dünyada ve Türkiye’de yaşanan etik ihlaller devam etmektedir. Bu durum “Etik kurallarının varlığı muhasebe alanında etik olmayı sağlıyor mu?” sorusunu aklımıza getirmektedir. Bu çalışmanın ortaya çıkışı bu soruya dayanmaktadır. Bu kapsamda bu çalışmada muhasebe meslek etiği kurallarının eleştirel paradigma çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır. Eleştirel paradig-ma genellikle feminizm ve postmodernizm başlıkları altında ele alınmaktadır. Bu çalışma, postmodern yaklaşımın temsilcilerinden biri olarak kabul edilen Derrida’nın (2008, 2014) metin okuma stratejisi olan yapısöküm yaklaşımı ile ele alınmıştır. Bu yaklaşımda metnin merkezindeki hakim düşünce bulunur ve bu hakim düşünce karşı bulgular-la geçersiz hale getirilir. Bu çerçevede, yapısöküm yaklaşımıyla muhasebe meslek etiği ilkeleri eleştirel paradigma bağlamında değerlendirilmiştir. Çalışma ile muhasebe alanında etik davranışın geliştirilmesi yerine etik ilkelere uy-manın ön plana çıktığı anlaşılmıştır. Meslek mensubu için etigin ne olduğu ve ne anlama geldiğinden ziyade etik kurallara uyar gibi görünerek mesleki alanda onay sağlayan bir mekanizmaya dönüştüğü sonucuna varılmıştır. Tür-kiye’de muhasebe etiği alanında eleştirel paradigma çerçevesinde yapılan bir çalışma olmaması sebebiyle muhasebe alanında özgün bir çalışma olma özelliği taşıdığı düşünülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Muhasebe Etiği, Yapısöküm, Postmodern, Derrida

\* Bu çalışmada Berin Dikgöz’ün, Doç.Dr. Alper Erserim danışmanlığında hazırlamış olduğu “*Etik Kavramına Postmodern Bir Bakış: Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri Üzerine Bir İnceleme*” isimli doktora tezinden yararlanılmıştır.

\*\* Sorumlu Yazar

@ Öğr.Gör.Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, berindikgoz@mu.edu.tr

ID <https://orcid.org/0000-0002-0603-9737>

@ Doç. Dr., Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, alperserim@mu.edu.tr

ID <https://orcid.org/0000-0003-4352-2426>

➡ Dikgöz, B. Erserim, A., (2025). Muhasebe Meslek Etiği: Eleştirel Paradigma Perspektifinden Bir Çözümleme. İş Ahlakı Dergisi, 18(2), ss. 64-94.

✎ Araştırma Makalesi

© iGİAD  
DOI: 10.12711/tjbe/m526  
Turkish Journal of Business Ethics, 2025  
isahlakidergisi.com

📅 Başvuru: 28.11.2024  
Revize: 18.03.2025  
Kabul: 02.05.2025  
Erken Baskı: 12.05.2025

**Abstract:** Since the early 2000s, ethics has become increasingly significant across professional domains, and ethical standards have been developed in many fields. In accounting, many countries implement the ethical principles established by the International Federation of Accountants (IFAC). In Turkey, these principles have been translated and published by TÜRMOB under the title Ethical Rules Handbook for Professional Accountants. These principles—integrity, objectivity, professional competence and due care, confidentiality, and professional behavior—are widely recognized. However, persistent ethical violations in both global and Turkish contexts raise the question: Does the presence of ethical rules guarantee ethical behavior in the accounting profession? This study emerges directly from that question and evaluates accounting ethics through the lens of the critical paradigm. The analysis is conducted using Jacques Derrida's (2008, 2014) deconstruction method, which identifies and destabilizes dominant ideas within texts through counter-readings. Within this framework, the official ethical codes are critically examined. The findings reveal that compliance with ethical codes is emphasized over the development of genuine ethical behavior. Ethical practice is often reduced to an appearance of conformity, serving as a mechanism for professional legitimacy rather than reflective moral engagement. This study argues that ethics in accounting increasingly functions as a symbolic system rather than a lived value. Given the lack of prior research in Turkey adopting a critical or postmodern perspective on accounting ethics, this work offers an original and timely contribution to the field.

**Keywords:** Ethics, Accounting Ethics, Deconstruction, Postmodernism, Derrida

## Giriş

Bilimsel soruların cevaplarını tek bir yöntemle bulmak imkansız olduğu gibi, tüm araştırmacıların da aynı paradigmaya sahip olması olanaksızdır. Feyerabend'in Özgür Bir Toplumda Bilim adlı eserinde sıkça belirttiği üzere, bilimsel bilgi üretmenin tek yolu egemen görüş olan pozitivist metodoloji değildir (Feyerabend, 1975). Ancak, birçok alanda olduğu gibi işletme alanında da pozitivist metodoloji hakim durumdadır. Özen, Türkiye'deki Örgütler/Yönetim Araştırmalarında Törenselsel Görgülcülük Sorunu adlı çalışmasında bu duruma vurgu yapmış ve yönetim organizasyon yazınındaki yöntem sorununu irdelemiştir (Özen, 2002). Türk muhasebe yazınında da nesnel ve işlevselci paradigmaların hakim olduğu görülmektedir. Oysaki muhasebenin çoklu paradigma bilimi olduğu görüşü, Belkaoui (1981) gibi çeşitli yazarlar tarafından kabul edilmiştir (Chua, 1986). Erserim (2016), muhasebe alanında en etkili bilimsel dergilerden biri olan Accounting, Organizations and Society dergisindeki çalışmalar üzerinde yapmış olduğu analizde, Foucault'nun en çok atıf alan üçüncü yazar olduğunu belirtmiştir. Ayrıca, en çok atıf alan dergilerin yapısını da inceleyen Erserim (2016), son yıllarda eleştirel muhasebe alanındaki dergi sayısının dönemlere göre arttığını belirtmiştir. Muhasebe etiği alanındaki çalışmalar incelendiğinde, pozitivist metodolojinin ağırlıklı olarak kullanıldığı ve benzer çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda, çalışmada genel eğilimin aksine eleştirel paradigma kapsamında postmodern yöntemlerden biri olan yapı söküm kullanılarak meslek etiği ilkelerinin eleştirel değerlendirilmesi yapılacaktır.

Dünyada etik standartlarını düzenleyen yetkili kurumlara baktığımızda, bunlar AICPA (American Institute of Certified Public Accountants): Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, INTOSAI (The International Organization

of Supreme Audit Institutions): Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü, IIA (The Institute of Internal Auditors): Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, IFAC (International Federation of Accountants) bünyesindeki IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants): Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu'dur. Bu kurumlar arasında IFAC, dünyada en çok geçerlilik gören etik ilkeleri yayımlayan, en yetkin kurumlardan biridir. Türkiye'de ise muhasebe meslek mensuplarının etik standartlarını belirleyen iki kurum bulunmaktadır: Kamu Gözetim Kurumu ve bir sivil toplum kuruluşu ve meslek mensubunun temsilci örgütü olan TÜRMOB. KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu), IFAC'ın yasal temsilcisi olmakla birlikte denetçiler için yasal düzenlemeler yapar. TÜRMOB ise muhasebe meslek mensupları için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı ile düzenlemeler yapmaktadır (Selimoğlu, Tığre, 2020). TÜRMOB, aynı zamanda IFAC'a üye olan kurumlardan biridir ve IFAC'ın etik standartlarla ilgili çalışmalarını üye olduğundan beri takip etmektedir. Son olarak IFAC tarafından 2014 yılında İngilizce olarak yayımlanan Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nı 2015 yılında Türkçeye çevirmiş ve IFAC'ın izniyle çoğaltmıştır.

Son olarak, 2020 yılında yayımlanan kurallar 1. 2. ve 3. kısım olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Birinci kısım, meslek mensupları için temel etik ilkeleri ortaya koymakta ve kavramsal çerçeveyi açıklamaktadır. Bu çalışmada, birinci kısımda yer alan etik ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranıştır. Bu çalışmada da bu ilkeler, metin okuma stratejisi olan yapısöküm yöntemi ile eleştirel olarak analiz edilmiştir.

## Yöntem ve Literatür

Tarihsel kökenleri doğa bilimine dayanan pozitivistin görgül (ampirik) yaklaşımı benimsediği bilinmektedir. Modernizmin akılcılığı ön plana çıkarması sebebiyle pozitivistin yaygınlığı artmış ve daha geçerli olduğuna dair bir düşünce hakim olmuştur. Sosyal bilimler için tartışmalı olan bu durum beşeri bilimler alanında daha belirgin bir şekilde görülmektedir. Feyerabend akılsalılığın bilim insanları tarafından kural ve standart bütünü olarak düşünüldüğünü, ancak çok takdir edilen ünlü bilim olaylarının "akılsal" olmadıklarını ve akılsal bir şekilde meydana gelmediklerini belirtmiştir (Feyerabend, 2017). Muhasebe disiplininin, sosyal bilimlerin altında kabul edilmekle birlikte ana akım olarak pozitivistmi benimsediği görülmektedir. Ancak muhasebe ile ilişkili tanımlar yapılırken aritmetik felsefe (Avery, 1953) sanat, iletişim, tarih ve kültür (Sterling, 1975) gibi terimlerin kullanılması, ana akım yöntemsel yaklaşımlardaki çelişkiyi de ortaya koymaktadır (Şan, 2019). Ayrıca mu-

hasebe alanında tek yöntemin pozitivist yöntem olmadığı yorumsayıcı ve eleştirel yöntemlerin de tartışıldığı bilinmektedir. Örneğin; Accounting, Organizations and Society ve Critical Perspectives on Accounting dergilerinde ağırlıklı olarak eleştirel çalışmalara yer verilmektedir.

