



**T.C.**

**ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA ETİK  
ALGILAMAYA YÖNELİK ARAŞTIRMA**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**AYŞE ÖZÇELİK**

**İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**ANKARA 2020**

T.C.

ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA ETİK ALGILAMAYA  
YÖNELİK ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**AYŞE ÖZÇELİK**

İŞLETME ANA BİLİM DALI

TEZ DANIŞMANI

**PROF. DR. ALİ İHSAN AKGÜN**

ANKARA, 2020

## ONAY SAYFASI

Ayşe Özçelik tarafından hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Algılamaya Yönelik Araştırma” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri tarafından oy çokluğu ile Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İŞLETME Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvan Adı Soyadı	Kurumu	İmza
Danışman Prof. Dr Ali Ihsan AKGÜN	AYBU İŞLETME	
Jüri Üyesi Prof Dr Rafet AKTAŞ	AYBU İŞLETME	
Jüri Üyesi Prof Dr Mahmut YAVAŞI	ANKARA SOSYAL BİLİMLERÜNİVERSİTESİ TİCARET HUKUKU	

**Tez Savunma Tarihi: 20/12/2019**

Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İŞLETME Anabilim Dalı’nda Yüksek Lisans tezi olması için şartları yerine getirdiğini onaylıyorum.

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

Ünvan Ad Soyad

**Doç Dr. Seyfullah YILDIRIM**

## İNTİHAL SAYFASI

Bu tez içerisindeki bütün bilgilerin akademik kurallar ve etik davranış çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu beyan ederim. Ayrıca bu kurallar ve davranışların gerektirdiği gibi bu çalışmada orijinal olmayan her tür kaynak ve sonuçlara tam olarak atıf ve referans yaptığımı da beyan ederim; aksi takdirde tüm yasal sorumluluğu kabul ediyorum.

**Adı Soyadı: Ayşe ÖZÇELİK**

**İmza**

# İTHAF

Annem Münire Özçelik, Babam Mustafa Özçelik, Abim Bünyamin Özçelik'e ithaf ediyorum.



## TEŐEKKÜR

Yazar danıőmanım olan Prof. Dr. Ali İhsan AKGÜN hocama tüm araştırma boyunca rehberlik ettiği için, tavsiyeleri ve tenkitleri için sonsuz teőekkürler ve őükranlarımı sunarım.



## ÖZET

### MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA ETİK ALGILAMAYA YÖNELİK ARAŞTIRMA

ÖZÇELİK, AYŞE

YÜKSEK LİSANS, İŞLETME BÖLÜMÜ

TEZ YÖNETİCİSİ: PROF. DR. ALİ İHSAN AKGÜN

ŞUBAT 2020, 97 sayfa

Bu çalışma Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinde sergiledikleri tutum ve davranışlarını etik açıdan analiz eder. Muhasebenin genel kavramsal tanımı yapılmış olup muhasebecinin topluma olan sorumluluğu detaylı bir şekilde incelenmektedir. Başlıca bulgumuz muhasebe meslek mensuplarının etik olması için gereken en önemli unsur haksız rekabeti önleyebilmektir.

**Anahtar kelimeler:** etik, muhasebe, muhasebe meslek etiği

## **ABSTRACT**

This study analyzes ethical attitudes and behaviors of certified accountants. The general conceptual definition of accounting is made and it examines the accountant's responsibility to society in details. Our main finding is that the most important element for the professional accountants are to be ethical and prevent unfair competition.

**Key words:** accountant, accounting professional ethic, ethic

# İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER .....	iii
KISALTMALAR .....	vii
TABLO LİSTESİ.....	ix
GİRİŞ .....	1
BİRİNCİ BÖLÜM .....	4
1. MUHASEBE NEDİR VE KAPSAMI.....	4
1.1. Muhasebe Mesleği İle İlgili Kanun .....	6
1.2. Muhasebenin Temel Kavramları .....	9
1.3. Muhasebe Mesleği Nedir.....	11
1.4. Muhasebe Meslek Mensubu .....	12
1.4.1. VUK'a Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	13
1.4.2. SMMM Mesleki Sorumluluk Sigortası.....	13
1.4.3. Muhasebe Meslek Mensubunun Sorumlulukları .....	14
1.5. Muhasebenin İşletme Açısından Değerlendirilmesi.....	16
1.6. Muhasebe Sistemi.....	17
1.7. Muhasebe Meslek Etiği .....	17

1.7.1. Etik Kavramının Eğitim ile Sağlanması .....	20
1.7.2. Muhasebe Meslek Etiği Eğitiminin Amaçları .....	22
1.7.3. Muhasebe Mesleğinde Etik Kavramının Önemi.....	22
1.7.4. Muhasebe Mesleğinde Muhasebe Etiği .....	23
1.7.5. Muhasebe Mesleğinde Etik Kavrama Yönelik Yaklaşımlar.....	25
1.7.6. Muhasebe Meslek Mensubunun Etik Olması Açısından Sahip Olması Gereken Nitelikler.....	29
1.7.7. TÜRMOB'a Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik .....	30
İKİNCİ BÖLÜM.....	40
2. ETİK TANIMI.....	40
2.1. Kamu Görevlileri Etik Kurulu.....	40
2.2. Etik Kavramının Topluma Yansıması .....	42
2.3. Etik Kavramını İlişkilendirilen Diğer Kavramlar.....	43
2.3.1. Etik Kavramı ve Ahlak Kavramı İlişkisi .....	43
2.3.2. Etik Kavramı ve Kültür Kavramı İlişkisi.....	44
2.3.3. Etik Kavramı ve Etik İklimi Kavramı İlişkisi.....	44
2.4. Etik Kavramı ve Diğer Sosyal Bilim Dallarına İle İlişkisi .....	45
2.4.1. Etik Kavramı ve Hukuk Kavramı .....	45
2.4.2. Etik Kavramı ve Stratejik Yönetim Kavramı .....	45
2.4.3. Etik Kavramı ve İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramı .....	45
2.4.4. Etik Kavramı ve Felsefe Bilimi .....	46

2.5. Etik Kavramının Temelini Oluşturan Bazı Yaklaşımlar .....	46
2.5.1. Faydacılık Yaklaşımı .....	46
2.5.2. Adalet Yaklaşımı .....	46
2.5.3. Haklar Yaklaşımı .....	47
2.5.4. Bireyci Yaklaşım .....	47
2.6. İş Etiği Ve İşletme Etiği .....	48
2.6.1. İşletme Etiği.....	48
2.6.2. İşletmelerde Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranış Nedenleri .....	49
2.7. Meslek Etiği .....	52
2.7.1. Meslek Etiğinin Topluma Yansıması .....	53
2.7.2. Meslek Etiğinde Etik Çıkmazlar.....	54
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM .....	56
3. DÜNYA STANDARTLARINDA MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK ETİK UYGULAMALAR .....	56
3.1. Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğini Düzenlemeye Yönelik Çalışmalar .....	56
3.2. Uluslararası Alanda Muhasebe Mesleğine Yönelik Meslek Etiği Kuralları Bütünü .....	57
3.2.1. AICPA'ya Göre Meslek Etiği.....	57
3.2.2. IFAC'a göre Meslek Etiğine Yönelik Kurallar.....	61
3.2.3. Türkiye'de Muhasebe Mesleğine Yönelik Meslek Etiği Kuralları.....	62
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	73

4. ANKARA İLİ SINCAN İLÇESİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK ARAŞTIRMA .....	73
4.1. Araştırma ve Örneklem .....	73
4.2. Veri Toplama Aracı ve Analizi .....	74
4.3. Bulgular .....	75
SONUÇ .....	86
KAYNAKÇA .....	88



## KISALTMALAR

a.g.e : Adı geçen eser

a.g.m : Adı geçen makale

a.g.t : Adı geçen tebliğ

A.Ş. : Anonim Şirket

AICPA : Amerikan Institute of Certified Public Accountants: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri

Ar-Ge : Araştırma Geliştirme

ASMMO : Ankara Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası

CPA : Certified Public Accountants: Sertifikalı Kamu Muhasebecileri

Çev : Çeviren

Ed : Editör

FMAC : Financial Management Advisory Council: Finansal ve Yönetim Muhasebesi Konseyi

IES : International Education Standarts: Uluslararası Eğitim Standartları

IFAC : International Federation of Accountants: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

- IMA : Institute of Management Accountants: Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- İİBF : İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
- İMKB : İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
- İSMMMO : İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
- LTD : Limited Şirketi
- MÖDAV : Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
- No : Numara
- S : Sayı
- s : Sayfa
- SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
- TEDMER : Türkiye Etik Merkezi
- TESMER : Temel Eğitim Staj Merkezi
- TMUD : Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
- TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası
- YMM : Yeminli Mali Müşavir
- y.y. : Yüzyıl

## TABLO LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Türkiye ve Amerika muhasebe örgütlerinin ilkeler doğrultusunda karşılaştırılması .....	60
<b>Tablo 2.</b> Türkiye Muhasebe Örgütleri Yasası Kuralları ile Amerika Muhasebe Örgütünün Etik Yasaları Kurallarının Tablo da gösterilmesi.....	60
<b>Tablo 3.</b> Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslar Arası Örgüt Kuralları .....	61
<b>Tablo 4.</b> Ankara ve Sincan da Faaliyet Sürdüren Meslek Mensubu İstatistikleri .....	73
<b>Tablo 5.</b> Katılımcıların İlk Bölümde Bulunan Demografik Özellikleri .....	75
<b>Tablo 6.</b> Katılımcıların buldukları işletmenin mükellef yüzdeleri bar görünümü.....	76
<b>Tablo 7.</b> Ankete katılan meslek mensuplarının ikinci bölüm soruları frekans yüzdeleri .....	76
<b>Tablo 8.</b> One Way Anova Testi Çeşitli Muhasebe Alanlarında Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Faktör Olduğu Bağımlı Değişkenlerin Haksız Rekabette Meslek Örgütü Yetersizdir ve Meslek Örgütü Etik Dışı Davranan Meslek Mensuplarını Meslek Dışına Atar İlişkisi.....	82
<b>Tablo 9.</b> Haksız rekabet ile mücadele meslek örgütü yetersizdir ile Muhasebe mesleğinin çeşitli iş kollarında çalışan meslek mensupları arasında Significant değeri .....	83
<b>Tablo 10.</b> Haksız Rekabet İle Mücadelede Meslek Örgütü Yetersizdir Bağımlı Değişkeni İle Faktör Mesleğiniz Nedir Arasındaki İlişkinin Plot Gösterimi .....	84
<b>Tablo 11.</b> Meslek Örgütü Etik Dışı Davranan Meslek Mensubunu Meslek Dışına Atar Bağımlı Değişkeni İle Mesleğiniz Nedir Faktörü İle Arasındaki İlişkinin Plot Gösterimi .....	85

## GİRİŞ

Çalışmamızın temeli, küreselleşen günümüz dünyasında muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik kavramının yadsınamaz bir unsur olması hususundan hareketle; ekonomik anlamda şeffaflığın ön plana çıkması ile teknolojinin ilerlemesi sonucu bilgilere kolay erişim sağlanmakta iken ve bu erişimin meslek mensuplarına kolaylık sağlar iken bir taraftan da teknolojik gelişmelerin kötüye kullanılması sonucu muhasebe skandallarını beraberinde getirmiş olmasıdır. Bu dinamiklerden dolayı muhasebe meslek mensuplarının etik ve ahlak kavramını içselleştirmesi ve özümsemesi hususu önem ve arz teşkil etmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki hayatı; ekonomi sektöründe bulunması ve faaliyetlerinin tüm topluma iktisadi olarak yansımaları mesleki sorumluluklarını yerine getirme hususunda önemlidir. Mesleki faaliyet sonuçları; gerçek ve tüzel kişiler, işletmeler ve bilgi kullanıcıları gibi toplumun ekonomik anlamda tüm alanına konjüktürel olarak yayılmaktadır. Bu hususlar dikkate alındığında meslek mensubunun; doğru, dürüst, tarafsız ve güvenilir olması beklenmektedir.

Türkiye de TURMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) gibi meslek kuruluşları mesleki faaliyetler açısından yönetmelik çıkarmaktadır ve etik kurallar belirlemek ile birlikte uyulmasını da şart koşmaktadır. Ancak hangi şekilde uyulduğu ve farkındalık yarattığı hususunda somut bir bilgi bulunamadığından tezimizin ana konusunun temelini oluşturmaktadır.

Tezin ilk bölümünü Muhasebeci Kimdir, Muhasebe Nedir, Muhasebe Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etiklik gibi kavramlara açıklık getirilmiş olup ve 'Muhasebe Meslek Etiğinde Yaklaşımlara' yer verilmiştir. Muhasebe meslek

mensuplarının etik açıdan bulunması gereken niteliklere yer verilmiştir. Meslek Etiği, İşletme Etiği gibi alanlarda nasıl bir eylemde bulunulmalı, kararlar verilmeli, bu alanlarda ne gibi etik ikilemler ortaya çıkar ve çözümler ne olmalı gibi sorunlara değinilmiştir. İşletme sahipleri ayrı etik iklim de kalmaktadır, çalışanlar ayrı etik ikilemlerde kalmaktadır. Bu etik ikilemlerin sebepleri, meydana getiren sorunları ele almaya çalışılmıştır

Tezin ikinci bölümünde etik tanımı yaparak, geniş kapsamlı bir etik kavramı çerçevesi oluşturulmuştur. Etik kavramına baktığımızda ise tarihsel sürecinin uzun olduğu gözlemlenmektedir ve etki alanının kapsamlı olduğunu insanlığın ahlaki eylemlerden sonucu çıkan toplumsal çıkmazlara çözüm yolları bulunmasına toplumun refahının artmasını sağladığı ortaya çıkmaktadır. Etik kavramının diğer sosyal kavramlar (hukuk, ahlak, insan kaynakları gibi) ile ilişkisini ele aldığımızda birbirlerini tamamladıkları görülmektedir ve genel bir çerçeve çizmeye çalışılmıştır. Teoriler bakımından etik kavramına açıklık getirilmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde ise Türkiyede ve Dünyada muhasebe meslek mensuplarının etik açıdan uygunluğu için yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

Tezin dördüncü bölümünde ise çalışmamızda araştırmamıza konu olan muhasebe meslek etiği; Ankara'nın Sincan ilçesinde mesleki faaliyetlerini sürdüren Serbest Muhasebeciler, Serbest Mali Müşavirler ve Stajyer Mali Müşavirler ile anket çalışması yapılmıştır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik olması 'neden önemlidir' diye düşündüğümüzde toplumsal ekonomik faaliyetleri derinden etkilediği için önemlidir.

Ülkenin ekonomik olarak refahı açısından muhasebe meslek mensuplarının yaptığı eylemler etik olmalıdır. Etik olmak mesleğe bir katkıdır ve marka değerini arttırmaktadır. Etik açıdan donanımlı bir muhasebe meslek mensubu erdemli ve onurludur. Bunun yanında etik kavramını idrak etmiş bir meslek mensubu; ahlaki olgunluğunu geliştirmiş, mesleğini üst düzeylere çıkarmış bir meslek mensubu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında etik olmayan meslek mensubunun karşılaşacağı olaylar; meslekten atılma, disiplin cezası gibi yaptırımlar ile

karşılaşacak, mesleğine kötü örnek oluşturacak, kişisel çıkarlarını ön plana çıkaracaktır ve mesleğin güvenilirliğini ve saygınlığını azaltacaktır.

Meslek etik kurulları, hukukun yarattığı boşluğa bir çözüm olarak karşımıza çıkmaktadır. Hukuka uygunluk tek başına yeterli değildir, etik kavramı eylemlerin doğru ve ahlaki uygulanması açısından gereklidir.



## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. MUHASEBE NEDİR VE KAPSAMI

Muhasebe kelimesi Arapça kökenli olup 'hesaplaşma', 'muhasebe işleri ile uğraşma', 'hesapların bütünü' gibi anlamlara gelmektedir. (sozluk.gov.tr21.06.2019)

Muhasebe bir bilim dalı olup kapsamı ve etki alanı çok geniştir ve muhasebe bilimi; toplum açısından, iktisadi açıdan, bilimsel açıdan, sayısal işlem açıdan ve tümlem açıdan tanımlanabilmektedir. (Karacan, 2014:60);

- Bilimsel Açıdan Muhasebe Tanımı; Hesapsal işlemleri yapan gerçek kişiler, tüzel kişiler, kurum ve kuruluşların dönemsel ya da anlık hesaplarını yaptığı ve bu hesapları kanıtlanabilir öğeler ile şekil şartına uygun şekilde yapılmasını ifade eder. Bu hesaplamalar denetlenmektedir. Ayrıca muhasebenin; ilkeler, kurallar ve kuramlar gibi dinamikleri vardır.
- Toplum Açısından Muhasebe Tanımı; Toplumun tüm kesimini ekonomik açıdan 'hesap verilebilirlik' durumu etkilemektedir. Toplumun değişen gereksinimlerine göre her çağda muhasebe ele alınmaktadır. Örnek vermek gerekirse Sanayi Devrimi muhasebe uygulamaları ve günümüz Çağdaş muhasebe uygulamaları gibi.
- Sayısal Açıdan Muhasebe Tanımı; Muhasebe sayısal işlemler ile yapılan bir bilimdir ve bu muhasebe kayıtları için Matematik biliminin dört işlemi esas alınmaktadır.

- Tümlen Açıdan Muhasebe Tanımı; Tüm hesapsal kişilerde; işletme,kurum ve kuruluşların dönemsel ya da aylık belgelerinin düzenlenmesi, hesapların tutulması, gibi öğelerinin tümünden oluşmasıdır.
- İktisadi Açıdan Muhasebe Tanımı; Tüm hesapsal kişilerde defterlerin tutulması, kar zarar tablosu, maliyet hesapları, çift yanlı hesap yapılmasını, belgelerin aylık ya da anlık düzenlenmesi hususunu inceleyen bilim dalıdır. Bunun yanında muhasebe meslek mensubu günümüz çağında yalnızca muhasebe tutan meslek erbabı değil aynı zamanda işletme hakkına bilgisine başvurulana, işletme hakkıda karar alınma sürecinde fikir alınan meslek mensubu haline gelmiştir.

Muhasebe; firmalar için mali raporlar içerir ve ilgili birimlere iletilir, bu raporlar şirket içi ya da şirket dışı karar alma sürecinde etkili unsurlardan biridir. (Karacan, 2014:59).

Muhasebe; maliye, finans, işletme ve bankacılık gibi iktisadi alanlarda ülke ekonomisine yön verebilir diyebiliriz. Geçmişimizden bugünüme kadar devletler birçok politika geliştirmiş ve bu politikalar sonucu mali denetim ile ülke ekonomisinin toplumsal refaha ulaşması adına bir çok uygulama yürürlüğe girmiştir. Bu uygulamalar ile hesap verilebilirlik, şeffaflık, dürüstlük gibi ilkelere göre hareket edilmesi amaçlanmıştır. Muhasebe bilimini yakın tarihte ülkemizde ki uygulamalarına yer verdiğimizde Osmanlının son zamanlarından başlayabiliriz.

Osmanlının son zamanları (1850-1925) Tanzimat dönemi ve Cumhuriyet dönemi arasında ilk kez batılı anlamda modern muhasebe uygulamaları başlamıştır. (Çelebiler ve Güvemli, 2013; 45-46).

Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe uygulamalarını ülkede özel sektör olmadığından devlet teşekkülleri ve kitler kullanmış olup hesap verilebilir hale getirilmiştir. Fransız Ticaret kanunundan etkilenilmiştir. (Güvemli, 2000:683-685);

- 1926-1938 yılları arasında ise Alman Ticaret Kanunu kullanılmış kar-zarar hesaplamaları üzerinde durulmuştur.

- 1939-1947 yılları arasında devlet fiyat uygulaması denetimi yapmış ve maliyet muhasebesi ortaya çıkmıştır.
- 1948-1960 yılları arasında ki dönemde 1960'dan itibaren Anglo-Sakson (İngiliz ekolü) muhasebesi etkisi görülmüştür Devlet Planlama Teşkilatı tarafından geliştirilen çalışma bugünkü muhasebe uygulamalarının temelini oluşturmaktadır.
- 1992 yılında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği günümüz Türk muhasebe uygulamalarının çerçevesini çizmektedir.
- 1980 anayasası ile günümüze kadar gelen muhasebe mesleği ve muhasebe meslek odalarını içeren 3568 sayılı Kanun 1989 tarihinde yasa ile güvence altına alınmıştır.

3568 sayılı Kanun ile Serbest Muhasebeciler, Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler olarak 3 grup meslek mensubu sayılmıştır ve bu meslek gruplarını denetlemek için iki ayrı oda kurulmuştur. Bunlar; Mali Müşavirler için SMMM, Yeminli Mali Müşavirler için YMM odalarıdır. SMMM ve YMM odalarının bir üst birimi ve aynı çatı altında toplayan oda ise TÜRMOB'dur.

## **1.1. Muhasebe Mesleği İle İlgili Kanun**

Muhasebe mesleği ile ilgili kanun; 3568 sayılı Kanun'dur, 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiştir ve Resmi Gazetede yayımlandıktan sonra yürürlüğe girmiştir.

Kanunun ilgili maddesine göre kanunun amacı adı altında başlığa göre; 'işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları

düzenlemektir. Birliğin kısa adı TÜRMOB'dur. Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir.' şeklinde tanımlanmıştır.

3568 sayılı Kanununun 2. maddesinde mesleğin konusuna yer verilmiştir. 2. Maddeye göre; 'Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu: 'Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

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

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

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak. Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.' şeklinde sıralanmaktadır.

3568 sayılı Kanununun meslek unvanlarının haksız kullanılması sonucu olacaklar hususu madde 3'de yer verilmiştir. Madde 3'e göre 'Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır. Odalar, yukarıdaki fıkraya aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir.'" ifadesi yer almaktadır.

Muhasebe meslek mensubu unvanlarına sahip olabilmenin genel şartları kanunun ilgili maddesinde madde 4'de verilmiştir. Madde 4'e göre;

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

- b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- d) Türk Ceza Kanununun 53'üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (...) zimmet, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.
- e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak
- f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.”

şeklinde sıralanmaktadır.

Meslek mensubu olmanın genel şartlarına sahip olduktan sonra özel şartlar da gerekmektedir. Bu özel şartlarda eğitim durumu, meslek odası tarafından yapılan sınavda başarılı olmak, sınav sonrası staj görmek gibi şartlara yer verilmiştir.

3568 sayılı Kanunun 5. maddesine göre; ‘Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır.

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.
- b) En az üç yıl staj yapmış olmak.
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı

olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.’

şeklinde ifade edilmiştir.

Muhasebe meslek mensubunun meslekte çalıştırılmayacak olanlar madde 13’de verilmiştir. Bu maddeye göre ‘Meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar.’ ifadesi yer almaktadır.

3568 sayılı Kanunun ilgili maddelerinden çalışmamızda yer alan maddelerine baktığımızda; muhasebe mesleğinin amaçları, mesleğin konusu, muhasebe meslek erbapları unvanları (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) ve bu unvanların haksız kullanımı sonucu Cumhuriyet Savcılığı tahkikatı yaptığını ve odalara bildirdiğini, bunun yanında; meslek mensubu olmanın genel şartları (1 yıldan fazla kasten işlenen suçlara sahip olmak, memurluktan çıkarılmış olmak, Anayasal düzene karşı olan suçlar ve hırsızlık, zimmet gibi suçlar işleyen kişiler SMMM ve YMM olamaz), SMMM olma özel şartları (iktisadi idari bilimler mezunu olmak, sınavdan başarılı olmak, 3 yıl staj eğitimi görmek gibi) gibi hususlara değinilmekte olduğunu görmekteyiz ve Kanun ile muhasebe mesleği korunmaktadır.

3568 sayılı Kanun 52 maddeden oluşmakta ancak çalışmamız içerisinde tüm maddeler yer almamaktadır. 3568 sayılı Kanun muhasebe meslek mensuplarını ve muhasebe ile ilgili diğer gerçek ve tüzel kişilerin hak kaybını önlemektedir. Kanun boşluğu olduğu durumlarda meslek mensupları etik ve ahlaki eylemlerde bulunmalıdırlar.

## **1.2. Muhasebenin Temel Kavramları**

Muhasebenin on iki temel kavramı vardır ve muhasebe meslek mensuplarına mesleki faaliyetleri açısından yol göstermektedir. Bu kavramlar muhasebe meslek mensubunun itinalı, özverili ve dikkatli olması hususunda yararlanabileceği kavramlardır.

Muhasebenin temel kavramlarını sıralarsak; ‘Sosyal Sorumluluk, Kişilik, Dönemsellik, Kişilik, İşletmenin Sürekliliği, Parayla Ölçme, Maliyet Esası, Tarafsızlık ve Belgelendirme, Tutarlılık, Tam Açıklama, İhtiyatlılık, Önemlilik ve Özün Önceliği’ kavramlarıdır.(<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003>; 14.11.2019);

**Sosyal Sorumluluk Kavramı:** Muhasebecinin mesleki faaliyet açısından bir çok ilgili ve kuruluşlara sorumluluğu vardır. Bu sorumlulukları yerine getirirken adil, tarafsız, şeffaf ve kurallara uygun olması beklenmektedir. Mesleki sorumluluk yanında kamu vicdani ve etik değerlerde sorumluluğu kapsamaktadır.

**Kişilik Kavramı:** Hukuk her bir insanı gerçek kişilik ve işletmeleri tüzel kişilik olarak tanımlamaktadır. Muhasebe meslek mensubunun adına iş yaptığı birim işletmelerdir.

**İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** İşletmelerin ömrü sonsuz olduğu için sözleşmede istinası olmayan hallerde işletmenin bitme tarihi olmadığı için işletme sahipleri ölmüş olsa bile işletme iş hayatına devam eder ve işletme varislere geçer.

**Dönemsellik Kavramı:** İşletmenin sonsuz bir ömrü olsa da dönem dönem faaliyetleri olmaktadır. Muhasebe için bu dönem 1 yıldır. Her dönemin kar zarar tablosu farklı olduğu için ona göre işletme gelir gider hesabı yapmaktadır.

**Parayla Ölçme Kavramı:** Muhasebe işletmeyi mali açıdan ele aldığı için parasal bir değerdir. TL ile işlem yapılmaktadır.

**Maliyet Esası Kavramı:** İşletmenin ticari hayatındamal alım satımı gibi işlemler yapılırken katlandığı fedakarlığa maliyet denilmektedir. İşletmenin varlıkları muhasebeleştirirken maliyet hesabı yapılmaktadır. Piyasanın durumuna göre maliyetler değişim gösterebilmektedir.

**Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Muhasebenin bir tarafı kamu olduğu için yapılan her türlü işlem belgelendirilmelidir. Belgeler gerçek ve kayıtların bu gerçeğe göre kayıt alınması gerekmektedir. Bu belgeler; senet, makbuz, fatura, çek gibi.

**Tutarlılık Kavramı:** Bir işletme muhasebe politikalarını bir anda değiştirmemelidir. Her dönem aynı muhasebe yöntemi ile ilerlemelidir. Ancak değiştirilmek istenirse neden değiştirildiği ve sonuçları açıklanmalıdır.

**Tam Açıklama Kavramı:** Muhasebe de bilgiler açık ve net olmalıdır. Bilgi almak isteyen taraf mali tablolardan yeterli ve anlaşılır şekilde bilgi alabilmelidir.

**İhtiyatlılık Kavramı:** İşletmenin satacağı mal ve hizmet sonucu bir sonraki dönemde alacağı para hemen gelir olarak kaydedilmemelidir. Paranın alındığı tarihte kayıt edilmesi gerekir. Muhasebe meslek mensubu dikkatli olmalıdır riskler ticari hayatta her zaman vardır.

**Önemlilik Kavramı:** İşletme küçük hesapları bile kaydetmelidir çünkü bir küçük bilgi tabloların anlaşılabilir yada anlaşılabilir hale getirmektedir.

**Özün Önceliği Kavramı:** Muhasebe kayıtları oluştururken bir işletme öncelikle öze göre işlem yapmalıdır, şekile sonra bakmalıdır. Çünkü bir işletme alacağını tahsil edemiyorsa ve alacağından emin bile olsa özün önceliğinden dolayı şüpheli alacak olduğuna dair kaydetmelidir.

### **1.3. Muhasebe Mesleği Nedir**

Ülkemizde muhasebe mesleğini icra etmek için meslek odasının öngördüğü nitelikleri taşımak gerekmektedir.

Muhasebe mesleği kaliteli ve güncel bilgileri takip etmeli ve muhasebeye yardımcı bilim dallarını öğrenmesi gerekmektedir ve bu bilim dallarından önde gelenleri; hukuk, finans, işletme ve maliyedir. Bilgi ile birlikte uzun bir tecrübe de muhasebe de uzmanlaşma açısından değerlidir. Tecrübe, meslek profesyonelliğini de beraberinde getirir bunun ile birlikte mükellef-muhasebeci arasında sır tutma ve bu sırrı saklama mecburiyeti doğmaktadır ancak hukuka aykırı durumlarda gizlilik ortadan kalkmaktadır (Kutlu, 2008:76).

Muhasebe meslek mensuplarının sorumlulukları tüm ülkeye malolmasından dolayı mesleğin getirdiği görev ve sorumluluklar meslek mensubu için kolay değildir oldukça yorucu olabilmektedir.

Muhasebe meslek mensubu daima dikkatli olması gerekmektedir. Çünkü muhasebe mesleği ciddiye gerektiren bir meslektir. Mükelleflerin muhasebesinin tutulması ülkemizde sorumluluk gerektirir ve devlet kontrolleri ile sağlanır.

#### **1.4. Muhasebe Meslek Mensubu**

Ülkenin ekonomik bütünlüğü içerisinde muhasebe meslek mensubunun iş tanımı içerisinde; işletmeler, sivil toplum kuruluşlar, dernekler, kamu kurumları gibi ilgili birimlerin muhasebelerini tutmak ve muhasebeyi tutarken de izlemesi gereken yolları hukuki çerçeve de yapmak meslek erbaplığı gereklindedir (Özkoç, 2005:111).

Muhasebe meslek mensubu; işletmelere göre mali raporlarını hazırlar, kaydeder ve ulaştırılması gereken evrakları iletmek ile yükümlüdür.

İşletmelerin büyüklüğüne göre meslek erbapları; küçük işletmelerde Serbest Muhasebeci, orta işletmelerde Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve büyük işletmelerde ise Yeminli Mali Müşavir ilgili işletmenin muhasebesini tutar. Örneğin bakkal muhasebesini Serbest Muhasebeci tutar. Ancak son çıkan kanun ile Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır.

Muhasebe mesleğinin en temel özelliği işletmelerin devlete karşı olan vergi yükümlülüğünü yerine getirmesidir ve vergiler devletin önemli gelir kaynakları olduğundan toplumun huzur ve refahını arttırmasından mütevellit şeffaflık içerisinde doğru ve dürüst veriler ile vergiler zamanında ödenir ve vergi ziyayı önlenirse devletin ekonomik refahı artmaktadır. Muhasebe meslek mensubunun görevi, devlete olan sorumluluğunu en iyi şekilde yerine getirmek ve kamu vicdanını sağlamaktır.

Vergi Usul Kanuna göre muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarına yer verilmektedir.

### **1.4.1. VUK'a Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları**

Vergi Usul Kanunu'na göre muhasebe meslek mensupları ile ilgili kanuna göre; 'Vergi beyannamelerininin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulamaya' yer verilmiştir.

'Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.' şeklinde tanımlanmıştır (<https://www.gib.gov.tr/node/85119:25.11.2019>).

VUK'a göre muhasebeciler sorumlu oldukları işletmelerin mali açıdan raporlarını, belgelerini, beyannamelerini vergi dairelerine bildirmek zorundadır. Belgelerde yapılan bir tahribat vergi ziyana sebep olabilmektedir. Bu anlamda muhasebecinin dürüstlük ilkesine bağlılığı, mesleki profesyonelliği ve sorumluluklarının yerine getirmesi ve aksi halde karşılaşılabilecek sonuçları idrak etmesi gerekmektedir. VUK ve 3568 sayılı Kanuna göre suç teşkileden durumlarda muhasebe meslek mensubu, ilgili birimler tarafından yaptırım uygulanmaktadır. Bu yaptırımlar, muhasebe meslek mensubunun meslekten çıkarılmasına, TCK'da yargılanmasına neden olabilmektedir.

### **1.4.2. SMMM Mesleki Sorumluluk Sigortası**

Mesleki sorumluluk sigortası; meslek mensubunun mesleki faaliyetlerinden dolayı üstlendiği sorumlulukların hata yada uğranılan haksızlık sonucu tazmini için güvence sağladığı sigortalardandır.

SMMM'ler 3568 sayılı Kanun gereği yasal yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır. SMMM'lerin yasal sorumlulukları; defter tutma, kar-zarar tablosu gibi muhasebe sistemi ile ilgili işletmenin mali işlerini düzenlemek, denetlemek, raporlamak ve müşavirlik yapmaktır.

Mali müşavirlerin mesleki sorumluluk sigortası yapmaları ile haksız yere açılan bir davada policede bulunan limitler dahilinde savunma için avukat ücretleri gibi masraflar sigorta şirketi tarafından karşılanmaktadır.

Mesleki sorumluluk sigortası mali müşavirlik gibi mesleklerde zorunlu değildir, serbest bırakılmıştır ancak günümüz çağdaş dünyasında yapılması gereklidir zira mali müşavirlerin kendisini rahat ve güvence altında hissetmesini sağlamaktadır.

Mali müşavirlik sigortasında poliçe dışında kalan durumlar vardır ki bu tez çalışmamızın da temelini oluşturmaktadır. Etik olmayan davranışlarda bulunmak, kasıtlı hareketlerden doğan zararlar, mali müşavirlerin uyuşturucu, alkol etkisinde iken yaptıkları eylem sonucu doğan zararlar sigorta kapsamına girmemektedir. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130526-3.htm>11.11.2019).

VUK'a ve 3568 sayılı Kanuna göre müteselsilen sorumlu olan mali müşavirler; gecikme zammı, idari para cezaları ve vergi cezası gibi maddelerin limiti tanzimi poliçe de mutlaka yer almalıdır. Limitin yüksekliği önemlidir aksi takdirde sigorta bir işe yaramayabilir. Yapılan sigorta meslek mensubunu koruyabilir hale gelmesi için poliçenin dikkatli hazırlanması gerekmektedir.

### **1.4.3. Muhasebe Meslek Mensubunun Sorumlulukları**

Muhasebe meslek mensubunun sorumlu olduğu kurumlar vardır; bu sorumluluklar yasa ile güvence altına alınmıştır ve yerine getirilmez ise cezai sorumluluk ortaya çıkmaktadır. Bu sorumluluklar devlete, mükelleflere, meslek odasına, topluma ve kendisine karşı olan sorumluluklardır. Muhasebe meslek mensubunun mesleğine olan saygısı ve meslek onuru için sorumluluklarını yerine getirmekten kaçınmamalıdır.

Devlete karşı olan sorumluluklar yasa ile korunmaktadır ve yasalara uymak öncelikli görevdir.

Mükelleflere olan sorumluluklar; mükellefin çıkarlarını korumak, güvenlerini sarsmamak, işletmenin hesaplarını yasaya uygun bir şekilde raporlamak bunun sonucunda da mükellefi zarara uğratmamak. Muhasebe meslek mensubunun sorumluluklarını maddelersek şu şekilde sıralayabiliriz (Civelek ve Durukan, 1997:131);

- Meslek örgütüne olan sorumluluklar; meslek mensubunun belirli standart ve disiplin çerçevesinde oluşan görev bilincini yerine getirmektir.
- Topluma olan sorumluluklar; mesleğe karşı saygınlığın artması için toplumun güvenini kazanmaktır.
- Meslek Mensubunun kendisine olan sorumluluğu en kaliteli güncel bilgiye sahip olup, sorumlu olduğu ilgililere karşı; ahlaki ve etik kavramlardan vazgeçmemektir.
- Mükelleflerine finansal açıdan çıkar sağlamaktır ancak bu çıkarı sağlarken yasa ve yönetmeliklere uymaktır.

Muhasebe meslek erbabı; mükelleflerini temsil ederken yetki ve sorumluluklarını kendi menfaati için kullanabilir. Bu çıkar çatışması mükellefleri, bilgi kullanıcılarını ve kamuyu yanıltacak bilgiye sahip olabilir. Bu çıkar çatışması vekil maliyetine neden olabilmektedir.

Firmaların günümüz ticaret hayatında büyümeleri ve gelişmeleri sonucu, işletme sahibi konumu asil ve yöneticiler de vekil olarak adlandırılmaktadır. Yöneticiler işletmeyi yönetir ve bu doğrultuda işletme hakkında karar alma yetkisine sahip olmaktadır. Bu kararlar firmayı verimli hale getirmekten çıkıp yöneticinin kendine çıkar sağlaması yolunda gitmesi sonucu, temsil ilişkisi olarak finans literatürüne girmiştir. Asilin yöneticiyi denetlemesi için katlanması gereken ekstra bir maliyet doğduğu için bu maliyete 'temsil maliyeti' denilmektedir.

İşletme yöneticileri ile işletme sahibinin arasındaki temsil ilişkisi işletme sahibinin belirli yetkileri devretmesi ile yerine karar alma ve tasarrufta bulunma gibi hususlarda yöneticileri kiralaması sonucu oluşan sözleşmelerdir (Söylemez, 2007:4).

İşletme firma içi çıkar gruplarında, işletme personelinden ve yöneticilerinden maksimum fayda almak için performansa dayalı yüzde-kar, işletmede ortaklık payı, çevre koşullarını iyileştirme, emeklilik güvencesi gibi işletmeye aitlik hissetmesini sağlayacak çözümler bulmaktadır.

İşletme firma dışı çıkar gruplarında ise firma sahibi diye nitelendirdiğimiz hisse senedi sahiplerine yüksek kar; tahvil alarak borçlandığı kredi kuruluşları borçlarını yüksek faizle ödenmesini beklemektedir.

Firma içi çıkar grupları ve firma dışı çıkar grupları temsil maliyeti teorisini oluşturmaktadır.

İşletme sahibinin firmanın etkin ve verimli olması için vekillerine verdiği kar payı vekillerin muhasebe kayıtları ile oynayarak daha çok kar elde etme dürtüsüyle firmanın maliyetini daha da arttırarak zarar etmesine neden olabilmektedir. İşletme ne kadar kar da ise o kadar pay alacaklarını düşünebilmektedirler. Bu şekilde vekalet maliyetini sıfıra indirme düşüncesi hayalden başka bir şey değildir.

İşletme yöneticilerine verilen kar yüzdesi muhasebe kayıtlarına göre belirlenmesi muhasebe kayıtlarında vekillerin tahribat yapmaya yöneltebilir (Gökten, 2013:141).

Muhasebe meslek mensuplarının vekalet maliyeti açısından değerlendirdiğimizde, meslek mensubunun etik ilkelere bağlı kalması, güvenilirliği sağlaması işletme ve 3'üncü kişilerin hak kaybına uğramaması adına önemli bir husustur.

## **1.5. Muhasebenin İşletme Açısından Değerlendirilmesi**

İşletmeler açısından muhasebeyi değerlendirdiğimizde işletmenin iç unsurları ile dış unsurları muhasebeyi kapsamaktadır. Muhasebe birimi, işletme içerisinde mali ve insan kaynakları açısından her türlü bilgiye sahiptir (Karacan 2014:62).

İşletmelerin; personel ücretleri, mal alım-satım raporları, demirbaşlar gibi işletmenin mali bilgileri muhasebe biriminde bulunur ve muhasebe tarafından kontrolleri sağlanır.

İşletmenin mali açıdan durumu kar- zarar hakkında bilgisi de muhasebe biriminde bulunur ve işletme karar verme sürecinde ekonomik anlamda muhasebe biriminden bilgi toplar.

## 1.6. Muhasebe Sistemi

Muhasebe sistemi işletmelerin mali açıdan hesap verilebilirliğini gösteren raporların bulunduğu, mizan, yevmiye defteri gibi ilgililere teslim edilmesi gereken belgelerin bulunduğu sistemdir (Gündoğmuş, 2017:4).

Muhasebe sisteminin öncelikle kaydetme, sınıflandırma, özetleme ve raporlama olmak üzere dört fonksiyonu vardır.

Kaydetme; en önemli unsurdur diyebiliriz çünkü kaydetme yanlış olursa diğer fonksiyonlarda etkilenmektedir. Kaydetme iki şekilde olabilmektedir tek taraflı ve çift taraflı olmak üzere.

Sınıflandırma fonksiyonu; ise farklı işlem ve grupları niteliklerine göre ayırma biçimidir. Bunun için defter (kebir) kullanılır.

Özetleme fonksiyonu; ise sınıflandırılan işlemlerin dönem sonunda mizan tablosu kullanılarak kontrollü bir şekilde özetlenmesidir. Yapılan binlerce işlemin kolaylıkla özetlenmesini sağlamaktadır.

Raporlama fonksiyonu; en son bu aşamada kaydedilen, sınıflandırılan, özetlenen işlemler raporlanarak mali analiz ile sonuca ulaşır. Bu aşamada gelir ve bilanço tablolarından faydalanılmaktadır. İşletmenin ortaya çıkardığı bu mali tabloya göre hareket edilir. Bu raporlara göre kredi kuruluşları, devlet ve üçüncü kişiler bilgi edinmektedir (<https://www.muhasabedersleri.com/muhasebe-nedir.html>:11.11.2019).

## 1.7. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallar diğer meslek mensuplarının uyması gerekenlerden farklı değildir. Çerçeve olarak baktığımızda her meslek mensubunun ahlaki değerlere göre hareket etmesi gereklidir..

Muhasebe meslek mensuplarının etik kavramlara uygun hale gelmesi için meslek sahibinin dikkat etmesi gereken unsurlar; Kanuni uygulamalar, özgür seçim hakları ve ahlaki etik kavramıdır (Akdoğan, 2003:29).

Muhasebe meslek etiği; meslek mensupları açısından baktığımızda; meslek mensuplarının mükellefler, diğer meslektaşlar, meslek odası ve toplum ile ilişkilerinde ahlaki değer yargılarına ve yazılı yada yazısız kurallara uymasındır. Muhasebe meslek mensubu dürüst ve ilkeli olmalıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik kavramını uygularken çok güvenilir ve dikkatli olması değer yargılarına uygun davranılması gerektiği fikri toplum tarafından üst düzeyde bir durumdur.

Muhasebe meslek mensuplarının; kamu, mükellefler ve diğer ilgililere en kaliteli ve üst düzey hizmet sunmaları için etik kavramının da oldukça yüksek standartlara oturtulmuş olması gerekmektedir.

Meslek mensuplarının etik değerler açısından değerlendirdiğimizde muhasebe mensuplarının etik değerlere sahip çıkması diğer ekonomik çevrelere gore ehemmiyet teşkil etmektedir. Çünkü muhasebe bilgi sistemine gore hareket mekanizmasını ayarlayacak ilgili kurum ve işletmeler bilgi edinip, işletmenin akıbeti hakkında fikir sahibi olmaktadırlar.

Yatırımcılar ve finans sektörü gibi kurum ve kuruluşlar muhasebe bilgi sisteminden yararlandıkları için muhasebe mensubunun etik açıdan uygun olmaması olumsuz sonuçlara sebebiyet vermektedir (Gül ve Ergün, 2004:57).

Muhasebe sistemi içerisinde mizanlar, finansal tablolar, yevmiye defteri gibi ekipmanlar bulunduğundan bu mali analiz verileri ile yanıltıcı bilgi vermek ekonomik çevreler tarafından güven ortamını sarsmakta ve muhasebe mesleğinin meslek onuruna yakışmamaktadır.

Meslek mensuplarının etik değer ve yargıları; yasalar ile düzenlenen meslek kuralları ile kendi özgür iradeleri ile yaptıkları davranışları arasında denge kurulan sistemdir (Akdoğan, 2003:29).

Muhasebe meslek mensuplarının; mesleklerinde uzmanlaşmış, etik yargıları yüksek kendi içlerinde oto kontrolleri ile dürüstlük ve ilke kavramlarını özümsemiş ve içselleştirmiş olmaları beklenmektedir. Meslek mensuplarının; topluma, mükelleflere, meslektaşlarına ve meslek örgütüne yüksek standartlar ve prensipler ile

etik değerlere sahip çıkması ile birlikte mesleğe olan saygınlığı ve güvenilirliği artırmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinin gerektirdiği sorumlukları yerine getirmesi ve sorumlukları yerine getirirken yasalar ile meslek örgütlerinin ortaya koyduğu çizgiden çıkmaması öte yandan ahlaki ve dürüst davranmaları muhasebe mesleği açısından saygınlığı, mesleğe olan güvenirliliği; dürüstlük ve doğruluk ilkelerine bağlı kalmaları ülkenin ekonomik anlamda kalkınmasını sağlayacaktır.

Bir işletmede muhasebe birimi, işletmenin en temel unsurudur. İşletme yöneticisi, firmasının kar-zarar bilgilerini muhasebe biriminden almaktadır. Karar verme sürecinde muhasebe biriminin elindeki verilere göre hareket eder, bu açıdan işletmede çalışan muhasebe mensubunun güvenilirliği, mesleğinde uzman ve tecrübeli olması çok önem teşkil etmektedir. İşletme yöneticisinin doğru karar alması için muhasebe meslek mensubunun etik değerlere sahip olması; işletmenin doğru yönlendirilmesini sağlayacak ve işletmeyi üst düzey seviyeye çıkmasına olanak sağlayacaktır.

Muhasebe mesleği diğer meslekler gibi meslek mensubunun mesleğini icra ederken eyerimde 'ne yapabileceğini bilmemek' gibi çelişkilere yol açan durumlar ile karşılaşabilmektedir. Meslek mensubu bir sorun ile karşılaştığı zaman nasıl bir uygulama ile kurtulabileceği hususunda çözüm bulamayabilir (Mugan, 1999:14). Bu durum karşısında meslek çalışanlarını yönlendiren, sorunlarına çözüm sunan kurum, meslek örgütlerinin etik kurullarıdır ve etik kurullar tarafından belirlenmiş olan ahlaki davranma çizgisi aşılmaması şartıyla muhasebe çalışanları ona göre hareket kabiliyetinde bulunabilmektedirler ve tüm dinamikleri ile mesleki faaliyetlerini sürdürebilmektedirler.

Muhasebe mesleğini icra edenlerin meslek erbabı olarak yapılması gereken tüm esas unsurlar 3568 sayılı Kanun ile resmiyetine kavuşmuştur ve bu kanun ile korunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının standartlarını yükseltmiş ve mesleği hayata geçirirken ahlaki ve etik kurallara uymanın zorunluluğunu artırmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının globalleşen günümüz dünyasında ki değişime uyum sağlamaları için değer yargılarını geliştirmeleri gerekmektedir. Bu değer

yargılardan etkilenen kesim; müşteriler, meslektaşlar, kamu, meslek örgütü ve ilgili bilgi kullanıcılarıdır. Meslek mensubu mesleki faaliyetlerinde etik kavramı hassasiyetini arttırdıkça meslekte farkındalık oluşturmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarının bu kurumlara olan sorumlulukları ve ahlaki davranışların iyileşmesi ve gelişmesi etik kavramını meydana getirmektedir ve etik kavramının özümlemesi için de etik eğitim almaları gerekmektedir (Akın ve Özdaşlı, 2014:62).