Pozitivist yaklaşımın hakimiyeti etik alanında da deontolojik kuramların etkili olmasına sebep olduğundan muhasebe alanında etik konusu deontolojik etik kuramlar çerçevesinde şekillenmiştir (Everett, Green, Neu, 2005). Bu kapsamda muhasebe etiği alanında en çok atıf alan etik çalışmaların mesleki etik ilkeler olduğu vurgulanmıştır (Everett, Green, Neu, 2005). Ayrıca Baud, Brivot ve Himick (2019) muhasebe etiği üzerine yapmış oldukları çalışmada geleneksel muhasebe anlayışı içinde muhasebecilerin etik kurallara göre hareket etmesi gerektiği düşüncesinin hakim olduğunu belirtmişlerdir. Geleneksel muhasebe çalışmalarının örtülü bir şekilde olsa da fayda sağlayan görüşleri benimsediklerini vurgulamışlardır. Noreen (1988) bireylerin, başkalarının da kurallara uyacağı beklentisiyle etik kurallara uyduğunu belirtir. Bunun sonucunda sistemlerin daha verimli çalıştığını ve bu sebeple de bireylerin etik kurallara uyması gerektiğini söyler. Bu durum açıkça muhasebe etiğinin faydacı bir temelde olduğunu gösterir. Ancak etik kurallara uyma motivasyonu, sorumluluk duygusundan değil, kurallara uyma sonucunda beklenen faydadan kaynaklanmaktadır. Muhasebe etiği alanında ana akım dışındaki anlayışlar, etiğin önemini vurgulayan çalışmalar da yapmışlardır. Bunlar; karakter temelli erdem etiğine vurgu yapan etik çalışmalardır (Armstrong ve diğerleri, 2003; Francis 1990; Libby, Thorne 2004, 2007; Melé 2005; Mintz 1995, 1996; Shearer 2002). Neu, Friesen ve Everett (2003) karakter temelli etik çalışmaların, meslek mensuplarının erdemli davranışlar sergilemesi gerektiğini vurguladığını ancak bu düşüncenin piyasadaki gelişmelere göre de değişebileceğini belirtmiştir. Muhasebe etiği literatüründe süregelen fayda temelli anlayışın sebeplerinden biri de ticaricilik riskidir (Brouard ve diğerleri, 2017; Picard, 2014). Guo çalışmasında (2015) “Muhasebe mesleğinin şu anda yalnızca denetim uygulamalarının ticarileştirilmesine değil, daha da önemlisi, denetçinin kimliğinin ve bir bütün olarak mesleğin ticarileşmesine doğru ilerlediğini belirtmiştir.” Bu ticarileşme kaygısının sonucunda mesleğin etik standartlara olan talebi artmaktadır. Çünkü etik standartlara olan bağlılığın kanıtlanması, ticari kaygının saklanması bakımından çok rasyonel bir yol gibi görünmektedir. Ancak bu durum meslek mensubunda içi boşalmış bir etik anlayışın gelişmesine sebep olabilir. Samsonova, Taddei ve Siddiqui (2016), muhasebecileri etik norm ve yasalar konusunda zorlamanın, belirli temel mesleki erdemleri edinmelerini olumsuz etkileyebileceğini savunurlar. West’e (2003) göre, genel olarak muhasebe kurallarının aşırı sağlanması, zayıflamış bir mesleki sorum-

luluk duygusuna işaret etmektedir. Böylece tutarlı ve meşru muhasebe bilgisi arayışından uzaklaşıldığı ve profesyonellik anlayışının da yitirildiği düşünülebilir. Çok keskin, aşılamayan kurallar ve prosedürler oluşturulabilir. Ancak insanlar dürüst değilse, her zaman etrafından dolaşabilecek bir yol bulurlar. Akerlof ve Shiller çalışmalarında yolsuzluk yapmanın çok sayıda yolu olduğunu ancak hesaplamaların, firmanın var olan performansını daha iyi gösterebildiği sürece sorun olamayacağını vurgulamışlardır (Akerlof, Shiller 2009). Platon'dan beri iyi, adil ve doğru gibi kavramların anlamlarının yalnızca filozoflar için sorun olduğu görülmektedir. Filozofların dışındaki herkes bu kavramları nasıl kullanacağını bilmekte ve ne anlama geldiklerini açıklamaya gerek duymamaktadır (Rorty, Engle, 2007).

Bütün muhasebe kitapları muhasebe eğitimcilerinin doğru olduğuna inandıkları şeyleri içermektedir. Örneğin Bir T hesabının sol tarafına borç, sağ tarafına alacak tarafı denir. Bu, bütün muhasebe öğreticilerinin, öğrencilerine söylediği bir şeydir. Hiç kimse bu ifadenin doğruluğunu sorgulamaz. Ancak bunu doğru yapan şey, bilimsel bir gerçek değildir. Yine de doğru kabul edilir ve sorgulanmaz. Muhasebe sadece bir modeli kabul edip onu modellemeye devam eden bir alan olmak üzeredir. Etik, yaşamın yönlendirilmesi gereken genel ilkeleri ve özellikle de bireylerin ve toplulukların insan dünyasında nasıl yol almaları gerektiğini içerir. Bu durum özellikle kurumsal şirketlerde önem taşır, çünkü kurumsal şirketlerdeki etik ilişkiler, toplumsal ilişkileri ön planda tutmaz. Sadece yasalarının emrettiği etik kuralları önemserler ve uygularlar. Kuralların belirlediği etikten başka bir etik tercihin varlığını düşünmezler (Schweiker, 1993). Oysa etik geleneksel dar görüşün çok ötesine uzanmaktadır. Sosyal ve politik felsefeleri içerecek şekilde değerlendirilmelidir.

Türkiye'ye bakıldığında ise muhasebe alanında etik ile ilgili çalışmaların 2000'li yıllar itibarıyla arttığı gözlenmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de muhasebe alanında etik ile ilgili çalışmaların içeriklerini inceleyen çalışmalar tarandığında Demir ve Sarısoy'un, "Accounting Ethics Research In Turkey: A Literature Review" adlı çalışması görülmüştür. Demir ve Sarısoy 2006-2015 yılları arasında Türkiye'de muhasebe etiği alanında yapılmış olan çalışmaların içerik analizini gerçekleştirmiştir. Bu çalışmaya göre Türkiye'de etik ile ilgili çalışmaların büyük çoğunluğu muhasebe meslek mensuplarının ve muhasebe dersi alan öğrencilerin algılarını ölçen çalışmalar ya da etik düzenlemeleri ve uygulamaları açıklayan çalışmalardır (Demir, Sarısoy, 2017). Bu bölümün başında detaylarına yer verilmiş olan Dikgöz ve Erserim'in çalışmaları da bu durumu doğrular niteliktedir. 2000-2020 yılları arasında etik ile ilgili yapılan çalışmalarda veri toplama tekniği olarak en çok kullanılan tekniğin anket tekniği olduğu ve anket tekniğinin kullanıldığı çalışmaların neredeyse tamamının muha-

sebe meslek mensupları ve muhasebe dersi alan öğrencilerin algılarını ölçen çalışmalardan oluştuğu görülmektedir (Dikgöz, Erserim, 2022). Etik çalışmaların bağlamsal analizinde ise bağlama yerleşik çalışmaların çoğunluğunun yabancı kaynaklı etik ilkelerin Türkiye’deki düzenlemelerini içerdiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca 21 yıllık periyotta bağlama özgü hiçbir çalışma bulunmadığı belirtilmiştir (Dikgöz, Erserim, 2022). Etik ile ilgili çalışmaların belirli konularda yoğunlaştığı görülmektedir. Ancak belirli alana yoğunlaşmış bu çalışmalar etik standartları sorgular nitelikte olmaktan ziyade etik kuralları açıklar ve doğrular nitelikteki çalışmalardır. Bu anlayış muhasebe yazınına o kadar kök salmış durumdadır ki etik ilkelerin temellerini sorgulayan eleştirel çalışmalara yer verilmemektedir.

Postmodern yaklaşım, yöntemi eleştiren bir yaklaşım olmakla beraber eleştirel bir teoridir. Bu bağlamda çalışma bir yanı ile eleştirel yaklaşıma bir yanı ile postmodern yaklaşıma açılmaktadır. Bu sebeple çalışmada bu yaklaşımların yöntem ve kuramlarını kullanan düşünürlerden faydalanılmıştır. Bu düşünürlerden biri de Derrida’dır.

Derrida bu düşünürlerden farklı olarak bir metin okuma stratejisi olan yapısöküm yöntemini ortaya koymuştur. Derrida yapısöküm kavramını geliştirirken Nietzsche’nin soybilimi kavramından ve Foucault’un tarih anlayışından faydalanmıştır. Burada anlamın inşa edildiğini ve yazının gerçekliğinin sözün hizmetinde olmadığını özellikle de tarihselliği sebebiyle yeniden ve yeniden yorumlanabildiğini ifade eder (Derrida, 2014). Yapısöküm; Batı felsefesinin genetiğinde yer alan ve gelenek oluşturmuş hakim düşünme mantığının işleyişindeki keyfiliği ve temelsizliği göstermeye odaklanan bir metin okuma stratejisidir (Rutli, 2016). Postmodern yaklaşım felsefesi bakımından yöntemle karşı olduğundan yapısöküm, yöntemden ziyade bir okuma ve sorgulama biçimidir. Yapısöküm yönteminin işleyişini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Derrida, 1972).

1. Metin Çözümlemesi: Yapısöküm, metinlere yaklaşımdan başlayarak, metnin yüzeyindeki anlamları dışa vurur. Ancak bu, yalnızca metnin yüzeyine bakmakla kalmaz, aynı zamanda metnin altında yatan varsayımları, çelişkileri ve yapısal unsurları da ortaya çıkarmaya çalışır.
2. Çok Anlamlılık: Yapısöküm, metinlerin birden fazla anlam içerebileceğini savunur. Anlamlar, okuyucunun farklı bakış açılarına, kültürel bağlamına ve tarihsel zamanına göre değişiklik gösterebilir. Bu çok katmanlılık, metnin sabit bir anlamı olmadığını gösterir.
3. İkili Karşıtlıkların Sarsılması: Derrida, Batı felsefesinde yaygın olan ikili karşıtlıkları (örneğin, öz/görünüm, iyi/kötü, yazı/ses) sorgular. Bu karşıt-

lıkların genellikle bir tarafın diğerine üstünlüğü ile oluşturulduğunu ifade eder. Yapısöküm, bu hiyerarşilerin sarsılmasına ve karşıtların birbirine bağımlılığını keşfetmeye olanak tanır.

4. Anlamın Geçiciliği: Yapısöküm, anlamın her zaman geçici ve bağlama bağlı olduğunu vurgular. Bir metnin anlamı, yalnızca o metin aracılığıyla değil, aynı zamanda okumanın ve yorumlamanın sürecinde de şekillenir.
5. Yazı ve Ses: Derrida, geleneksel olarak yazının ve sesin oluşturduğu hiyerarşiyi eleştirir. Batı'da ses, daha "doğru" veya "doğal" bir iletişim biçimi olarak görülürken, Derrida yazının kendi anlam kapasitelerine sahip olduğunu savunur. Bu bağlamda, yazı ve ses eşit hale gelir.
6. Salt Anlamın Elde Edilemezliği: Derrida, "salt anlam" ya da "saf anlam"ın mümkün olmadığını belirtir. Her anlamın, başka anlamlarla etkileşim halinde olduğunu ve asla tek başına var olmadığını düşünür.
7. Eleştirel Yenilik: Yapısöküm, metinleri yalnızca eleştirmekle kalmaz, aynı zamanda yeni anlamlar ve yorumlar üretmek için bir olanak sunar. Bu yönüyle yaratıcı bir okumadır. Yapısöküm yöntemi, edebiyat, felsefe, sanat ve kültürel çalışmalar gibi birçok alanda kullanılabilir ve düşüncelerimizin, inançlarımızın ve dilimizin altında yatan karmaşıklıkları açığa çıkararak, daha derinlemesine bir anlama ulaşmayı amaçlar.

Derrida'nın okumalarının tamamı sorgulama içermektedir. Gösterilenin asla gösterilenle sınırlandırılmayacağını düşündüğünden kesin olarak sunulan her bilgiye şüphe ile yaklaşır. Bu sebeple hiçbir ön kabulün olduğunu kabul etmez. Hakikatin tek olmadığını ve birçok hakikat olabileceğini düşünür. Bir bilginin kesin olmadığını göstermek için metni okur; metindeki yapıyı söker, metnin içindeki baskın düşünceyi bulur ve bu düşüncenin geçersiz olduğunu gösterinceye kadar okumasını sürdürür. İncelediği tüm kavramları da bu yaklaşımla incelemiştir.

Derrida, sorumluluk kavramını da Ferdinand de Saussure'ün dil kavramı<sup>1</sup> ile birlikte ele alarak; dilin dikkate alındığı bağlamın vurgulandığı bir etik anlayışı önermiştir. Etik kavramını yapısöküme uğratarak ödev kavramının imkansızlığını

---

1 Ferdinand de Saussure'e göre dil bir dizgedir ve diğer gösterge dizgelerinden özel ve farklı bir dizge oluşu ile ayrılır. Göstergebilim dil dizgelerini oluşturma aşamasında, dilbilimi ve dil dizgelerini açıklamada, yapılaştırmada, düzenlemede kullandığı çeşitli yöntemleri örnek olarak kullanır. Göstergebilim doğal dilden farklı olan dilleri (jestler, sanat dili, ...) doğrudan iletişim sağlayan dillerden farklı bir biçimde dizgeleştirmektedir (alıntılanan Kristeva, 1981, aktaran Kıran, 1990).

tartışmıştır. Etik kavramını ele aldığı Çile adlı eserlerinde ödev kavramına sıklıkla yer vermesi deontolojik etiğin<sup>2</sup> sıkı sıkıya bağlı olduğu ödev kavramını eleştirme amacı taşıdığını düşündürür. Derrida postmodern bir düşünür olması sebebiyle etiği de bu bağlamda değerlendirmektedir. Bu sebeple etiğin kurallarla ve kodlarla oluşturulamayacağını düşünür. Çalışmada da etik yaklaşım olarak postmodern etik yaklaşım benimsenmiştir.

Yapısöküm bir okuma stratejisi olarak; okuma yaparken yeniden ve yeniden farklı yorumlamalar yapılabilen ve hakim düşüncüyü sorgulayan bir çözümleme yöntemi olması sebebiyle çalışmada etik kuralların çözülmesi için kullanılmıştır. Çalışma bir yönüyle etik kurallarla anlatılmak istenen hakim düşünce yapısının tespiti ve değerlendirmesine açılırken diğer yönüyle metin ile anlam arasındaki ilişkinin çözümlemesine açılmaktadır. Bu çözümleme yapılırken makaleler, tezler ve kongrelerden faydalanılmıştır. Bunlara ek olarak gazete ekonomi haberlerinden de faydalanılmıştır. Faydalanılan çalışmalar seçilirken yukarıda yöntem işleyişinde belirtilen esaslar dikkate alınarak seçilmiştir. Bu çalışmaların incelenmesinin bir sebebi öncelikle kuralların, uygulayıcılar için de aynı anlama gelip gelmediğini sorgulamaktır. Bu yönüyle yapısökümdeki metin ve anlam arasındaki ilişkinin çözülmesi hedeflenmiştir. Diğer bir sebebi de metindeki hakim düşüncenin muhasebe alanındaki uygulayıcılar tarafından nasıl değerlendirildiği ve amacına uygun kullanılıp kullanılmadığının eleştirel olarak değerlendirilmesidir. Bu çalışma bu açıdan bakıldığında meslek etiği ilkelerini eleştirel bağlamda değerlendiren özgün bir çalışma olmayı hedeflemiştir.

### Yapısöküm ile Çözümleme ve Bulgular

Çalışmanın bu bölümünde meslek etiği ilkelerinin her biri Meslek Mensupları için Etik İlkeler El Kitabı'ndaki tanım ve kapsamı ile detaylı olarak anlatılmış olup devamında yapısöküm yaklaşımı ile çözülüp eleştirel olarak değerlendirilmiştir. Bu çözümleme yapılırken öncelikle standartlara ilişkin metinler paylaşılmış olup metnin hakim yapısı çözülerek ve karşıt bulgularından yararlanılarak metin yapısökümüne uğratılmıştır. Bu kapsamda muhasebe yazınında yer alan makaleler ve tezler detaylı olarak incelenmiştir. Ayrıca muhasebe etiği alanındaki mesleki kong-

---

2 Deontolojik etik, bir mesleği uygularken uyulması gereken ahlaki değer ve etik kuralları inceleyen bilim dalıdır. Deontoloji, ahlakın ödev ve yükümlülükler üzerine kurulu olduğunu savunur. Bireyin nesnel olarak doğru olanı yapması ve etik kodlara bağlı olarak hareket etmesi gerektiğini düşünür. Bu sebeple de varlık bilimi olan ontolojinin karşısında yer alır ve epistemoloji (bilgi) temelli yaklaşımları benimser.

relerin içerikleri incelenerek bu inceleme sonuçlarından da çözümleme kısmında faydalanılmıştır. Ek olarak yerli ve yabancı gazetelerin ekonomi yorumlarından da faydalanılmıştır. Bu seçimler yapılırken yapısöküm yönteminin temelinde yer alan hakim düşüncenin çürütülmesi kapsamında çalışmalar önceliklendirilmiş ve seçimler buna göre yapılmıştır. Muhasebe etik ilkelerin uygulayıcıları geniş bir kitleyi kapsadığı için çalışmada kullanılan örnekler hem küçük ve orta büyüklükteki işletmeleri hem de büyük işletmeleri kapsamaktadır. Bunun sebebi etik konusunu geniş bir perspektiften değerlendirebilmektir.

### Dürüstlük

TÜRMOB Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nda tarafsızlık ilkesi aşağıdaki şekilde tanımlamıştır (TÜRMOB, Etik Kurallar El Kitabı 2020, Kısım 110, Altbölüm 111): Muhasebe meslek mensubu, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uymak zorundadır. Dürüstlük ayrıca doğru iş yapma ve güvenilir olmayı içerir.

Muhasebe meslek mensubu aşağıdaki hususları değerlendirdiği durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir:

- Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini ya da
- Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu.

Bir muhasebe meslek mensubu, yukarıdaki tür bir bilgi ile ilişkisi olduğunun farkına vardığında, bu bilgiyle ilişkisini kesmek üzere adımlar atmalıdır (TÜRMOB, Etik Kurallar El Kitabı 2020, Kısım 110, Altbölüm 111).

Dürüstlük kelime anlamı ile doğruluk, sözünün eri olma, gerçeği saklamama anlamına gelmektedir. Muhasebe meslek etiği ilkelerinden ilki olan dürüstlük muhasebe mesleğinin en önemli kurallarından biri olarak kabul edilmektedir. Spencer ve Brivot (2011), Neu, Friesen ve Everett (2003) çalışmalarında etik muhasebeciyi şöyle nitelendirmişlerdir: Bağımsız, doğru sözlü, iktidara doğruyu söyleyecek kadar cesur ve kamu yararı için çıkar gözetmeden çok çalışan dürüst bir kişidir. Ancak Köse ve Aldemir (2018) meslek mensupları üzerine yapmış oldukları çalışmada meslek etiğinin oluşumunda ve gelişiminde etkili olan değerler sıralamasında en düşük değerin dürüstlük olduğunu tespit etmiştir. En yüksek değerin ise yasalara bağlılık olduğunu tespit etmiştir (Köse, Aldemir, 2018). Bu durumun otorite-

ye duyulan itaatin bir göstergesi olduğu düşünülmektedir. Buna karşın dürüstlük ilkesinin düşük çıkması ise yasaya uymanın dürüstlük temelli anlayıştan ziyade yasaya uyuyormuş gibi görünme arzusundan kaynaklı olabileceğini düşündürür. Mesleği icra eden meslek mensuplarının tutumu Köse ve Aldemir'in çalışmasını destekler niteliktedir. Fidan ve Subaşı da çalışmalarında meslek mensuplarının meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıklarını belirtmiştir (Fidan, Subaşı, 2014). Bozçalı (2023) çalışmasında meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri açısından kendileri için yüksek değerlendirme yaparken; meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları hakkında daha düşük düzeyde değerlendirmeler yaptığını belirtmiştir (Bozçalı, 2023). Bu durum etik kuralları uygulamaktan ziyade kabul görme isteğinin bir göstergesi olabilir. Burada meslek mensuplarının kendilerinin kurallara uyduğuna dair bir değerlendirme yapması mesleki anlamda bir kabul görme çabasının göstergesi olabilir. Ancak diğer meslek mensuplarını değerlendirirken onların etik kurallara uymadığı kanaatindedir. Bakala (2022) meslek mensuplarının algısını ölçmeye yönelik çalışmalarında etik ilkelere aykırı davranmayı etkileyen en önemli unsurların müşteriye kaçırmamak ve maddi kaygılar olduğunu belirtmiştir (Bakala, 2022). Kındırğa'nın (2024) meslek mensuplarının algısını ölçmeye yönelik çalışmalarının sonuçları da Bakala'nın (2022) çalışmalarını desteklemektedir. Bu çalışmalara göre meslek mensubunun etiğe ilişkin algısının tam olarak oluşmadığı düşünülebilir. Ancak bu duruma rağmen Demir ve Sarısoy'un (2017) çalışmalarında belirtildiği üzere muhasebe yazınındaki etik çalışmaların büyük bir çoğunluğu meslek mensuplarının algısını ölçmeye yöneliktir.

Bu durumda standart içeriğine bakıldığında meslek mensubunun dürüst olması gerekliliği vurgulanmıştır. Ancak yukarıda belirtilen çalışmaların sonuçları incelendiğinde bu durumun sağlanamadığı hatta meslek mensuplarının kendilerini etik gösterme arzusuna sahip olmasına rağmen diğer meslek mensuplarının dürüst olmadığına dair bir algısı olduğu kanaatine varılmıştır. Baudrillard güç ilişkilerini şu şekilde açıklamıştır: "Güç ilişkileri, gücünü kendisini güç ilişkisi olarak göstermeden gizlemesinden almaktadır (Baudrillard, 2016a)". Burada etik ve ahlaki olmayan isteklerin yerine getirilmesi için etik ve ahlak gibi değerlerin arkasına saklandığı düşüncesinin hakim olduğu düşünülmektedir.