### **1.7.1. Etik Kavramının Eğitim ile Sağlanması**

Etik eğitimi toplumun yozlaşmasını önleyip, muasır medeniyetler seviyesine çıkmasını sağlamak amacıyla yapılır. Örneğin; bir mühendislik mesleği ile ilgilenen bir kişinin sosyal bilimler ve toplum bilimleri dersi de alması gerekmektedir.

Ülkemizde toplumun; devletin tüm kurumlarından, sınıflarından ve tüm unsurlardan beklediği temiz toplum felsefesidir. Temiz toplum için etik ahlak ilişkisi, meslek etiği gibi etik kavramı her yerde karşımıza çıkmaktadır ve etik kurullar oluşmaya başlamıştır.

Türk insanı değer yargılarını en başta sosyal çevrelerden alır. TODAİE (Türkiye Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü) eğitim elemanlarının yaptığı çalışma ‘Türk İnsanın Psiko-Sosyal ve Kültürel Genel Özellikleri’ başlıklı bilgi formunda şu şekilde değer yargılarına örnekler verilmiştir (İ. Karababa ve diğerleri, 2004:54);

- İnsanımız kahramanlıkları, destanları, savaşları ile gurur duymaktadır.
- Törenleri severler, düğün merasimlerini borçla yaparlar, hemşericidir düğünlere katılım sağlar.
- Gösteriş meraklısıdır. Ekonomik durumu ne olursa olsun zengin ya da fakir gösteriş yapabilmektedirler.
- ‘Söz Namustur’ derler sözünde durma eğilimi sergilememektedirler.
- Güvensizlik duygusu hakimdir, devlet memuruna, memur halka, halk devlete güvenmez bu koşullarda mevzuat ön plana çıkmaktadır.

➤ Yemin etmek inandırıcı bulunur her fırsatta yemin etme gözlenmektedir.

Yazarın ‘Türk İnsanın Psiko- Sosyal ve Kültürel Genel Özellikleri’ başlığı adlı çalışmasındaki değer yargılarına katılmamak ile birlikte eleştirilerin oldukça katı boyutta olduğunu düşünülebilir. Türk insanı; ailesine sahip çıkan, misafirperverlik konusunda dünya markası olmuş, vatani milleti toprağı için her türlü fedakarlığı yapan bir millettir. Gereken eğitimler verildiğinde başaramayacağı hiç bir unsur yoktur.

Etik eğitimi ile vergi adaleti, ekonomiyi kayıt altına alma, fırsat eşitliği, üretim kalitesinin artırma gibi fiziki iyileştirmeler beklenirken sosyal açıdan da güvenilirlik, saygınlık, adaletin üstünlüğü gibi ahlaki kavramların da artacağı düşünülmektedir.

Etik eğitimden beklenen, eğitilen bireylerin değerlere saygılı, adil, oto kontrolü olan, ahlaki değer yargıları olan, özgür, eşitlikçi bireyler yetiştirmektir. Ve bu etik eğitim seviyesine ulaşmak için beşikten mezara kadar olan bir eğitim sürecidir gerekmektedir.

Etik eğitimi, meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlarda çözüm yollarını ahlaki kurallara uygun nasıl almaları gerektiği hususunda ışık tutmaktadır, bir nevi meslek mensubunun meslek hayatına yön vermektedir (Taştan, 2009:286). Muhasebe mesleğine başlayan staj öğrencisi etik kavramının önemi anlaması doğrultusunda, etik kavramına öncelik verilir çünkü yetiştirilen meslek mensubunun etik bakış açısı; mesleğin itibarını yükseltsin, saygınlığının arttırsın amacı taşımaktadır (Uçma, 2007:36).

Etik eğitimin; meslek öğrencilerine öğreten eğitimcinin de sorumluluğu fazladır ve etik kavramını nasıl öğrettiği ve eğitim programı da çok önemli bir unsurdur. Eğitim verenin amacı ve sorumluluğu, bu öğrencilerin etik kavramını iyi kavramaları ve öğrenmeleri ve kendilerini geliştirebilmelerini sağlamaktır (Taştan, 2009: 288).

Ülkemizde ve dünya standartlarında profesyonel muhasebe meslek mensubu olmanın şartları 4 yıllık lisans eğitimi görmek, staj zamanını tamamlamış olmak ve yeterlilik sınavında başarılı olmaktır.

Muhasebe meslek mensubunun mesleki yeterliliğe ulaşması ve sürekli kendini geliştirmesi beklenmektedir. Kendisini meslek adına geliştirirken yasalara uyması, mali tablolarda doğruluk dürüstlük ilkesinden ayrılmaması, toplumun ahlaki değer yargılarına uyması, toplumda meslek güvenilirliğini, mesleğin kalitesini artırması gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensubunun mesleğinin tanımının gerektirdiği özellikler vardır. Muhasebe ve denetimin yaparken ilgili kuruluşlara; bunlar işletme, dernek, sivil toplum kuruluşları gibi kuruluşlar olabilmekte ve bu kurumlar denetlenirken ya da muhasebesi tutulurken yasaların belirlediği kurallar dışına çıkmadan toplum menfaatleri gözetilerek adil, tarafsız, sır tutma, sorumluluk sahibi olma gibi çizgilerden çıkmamaktır (Yazıcı, 1986:10).

### **1.7.2. Muhasebe Meslek Etiği Eğitiminin Amaçları**

Muhasebe meslek etiğinde etik kavramı öğretilirken, etik kavramın özümlemesi, hayata geçirilmesi gerekmektedir. Muhasebe meslek etiği öğretilirken; Muhasebe etik konular tanımlanmalı, Muhasebe ve etik kavramı bağdaştırılmalı, Sorumluluklar belirlenmeli, Etik dilemmalar ve sapmalar konusunda bir sistem oluşturulmalı, Muhasebe de oluşan net olmayan sorunlar nasıl çözülecek öğretilmesi gerekmektedir (Yazıcı 1986:10).

### **1.7.3. Muhasebe Mesleğinde Etik Kavramının Önemi**

Muhasebe mensuplarının yaptıkları mesleki faaliyet, ülkemizde geniş bir kesimi ilgilendirdiği için muhasebe mensubunun etik duruşuna herkesin ihtiyacı vardır. Muhasebe mensubunun tutmuş olduğu kayıt ekonomik anlamda tüm kesimi etkileyeceğinden, muhasebe mensubunun etik değerlere bağlı olması hususu önemlidir (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005:25).

Doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmamızı sağlayan meslek mensubu ve orada ki meslek mensubunun ahlak anlayışı ile birebir örtüşmektedir. İşte bu yüzden etik olmak muhasebe mensupları için oldukça özen ve itina gerektirir.

Muhasebe meslek etiğine verilen ehemmiyet 2001 yılında Amerika'da yaşanan Enron şirketindeki en büyük muhasebe skandalı ile başlamıştır. Enron şirketi

dünyanın yedinci en büyük şirketi idi ve bu şirket halka arz edildiğinden hisse senetleri halk tarafından alınmıştır. Hisse senedi alanlar kendilerini zengin zannediyordu, çünkü şirket kendini sürekli kar ediyormuş gibi gösteriyordu ancak bu yanıltıcı bilgiyi denetleyici muhasebeciler tarafından verilmekteydi. Aynı zamanda medya faktörünü de unutmamak gerek, çünkü Forbes dergisine 6 yıl üst üste en girişimci firma olarak çıkmıştır.

Enron şirketinde belgeler imha edilmiş ve iş ahlakı yerle yeksan olduğu için etik kavramı son dönemde daha da ciddi ele alınmaya başlamaktadır (SYMES, [http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/2oturum/CansenBasaran.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/2oturum/CansenBasaran.pdf): 18.07.2019).

Enron skandalı toplumun nezdinde muhasebecilerin güvenilirliğini azaltmıştır. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının etik duruşu meslek adına çok itina ve önem gerektirmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının üzerindeki baskı son zamanlarda hissedilmeye başlanmıştır. Muhasebe mesleğinde ki; rekabet ortamı buna bağlı olarak firmaların istekleri ve müşteri kaybetme korkusu, mesleğin geniş kapsamlı olmaya başlaması, komisyonlar gibi unsurlar muhasebe mesleğini zorlamaya bir çıkmaza sürüklemektedir. Muhasebecinin en önemli görevlerinden mali raporlar, teknolojinin gelişimi ile yanıltıcı, hileli formata alınması kolaylaşmıştır. Muhasebeciler günümüzde sürekli artan rekabet koşullarında etik davranmanın yollarını aramaktadır.

Muhasebe meslek mensupları her an etik ikilemlerde kalabilirler. Örnek vermek gerekirse bir firma satışı yapılmamış ürünü yapılmış gibi gösterilmesi istenebilir ve bu arada muhasebe mensubu mesleğinin gerektirdiği etik sorumluluk ile müşteri kaybetme korkusu yaşayabilmektedir. Muhasebe mensubu en doğru ve ilkeli kararı vermeli ve cesaretli olmalıdır.

#### **1.7.4. Muhasebe Mesleğinde Muhasebe Etiği**

Muhasebecinin önceliği işletmenin mali raporlarını hazırlamak ve karar alma sürecinde yardımcı olmaktır. İşletmenin mali bilgisine sahip olan muhasebeci, diğer bilgi almak isteyen işletme ve kurumlara bilgi sağlamaktadır. Bu bilginin güvenilir

ve doğru olması gerekmektedir. Günümüz koşullarında muhasebecinin sağladığı bilginin güvenilirliği sorgulanmaktadır (Erdoğan, 2002:61). Muhasebe meslek mensupları doğruluk ve dürüstlük ilkesinden ayrılmaması en doğru bilgiyi vermesi gerekmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının, mesleki bilgi ve konuları oldukça komplekstir ve bu durum muhasebe meslek mensubunu karar verme sürecinde ikilemde bırakabilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sorumlu olduğu kurum ve işletmeler ile onlara doğan yükümlülükler olmaktadır (Şen ve Kaleli, a.g.m., s.8);

‘İsteğe Bağlı Sorumluluklar : Toplum adına sosyal sorumluluk almak

Yasal Sorumluluk : Hukuktan ve yasalardan ayrılmama

Etik Sorumluluk : Hukuk boşluğu olduğu yerlerde ahlaki davranma

Ekonomik Sorumluluk : Her kesim için kar ve verim sağlanması’

Yazarın ele aldığı sorumluluklar muhasebe meslek mensubunun ahlaki ve hukuki açıdan profesyonelliğini arttıracak, hukuki olarak mesleği koruyacak hususlardır.

Muhasebe mesleği güven ilkesine dayalı bir meslektir ve muhasebe mesleği yapılırken meslek mensuplarının çok dikkatli ve etik olması gerekmektedir. Güven ilkesinin doğal sonucu denetimi gerektirmektedir (Arslan, 2010:11).

Meslek mensupları için denetim belirli standartlara ve prensiplere oturtulmuştur ve bu prensiplerin içerisinde olmazsa olmaz etik değerlere uygun davranma da vardır. Çünkü etik değerleri olmayan meslek mensubunun denetim yapması oldukça sakıncalı bir durumdur ve meslek mensubunun işinde başarılı olması, çevresine faydalı olması, saygıdeğer olması beklenmektedir.

Muhasebe meslek mensubunun yükümlülükleri sadece işverenine değil; müşterilere, kamuya, yatırımcılara, topluma ve bunun gibi birçok birime karşı vardır. Bu yükümlülükler muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayırmaktadır ve toplum açısından değerlendirilen, fayda gözetilen bir meslek haline gelmektedir. Muhasebecinin öncelikli yükümlülüğü topluma olan faydasıdır, kısacası kamu yararadır (Kalmış, 2006:154).

Muhasebecinin iki temel yükümlülüğü vardır, bunlardan birincisi mesleki bilgi donanım ve tecrübe diğer ikincisi ise meslekte etik davranabilmektir. Günümüzde muhasebeci olarak tanılan meslek erbaplarından beklenen meslek bilgisidir. Etik değerlere uygunluk göz ardı edilmektedir (Çiftçi, 2003:82-83).

Muhasebe meslek mensuplarının ahlaki ilkelere uymadığında cezai yaptırım yoktur diye bir şey söylemek doğru değildir. Ahlaki değerlere uymayan meslek mensubu disiplin cezası ile yaptırım uygulanmaktadır. Bu uygulama önemlidir ancak yeterli midir tartışmaya açıktır.

### **1.7.5. Muhasebe Mesleğinde Etik Kavrama Yönelik Yaklaşımlar**

Muhasebe meslek mensuplarına etik kavrama uygun davranma öğretilirken; yazılı prensipler ortaya çıkarılmıştır ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından. Meslek mensubu böylelikle karşısına çıkan bir problem olduğunda yazılı kaynaktan bakabilecek ve etik ikilemde kalmayacaktır. Muhasebe meslek mensuplarına yazılı etik kuralların konulması muhasebeciler açısından ahlaki davranma kültürü yerleşmesi için önemlidir. Muhasebe mesleğinde iki temel yaklaşım vardır. Bunlar teolojik ve deontolojik yaklaşımlardır (Karacan, 2014:80).

#### **1.7.5.1. Teolojik Etik**

Teolojik yaklaşım bir eylemin sonuçlarının ne kadar ahlaki o sorunun cevabını bulmamızı sağlamaktadır. Sonuçsal yaklaşım felsefesi de diyebiliriz (Karacan, 2014:80). Sonuçlara göre etikliğe karar vermek doğru mudur bence değildir eylemin başlangıçta ki niyeti de önemlidir.

Teolojik yaklaşım başlı başına iyi davranış iyidir, kötü davranış kötüdür gibi bir felsefesi yoktur. Buradaki felsefe davranışın sonucu iyidir ya da kötüdür. Sonuç odaklı bir felsefedir (Karacan, 2014:80).

Teolojik yaklaşımda maliyet-fayda ilişkisi esastır, en çok faydayı sağlayan karar tercih edilir, maliyetlere bakılmaz. Teolojik yaklaşım iki ana esas ile ele alınmaktadır, bunlar; bireyci yaklaşım ve yararlı olma yaklaşımıdır (Akdoğan, 2003:37).

### **1.7.5.1.1. Bireyci Etik**

Bireyci yaklaşım bir nevi egoizmdir ve bireyin faydasına bırakılmış bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımda birey kendisine sağlayacak maksimum faydaya göre davranır, öncelik kendisindedir. Kendisinin yaptığı eylem sonucu fayda sağlayabilecekse o eylem etikdir (Kozak,2012:35-36). Ancak, burada ki esas husus bireylerin doğruluk ve dürüstlük ilkesinden çıkmamasıdır. Aksi takdirde kişisel menfaat içeren eylemlere dönecek ve etik dışılığa yöneltecektir.

### **1.7.5.1.2. Yararlı Olma Etiği (Sonuca Bağlı Yaklaşım)**

Yararlı olma yaklaşımda etkilenenler tarafından en çok fayda sağlayacaksa eylem, yanlış bile olsa eylem etik kavramına uygundur yaklaşımı vardır. Çoğunluğun faydasına göre hareket edilmektedir. Fayda- Maliyet analizleri yaparken ne kadar doğru bir sonuç çıkacak tartışmalı bir konudur (Akdoğan, 2005:295-300).

Muhasebede denge kavramı önceliklerden biridir, şöyle ki bu denge firmanın geleceğine yön vermektedir. Bu yüzden eylemsel açısından düşündüğümüzde de denge kavramı bize yol gösterecektir. Her tür eylemin iyi doğacak sonucu olabilmektedir. Bu bağlamda, etik kavramında da denge bulunabilmektedir. Eylemin etkisinde olan tarafların toplam yarar faydasına bakılmaktadır (Karacan, 2014:82).