### **Tarafsızlık**

TÜRMOB Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nda tarafsızlık ilkesi aşağıdaki şekilde tanımlamıştır (TÜRMOB, Etik Kurallar El kitabı 2020, Kısım 110, Altbölüm 112): "Muhasebe meslek mensubu; ön yargıların, çıkar çatışmalarının

veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili mesleki yargı ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerekli kılan tarafsızlık ilkesine uyar. Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili mesleki yargısını uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda muhasebe meslek mensubu, söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez”.

Muhasebe sadece gerçeğin görüntüsüdür. Bu görüntü onu üreten kişilere göre farklı şekillerde yorumlanabilir (Alexandru, 2017). Her bireyin farklı olması ve olayları farklı yorumlaması muhasebenin öznelliğinin göstergesidir. Bu nedenle tarafsız bir durumun varlığının mümkün olması zordur. Bu sebeptendir ki dünya çapında Enron, Worldcom benzeri birçok skandal yaşanmıştır (Ravenscroft, Williams, 2005). Bu skandallar tarafsızlık ilkesine uyması gereken meslek mensupları tarafından gerçekleştirilmiştir. Hatta Türkiye’de bazı meslek mensupları meslek etiğinin ortaya çıkış süreci ile ilgili yeterli bilgiye bile sahip değildir. Bu konuyla ilgili Çağlar (2019) çalışmasında meslek mensuplarının “Meslek etiği muhasebe skandalları sebebiyle gelmiştir” ifadesine vermiş olduğu cevaplara ilişkin analizleri sonucunda meslek mensuplarının büyük bir kısmının meslek etiğinin ortaya çıkma süreci hakkında bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir (Çağlar, 2019). Kartal ve Yücel (2014) yapmış oldukları çalışmada muhasebe bürolarında sergilenen meslek etiğinin, yasalardan çok az etkilendiği sonucuna ulaşmıştır. Aynı çalışmada tarafsızlık ilkesine uyulup uyulmadığına ilişkin cevaplardan, tarafsızlık ilkesine uyulup uyulmadığına ilişkin bir sonuca tam olarak varılmadığını belirtilmişlerdir (Kartal, Yücel, 2014). Aynı çalışmada mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uyuluyor mu sorusuna ilişkin sonuçların çok düşük çıkması tarafsızlık ilkesinin tam olarak anlaşılamadığı şeklinde yorumlanabilir.

Büyük şirketlerde ise meslek mensupları daha çok uygulayıcı durumundadır. Kararlar üst düzey yöneticiler tarafından verilmektedir. Büyük şirketlerin çöküşü muhasebe mesleğinin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve profesyonel kurullar tarafından oluşturulan etik sınırları içinde finansal sonuçları ve finansal pozisyonları manipüle etmede ne ölçüde aktif olarak yer aldığını ortaya koymaktadır (Palliam, 2011). Press ve Beneish (1993) çalışmalarında muhasebe işlemlerinin bir kazanç yönetim şekli olarak görülebileceğini belirtmiştir. Örneğin, geliri yüksek göstermek için nakit akış olmadan da nakit akışı yükseltilebilir. Tahakkuk hesapları bunu gerçekleştirmek için uygundur. Tahakkuk konusu işletmenin niteliğine göre farklılık gösterebilen unsurları barındırır ve hata tespiti oldukça zor hesaplardır. Gerçekleşmesine zaman olan bir gelir, erken tahakkuk ettirilebilir ya da gider tahakkukları düşük gösterilebilir. Aynı durum şüpheli alacaklar için de geçerlidir.

Büyük işletmelerde şüpheli alacakların tespiti ve belgelendirilmesi zor olduğundan bilinçli ya da bilinçsiz olarak hiç gösterilmeyebilir ya da eksik gösterilebilir. Bu durumda etik bir kuralın varlığı, bireyin tarafsız davranmasını sağlamayabilir. Tarafsızlık ilkesinin varlığı tarafsız meslek mensupları yaratmayabilir. Bunun kabulü insanı ilkeleri daha bilinçli değerlendirme yoluna götürebilir. Bireylerin kendi sorumluluk bilinçleriyle yapmadığı, dayatma yoluyla yaptırılan tüm kurallar çığnenebilir. Her ahlaki eylemin içinde olduğu yasayla bağlantısı vardır; ama bir eylem aynı zamanda kişinin kendisiyle olan ilişkisini de içerir (Foucault, 2007).

### Mesleki Yeterlilik ve Özen

TÜRMOB'un Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nda mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, muhasebe meslek mensuplarının bilgi, beceri ve tutumlarıyla, profesyonel sorumluluklarını yerine getirirken yüksek standartlarda hizmet sunmalarını gerektirir. İlke; mesleki bilgi birikiminin güncel tutulması, teknik standartlara uyum ve dikkatli bir çalışma anlayışı gibi unsurları kapsamaktadır. Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesinin unsurları aşağıdaki gibi özetlenebilir (TÜRMOB, Etik Kurallar El kitabı 2020, Kısım 110, Altbölüm 113).

Güncel Bilgi ve Yetkinlik: Meslek mensupları, müşterilerine veya işverenlerine doğru, zamanında ve mevzuata uygun bir şekilde hizmet verebilmek için gerekli bilgi ve becerileri edinmek ve korumakla yükümlüdür. Teknik ve mesleki standartların yanı sıra ilgili yasal düzenlemeler de sürekli takip edilmelidir.

Doğru ve Yerinde Karar Verme: Mesleki yeterlilik, yalnızca bilgi sahibi olmayı değil, bu bilgiyi doğru ve yerinde muhakeme ile uygulayabilmeyi de içerir. Bu durum, müşterilere sunulan hizmetlerin kalitesini ve doğruluğunu doğrudan etkiler.

Sürekli Mesleki Gelişim: Meslek mensupları, teknik ve mesleki gelişmeleri yakından takip ederek bilgilerini güncel tutmalı ve mesleki yeterliliklerini sürekli geliştirmelidir. Sürekli mesleki gelişim, muhasebe meslek mensuplarının iş dünyasındaki değişimlere uyum sağlamasını ve mesleki çevrede yeterliliklerini sürdürmesini mümkün kılar.

Dikkat ve Özen: Meslek mensupları, yaptıkları işleri dikkatli, derinlemesine ve zamanında yerine getirme sorumluluğuna sahiptir. Görevlerin gerekliliklerine uygun hareket edilmesi, iş süreçlerinde hataları önler ve iş kalitesini artırır.

Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi meslek mensuplarının sadece teknik bilgilere değil, aynı zamanda uygulama becerilerine de sahip olmalarını vurgular. Mesleki yeterlilik, iş dünyasındaki güvenilirliği artırırken, müşterilere sunulan hizmetlerin kaliteli ve doğru olmasını sağlar.

Meslek mensuplarının sürekli mesleki gelişimle yeni bilgiler edinmesi, değişen mevzuatlara uyum sağlaması ve sektör trendlerini takip etmesi, profesyonel faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yürütmelerine olanak tanır. Özen ilkesi ise, meslek mensuplarının işlerini sorumluluk bilinciyle ve dikkatle yapmalarını, böylece güven ve saygınlık kazanmalarını sağlar.

Bu ilke, muhasebe mesleğinin temel etik standartlarından biri olarak meslek mensuplarının işlerini yüksek bir profesyonellikle yürütmelerini ve toplum nezdindeki itibarlarını korumalarını amaçlar. Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uyarken muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyet kapsamında, birlikte çalıştığı kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetim tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar. Muhasebe meslek mensubu, uygun hallerde, müşterilerin, işverenin ve muhasebe meslek mensubunun mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerden faydalanan diğer tarafların, sunulan hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar. Mesleki yeterlilik ve özen meslek mensubunun muhasebe işini fiilen yerine getirirken kullandığı bilgilerin bütünüdür.

Türkiye’de SMMM olabilmek için; staja başlama sınavında başarılı olunması, fiilen staj yapılması ve staj sonunda yeterlilik sınavlarında başarı sağlanması gerekir. Mevcut SMMM’lerin ne kadarının bağımsız ne kadarının bağımlı çalışan olduğuna ilişkin bilgiler TÜRMOB’un web sitesinde bulunmaktadır. Ancak bağımsız çalışanların ne kadarının denetim kurumlarında ne kadarının büyük ölçekli firmalarda çalıştığına dair bir veri bulunmamaktadır. Bu aşamada genel olarak mesleği fiilen yapan meslek mensuplarını üç gruba ayırırsak her biri bağımsız meslek mensubu olarak SMMM bürolarında çalışanlar, büyük ölçekli firmalarda SMMM belgesine sahip olarak çalışanlar ve denetim firmalarında SMMM belgesine sahip olarak çalışanlar olarak sınıflandırılabilir. SMMM bürolarının mükellef portföyünü genel olarak küçük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır. Küçük işletmelerin ise maddi kaygı seviyeleri daha yüksektir. Bu sebeple Kirik (2007), İşgüden ve Çabuk’un (2006) da çalışmalarında belirttiği üzere mükelleflerin ücret öderken beklentisi daha az vergi ödemektir. Ayrıca Sayım ve Usman çalışmalarında etik sorunların algılanışına ilişkin genel sorulara vermiş oldukları cevaplarda meslek mensuplarının ücret tarifi dışındaki etik konuları genel etik sorun olarak algılamadıklarını belirtmişlerdir (Sayım, Usman, 2016). Gür, çalışmada meslek mensuplarının çoğunluğunun mevzuat hakkında bilgi sahibi olmadığını belirtmiştir (Gür, 2018). Bu çalışmalara göre mesleki yeterlilik ve özen standardının SMMM’ler tarafından önceliklendiril-

mediği düşünülmektedir. Tabii ki mesleğin icra edildiği yerler mali müşavir ofisleri ile sınırlandırılmaz ama Türkiye bağlamında azımsanmayacak düzeydedir. Büyük ölçekli firmalarda ise ağırlıklı olarak SAP ve ERP tabanlı programlar kullanılmaktadır. Bu programlar hesap tabanlı değil, kayıt anahtarı tabanlı olması sebebiyle ciddi bir muhasebe bilgisi gerektirmemektedir. Muhasebe kullanıcısının görevi veriyi girmek ya da sistem tarafından otomatik olarak oluşturulan ön kayıtları kontrol etmektir. Bu durumda mesleki yeterliliğini kullanabileceği alan çok kısıtlıdır. Buna rağmen büyük ölçekli firmalarda muhasebe biriminde çalışanlardan mali müşavirlik belgesi talep edilmektedir. Ancak bu bilgiyi kullanabileceği alanlar çok kısıtlıdır. Çalışanın kurumun kültürüyle uyumlu olması ve performansını yüksek tutması yeterlidir. Ayrıca şirketlerde muhasebe biriminde çalışanlar şirketin kararlarında ya da politikalarında etik karar vericisi durumunda değil, verilen kararların uygulayıcısı durumundadır. Büyük ölçekli işletmeler mesleki yeterlilik ve özene önem göstererek işe alım yapmış olmalarına rağmen, çoğu çalışanın bu mesleki yeterliliği sağlayacak bir alanı olmaması sebebiyle öncelik, etik olmak değil, iyi bir imaj çizmektir. En aktif mesleki yeterliliğini kullanan çalışanlar şirketlerin denetim bölümünde çalışanlar ya da bağımsız denetim firmasında çalışanlardır. Ancak Türkiye bağlamında giriş aşamasında denetim firmalarına başvuranlardan beklenen, mesleki yeterlilikten ziyade yabancı dil bilgisidir. Çünkü mesleki yeterlilik zaten mali müşavirlik belgesi ve bağımsız denetçilik belgesi alınca zamanla öğrenilebilecek bir bilgi olarak nitelendirilir. Hürriyet gazetesi ekonomi haberleri kategorisinde yayımlamış olduğu bir yazıda, denetim mesleğinde işe alım süreçleri ile ilgili olarak denetim firmalarındaki üst düzey yöneticilerle yapmış oldukları görüşmeleri aktarmıştır: Grant Thornton'un başkan yardımcısı, adayların çoğunun dil yetersizliğinden elendiğini belirterek işe alım sürecinde en önemli kriterin yabancı dil olduğunu söylemiştir (<https://www.hurriyet.com.tr/ik/denetim-sektoru-disini-sikan-rahata-eriyor-19631950>, 14.10.2024). Bu durumda mesleki özen ve yeterlilik ilkesinin meslek mensuplarının ya da işletmelerin kendi faydalarını maksimize edecek şekilde düzenlenerek rasyonel gerekçelere dayandırılabilirdiği görülmektedir.

### Sır Saklama

TÜRMOB'un Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nda yer alan sır saklama ilkesi, muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorumlulukları çerçevesinde elde ettikleri bilgilerin gizliliğini koruma zorunluluğunu kapsamlı bir şekilde açıklamaktadır. Bu ilke, mesleki güvenilirliği ve kamu yararını temel alarak çeşitli durumlarda uyulması gereken kurallar aşağıdaki gibi özetlenebilir (TÜRMOB, Etik Kurallar El Kitabı 2020, Kısım 10, Altbölüm 114).

**Sır Saklama İlkesinin Kapsamı: Gizliliğin Önemi ve Genel İlkeler:** Meslek mensupları, iş ilişkileri sırasında edindikleri bilgilerin gizliliğine saygı göstermekle yükümlüdür. Bu bilgiler yalnızca yasal, mesleki veya müşterinin/işverenin açık izniyle paylaşılabilir. Meslek mensupları, sosyal ortamlar dahil her ortamda gizli bilgileri açıklamamak için özen göstermelidir.

**Süreklilik ve İş İlişkisi Sonrası Gizlilik:** Gizlilik yükümlülüğü iş ilişkisi sona erdikten sonra da devam eder. Yeni bir işverenle çalışıldığında veya yeni bir müşteri edinildiğinde, önceki işte edinilen gizli bilgiler kullanılmamalı ya da açıklanmamalıdır. Ancak meslek mensubu, önceki deneyim ve bilgilerini yeni işinde, gizli bilgiler paylaşılmadan faydalı olacak şekilde kullanabilir.

**Gizli Bilgilerin Kullanımı:** Meslek mensupları, elde ettikleri gizli bilgileri kendilerinin veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanamaz. Mesleki ya da yasal bir zorunluluk veya yetki olmadıkça bu bilgiler, işveren veya müşteri dışındaki taraflarla paylaşılmaz.

**Çalışanlar ve Danışmanlar:** Meslek mensupları, kendi kontrolü altındaki çalışanların veya danışmanların da gizlilik ilkelerine uygun hareket etmelerini sağlamalıdır. Bunun için gerekli önlemler alınmalı ve çalışanlara rehberlik edilmelidir.

**Bilgilerin Açıklanabileceği Durumlar: Yasal Zorunluluklar:** Mevzuat tarafından istenen durumlarda (örneğin, hukuki takip süreçlerinde ya da yasal düzenlemelere aykırılıkların kamu otoritelerine bildirilmesi gerektiğinde) bilgi paylaşımı yapılabilir. Müşteri veya İşveren İzni: Mevzuatça izin verilen durumlarda, müşteri veya işverenin açık onayı alınarak bilgi açıklanabilir.

**Mesleki Gerekçeler:** Kalite incelemeleri, mesleki soruşturmalar veya düzenleyici otoritelerle iş birliği gibi durumlarda bilgilerin paylaşılması gerekebilir. Ancak, bu paylaşım mesleki standartlara uygun ve minimum düzeyde olmalıdır.

**Bilgilerin Açıklanmasında Dikkate Alınması Gereken Hususlar:** Bilgilerin doğruluğu ve eksiksizliği kontrol edilmelidir. Paylaşımın hangi taraflara yapıldığı ve bu kişilerin uygun muhatap olup olmadığı değerlendirilmelidir. Bilgi paylaşımının sonuçlarının müşteriye, işverene veya diğer taraflara zarar verip vermeyeceği göz önünde bulundurulmalıdır.

**Sır Saklama İlkesinin Kamu Yararına Hizmeti:** Sır saklama ilkesi, muhasebe meslek mensuplarının müşterileri ve işverenleriyle güvene dayalı bir ilişki kurmasına olanak tanır ve kamu yararını gözetir. Bu ilke, meslek mensuplarının mesleki ve etik yükümlülüklerini yerine getirirken bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını koru-

malarına yardımcı olur. Ayrıca, bilgilerin yalnızca uygun durumlarda paylaşılmasını sağlayarak gizliliğin kötüye kullanılmasını önler.

Andrew ve Baker çalışmalarında rasyonalitenin tüm kurumların içine yerleştiğini ve muhasebenin de kavramsal çerçevesini etkilediğini belirtmektedir (Andrew, Baker, 2019). Sutherland yapmış olduğu çalışmada National Association of State Boards of Accountancy (NASBA) Başkanı David Costello’nun “Bir firmanın denetimini 300.000 dolar karşılığında yapıyorsanız bu denetimde bağımsız olmayı nasıl sürdürebilirsiniz?” dediğini belirtmiştir (Sutherland, 1998). Bağımsızlığın olmadığı bir ortamda hiçbir ilkenin varlığı düşünülemez. Bunun örneklerinden biri 22 Ocak 2018 tarihinde gerçekleşen eski PCAOB çalışanı ve skandal esnasında yeni Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) ortağı olan Brian Sweet’in PCAOB’dan gizli bilgileri izinsiz olarak ifşa etmesi ve hem KPMG’ye hem de kendisine menfaat sağlamaya çalışarak PCAOB etik standartlarından “Kamuya Açık Olmayan Bilgiler” standartlarını ihlal etmesidir (Yalçın, 2020). Bu olaya ilişkin SEC’in soruşturma dosyasında yer alan bilgilere göre, 2014 ve 2015 yıllarında PCAOB’un inceleme grubunda direktör yardımcısı olarak görev yapmakta olan Sweet ayrılırken, KPMG için gizli bilgileri de beraberinde götürmüştür (<https://www.sec.gov/litigation/admin/2018/34-82557.pdf>06.11.2022). Ayrıca Yalçın (2020) KPMG’nin yapmış olduğu ihlallerdeki en rahatsız edici şeyin, denetim bölümünde çalışan en üst seviyedeki yöneticilerin liderliğinde gerçekleştirilmiş olması olduğunu belirtmiştir (Yalçın, 2020).

Tüm kararların modernizmin etrafında şekillenmesinden dolayı muhasebe alanında yetkili kişilerin bile pragmatist davrandığı ve bunu rasyonel olmak olarak nitelendirdiği görülmektedir. Modernizmin araçlarının tüm iş yapma biçimlerini bu kadar belirlediği ve kurumlara kök saldıgı bir yapıda meslek mensubu mükellefine ilişkin mali sırları yüksek oranda mali çıkar sağlayacağı için başka firmalarla paylaşabilir. Bu kadar çok kuralın ve ilkenin var olduğu muhasebe alanında kural ihlallerinin bu kadar normal karşılanmasının sebebi artan kuralların sonucunda kuralın kendisinin işlevsizleşmesi olduğu düşünülmektedir.

Baudrillard “Çaresiz Stratejiler” adlı eserinde her şeyi depolayan, yapay belleklere yükleyen ve total bir yararsızlık aşamasına doğru ilerleyen, dünya ve bilgi konusunda kayıt altına alınabilecek hemen her şeyin dökümünü yaparak korkunç boyutlara gelmiş bilginin yeniden sunumunu olanaksız kılan işlemsel modernliğe ait belirgin bir özellik olduğunu belirtmiştir (Baudrillard, 2011). Muhasebe alanındaki etik kurallar da buna yakın bir durumdadır. Artan kurallar, standartlar ve ilkeler o kadar fazladır ki, artık meslek mensubu için etiğin ne olduğu, ne anlama geldiği anlamını yitirmiş ve etiğin var olmasını olanaksız kılmıştır.

## Mesleğe Uygun Davranış

TÜRMOB'un Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nda mesleğe uygun davranış ilkesini aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (TÜRMOB, Etik Kurallar El Kitabı 2020, Kısım 110, Altbölüm 114): "Muhasebe meslek mensubu; kendisine, ilgili mevzuata uyumu gerektiren ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Muhasebe meslek mensubu, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek ilgilenemez. Mesleğin itibarını zedeleyebilecek tutum ve davranışlar, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tutum ve davranışları içerir". "Muhasebe meslek mensubu, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Muhasebe meslek mensubu, açık sözlü ve dürüst olur:

- Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya
- Başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya nedensiz karşılaştırmalar yapamazlar.

Reklam veya pazarlama yönteminin uygun olup olmadığı konusunda şüpheye düşen bir muhasebe meslek mensubuna ilgili muhasebe meslek örgütünden bilgi istemesi önerilir".