### **1.7.5.2. Deontolojik Etik (Kuralcı Yaklaşım)**

Deontoloji aynı meslek guruplarının birbirlerine karşı uyması gereken kurallar ve ahlaki davranışlar bütünüdür.

Deontoloji yaklaşıma göre yapılan eylemin iyi yada kötü olmasıdır, sonucunun faydası önemsizdir. Eğer alınan karar ya da eylem yanlış ise yanlıştır ve ahlak dışıdır. Muhasebecinin denetim yaparken yapacağı şey bu noktada ortaya çıkmaktadır. Örneğin, muhasebeci bir firmayı denetliyor ve yanlış görüyorsa hemen firmanın sonu gelmesi pahasına işlem yapmalıdır ancak faydacılık yaklaşımında firmanın sonunu getirmeden toplam faydasına göre hareket etmek vardır, topluma olan faydası düşünülmemektedir (Bayrak 2001:12).

Deontolojik kavramında ahlak kavramı dışında hiçbir unsura yer verilmez tek değer ahlaki yargıların olmasıdır ve sonucu ne olursa olsun bu bütünlük korunmalıdır (Ural, 2003:12).

Deontolojik etik kavramına, yeni çağdaş felsefesi ile baktığımızda felsefeci Immanuel Kant tarafından bir fikir geliştirilmiştir ve etik açıdan baktığımızda eylemlerin sonuçları değil eylemin doğruluğu ve dürüstlüğü önemsenmiştir. Kant'a göre eylemin niyeti iyi, doğruluk dürüstlük ilkesine bağlı ise sonucunu düşünmeye gerek yoktur sonucu da iyi çıkar düşüncesi vardır. İyi çıkmazsa da niyet iyi olduğu için doğrudur düşüncesi vardır (Nardalı, 2010:7).

Deontolojik yaklaşımı ne zaman hayata geçirilir diye düşündüğümüzde, muhasebe mensupları bu etik anlayışını daha çok kendi meslektaşları ile, danışanları ve mükellefleri ile ilişkilerinde bu yaklaşımı uygularlar.

Teolojik etik yaklaşımı eylemin sonucunda toplam fayda ile ilgilenirken, Deontolojik etik yaklaşımı, eylemin yükümlülüğüne, sorumluluklarına ve ilkelere uygunluğuna bakmaktadır.

Deontolojik etik yaklaşımında; eylemin sonucu fayda getirmese bile bir görev yerine getirildiği için eylem etikdir, bir sorumluluk yerine getirilmektedir. Eylemin görev bilincinde yapılması kaynak olarak alınmaktadır, görev doğruluk- dürüstlük içerisinde olmalıdır. Bu yaklaşım görevin sonucu ile ilgilenmemektedir (Kozak ve Nergiz, 2012:42).

Deontolojik etik kavramını savunanlara göre, Teolojik etik yaklaşımda olan fayda-maliyet ve çoğunluğa fayda sağlaması hususu onlara göre uygun bir görüş değildir. Eylemin doğru dürüst yapılması ve görev bilincinde olması temeli esastır. Bu açıdan çoğunluk ya da azınlık kısmı ile deontolojistler ilgilenmezler. Deontolojistler çoğunluk kavramını benimsemezler (Selimoğlu, 1997:149).

Deontolojik yaklaşım iki grupta inceleyebilir. Bunlar; Eşitlikçi Yaklaşım ve Etik ve Haklar Yaklaşımıdır (Akdoğan, 2003:37).

### 1.7.5.2.1. Eşitlikçi Etik

Eşitlikçi etik kavramı daha çok meslek örgütleri ilgilendiren bir etik kavramdır ve bu kavrama göre meslek örgütleri meslek mensuplarına aynı mesafede durmalı yani tarafsız olmaları gerekmektedir. Eşitlikçi etik yaklaşımı meslek mensuplarının yaşayacağı etik ikilemlerden kurtulmasını sağlamak amacıyla meslek örgütünün yön göstermesi gerektiğini savunmaktadır. Meslek örgütü bireyci fayda yaklaşımında doğan bencilliği ya da yararlı olma yaklaşımında ki toplam fayda hesaplayabilmenin karmaşıklığına ışık tutabilecektir, doğru dürüst kararlar alınıp, sonuçlarının faydaları da maksimize edilmiş olacaktır. Meslek örgütü her meslek mensubuna adil, tarafsız, eşit yaklaşmalıdır (Selimoğlu, 1997:149).

- Meslek mensupları kendi aralarında eşittir ancak yetenekleri ve tecrübeleri ile birbirlerine fark atabilmektedir ancak meslek örgütü hepsine eşit ve tarafsızdır.
- Meslek örgütleri tüm meslek mensuplarına adildir ve meslek etiğine uygun davranmalıdır
- Meslek örgütleri tarafsızdır, bir anlaşmazlık çıktığında kimin haklı kimin haksız olduğu hususunda tarafsız davranıp haksıza gereken yaptırım uygulanmalıdır (Akdoğan, 2003:38).

### 1.7.5.2.2. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Etik ve haklar yaklaşımına göre meslek mensuplarının kendi iradeleri, tecrübeleri, mesleki bilgilerinin gerektirdiği gelişme, müşterileri ile olan gizlilik ilkeleri olabilmektedir ve meslek mensuplarının bu değişken birimlere göre eylemde bulunacakları aşıkardır. Ayrıca bu hususlara ilişkin ilgililer bu duruma saygı duymalıdır. Yalnız eylemin etkilendiği tarafların temel hak ve özgürlüklerinde bir hak gaspı olmaması şartı ile meslek mensubu dikkatli olması gerekmektedir (Akdoğan, 2003:37).

### **1.7.5.3. Erdem Etiği Yaklaşımı**

Erdem etiği yaklaşımının esas kaynağı eylemin başlangıcında ki iyi niyet ve sonucunda da erdemliğini korumaktır. Deontolojik yaklaşım eylemin başlangıcına odaklanırken, Yararlı olma etiği sonuca odaklanırken, Erdem etiği yaklaşımı ise her ikisini de esas alır. Eylemden doğacak etik ikilemde ahlaki kurallara uyan eylemi tercih edilmesini savunmaktadır. Erdemli yaklaşım özellikle muhasebe denetleyicisi açısından önem arz etmektedir. Muhasebe denetleyicisi erdemli davranışını denetlerken dürürlük kavramı ve menfaat ve çıkar konularını bir yana koyup, kamu menfaatine göre hareket etmelidir (Toraman ve Akcan, 2002:64).

Muhasebe meslek mensuplarının eylemlerini yaparken hangi yaklaşımı baz almalı, bir tanesi yeterli olur mu diye incelediğimizde hiçbir yaklaşım tek başına yeterli çözümlü vermemektedir. Ancak karşılaştırmak gerekirse Deontolojik yaklaşım teolojik yaklaşıma göre daha sosyal sorumluluk bilincinde olan, kamu yararını en önde tutan yaklaşım olarak etik etkileşime daha yakındır. Çoğunluğa göre hareket etmemeleri de bir başka demokratik yönüdürl.

### **1.7.6. Muhasebe Meslek Mensubunun Etik Olması Açısından Sahip Olması Gereken Nitelikler**

Türkiye’de TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası), SPK (Sermaye Piyasası Kuruluşu) gibi kuruluşların ve 3568 sayılı Kanun gibi muhasebe meslek mensuplarının meslek erbaplığı için ve etik olması açısından uyulması gereken kurallar ve nitelikler vardır.

Uluslararası alan da ise muhasebe meslek mensupları ile ilgili AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), IMA (Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü) gibi kuruluşlar vardır. Bu kuruluşlar muhasebe meslek etiği açısından meslek mensuplarına katkıda bulunmuşlardır. Muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken beş nitelik vardır. Bunlar; Bağımsızlık, Tarafsızlık, Sır Saklama, Dürürlük ve Yeterlilikler (Karacan 2014:86).

### **1.7.7. TÜRMOB'a Göre Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik**

TÜRMOB'un çıkardığı yönetmelikte yer alan 5 ilke incelenmiştir. Bunlar; Bağımsızlık, Tarafsızlık, Sır Saklama, Dürüstlük ve Yeterlilik ilkeleridir. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.html>:16.12.2019);

Türmob'un ilgili yönetmeliğin kapsamı "1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri bu Yönetmelik kapsamındadır. Kapsama dâhil meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler bu yönetmeliğin "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler" başlıklı ekinde yer almaktadır." şeklinde verilmiştir.

Yönetmeliğin 1. maddesine göre 'Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıda sunulmuştur.

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.

#### **1.7.7.1. Bağımsızlık İlkesi**

Muhasebeci ve denetçi nesnel olmalıdır. Baskılara göre fikir beyan etme, denetme yapmamalıdır. İstedığı konu da hukuk ve yasa kapsamında ret edebilmektedir. Muhasebeci ve denetleyici bağımsızlığı ekonomik açıdan çok değerlidir, hiçbir gücün altına girmemelidirler (Yazıcı, 1986:9).

Bağımsızlık muhasebe mensupları için yalnızca kendi aralarında olan bir kavram değildir. Dışarıdan bakıldığında da bağımsız oldukları anlaşılmalıdır. Bunu tüm taraflar bilmelidir. Örneğin muhasebecinin denetleyemeyeceği kurumlar vardır. Bu kurumlar yakın iş ilişkisinde olduğu işletmelerdir, o işletmenin hem muhasebesini tutup hem denetlemesini yapması bağımsızlık ilkesi ile bağdaşmamaktadır.

Muhasebe uygulamalarında bağımsızlık ilkesi finansal tabloların mali açıdan da değerlendirdiğimizde önemli bir yer tutmaktadır. Finansal tabloların güvenilirliği açısından muhasebe meslek mensubu bağımsız olmalıdır. Finansal tabloların tarafları; devlet, işletme yöneticileri, çalışanlar ve kredi kuruluşlarıdır. Finansal tablo taraflarına 'finansal tablo kullanıcıları' denir (Sanlı, 2002:203).

Bu finansal tablolar; çalışanlar için ücretlerini belirlemede, kredi kuruluşları için krediye uygunluk belirleme, işletme yöneticileri için işletme ne kadar karlı çalışıyor görebilmesinde, devlet için vergileri toplama açısından önemlidir.

Finansal tablo kullanıcılarına bilgi sağlayan raporlar veren muhasebe mensubunun bağımsızlığı; bilgilerin güvenilirliği ile bir tarafın menfaatine göre hareket etmeme durumudur.

Muhasebe meslek denetçisi, muhasebe danışmanlığı yaptığı şirketi denetleyemez. Bu şirkete vekalet sunamaz ya da bilgi aktaramaz. Bağımsızlığını bozacak hiçbir teşebbüste bulunamaz (Aysan, 1971:40-41).

### 1.7.7.2. Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesi yönetmeliğin 8. ve 9. Maddesinde yer verilmiştir. 8. maddeye göre ‘Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.’ ifadesi verilmektedir

9. maddeye göre ‘Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir.’ şeklinde açıklanmıştır (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> :16.12.2019).

Türkiye’de ki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmeliğin 8’nci maddesine göre; tarafsızlık ilkesi tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.’ Yönetmeliğin 9’uncu maddesine göre meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gerekmektedir.

Muhasebe mensupları bilgi verirken, raporlama yaparken, danışma hizmetinde bulunurken ya da denetlerken hiçbir tarafın menfaatini gözetmeksizin yapmalıdır (Yazıcı, 1986:9).

Muhasebe mensupları ne kadar bağımsız ve tarafsız olursa o kadar verdiği bilgiler değerlidir ve doğrudur. Taraflar verilen bilgiye güvenirlir, itimat ederler. Muhasebe mensubunun kendisini bağımsız ve tarafsız görmesi mesleki faaliyet için elzemdir.

Devlet Muhasebe Uzman ve Yardımcıları mesleki etik kurallarının tarafsızlık ilkesi gereği (Okay, 2011:29);

- ❖ Mesleki danışmanlık verirken; görüşlerini, yorumlarını tarafsız yapması gerekmektedir.
- ❖ Mesleki zorunluluk gerektiren raporlarda tarafsız olması zorunludur.
- ❖ Meslektaşlarına ve müşterilerine ayırım yapmaksızın aynı özen itinaı göstermelidir.
- ❖ Hiçbir gücün etkisi altında kalmadan sorumluluklarını yerine getirmelidir.
- ❖ Muhasebeciler herhangi bir işin de sorumluluklarından doğacak, tarafsızlığı bilerek yükümlülükler altına girebilmelidir.

### **1.7.7.3. Sır Saklama Gizlilik İlkesi**

Türmob'un çıkardığı yönetmeliğin sır saklama gizlilik ilkesi bölümü madde 12,13, 14, 15'inci maddelerinde yer almaktadır.

12. maddeye göre 'Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

a) Yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,

b) Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.' şeklinde sıralanmaktadır

13. maddeye göre 'Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder. Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür.' bu şekilde ifade edilmiştir

14. maddeye göre 'Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

a) Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama,

b) Kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

1) Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,

2) Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,

c) Kanunun yasaklanmadığı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dâhilinde açıklama yapmak.

1) Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak.

2) Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.

3) Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.

4) Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak.’ şeklinde sıralanmaktadır.

15. maddeye göre ise ‘Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

a) Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,

b) Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

c) Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir.’ şeklinde sıralanmaktadır (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.html>).

Muhasebe meslek mensubu müşterilerinin sırlarını saklamak zorundadır ancak onların istedikleri zaman açıklayabilirler ve bu sırrı saklarken topluma olan sorumluluğunu da unutmamalıdır.

Muhasebe mensuplarının uygulamalarda tam açıklama ilkesine göre meslek mensupları tam açıklama yapmak zorundadır ancak kanunun ön gördüğü boyutta yapılması zorunludur. Çünkü meslek mensuplarının danışanları ya da müşterileri ile gizli kalması gereken konular olabilir. Ancak kanunun ön gördüğü şekilde ki belgeleri açıklamak zorundadır.

Muhasebe meslek mensuplarının bir diğer sır saklama zorunluluğu başka bir firmaya geçmelerinde gerçekleşir. Rakip firmaya eski çalıştığı firmanın mesleki sırlarını söyleyemez onlara bu şekilde bir çıkar sağlayamazlar (Uyar, 2008:2).

Aynı yönetmeliğin 13ncü maddesine göre ‘Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

Gizlilik ilkesinin amaç ve kapsamı yönetmeliğin 13’üncü maddesinde incelemelerimiz üzerine gizlilik ilkesine dayanmakta olup muhasebe meslek mensuplarına bağladığı yükümlülükler; mükelleflerin kendilerine karşı edinmiş olduğu bilgi ve belgeleri kamu kurum ve kuruluşlarının (örneğin mahkemeler, maliye bakanlığı haricinde) istemedikçe saklamakla ve kişisel bilgilerin ve belgelerin gizli tutulmasıyla sorumludurlar. Aynı zamanda alınan bilgiler doğrultusunda bu bilgileri mükellefin menfaatini zedeleyecek faaliyetlerde bulunmanın önüne geçilmesi için muhasebe meslek mensupları için önemli ölçüde bu yönetmelik yer tutmaktadır.

Yönetmeliğin 14’üncü maddesini yorumlamak gerekirse; muhasebe meslek mensuplarının mükelleflerinin bilgilerini ve belgelerini hangi kurum ve kuruluşlara hangi şartlar altında açıklayacağını ve bilgi paylaşımı yapacağını alenen anlatmış olup bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarının paylaşmış olduğu bilgiler gizlilik

ilkesini ihlal konusu dışında kalır. Bir nevi bu yönetmeliğin 14ncü maddesi bilgi ve belgelerin açıklanması veya paylaşılması yönünden kamu yararı teşkil edeceğinden ötürü gizlilik ilkesini ihlal etmiş sayılmaz.