Amerika'da yetkililer yapmış oldukları inceleme sırasında dört büyük denetim firmasından biri olan Ernst & Young'da çalışan denetim uzmanlarının önemli bir kısmının yeminli mali müşavirlik sınavlarında kopya çektiğini tespit etmiştir. Ayrıca Ernst & Young'ın önemli kanıtları sakladığı da belirtilmiştir. Bu iddialar Ernst & Young tarafından kabul edilmiş olup, bu ihlale ilişkin 100 milyon dolarlık para cezası ödenmiştir (<https://nypost.com/2022/06/28/ernst-young-to-pay100m-fine-after-admitting-workers-cheated-on-cpa-ethics-exams/13.07.2022>). Başka bir incelemede ise 49 Ernst & Young çalışanının 2017 yılından 2021 yılına kadar dört yıl boyunca CPA etik sınavıyla ilgili cevap anahtarları gönderdiği veya aldığı tespit edilmiştir. Bu duruma benzer bir durum 2019 yılında KPMG denetçileri tarafından da gerçekleştirilmiştir. Buna istinaden KPMG tarafından 50 milyon dolar ceza ödenmiştir (<https://nypost.com/2022/06/28/ernst-young-to-pay-100m-fine-after-admitting-workers-cheated-on-cpa-ethics-exams/13.07.2022>). Bu yaşanan

durumlar muhasebe alanında en çok güven duyulan firmaların çalışanlarının bile mesleğe uygun davranmadığının kanıtı niteliğindedir. Tüm dünyada yaşanan ve yaşanmaya devam eden skandallar da mesleğe uygun davranış ilkesinin gerçekleştirilemediğinin bir göstergesidir. Yüksek ahlaki değerleriyle ön plana çıkan Japonya’da bile 2015 yılında Toshiba muhasebe skandalı yaşanmıştır (Satish, 2021; Demetriades, Owusu-Agyei, 2021). İngiltere’nin en büyük perakendecilerinden olan Tesco 2014 yılında mali tablolarını yanlış beyan ettiğini açıklamıştır (Mohapatra, Kumar, 2021).

Türkiye’de de benzer nitelikte durumlar yaşanmaktadır. Bayraktar’ın “Türkiye’de Muhasebe Hileleri” adlı yüksek lisans tezinde incelemiş olduğu Danıştay kararlarında en çok sahte belge kullanımı ve hasılatın kayıt ve beyan dışı bırakılması hilesine başvurulduğunu tespit etmiştir (Bayraktar, 2007). Çalışmada şirketlerde gerçekleşen mali yolsuzluklara ilişkin birçok operasyona yer verilmiştir. Bu olaylardan en büyük çaplı olanlarından biri Balina Operasyonu’dur. İzmir’de gerçekleştirilen Balina Operasyonu’nda 8 il, 20 ülkede yapılan incelemeler sonucunda, 480 milyon dolarlık hayali ihracat ve 300 milyon Türk lirası naylon fatura yolsuzluğu ortaya çıkarılmıştır (<https://www.hurriyet.com.tr/gundem/balina-operasyonu-davasinda-karar-9147515>, 10.07. 20 24). Halbuki 2000’li yılların başında yaşanan muhasebe skandalları sonrasında IFAC etik kurallarda yeni düzenlemeler yapmıştır. Birçok ülkede yasal yaptırımlar artırılmış ve önlemler alınmıştır. Tüm bunlar muhasebe yolsuzluklarının yaşanmasına engel olamamıştır. Birçok araştırmada da belirtildiği gibi, ulusal ve uluslararası firmalarda çok sayıda finansal skandal yaşanmış ve yaşanmaya devam edecektir (Möllers, 2021). Tüm bunlardan yola çıkarak muhasebe uygulayıcılarının ve karar vericilerinin etik olma kaygısını çok da taşımadıkları sonucuna ulaşılabilir. Kurallar evrensel bir tek tip yaratırken, aslında bireyin bireyselleşmesine yol açar. Bu bireyselleşmenin bir sonucu olarak kişi kendi çıkarlarının peşinden koşan bir varlık haline getirebilir. Meslek mensupları da etik olma çabasından ziyade etikmiş gibi görünerek bir çıkar sağlama amacı taşıyabilirler.

Tüm bu değerlendirmelere ek olarak TÜRMOB’un düzenlemiş olduğu tüm etik kongrelerinin içerikleri incelenmiştir. TÜRMOB etik konusunda farkındalığın artırılması amacıyla 2009 yılından itibaren Muhasebe Etik Kongreleri düzenlenmektedir. Düzenlenen kongrelere ilişkin bilgiler aşağıda belirtilmiştir.

**Tablo 1**

*TÜRMOB Tarafından Düzenlenen Etik Kongreleri*

| <b>KONGRE ADI</b>                                                                      | <b>TARİHİ</b>      |
|----------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| I. Muhasebe Etik Kongresi- I. Haksız Rekabet Kongresi                                  | 10-11 Nisan 2009   |
| II. Muhasebe Etik Kongresi                                                             | 20 Şubat 2010      |
| III. Türkiye Etik Kongresi                                                             | 9 Nisan 2011       |
| IV. Etik Kongresi                                                                      | 8 Aralık 2012      |
| V. Türkiye Etik Kongresi                                                               | 5 Nisan 2014       |
| VI. Türkiye Etik Kongresi ve Avrupa İş Etiği Ağının 28. Yıllık Konferansı              | 26-27 Haziran 2015 |
| VII. Türkiye Etik Kongresi                                                             | 3 Haziran 2016     |
| VIII. Türkiye Etik Kongresi                                                            | 9 Aralık 2021      |
| IX. ETİK KONGRESİ Dijital Dönüşüm Süreci ve Sürdürülebilirlik Bağlamında Etik Değerler | 30 Mayıs 2024      |

Etik kongrelerin düzenlenmeye başladığı yıldan itibaren tüm yılların alınmasının sebebi kongrelerin içeriğinin yıllar içerisinde değişimini gözlemleyebilmek ve etik konusunda önem arz eden konulardaki gelişmeleri inceleyebilmektir. Kongrelerin içerikleri incelendiğinde\* ilk olarak tespit edilen durum haksız rekabetin kongrelerde ağırlıklı olarak ele alınan bir konu olmasıdır. Hatta ilk düzenlenen kongrenin ismi etik ve haksız rekabet kongresidir. Oysaki haksız rekabet meslek mensubunda bulunması gereken temel ilkelerden biri değildir. Meslek mensubunun mesleği icra ederken karşılaşılabileceği sorunlardan birisidir. Ancak kongrelerde haksız rekabete bağlı ücret konusu en çok dile getirilen konulardan birisi olmuştur. Kongrelerle ilgili bir başka tespit ise kongre açılış konuşmalarında ve yapılan diğer sunumlarda etiğin felsefesinin konuşulması gerektiğinin sıklıkla ifade edilmiş olmasıdır. Ancak bunun sadece etiğin felsefesi ile ilgili bir takım teorik bilgilerin

3 <https://www.turmobil.org.tr> adresinde kongrelere ilişkin detaylar ve videolar paylaşılmıştır. Bu video içerikleri dinlenerek etikle ilgili ağırlıklı olarak konuşulan konular tespit edilerek çalışmaya aktarılmıştır.

verilmesi ile sınırlı kaldığı görülmektedir. Etiğin felsefesinin konuşulması gerektiğiyle başlayan konuşmaların sonunda nicel çalışma sonuçlarının paylaşıldığı görülmektedir. Bu nicel çalışmalar ağırlıklı olarak meslek mensuplarının ve muhasebe öğrencilerinin algısını ölçmeye yönelik çalışmalardır.

Kongre metin ve sunumları ile ilgili bir başka tespit ise sürekli olarak ilkelerin ve kuralların artırılması gerektiği ve bu kurallara uyulmadığı durumlarda yaptırımların artırılması yönündedir. Ancak meslek mensupları tarafından meslek etiğinin ağırlıklı olarak haksız rekabet olarak algılandığı bir ortamda yaptırımların artırılmasından ifade edilmek istenenin haksız rekabete uymayan meslek mensuplarına verilen yaptırımların artırılması yönünde olduğudur.

## Sonuç

Etik konusu 2000’li yılların başı itibarıyla önem kazanmaya başlamış olup birçok meslek grubunda etik standartlar belirlenmeye başlamıştır. Bu durum muhasebe alanında da etik standartların çıkarılmasına ve gelişmesine olanak tanımıştır. Ancak bu gelişmeler muhasebe alanının daha etik olmasını sağlayamamıştır. Üstelik muhasebe yazınına bakıldığında etik konusundaki çalışmaların belirli bir alana sığıştığı görülmüştür.

Bu sebeple bu çalışmada eleştirel yaklaşım çerçevesinde muhasebe etik standartlarının değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmanın genelinde bilinçli olarak herhangi bir sayısal veri analiz edilmemiş ve ampirik sonuçlara ulaşılmamıştır. Nesnelci yöntem bilimin tek yöntem olmadığı, nesnelci yöntemin benimsenmediği çalışmaların da var olabileceği gösterilmeye çalışılmıştır. Bununla birlikte çalışmada gözlemlerden ve çalışma örneklerinden yararlanılmıştır. Bu durum Nalbantoğlu’nun eserinde şöyle ifade edilmiştir: Her şeyin kârlılık prensibi ve mübadele değeriyle ölçüldüğü günümüzde, fikirlerle yaşamak yerine, fikirlerin bir yaşam biçimi olarak içselleştirilmesinden çok, birer kültür sermayesi olarak piyasaya sürülmesi tercih edilmektedir (Nalbantoğlu, 2009; Şan, 2019).

Bu kapsamda meslek mensubunun uyması gereken temel etik ilkeler post-modern etik bağlamında ele alınarak bir metin okuma stratejisi olan yapısöküm kullanılarak incelenmiştir. Dünya genelinde etik standartları yayımlayan en yetkili kurum olan IFAC tarafından yayımlanan etik standartların birinci kısmında yer alan temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranıştır. Yapılan değerlendirme sonucunda bu ilkelerin varlığının meslek mensuplarının etik davranışlarına sınırlı ölçüde yansıdığı tespit edil-

miştir. Hatta birçok akademik çalışmada da belirtildiği üzere etik konusu meslek mensupları tarafından sadece haksız rekabete karşı oluşturulmuş bir kavram gibi algılanmaktadır.

Bu inceleme sonucunda muhasebe alanında etik davranışın geliştirilmesi yerine etik ilkelere uymanın ön plana çıktığı görüşünün hakim olduğu düşünülmektedir. İncelenen ilkelerin etik olma amacına hizmet etmediği ve meslek mensubu tarafından uygun imkanlar oluştuğunda ihlal edilebildiği görülmüştür. Meslek mensubu için etiğin ne olduğu ve ne anlama geldiği anlamını yitirmiş olup sadece etik kurallara uyar gibi görünerek mesleki alanda onay sağlayan bir mekanizmaya dönüştüğü tespit edilmiştir. Hatta pozitif amaçlarla ortaya çıkan etik kuralların negatif sonuçlara yol açabildiği görülmüştür.

Bu kapsamda insan ahlakının daha ön planda tutulduğu, zorunluluk değil sorumluluk temelli bir etik anlayışın toplumlarda ön plana çıkarılması gerektiği düşünülmektedir. Standartların hakim olduğu etik normlar yerine bağlamın dikkate alındığı, aktif olarak sorgulanabilen etik kuralların değerlendirildiği çalışmaların alana katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

# Professional Ethics in Accounting: An Analysis from the Critical Paradigm Perspective

Berin Dikgöz  
Alper Erserim\*

## Introduction

The subject of ethics began to gain importance in the early 2000s, and ethical standards have started being established in many professional fields. Many countries around the world have begun to implement ethical principles in the field of accounting as set forth by the International Federation of Accountants (IFAC). In Türkiye, these principles published by the IFAC were translated for the Union of Chambers of Certified Public Accountants Türkiye (TÜRMOB, 2020) and published under the title *Ethics Rules Handbook for Professional Members*. These ethical principles are integrity, objectivity, professional competence and diligence, confidentiality, and professional behavior. Despite these principles being published, however, ethical violations continue to occur both globally and in Türkiye. This raises the question of whether the existence of ethical rules ensures ethical conduct in the field of accounting. This study purposes to answer this question by conducting a critical paradigm assessment of the rules of professional ethics in accounting.

\* Corresponding Author

@ Assoc. Prof., Muğla Sıtkı Koçman University, alperserim@mu.edu.tr

https://orcid.org/0000-0002-0603-9737

@ Lecturer Dr., Muğla Sıtkı Koçman University, berindikgoz@mu.edu.tr

https://orcid.org/0000-0003-4352-2426

➔ Dikgöz, B. & Erserim, A., (2025). Muhasebe Meslek Etiği: Eleştirel Paradigma Perspektifinden Bir Çözümleme. İş Ahlakı Dergisi, 18(2), ss. 64-94.

✎ Research Paper

© İGİAD  
DOI: 10.12711/tjbe/m526  
Turkish Journal of Business Ethics, 2025  
isahlakidergisi.com

Received: 28.11.2024  
Revised: 18.03.2025  
Accepted: 02.05.2025  
Online First: 12.05.2025

## Literature Review and Research Methodology

While the postmodern approach is a critique of methodology, it is also a critical theory. In this sense, the study opens itself to both the critical and postmodern approaches. Therefore, this study benefits from thinkers who have utilized the methodologies and theories of these approaches. One of these is Derrida (1972), who unlike the other thinkers, developed a deconstruction method as a text-reading strategy. Deconstruction focuses on demonstrating the arbitrariness and groundlessness of the functioning of the dominant logical thinking that established tradition within the genetic structure of Western philosophy (Rutli, 2016, p. 52). To show that a piece of knowledge is not definitive, the reader analyzes the text, deconstructs the structure within the text, identifies the dominant thought in the text, and continues to read until they can demonstrate this thought to be invalid. This study applies Derrida's method of deconstruction as its method.

While the discipline of accounting is accepted as falling under the umbrella of social sciences, it is observed to predominantly embrace positivism. However, definitions related to accounting also incorporate terms such as arithmetic philosophy, art, communication, history, and culture, which highlight the contradictions within the mainstream methodological approaches (Şan, 2019, p. 98). The dominance of the positivist approach has led to the influential presence of deontological theories in the field of ethics that have shaped the discussion of ethics in accounting within the framework of deontological ethical theories (Everett et al., 2005, p. 419). In this context, the most cited ethical studies in the field of accounting ethics have been emphasized to revolve around professional ethical principles. Furthermore, they Everett et al. noted traditional accounting studies to have implicitly adopted perspectives that provide benefits. Noreen (1988) indicated that individuals adhere to ethical rules with the expectation that others will also follow those rules. This clearly demonstrates accounting ethics to be fundamentally utilitarian. Outside the mainstream, studies are found to have also underscored the importance of ethics in accounting and to have focused on virtue ethics (Libby & Thorne, 2004; Melé, 2005; Shearer, 2002).

While these studies did emphasize the need to exhibit virtuous behavior, they also stated that behaviors can change according to market developments. When examining studies conducted in Türkiye, Demir and Sarısoy (2017, p. 430) analyzed research conducted in the field of accounting ethics between 2006-2015 and found the majority of ethical studies on accounting to have measured the perceptions of accounting professionals and of students taking accounting courses. Dik-

göz and Erserim's (2022, p. 551) findings further corroborate this, with the most frequently used technique in studies related to ethics evidently being the survey technique and nearly all studies that used this technique having also measured the perceptions of accounting professionals and students taking accounting courses. While these studies were focused on a specific field, they did not question the foundations of ethical principles.

## Findings and Results

This study has used the deconstruction approach to analyze and critically evaluate each of the principles of professional ethics. During the analyses, the study first shares the texts related to the standards before using opposing findings to deconstruct the structure of the text.

### Integrity

An accounting professional is obliged to adhere to the principle of integrity, which requires being open, accurate, and reliable in all professional and business relationships (TÜRMOB, 2020, Section 110).

Spencer and Brivot (2011) characterized the ethical accountant in their studies as someone who is independent, truthful, brave enough to speak the truth to power, and a person who works hard for the public interest without seeking personal gain. Meanwhile, Köse and Aldemir's (2018) study on accounting professionals found integrity to be the lowest value in the ranking of values influencing the formation and development of professional ethics and adherence to laws to rank highest. This is thought to be indicative of obedience to authority. Conversely, the low rating for the principle of integrity suggests that compliance with the law may stem from a desire to appear to comply rather than a genuine understanding based on integrity.

### Objectivity

The principle of objectivity is expressed as follows: "The accounting professional must adhere to the principle of objectivity, which requires them to not allow biases, conflicts of interest, or the misuse of others' influence to affect their professional judgments and decisions related to their profession or work" (TÜRMOB, 2020, Section 110).

Accounting is merely a representation of reality, and this representation can be interpreted in various ways depending on the individuals producing it (Alexandru, 2017, p. 100). Therefore, the existence of true neutrality is difficult to attain, as reflected in several global scandals such as Enron and Worldcom (Ravenscroft & Williams, 2005). In Türkiye, some accounting professionals lack sufficient knowledge about how professional ethics emerged. In this regard, Çağlar's (2019, p. 46) study found a significant percentage of accounting professionals to be unaware of the reasons behind the emergence of professional ethics, attributing it to accounting scandals in particular. Additionally, Kartal and Yücel (2014) concluded law to have very little influence on the professional ethics demonstrated in accounting offices. They also indicated being unable to arrive at a definitive conclusion regarding adherence to the principle of objectivity based on the responses they received related to whether or not the principle is being followed. Furthermore, the low results regarding adherence to the principles of professional competence and diligence may suggest that the principle of objectivity is not fully understood.

### **Professional Competence and Diligence**

The principle of professional competence and diligence requires accounting professionals to provide high-standard services while fulfilling their professional responsibilities through their knowledge, skills, and attitudes. (TÜRMOB, 2020, Section 110).

Gür (2018, p. 390) noted the majority of accounting professionals to lack knowledge about the legislation. Sayım and Usman's (2016) study indicated accounting professionals to not perceive ethical issues not involving fee schedules to be general ethical concerns. This suggests certified public accountants (CPAs) to not prioritize the standard of professional competence and diligence (p. 144).

Large-scale companies predominantly utilize programs based on system, application, and processing Systemanalyse Programmentwicklung (SAP) and Enterprise Resource Planning (ERP). Due to these programs being key rather than account-based, they do not demand significant accounting knowledge. The role of the accountant primarily consists of entering data or verifying pre-registrations automatically generated by the system. Consequently, very limited areas are found in which professionals can utilize their competencies. Despite this, accounting departments in large firms still require employees to possess a CPA credential. However, the areas where employees can apply this knowledge are quite limited. In this context, the principle of professional diligence and competence appears to be justifiable in a

manner that aligns with maximizing the self-interests of accounting professionals or businesses.

### **Confidentiality**

The principle of confidentiality comprehensively explains the obligation accounting professionals have to protecting the confidentiality of information obtained within the framework of their professional responsibilities (TÜRMOB, 2020, Section 110).

Yalçın (2020, p. 8) discussed an incident involving Brian Sweet, a former Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) employee and later a partner at Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG) who unlawfully disclosed confidential information from the PCAOB on January 22, 2018 in an attempt to benefit both KPMG and himself while violating the PCAOB's ethical standards concerning non-public information. According to information from the Securities Exchange Commission (SEC) investigation file regarding this incident, Sweet, who served as an associate director on the PCAOB's inspection team in 2014-2015, had taken confidential information with him when he left to work for KPMG (SEC, 2022). Yalçın (2020, p. 15) further noted that the most disturbing aspect of KPMG's violations was that they were carried out under the leadership of the highest-level executives in the auditing department.

Due to all decisions being shaped around modernity, even authorized individuals in the accounting field appear to behave pragmatically, characterizing this behavior as a rationality. In a structure where the tools of modernity so significantly determine all business practices and are deeply rooted in institutions, the fact that accounting professionals share financial secrets about their clients with other firms is not uncommon, given that doing so could generate significant financial benefits.

### **Professional Behavior**

The principle of professional behavior is defined as follows: "An accounting professional is obliged to avoid any behavior and conduct that they know or should know would violate relevant regulations and damage the profession's reputation" (TÜRMOB, 2020, Section 110).

In the United States of America, authorities discovered that auditors working at Ernst and Young, a Big Four auditing firm, were sending or receiving answer

keys related to the CPA ethics exam over a four-year period between 2017-2021. A similar situation occurred in 2019 involving auditors at KPMG, resulting in KPMG paying a fine of \$50 million (SEC, 2019). These incidents serve as evidence that even employees of the most trusted firms in the accounting sector do not adhere to professional behavior. Tesco is one of the largest retailers in the UK and disclosed in 2014 that it had misstated its financial statements (Mohapatra & Kumar, 2021, p. 428).

Similar situations have also been observed in Türkiye. Bayraktar's (2007, p. 127) master's thesis titled "Accounting Fraud in Turkey" found the most common fraudulent activities highlighted in the Council of State rulings to have involved the use of fake documents and exclusion of revenue from records and declarations. However, after the accounting scandals of the early 2000s, the IFAC made new regulations regarding ethical rules, which saw legal sanctions increase in many countries. These measures have not succeeded in preventing accounting fraud. Based on these observations, accounting practitioners and decision-makers can be concluded to apparently not prioritize ethical concerns. Evaluations indicate the existence of ethical principles to only have a limited reflection on professionals' ethical behavior.