Yönetmeliğin 15'inci maddesini incelediğimizde muhasebe meslek mensubu bilgiyi ve belgeyi verirken mükellef ile iletişim halinde olup bilgilerin açıklanmasının mükellefe zarar verici olup olmadığını kendi bilgi birikimlerine göre değerlendirmesi gerekmektedir. Aynı zamanda bilgilerin ve belgelerin uygunluğunu, doğruluğunu tasdik etmeli, aynı zamanda meslek mensubunun bilgi ve belgeleri hangi grup veya kişiye verileceği konusunda grubun ve kişinin doğruluğundan emin olması gerekmektedir.

#### **1.7.7.4. Dürüstlük İlkesi**

Türmob'un yönetmeliğinde geçen dürüstlük ilkesi uyarınca 6'ncı ve 7'inci maddelerine yer verilmiştir. Madde 6'ya göre 'Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir' şeklindedir.

Madde 7'ye göre ise 'Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.'

şeklindedir.

(<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.html>:16.12.2019).

Dürüstlük ilkesi muhasebe meslek mensuplarının kişisel gelişimi ile birlikte olup güvenilirliği, kamu yararı ve meslek saygınlığı için olması gereken zorunlu bir ilkedir.

Dürüstlük ilkesi yalnızca meslek mensubu tarafından sağlanması yeterli değildir. İşletme sahibinin, yöneticilerin ve meslek mensuplarının tüm taraflara karşı dürüstlük ilkesini yerine getirmesi gerekmektedir. İşletmenin dürüstlük ilkesine sahip olması güvenilirliği ve sürdürülebilirliği arttırmaktadır.

Medeni Kanunumuzun 2. Ve 3. Maddeleri dürüstlük ilkesinin zorunlu olduğunu göstermektedir (<https://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k4721.html>);

Medeni kanunun 2. maddesine göre ‘Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kurallarına uymak zorundadır. Bir hakkın açıkça kötüye kullanılmasını hukuk düzeni korumaz.’ şeklindedir.

Medeni Kanunumuzun 3. maddesine göre ise ‘Kanunun iyiniyete hukukî bir sonuç bağladığı durumlarda, asıl olan iyiniyetin varlığıdır. Ancak, durumun gereklerine göre kendisinden beklenen özeni göstermeyen kimse iyiniyet iddiasında bulunamaz.’ denilmiştir.

Medeni Kanunumuzun 2. maddesine göre herkes dürüst olmak zorundadır. Borçlarını ifa ederken, sözleşmelerin tamamlanmasında, kanun yorumlanmasında gibi hukuk boşluğu olan durumlarda hak kaybı önlenmesi için dürüstlük kuralı kullanılır.

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından benimsenen dürüstlük ilkesi kamu yararının maksimize edilmesi açısından önemli bir değerdir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken ve üstlerine düşen görev ve sorumluluklarını yerine getirirken mutlaka dürüst olması gerekmektedir (Karacan, 2014:87).

Dürüstlük ilkesine Türkiye Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği de yer vermiştir ve bu hususu önemsemiştir. Yönetmelik madde 16’ya göre ‘meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamaz’ denilmiştir. Bu maddede dürüstlüğe vurgu yapılmıştır.

#### **1.7.7.5. Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen İlkesi**

Türkiye’de Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Mesleki Etik İlkeleri Uyarınca Yönetmelik 10’uncu ve 11’inci maddeye göre mesleki yeterlilik ve özen üzerinde durulmuştur. 10’uncu maddeye göre;

- ‘Mesleki Yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli mesleki bilgi ve beceri

düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğu getirmektedir’.

Yönetmeliğin 11’inci maddesine göre ise;

- a) ‘Mesleki yeterliliğin elde edilmesi: Kanunda belirtilen mesleğe giriş koşullarının sağlanması gerekmektedir.’
- b) ‘Mesleki yeterliliğin korunması: Mesleki konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslar arası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, mesleki çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elverişli olanakları sağlar.’
- c) ‘Mesleki özen: Mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür.’

Yönetmeliğin 10’uncu ve 11’inci maddesini yorumlar isek muhasebe meslek mensubu, meslek erbaplığı için gereken yeterliliğe sahip olduktan sonra meslek tecrübesi kazanmak, bilgi birikimi elde etmek için sürekli kendini geliştirmeli, ulusal ve uluslar arası gelişen olayları takip etmeli ve zamana ayak uydurmalıdır.

#### **1.7.7.6. Mesleki Davranış İlkesi**

Yönetmeliğin 16’ncı maddesine göre;

- Mesleki davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir.
- Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

Yönetmeliğin 17’inci maddesine göre ise; Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu;

- a) Dürüst ve güvenilir olmalı,
- b) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili iddialarda bulunmamalı,
- c) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar madde 16 ve madde 17'yi incelediğimizde meslek mensubunun, mesleğin saygınlığını koruması gerektiğini bunun yanında meslektaşları ile dayanışma içerisinde olması gerektiğini ve mesleği icra ederken örnek davranışlar sergilemeli ve mesleği karalamamalıdır. Mesleğin gerektirdiği tüm kanuni zorunluluklara uymalıdır.

Muhasebecilerde bulunması gereken etik ilkelere; Türkiye de Serbest Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Mesleki Etik İlkeleri Uyarınca Yönetmelik maddelerine göre incelediğimizde kısaca yönetmelik maddelerini sıralarsak (<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>);

- Dürüstlük İlkesi'ne 6'ncı ve 7'inci maddelerde yer verilmektedir.
- Tarafsızlık İlkesi'ne 8'inci ve 9'uncu maddelerde yer verilmektedir.
- Mesleki Yeterlilik İlkesi'ne 10'uncu ve 11'inci maddelerde yer verilmektedir.
- Sır Saklama İlkesi'ne 12'inci, 13'üncü, 14'üncü ve 15'inci maddelerde yer verilmektedir.
- Mesleki Davranış İlkesi'ne 16'ncı ve 17'inci maddelerde yer verilmektedir.
- Bağımsızlık İlkesi: Madde18,19,20,21,22,23,24,25,26,27,28,29,30,31,32.nci maddelerinde yer almaktadır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. ETİK TANIMI

Etik sözcüğü Yunancadan günümüze kadar gelmiş olup ethos kelimesinden doğmuştur. Ethos kelimesinin anlamı Yunanca da karakter anlamını taşımaktadır ve Latince de ‘ethos’ kelimesi yerine ‘mos’, mosun çoğulu ise ‘moses’ kullanılır. Mos’da ethos gibi huy karakter anlamı taşımaktadır (İyi,2015:3).

Türk Dil Kurumu etik sözcüğünü ‘töre bilimi’ ve ‘çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünü’ diye adlandırmıştır ( <https://sozluk.gov.tr/> 15.05.2019).

Etik sözcüğünün kısaca bireylerde ve toplumlarda yarattığı anlam bakımından incelediğimizde ahlak ve vicdani olarak uyulması gereken kurallar bütünüdür. Bu kurallar yazılı hale gelip temel bir disiplin ve prensip ortaya çıkarabilir çünkü insanların kendi etiği çerçevesinde baktığımızda bireylerin kendi ahlakına ve vicdanına bırakılmamalıdır her bir etik davranış, sorumluluk ve yükümlülükler taşır. Nitekim bu yüzden kamu yararını maksimize etmek için kamu hizmetlerinde ve kamu kurumlarında etik kurullar vardır ayrıca çeşitli meslek mensupları için meslek örgütlerinin de etik kurulları vardır. Bu etik kurullar etik ilkeleri belirler. Ülkemizde Kamu Görevlileri Etik Kurulu vardır ve amacı etik kültürü ve bilinci oluşturmaktır.

#### 2.1. Kamu Görevlileri Etik Kurulu

Kamu görevlileri etik kurulu hukuki dayanağı 3. maddeye göre ‘Bu Yönetmelik, 25/5/2004 tarihli ve 5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması ve Bazı

Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 3 ve 7'inci maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır' denilmektedir.

25.05.2004 tarihli ve 5176 sayılı Kanunla kurulan Kamu Görevlileri Etik Kurulu amacı madde 1'de gösterilmektedir. Madde 1'e göre; 'Bu Yönetmeliğin amacı; kamuda etik kültürünü yerleştirmek, kamu görevlilerinin görevlerini yürütürken uymaları gereken etik davranış ilkelerini belirlemek, bu ilkelere uygun davranış göstermeleri açısından onlara yardımcı olmak ve görevlerin yerine getirilmesinde adalet, dürüstlük, saydamlık ve tarafsızlık ilkelerine zarar veren ve toplumda güvensizlik yaratan durumları ortadan kaldırmak suretiyle kamu yönetimine halkın güvenini artırmak, toplumu kamu görevlilerinden beklemeye hakkı olduğu davranışlar konusunda bilgilendirmek ve Kurula başvuru usul ve esaslarını düzenlemektir.

- Kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verilebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkelerini Yönetmeliklerle belirlemek ve uygulamayı gözetmek,
- Etik davranış ilkelerinin ihlâl edildiği iddiasıyla re'sen veya yapılacak başvurular üzerine gerekli inceleme ve araştırmayı yaparak sonucu ilgili makamlara bildirmek,
- Kamuda etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapmak veya yaptırmak ve bu konuda yapılacak çalışmalara destek olmak,
- 3628 sayılı Kanuna göre verilen mal bildirimlerini gerektiğinde incelemek,
- Kamu görevlileri için hediye alma yasağının kapsamını belirlemek ve en az Genel Müdür ve ya eşiti seviyedeki üst düzey kamu görevlilerince alınan hediyelerin listesini gerektiğinde her takvim yılı sonunda bu görevlilerden istemekle, görevli ve yetkilidir.'

şeklinde ifade edilmektedir.

Kamu görevlileri etik kurulunun yetki alanına giren en az genel müdür ve üstü kamu görevlileridir. Örnek vermek gerekirse; Üst kurul görevlileri, Belediye

başkanları (il, ilçe, büyükşehir) Valiler, Kaymakamlar, Kurul başkanları, Müsteşarlar gibi üst düzey kamu görevlileridir.

Ülkemizde 2004 tarihinde kanun ile kurulan Kamu Görevlileri Etik Kurulunun amacı kamuda etik kültürü bilincini yerleştirmektir. Etik değerlerin benimsenmesi, kontrol mekanizmalarının denetimi ile tek başına yeterli değildir bu yüzden doğru ve iyi davranışlar takdir görmelidir. (<http://www.etik.gov.tr/kurul-hakkinda/> 12.07.2019).

Kamu etik kurulu, kamu görevlilerine bir standart ve disiplin oluşturmuş ve kamu menfaatini, toplum faydasını ön plana alınmasını sağlamaktadır. Bunun yanında kamu etik kurulunun amacı; kamu vicdanının rahat etmesini, vatandaşların huzurlu, demokratik, eşit bir şekilde hizmet almalarını sağlamaktır. Devlet, etik kurallar ile güvenilir, erdemli, onurlu memurlar ile topluma örnek teşkil ederler. Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan yada meslek odalarına bağlı olan her bir birey sorumlu olduğu kuruluşların çıkarttığı yönetmeliklere uymak zorundadır. Aksi halde sonucuna katlanmak zorundadır.

## **2.2. Etik Kavramının Topluma Yansıması**

Bir topluluğun bir arada yaşama süreçleri içerisinde huzur ve güvenliği için gerekli olan bireylerin uyması gereken zorunlu kurallar vardır ve bu kurallar hukuk kurallarıdır. Ancak hukuk kurallarının yetersiz kaldığı yerde bireylerin ve toplumun etik kuralları ortaya çıkar, etik kavramının öneminin topluma yansıması değer yargılarının eyleme dökülmesi ile olur. Bu eylem doğru olursa etiğe uygun, yanlış olur ise etik dışı olur ve bu etik dışı davranış toplum hayatında yozlaşma, infial yaratır (Kılıç, 2008:9).

Etik dışı her davranış suç teşkil etmeyebilir ancak toplumda kötü örnek teşkil etmektedir, toplumdan dışlanılır ve kabahat işlemiş sayılır. Örnek vermek gerekirse bir vatandaş doğalgaz faturası sırasında sırasını beklemek yerine başkasının sırasını gasp etmesinden mütevellit erdemli bir davranış sergilememek suretiyle elbette suç işlemiş değildir ancak etik dışı davranılmış olup bulunduğu toplum nezdinde itibarı zedelenmiş, toplum vicdanı yara almıştır.

Toplumlarda meslek mensuplarının sorumluluk ve yükümlülüklerini yerine getirmelerinde toplumun sosyal ve kültürel açıdan gelişmesini sağlamak amacıyla mesleklerinde kendi etik ilkeleri oluşmaktadır buna bağlı olarak çalışmamız olan ‘Muhasebe Mesleğinde Etik’ konusunu ele alabiliriz.

### **2.3. Etik Kavramını İlişkilendirilen Diğer Kavramlar**

Etik sözcüğü sözlüğümüzde töre bilimi ile ilişkilendirilmiş olup aynı zamanda ahlak kuralları, sosyal ve kültürel çevre gibi değer yargılarını oluşturur ve neyin yanlış neyin doğru olduğu hakkında bir muhakeme oluşturur (sozluk.gov.tr:14.05.2019). Bu açıdan etik tek başına değerlendirilememelidir. Etik kavramının kendi içerisinde diğer kavramlar ile iç içe geçtiği apaçık görülmektedir.

#### **2.3.1. Etik Kavramı ve Ahlak Kavramı İlişkisi**

Etik kavramı ahlak kavramı ile benzer yönleri çoktur ancak bir fark vardır ki ahlak kurallarının sorumluluğu iyi yada kötü olanı görmektir, etik ise doğru veya yanlış görmektir (Avcıkurt, 2003:77).

Etik ahlak kurallarına yön veren bir felsefedir.

Davranışlarımızı sergilerken önce vicdanımız devreye girer ve seçeneğimiz ortaya çıkar bu seçenekte etik ve ahlak kavramı da vardır bireyin elinde olan doğruyu ve iyiyi seçmektir. Bir başkası davranışımız adına seçim yapmaz tamamıyla bireyin ahlaki sorumluluğundadır.

Etik ile ahlak kavramı ayıran bir diğer fark ise coğrafyadır. Yaşanılan coğrafya ahlak kavramını etkileyebilir ancak etik kavramını etkilemez. Çünkü doğru davranış her yerde kabul görür, dünyanın neresi olursa olsun doğru bir tanedir (Bayrak, 2001:2).

Etik ve ahlak kavramı birbirine benzer taraflarından birisi de etik ve ahlak kurallarına uymamanın bir cezai işlemi yoksa da toplum tarafından kınama ve dışlanma olarak geri dönüşü olmasıdır.

### **2.3.2. Etik Kavramı ve Kùltür Kavramı İlişkisi**

Etik kavramı evrensel bir kavram olmakla birlikte kùltür toplumdan topluma fark etmektedir (Özdoğan, 143:2009). Örneğın bir Orta Doęu Ùlkesi ile Türkiye'nin toplumsal kùltürleri bir olmayabilir ve doğruluk ve dürüstlük gibi etik değerler aynı oranda önem taşımayabilir.

Bu açıdan değerlendirildiğinde şirketler kendi misyonunu ve etik değerlerini ortaya koyarlar ve iş etiği meydana gelmektedir.

### **2.3.3. Etik Kavramı ve Etik İklimi Kavramı İlişkisi**

İklim kavramı bilimsel olarak birçok anlama gelmektedir ancak çalışmamızda üzerinde durduğumuz iklim kavramı organizasyon açısından değerlendirilmektedir.

İklim; Bir organizasyonda bireyleri psikolojik olarak etkileyen, yön veren bir kavramdır (Dönertaş, 2008:8-9).