This review suggests the focus to have shifted toward mere compliance with ethical principles rather than fostering ethical behavior in the accounting field. The examined principles have been observed to not serve the purpose of promoting ethics and to be able to be violated when professionals have the opportunity. The meaning of what ethics are and what they stand for seems to have been lost on professionals and to have been transformed into a mechanism that merely appears to comply with ethical rules in order to gain approval in the professional domain.

In this regard, this study argues that an ethical understanding based on responsibility rather than obligation should be brought to the forefront in societies, emphasizing human morality. Having studies that prioritize context, actively question ethical rules, and evaluate them in a flexible manner instead of relying solely on rigid ethical norms governed by standards is believed to be able to contribute positively to the field.

## Kaynakça

- Akerlof, G. A., Shiller, R. J. (2009). *Animal spirits*. Princeton University Press.
- Alexandru, G. C. (2017). Accounting information between objectivity and subjectivism. *Annals of the Constantin Brâncuși University of Târgu Jiu, Economy Series*. Special Issue, Volume II, 96-101.
- Andrew, J., Baker, M. (2020). The radical potential of leaks in the shadow accounting project: The case of US oil interests in Nigeria. *Accounting Organizations and Society*, (82), 1-14. doi.org/10.1016/j.aos.2019.101101.
- Armstrong, M. B., Ketz, J. E., Owsen, D. (2003). Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior. *Journal of Accounting Education*, 21(1), 1-16.
- Avery, H. G. (1953). Accounting as a language. *The Accounting Review*, 28(1), 83-87.
- Baud, C., Brivot, M., Himick, D. (2021). Accounting ethics and the fragmentation of value. *Journal of Business Ethics*, Springer, vol. 168(2), 373-387.
- Baudrillard, J. (2011). *Çaresiz stratejiler*. O. Adanır (Çev.), Boğaziçi Üniversitesi Yayınları. (İlk yayınlanma tarihi 1983).
- Baudrillard, J. (2016). *Simülakrlar ve Simülasyon*. O. Adanır, (Çev.), Doğu Batı Yayınları. (İlk yayınlanma tarihi 1981).
- Bayraktar, A. (2007). *Türkiye’de muhasebe hileleri tarihi*. [Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü].
- Bozçalı, E. (2023). *Meslek mensuplarının genel iş etiği düzeyleri ile meslektaşlarının muhasebe meslek etiğine yönelik tutumlarına ilişkin algıları arasındaki ilişkiler*. [Yüksek Lisans Tezi, Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü].
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., Neilson, L. C. (2017). Professional accountants identity formation: An integrative framework. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 225-238.
- Çağlar, D. (2019). *Muhasebe meslek etiğinin algılanma düzeyi Karabük ili örneği*. [Yüksek Lisans Tezi, Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü].
- Chua, W. F. (1986). Radical development in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601-632.
- Çabuk, A., İşgüden, B. (2006). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri. *Bahkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(16), 59-86.
- Derrida, J. (2014). *Gramatoloji*. İ. Birkan (Çev.), Bilgesu Yayınları. (İlk yayınlanma tarihi 1967).
- Derrida, J. (2008). *Çile*. Kabalcı Yayınevi. (İlk yayınlanma tarihi 1976).

- Derrida, J. (1972). *La dissémination*. Seuil.
- Demir, Ç., Sarısoy, Ö. (2017). Accounting ethics research in Turkey: A literature review. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (2), 415-438.
- Dikgöz, B., Erserim, A. (2022). Türkiye muhasebe yazınında etik: Metodolojik ve bağlamsal bir değerlendirme. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 14(1), 544-557.
- Erserim, A. (2016). Intellectual structure of accounting research: A historical review on the journal of accounting organization society. *Accounting and Finance Research*, 5(2) doi:10.5430/afr.v5n2p1.
- Everett, J., Green, D., Neu, D. (Mayıs, 2005). Independence, objectivity and the Canadian accounting profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(4), 415-440.
- Guo, K. H. (2015). The institutionalization of commercialism in the accounting profession: An identity-experimentation perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 99-117.
- Gür, E. (2018). Muhasebe meslek etiği. *Adam Akademi*, 8/2, 371-407.
- Feyerabend, P. (2017). *Özgür bir toplumda bilim*. A. Kardam (Çev.), Ayrıntı Yayınları. (İlk yayınlanma tarihi 1987).
- Foucault, M. (2007). *Cinselliğin tarihi*. H. U. Tanrıover (Çev.), Ayrıntı Yayınları. (İlk yayınlanma tarihi 1976).
- Fidan, E. M., Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe meslek mensubu adaylarının etik algıları: İstanbul ili örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (64), 111-130.
- Francis, J. R. (1990). After virtue? Accounting as a moral and discursive practice. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 3(3), 5-17.
- Hürriyet Gazetesi, <https://www.hurriyet.com.tr/ik/denetim-sektoru-disini-sikan-rakata-eriyor-19631950>, erişim tarihi: 14.05.2022.
- <https://www.hurriyet.com.tr/gundem/balina-operasyonu-davasinda-karar-9147515>, erişim tarihi: 13.07. 2024.
- Kındırğa, B. (2024). *Muhasebe meslek etiği ve davranışsal muhasebe üzerine muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir araştırma: Ağrı ili örneği*. [Yüksek Lisans Tezi, Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü].
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik: Afyonkarahisar'da muhasebeciler üzerine bir araştırma*. [Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü].
- Köse, E., Aldemir, M. E. (2018). Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten sebepler üzerine bir araştırma: Kırıkkale örneği. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 2(1), 35-45. doi:10.29228/ijbemp.6698.

- Libby, T., Thorne, L. (2004). The identification and categorization of auditors virtues. *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 479-498.
- Melé, D. (2005). Ethical education in accounting: Integrating rules, values and virtues. *Journal of Business Ethics*, 57(1), 97-109.
- Mintz, S. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education*, 10(2), 247 -267.
- Mintz, S. (1996). Aristotelian virtue and business ethics education. *Journal of Business Ethics*, 15(8), 827-838.
- Mohapatra, P., Kumar M. V. N. (Ekim, 2021). Accounting scandal at tesco. *The IUP Journal of Accounting Research and Audit*, 20(4), 428-449.
- Möllers, M. J. T. (2021). The wirecard accounting scandal in Germany, and how the financial industry failed to spot it. *International Lawyer*, 54(3), 325-360.
- Nalbantoğlu, H. Ü. (yıl?). *Araştırmalar bilim, kültür, üniversite*. İletişim Yayınları.
- Newyorkpost. <https://nypost-com.cdn.ampproject.org/c/s/nypost.com/2022/06/28/ern-st-young-to-pay-100m-fine-after-admitting-workers-cheated-on-cpaethicsexams/amp/>, erişim tarihi:10.07.2022.
- Neu, D., Friesen, C., Everett, J. (2003). The changing internal market for ethical discourses in the Canadian ca profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(1), 70-103.
- Noreen, E. (1988). The economics of ethics: A new perspective on agency theory. *Accounting, Organizations and Society*, 13(4), 359-369.
- Özen, Ş. (2000). Türk yönetim/organizasyon yazınında yöntem sorunu: Kongre bildirileri üzerine bir inceleme. *DAÜ Turizm Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 89-118.
- Palliam, R. (2011). Accounting for false objectivity. *Journal of Finance, Accounting and Management*, 2(2), 1-11.
- Press, E., Beneish, M. D. (1993, Nisan). Costs of technical violation of accounting-based debt covenants. *The Accounting Review*, 68(2), 233-257.
- Picard, C. F., Durocher, S., Gendron, Y. (2014). From meticulous professionals to superheroes of the business world: A historical portrait of a cultural change in the field of accountancy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(1), 73-118.
- Ravenscroft, S., Williams, P. F. (Haziran, 2005). Rules, rogues, and risk assessors: Academic responses to enron and other accounting scandals. *European Accounting Review*.14 (2), 363-372
- Rutli, E. E. (2016). Derrida'nın yapısökümü. *Temaşa*, Sayı 5, 49-68.
- Rorty, R., Engle, P. (2007). *What's the use of truth?*. Columbia University Press.

- Samsonova-Taddei, A., Siddiqui, J. (2016). Regulation and the promotion of audit ethics: Analysis of the content of the EU's policy. *Journal of Business Ethics*, 139(1), 183–195.
- Satish, D. (2021) Toshiba's accounting scandal: A spotlight on Japan inc's corporate governance. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 20(4), 539-546.
- Sayım, F., Usman, Ö. (2016). Etik kavramı ve muhasebe meslek mensuplarında etik algısı-Yalova örneği. *Maliye Dergisi*, Sayı 170, 131- 146.
- Schweiker, W. (1993). Accounting for ourselves: Accounting practice and the discourse of ethics. *Accounting, Organizations and Society*, 18(2/3), 231-252.
- Shearer, T. (2002). Ethics and accountability: From the for-itself to the for-the-other. *Accounting, Organizations and Society*, 27(6), 541–574.
- Selimoğlu, K. S., Tiğre, M. (Ocak, 2021). Muhasebe mesleğinde bağımsızlık standardı ile bütünleştirilmiş yeni etik kuralların uluslararası ve ulusal karşılaştırmalı analizi (IFAC-KGK-TÜRMOB). *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1), 21-36.
- Sterling, R. R. (1975). Toward a science of accounting. *Financial Analysts Journal*, 31(5), 28-36, doi:10.2469/faj.v31.n5.28.
- Sutherland, D. (1998). Sabotaging Kyoto by privatizing compliance. *Earth Island*, 13 (2), 31-32.
- Şan, B. F. (2019). *Toplumsal bir gerçeklik olarak muhasebe alanına postmodern bir yaklaşım: Gerçeğe uygun değer kavramı üzerine bir değerlendirme*. [Doktora Tezi, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü].
- TÜRMOB. (2020) *Muhasebe meslek mensupları için uluslararası etik kurallar el kitabı*. <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2021/10/meslek-mensubu-uluslararası-etik-kurallar-2020.pdf>, erişim tarihi:05.11.2024.
- TÜRMOB. <https://www.turmob.org.tr/>, erişim tarihi:14.10.2024.
- West, A. (2018). After virtue and accounting ethics. *Journal of Business Ethics*, 148(1), 21-36.
- Yalçın, N. (2020). KPMG vak'ası: PCAOB verilerinin yasadışı kullanımı ve eğitim sınavlarında hile yapılması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 1-19.
- Yücel, R., Kartal, C. (2014). Muhasebecilerin mesleki uygulamalarındaki etik algılarına ilişkin bir araştırma. *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(2), 123-148.