'Bir işletmenin etik iklimi; hangi davranışın doğru olduğu ve etik sorunların nasıl üstesinden gelinebileceği hakkındaki paylaşılmış düşünceler setidir.' (Büte, 2011:16).

Bir işletmede ki etik iklim tüm işletmenin etik davranışlarına yansımaktadır. İşletme ne kadar etik kurallara uygun çalışanları o kadar uygun hareket etmektedir ve bu açıdan etik iklimi, etik kavramının gelişmesine yada gerilemesine katkı sağlar.

Meslek mensuplarının etik dışı davranışları domino etkisi yaratıldığı düşünüldüğünde bu etik iklim, işletme de meslek mensuplarının etik dışı davranmayı cazip görmeye başlayacaktır.

Etik iklimi kavramı günümüz gelişen dünyasında önemli bir kavram olmakla birlikte tüm çevreyi etkilemektedir. İşletmeler güvenilirliğini, marka değerlerini korumak ve artırmak için yarattıkları etik iklimlerini, etik kavramı açısından en uygun koşullara getirmelidir.

## **2.4. Etik Kavramı ve Diğer Sosyal Bilim Dalları İle İlişkisi**

Sosyal bilim dalları toplum hayatını en iyi şekilde yönetebilmek adına varolurlar. Beşeri ve toplum ilişkileri beraberinde bu bilim dallarını ortaya çıkarmıştır ve bu çalışmamızda bu bilim dallarını ele almaktayız.

### **2.4.1. Etik Kavramı ve Hukuk Kavramı**

Hukuk kavramı toplumsal düzeni sağlayan doğru ve yanlış, iyi ve kötüyü gösteren haklar bütünüdür bu hali ile etik kavramı ile bağdaşmaktadır ancak hukuk da bağlayıcı yaptırımlar vardır, her etik dışı davranış hukuka aykırı denilemez ve yaptırımı olmayabilir (Filizöz, 2011:59).

Etik kavramına aykırılık tamamıyla yaptırımsız da diyemeyiz çünkü işletmelerin ve kamu kurumlarının günümüz Türkiye'sinin gelişmesi ile artık etik kurulları vardır ve yaptırımlarında caydırıcı olmaktadır. Çalışmamızda muhasebe meslek mensuplarının ilgili hususlarda etik yönden etkileyen kanun ve yönetmelikler yer almaktadır.

### **2.4.2. Etik Kavramı ve Stratejik Yönetim Kavramı**

Stratejik yönetim kar maksimize etmek ve firmayı daha başarılı kılmak adına etik kavramı ile doğrudan bağlantılıdır. (Çalışkan, 2001:86). Firma ne kadar etik kavrama bağlı o kadar firma saygın, itibarlı, başarılı ve finansal açıdan güçlü olacaktır. Peki örnek vermek gerekirse firma ne gibi bir stratejik bir plan yapıp bu etkiyi sağlayacaktır, sosyal sorumluluk projesi ile markasına değer katmakta ve firmaya güven sağlamaktadır.

### **2.4.3. Etik Kavramı ve İnsan Kaynakları Yönetimi Kavramı**

Etik kavramı toplumun her kesimini derinden etkilediği için işletmeler için de önemle arz etmektedir. İşletmeler içerisinde yaşanan etik dışı durumlar işletmeleri kötü yönde etkiler ve marka değerleri, işletmelere duyulan güvenin sarsılması durumu yaşanır (Filizöz, 2011:222).

İşletmelerin globalleşen dünyada personelleri ile iş birliği içerisinde 'ben' den 'biz'e geçmeleri gerekmektedir ve bunu sağlarken de belli bir standartları ve etik kuralları olmalıdır.

#### **2.4.4. Etik Kavramı ve Felsefe Bilimi**

Etik kavramı ile ahlak kavramının iç içe olması doğruyu yanlış, iyiyi kötüyü ele alırken yapılan çıkarımların benzerliği etik kavramı ahlak kavramının felsefesi haline gelir ve eyleme dökülmeden ki halidir (Karacan, 2014:32).

#### **2.5. Etik Kavramının Temelini Oluşturan Bazı Yaklaşımlar**

Etik ikilemleri ayırt etmek için temel ilkelere dayandırılmalı ve çözüme kavuşturulmalıdır. Çözüme kavuşması açısından bazı yaklaşımlar ile ikilemler değerlendirilmesi gerekmektedir (Ünsal, 2008:3).

##### **2.5.1. Faydacılık Yaklaşımı**

Faydacılık teoremi kısaca özetlersek en çok kişinin en çok fayda sağladığı durumların, az kişinin az fayda sağlamasına göre tercih edilmesidir diyebiliriz. Bu yaklaşımda azınlıkların faydası çoğunluğun faydasına göre değerlendirilir ve azınlıklara yapılan etik dışı sayılmaz (Sanlı, 2002:209).

Yaklaşım 19. Yüzyılda Jeremy Bentham ve John Stuart Mill tarafından önerilmiş bu yaklaşıma göre bireyler davranışını ortaya koymadan çok insan için fayda sağlayacak eylemi yapacaktır ve bu eylem topluma ve bireye maksimum fayda sağlayacaktır (Türk, Zeynep, 2004:3).

Faydacılık yaklaşımı günümüz dünyasında etik kavramına değer katan bir yaklaşım olmamakla birlikte çoğunlukcu yaklaşımdan tüm kesimi kapsayan bir etik kavram ortaya çıkarılması fayda maliyet açısından daha uygundur.

##### **2.5.2. Adalet Yaklaşımı**

Adalet yaklaşımı doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık gibi ilkelere sahiptir. Bu ilkeler sonucunda karar verici faydacılık yaklaşımında olduğu gibi çoğunlukcu hareket edebilir azınlığın yararını düşünmeyebilir bu şekilde adaleti sağlamış olur. Bu durum da kimi zaman kamu kimi zaman meslek örgütleri gibi büyük kuruluşlar taraf olabilir ve karar verici adaleti çoğunluluğa göre verebilir. Ancak bu şartlarda etik kavramına uygunluğu tamdır denilemez azınlığın da adil davranılmaya hakkı vardır (Sanlı, 2002:209).

Muhasebe mensuplarına göre bu yaklaşımı ele aldığımızda muhasebe mensubu çok iyi karar vermelidir. Çünkü karşısında kamu, meslek örgütü, meslektaşları ve mükellefleri vardır. Karar verme sürecinde bu 4 tarafa da aynı itinada aynı adillikte olmalıdır.

Muhasebe mensuplarının bu yaklaşıma göre karşılaşacağı bir diğer problem de, Örneğin bir muhasebe işletmesinde çalışan meslek mensubu o işletmenin sahibinin sağladığı “adil davranışa” göre mesleğini icra etmek zorunda kalabilir, işletme sahibi etik dışı kararlarda alabilir. Bu yaklaşım etik kavramını tam olarak yansıtmaz.

### **2.5.3. Haklar Yaklaşımı**

Bireylerin yaşadığı ortamda temel hak ve özgürlükleri vardır çoğunluğun her istediğini yapma, her davranışı sergileme gibi bir hakları yoktur. (Türk, 2004:5) Yaşadıkları çevrede ve toplumda diğer bireylerin haklarına azınlıkta olsa etik ilkeler çerçevesinde saygı duyulması gerekmektedir.

Bu yaklaşım tüm meslek mensupları için geçerlidir. Toplumun her kesimi insanlığa saygı duymalı ve etik kurallara uymalıdır.

Haklar yaklaşımı diğer yaklaşımlara göre günümüz dünyasına daha uygundur ve azınlığı da içerisine almaktadır.

### **2.5.4. Bireyci Yaklaşım**

Bu yaklaşıma egoizm yaklaşımı da denilir. Bu yaklaşıma göre bireyin sergilediği davranışın kendisine sağladığı fayda ön plana çıkmaktadır. Birey kendine fayda sağlayacak eylemi gerçekleştirir ve etik kavramına uygun görülür (Karabınar ve Çevik, 2014:33).

Bireyci yaklaşımının en temel ilkeleri doğruluk ve dürüstlüktür. Bireyler karar alma sürecinde bu ilkelere göre hareket etmelidir çünkü etik dışılığa yol açabilir. İş dünyasında karşılaşılan ahlaki problemlere bir standart ve prensip geliştirilmelidir

## 2.6. İş Etiği Ve İşletme Etiği

İş etiği etiğin bir unsuru olup, iş hayatında iş ahlakına ve etiğin de oluşan problemler ışığında çözmek için düzenleme sağlamaya çalışır. Bireyin iş etiği algısını, işletme örgütünün koymuş olduğu etik davranış kuralları da bireyin iş etiği bakış açısına yön vermektedir. Bu açıdan değerlendirdiğimizde işletmenin ortaya koyduğu iş etiği normları bireyin mesleğine karşı olan etik dışılığı önleyebilmeyi amaçlar.

İşletme etiği olarak uygulanan standartlar ve prensipleri belirlerken izleyeceği bir yol haritası vardır. Bunları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Sözbilir, 2001:30);

- İşletmenin misyonu ve vizyonu, şirket yargıları
- İşletmenin amaçları,
- Bireylerin ve işletmelerin yasalardan doğan hakları,
- İşletmelerde taraf olan meslek mensubu, işletme sahibi, müşteriler ve diğer meslektaşlar için meslek örgütü, sendikalar, sivil savunma örgütlerinin oluşturduğu standartlar,
- İşletmelerde üst düzey yöneticilerin standartları

Bu maddeler işletme etiği açısından bir çerçeve oluşturur.

İşletmelerde yöneticilerin hangi durumlar etik dışı davranışların önünü açar diye baktığımızda; işletmenin para kazanma hırsı ve fırsatçılığı, lider eksikliği, Kanuni boşluklar gibi sebepler silsilesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 2.6.1. İşletme Etiği

İşletme etiği küreselleşen dünyada işletme, tüketici, rakip firmalar açısından gün be gün kar maksimizasyonu açısından büyük önem taşımaktadır (Sözbilir, 2001:26).

İşletmelerde meslek mensuplarının çalışma koşullarının iyileştirilmesi, personel refahının sağlanması, eğitim düzeylerinin artırılması gibi nedenler etik programların oluşturulmasına neden olmuştur.

İşletmenin personelini eğitmesi boyutu; işletmeye ve topluma, personeline sağladığı farkındalık, topluma ve çevreye en iyi geri dönüş sağlayan sosyal sorumluluktur ve etik standartları oldukça verimlileştirir.

## **2.6.2. İşletmelerde Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranış Nedenleri**

Meslek mensuplarının etik dışı davranışları domino etkisi yaratıldığı düşünüldüğünde, işletme de bireyler etik dışı davranmayı cazip göreceklendir (Tükenmez ve Kutay, 1996:265-266).

Çalışanları etik dışı davranmaya sevk eden nedenler; Kişisel nedenler, Kişisel olmayan nedenler olarak gruplandırılabilir. (Akdoğan, H, 2003:12).

### **2.6.2.1. Kişisel Nedenler**

‘Kişinin tamamıyla kendisinin eksik yönleri, zaafları ve ikilemlerinden kaynaklanmaktadır’ (Akdoğan,2003:12).

Kişisel nedenleri dört ana başlıkta inceleyebiliriz: Etik Ölçütleri Algılama, Bireylerin Egoistliği, Etik Dilemmalar, Mesleki Bilgi Yetersizliği (Akdoğan, 2003:12).

#### **2.6.2.1.1. Etik Ölçütleri Algılama**

Çalışanların her birinin kültürü, sosyal çevresi ve eğitimi farklıdır bu faktörlerden dolayı etik kavramı algıları farklıdır (Akdoğan, 2003:12).

Meslek mensupları, meslek örgütlerinin oluşturdukları etik kurallar anlam bakımından açık ve net olmadığı durumlarda her bir meslek mensubu kendine göre algılayıp pratiğe dökülebilmektedir.

#### **2.6.2.1.2. Bireylerin Egoistliği**

Bireylerin egoistliği etik açıdan değerlendirildiğinde en çok yapılan etik dışı davranıştır. Bu etik dışılık kişisel menfaatler için yapılır ve bu davranışı işletmeler, meslek mensupları kendi çıkarları doğrultusunda hareket ederek ahlaki yozlaşmaya yol açarlar (Güredin 1997:118).

### **2.6.2.1.3. Etik Dilemmalar**

Etik ikilemler her iki tarafında ahlaki olarak haklı olduğunu düşündüğü meslek yargısıdır ve çok hesaplanabilir çözülebilir bir durum değildir (Toraman/Akcan, 2002: 107).

Her meslek mensubunun problemi olan bu etik ikilemde kalma durumu yasa boşluğundan yararlanılması ve yasaya uygun ise haklıyım sonucunu çıkarılması durumu etik dışılığın yasalarda cezası olmaması etik dilemmalara yol açabilmektedir.

Etik ikilemlere çözüm bulurken öncelikle yaşanan durum saptanır, bu durum göz önüne alınır ve ahlaki problem belirlenir, bu problem çözülürken kimlere yansır tespiti yapılır, sorunun yansıtıldığı kişilerin nasıl eylemde bulunacağı hakkında tespitlerde bulunulur, her alternatif eylemde olabilecek eylemler hakkında öngörülü olunur ve en uygun eylem seçilir (Güredin, 1997: 118).

### **2.6.2.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği**

Meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken gerekli donanım ve eğitime sahip olması gerekir, gerekli eğitime ve donanımına sahip olmayan meslek mensupları motivasyonlarını kaybeder ve bu bilgi yetersizliği etik dışılığa neden olur. Meslek mensubu bilgi yetersizliğinden kaynaklanan durumlarda hata yapabilir, karar verme sürecinde yanlış kararlar alabilir. Bu durumlarda bulunmak bireyi ahlaki çizgiden uzaklaştırabilir. Yapılması gereken; kuramsal ya da pratiksel eksik olunan bilgiye ve eğitime ulaşmak ya da işlerini bırakmaktır (Akdoğan, 2003:14).

### **2.6.2.2. Kişisel Olmayan Nedenler**

Meslek mensuplarının kişisel olmayan nedenler açısından değerlendirecek olursak bazı çevresel etmenler etik dışılığa neden olmaktadır. Bu sebepleri kısaca sıralarsak; ‘haksız rekabet, yanıltıcı ve sahte belgeler, güven ortamının sağlanmaması, meslek ücreti, işletme yöneticilerinin etiklik kavramı anlayışının farklılığı’ (Akdoğan, 2003:14).

### **2.6.2.2.1. İşletme Yöneticilerinin Etiklik Kavramı Anlayışının Farklılığı**

İşletme yönetimi etik dışılığı benimsemiş ve özümsemiş olduğu durumlarda meslek mensuplarından da aynı eylemleri bekleyebilmektedir. Ancak meslek mensubu bilmelidir ki etik dışı eylem işletme içerisinde sorun teşkil etmeyebilir ancak yaptığı eylem etik dışı olduğu için sonuçlarına katlanmak durumundan kalabilir ve meslek dışına atılabilir (Karacan, 2014:46).

Meslek mensuplarının kişisel etik anlayışı ile işletmenin etik anlayışı birbirlerine uymaz ise de etik davranışlarda genel bir paradoks ortaya çıkar. Örneğin; Muhasebe meslek mensubuna göre vergi kanununda yapılan oran değişikliklerinden mükellef bilgilendirilmelidir, işletme bunu gereksiz bulabilir (Şimşek, 2001:60).

### **2.6.2.2.2. Haksız Rekabet**

Haksız rekabet yasalar açısından çerçeve oluşturulmuş olsa da meslek mensupları gizliden gizliye devam etmektedir. Bu yönelim haksız rekabeti apaçık ortaya çıkarır (Özel, 2000:20). Örneğin bir muhasebe meslek mensubunun mükellef kaybetmemek adına meslek odasının belirlediği ücretten daha az ücret talep ederek mükellef sayısını arttırması bu duruma örnek teşkil etmektedir.

Günümüz koşullarında Meslek Örgütünün belirlediği kıyaslar yeterli gelmeyip haksız rekabeti önlememektedir. Haksız rekabetin ortadan kalkması için örgütün haksız rekabet ile mücadele adına aldığı kararların yasalar ile güvenceye alınması olacaktır.

### **2.6.2.2.3. Meslek Ücreti**

Meslek mensupları yaptıkları iş sonucu pek tabii ki bir ücret almalılar ancak mesleklerini layıkıyla yapmak motivasyonu önceliğini taşımalıdır ki eğer ücret mesleki kariyer ve itibarlarının önüne geçerse etik dışılığa yol açar (Akdoğan, 2003:15).

Muhasebe mensupları için Meslek Odası tarafından belirlenen ücret; meslek mensubunun daha kaliteli ve standartlara uygun olarak yaşayabilmesi için asgari tarife belirlenmiştir. Her yıl meslek odası tarafından güncellenmektedir. Tabii ki

meslek mensupları ücretleri konusunda serbestler ancak mesleğin itibarı ve onuru için oda tarafından belirlenen asgari belirlenen ücretin altında uygulamalar etik kurallar açısından daha verimsiz olabilmektedir.

#### **2.6.2.2.4. Güven Ortamının Sağlanmaması**

İşletme ile çalışan personelin karşılıklı dayanışma ile çalışılması etik dışı yönelimlerin azalmasını sağlamaktadır.

İşletmelerin çalışanlarının psikolojilerini bozacak davranış sergilemeleri karşılıklı güven ilkesini yıkar ve personel zor duruma düşer. İşletmenin personeline güvenmeyip kameralarla izleyip sürekli testlere maruz bırakılması çalışanı zorlar ve etik dışılığa neden olur (İşveroğlu, 2001:61-62).

Karşılıklı dayanışma, iletişim ve güven ortamının son derece yüksek olduğu işletmelerde, yöneticilerin ve çalışanların iş tatmini sağlanmış olur ve bununla birlikte başarının gelmesi de sürpriz olmamaktadır.

#### **2.6.2.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge**

Bir belgenin gerçek olması için hukuken belirtilmiş unsurları vardır bu unsurlar kanun ile güvence altına alınmış olmaktadır. İşletme yanıltıcı yada sahte belge hazırlar ise sorumlusu hem işletme sahibi hem de çalışan personelin cezai sorumluluğu vardır. Bu durum da personel açısından zorlu bir süreci beraberinde getirmektedir (Kızılot, 1998:25).

### **2.7. Meslek Etiği**

Etik kavramı geçmişten günümüze kadar gelen bir kavramdır ve bazı çağlar da din temalı bazı zamanlar da gelenek ve göreneklere göre şekil almıştır. Etik kavramı, her meslek mensubunu kapsayan kendi meslekleri açısından bir şekilde standartlara ve prensiplere uyulması için kurallarını ortaya koymuştur (Sakarya ve Kara, 2010:57).

Meslek mensuplarının meslek etiği; kendi meslek mensupları ile arasındaki dayanışma, müşterileri ile arasında olan iletişim, meslek örgütünün belirlediği kurallar dışına çıkmamaktır.

Etik kavramı meslek mensuplarını tüm unsurları ile etkilemektedir. İşletme çalışanını, çalışan mesleğini icra ederken etkilediği müşteriler, bu silsile halinde devam eder ve çevre aktörler oluşur. Bunlar arasında ki ilişki bütünü meslek etiğini oluşturmaktadır.

Bireylerin meslek etiğinde etik karar verme süreçleri;

- Ailesinden aldığı eğitim, kültür ve sosyal çevre,
- İşletme de gördüğü işletme etiği,
- Müşteriler, işletmenin ortakları, meslek örgütleri,

gibi çevreler etkili olur (Akdoğan 2003:11).

Meslek etiği dünyanın neresine gidilirse gidilsin uygulanmakta olan prensipler bütünü olmakla birlikte her mesleğin ve her toplumun kendine özgü kural ve disiplinlerinin olduğu gözlenmektedir. Meslek etiğini her bir meslek mensubu uymaya çalışır ve kendi etiğini oluşturur, meslek etiğine uygunluk derecesi o toplumun; eğitim düzeyi ve ahlaki durumlarını, gelişmişlik düzeyleri hakkında ışık tutmaktadır (Karacan, 2014:51).

Meslek etiği her meslek mensubu için ilke olarak aynıdır ve bu ilkeler doğruluk, dürüstlük esasına dayanır. Ancak, tabi ki her mesleğe göre prensipler, standartlar vardır ve etik kurallar burada farklılık göstermektedir.

Meslek etiği her meslek mensubu için ilke olarak aynı olması evrenselliğini de gösterir. Dünyanın neresine gidilirse gidilsin hakimlerin tarafsız yargılama ilkesi aynıdır yada herhangi bir sektörde çalışan personelin çalışma saatine zamanında başlaması, çalışma saatinin sonuna kadar işini yapması gerekliliği bütün dünya çalışanları için geçerli bir durumdur.

### **2.7.1. Meslek Etiğinin Topluma Yansıması**

Globalleşen günümüz dünyasının her geçen gün yozlaşması, gelir düzeyinde adaletsizlik, vergiler gibi sorunlar meslek mensuplarına da yansıdığı gibi bu yansıma meslek etiğini de etkilemektedir.

Meslek etiği ile birlikte yozlaşan ve insanların güvenini sarsan bu yansıma çözümü ile ilgilenen üniversiteler, özellikle meslek etiğine önem verip sosyal sorumluluk çalışması kapsamında işçi, işveren, meslek odaları gibi kurumlara ışık tutmak adında akademik yayınlar hazırlamaktadır (İşgüden ve Çabuk, 2006:64).

İnsanların hayatları boyunca edindikleri ahlak ve yaşam biçimi temel davranışlarını belirleyen unsur olup, hayatlarında başlarına gelen negatif şeyler de davranış etiğine yansımaktadır. Meslek hayatında da negatif durumlar yaşanılabilir, önemli olan bireyin etik sınırları dışına çıkmamasıdır. Başarısızlık negatif bir duruma sebep olabilir ancak erken verilen bir etik dışı yönelim tüm iş hayatına yansıyabilmektedir.

TEDMER (Türkiye Etik Merkezi) tarafından yapılan Türk iş gücünün iş etiğine yaklaşımları, iş ahlakında yozlaşmalar tespiti için araştırma yapılmıştır. Araştırma 12 ilde yapılmış olup 1033 çalışana sorular sorulmuştur. Çalışanların cevaplarına göre iş etiğine kesinlikle özen gösterme oranı %24,8 çıkmıştır. Bu çalışma sonucunda çalışanların işletmelerde iş etiğinde en özen gösterdikleri konular; çalma, rüşvet, vergi kaçırma, hırsızlık, sahtekarlık gibi davranışlardan sakınmak, zamanında ödenmesi gereken ücretlerin ödenmesi, ırk cinsiyet ayrımı yapmamak gibi değerler sıralanmıştır. Yine yapılan araştırmaya katılanlara göre iş etiğinin gelişmesine inananlar %50,8 çıkmıştır (İşgüden ve Çabuk, 2006:65).

Meslek mensuplarının meslek etik kurallarına bakış açıları, onların işini yaparken sınırlandırıldığı izlenimini yaratabilir ancak etik kurallar meslek hayatında daha başarılı, güvenilirliği, istikrarlılığı, motivasyonu, iş tatminini en üst düzeye ulaştırmak için vardır. Etik kurallara uyan meslek mensupları; meslektaşları, müşterileri, meslek odaları ile iletişimi daha kuvvetli, birlik beraberliğin daha da sağlamlaştığını görecektir ve kısa vadede alınan etik dışı davranışın mesleğine olumsuz etkisinin uzun süreçler devam edebileceğini de görecektir.

### **2.7.2. Meslek Etiğinde Etik Çıkmazlar**

Meslek mensuplarının meslek etiğinde karşılarına çıkan sorunlar bulunmaktadır. Bu sorunları iki şekilde sınıflandırabilmekteyiz; bunlar etik ikilemler ve etik sapmalardır (Tesmer, 2009:227-228);

- I. Etik İkilem: bir konuda iki tarafından haklı olduğu tarafların olması durumudur. Örnek vermek gerekirse bir SMMM mensubunun müşterisi ile ters düşmesi sorunu büyük bir ikilemdir, bir yandan müşteri kaybetme sıkıntısı yaşarken, bir yandan da mesleğe aykırı davranış sonucu meslek örgütü tarafından meslek dışına atılması durumu vardır.
- II. Etik Sapma: Toplum tarafından ahlaki değerlere aykırı davranma sonucu ortaya çıkmaktır. Etik saptmaya yol açan iki belirgin sebep vardır. Bunlar; ilk olarak bireyin bencil davranmasıdır; meslektaşları ile rekabet ederken haksızlık yapmasıdır, kendi eş dost akrabalarından çevre oluşturmaktır. İkinci olarak bireyin ahlaki değer yargıları ile toplumun değer yargılarının çatışmasıdır.

İşletmeler açısından değerlendirdiğimizde ise en çok etik ikilemler arasında kalmaktadırlar. Etik ikilemlerde işletmeler kendileri açısından bahaneleri vardır. En çok rastlanılan bahane 'Herkes yapıyorsa doğrudur' anlayışıdır. Yine yasalara uygunsa etikdir bakış açısıdır.

Örneğin bir meslek mensubu bir firmanın hem denetleyicisi hem danışmanı olduğu zaman etik açıdan sıkıntılar doğabilir ve meslek mensubu etik ikilem de kalabilir. Bu yüzden deneticiler bağımsız olmalıdır ancak ne kadar bağımsız olabilir danışmanlığını yaptığı firmanın kendi hazırladığı mali raporlara itiraz edebilir mi? Ayrıca iki hizmetten de ayrı ayrı maaş almaktadır, ne kadar güvenilir denetim yapabilir?

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. DÜNYA STANDARTLARINDA MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK ETİK UYGULAMALAR

Muhasebe mesleğinde günümüz dünyasında ülkeler kendi meslek odalarını ve uluslararası platformları kurmuş ve birlikler oluşturmuştur. Bu birlikler uluslararası ekonomik faaliyetlerde bilgi sağlanmasını amaçlamaktadır ve birliklerin muhasebe mesleğine yönelik etik ilkeleri bulunmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde ülkemizin, Amerika'nın ve uluslararası ilgili birliklerin etik ilkelerine yer vermekteyiz.

#### **3.1. Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiğini Düzenlemeye Yönelik Çalışmalar**

Muhasebe mesleğinde diğer mesleklere oranla daha çok meslek etiği kurallarına ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumlar etik kurullarını oluşturmaktadır. Etik kurullar meslek standartları ve disiplini ortaya çıkarmakta ve eylemler konusunda meslek mensuplarını uyarmaktadır ve destek vermektedir (Utku, 2009:211).

Ülkeler muasır medeniyetler seviyesine ulaşmak için etik kurallara ihtiyaç duymuş ve bizim ülke genelinde ve dünya genelinde etik kurullar oluşturulmaktadır. Devletimiz kurum ve kuruluşlar için kamu görevlileri etik kurulunu kurmuştur.

## **3.2. Uluslararası Alanda Muhasebe Mesleğine Yönelik Meslek Etiği Kuralları Bütünü**

Muhasebe meslek mensubunun etik ikilemlerde kaldığı zaman ona yön verecek kurallar olmalı ve bu kuralların maddi unsuru olmalıdır. Bu maddi unsur ise yazılı olmasıdır. Yazılı olan kaynakların geçerliliği ve belirleyiciliği daha net çözümler koymasından önemlidir. Yazılı metinler meslek mensuplarının denetlenmesi açısından da bir kaynak olacaktır. Meslek mensupları farkında olacaklardır ki bir etik ilkeler kurulu var ve denetleyen bir mekanizmadır. Ancak meslek etiğine yönelik kurallar koyarken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır (Karacan, 2014:97).

- Kuralların stratejileri olmalıdır.
- Bir kurul tarafından bu kurallar bütünü onaylanması gerekmektedir.
- Kurallardan tüm meslek mensubu haberdar olmalıdır ve onların kabulü neticesinde uygulanmalıdır.
- Kuralların bir yaptırım cezai işlemi olmalıdır.
- Kuralların zamana göre uygunluğuna bakılması ve değiştirebilir olması gerekmektedir.
- Etik hakkında her bir meslek mensubu bilgilendirilmeli ve eğitim verilmelidir.
- Meslek mensuplarının etik ile ilgili yıllık raporları çıkarılmalı ve sonuçlarına bakılmalıdır.

Muhasebe meslek mensuplarının etik çerçeveden çıkmaması için bu etik kuralları kabul etmeli, benimsemeli ve özümsemelidir. Genel bir kabul oluşturulmalıdır. Ülkemizde muhasebe mensuplarının etik kuralları oluşturulurken iki uluslararası kurumdan faydalanmıştır. Birincisi Amerikalı muhasebeciler meslek örgütü olan AICPA, İkinci olarak da üst kuruluş olan IFAC'dir.

### **3.2.1. AICPA'ya Göre Meslek Etiği**

Amerika Muhasebe Meslek Örgütü; mesleki açıdan meslek mensuplarına sağladığı standartlar ve disiplinler bütünü olarak dünya muhasebe örgütlerine örnek ve öncü

olmuştur. AICPA'ya göre meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu kurallar bütünü vardır (Karacan 2014:98).

12 Ocak 1988 tarihinde AICPA standartlarını 2 ana bölümden oluşturmuştur. Bunlar Mesleki Davranış İlkeleri ve Mesleki Davranış Koşullarıdır (Karacan, 98:2014)

### ***AICPA'ya Göre Mesleki Davranış Yasası İlkeleri***

- Sorumluluklar; bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerini herhangi bir tarafın lehine aleyhine bozulmamasıdır.
- Kamu Çıkarı Gözetme; yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhine bozulmamasıdır.
- Dürüstlük; sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her ne nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır.
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık; taraf adına ücret karşılığı iş yapılıyor olsa da meslek elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir.
- Özenli Çalışma; sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde sürdürmektedir.
- Sunulan Hizmetin Kapsamı ve Niteliğini Belirleme; muhasebe meslek mensubunun yasalara ve etik kurallar dışına çıkmaması.

### ***AICPA'ya Göre Mesleki Davranış Yasası Kuralları***

- Bağımsızlık; meslek mensubu faaliyetlerine devam ederken yapmış olduğu işin belli bir taraf için veya devlet için yapılmadığı düşüncesi ile hareket etmelidir.
- Dürüstlük ve Tarafsızlık; muhasebe faaliyetleri yerine getirilirken çıkar çatışmalarına girmeksizin, işletmenin mali yapısının olduğu gibi gösterilmesi için, herhangi bir grup veya bireylerin etkisi altında kalınmamalıdır,

- Genel Standartlara Uyum; mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış meslek mensupları, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek belli bir plan dahilinde çalışmalıdır,
- Standartlara Uyum; meslek elemanı faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır.
- Muhasebe İlkeleri ve Uyum; muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesinde meslek elemanları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranışlar sergilemelidir.
- Müşteri Bilgilerinin Gizliliği; adına iş yapılan müşterinin faaliyetlerinin sonucunda çıkan ekonomik veya muhasebe bilgilerinin işletmenin dışında bulunan birey ve gruplara açıklanmayarak o bilgiler sır nitelikli olarak saklanmalıdır.
- Şartlı Ücret; yapılacak işlerin niteliği belirlendikten sonra ücret işin sonunda değil başında takdir edilmelidir.
- Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Davranış; meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşlarının genel itibarını ve meslek mensubunun kendi bireysel itibarının ve mesleğin gelecekteki onurunu düşünerek, meslek onuru ile bağdaşmayan her türlü hareketten kaçınmalıdır.
- Reklam Yapma Yasağı; gerçek nitelikli olmayan veya abartılı şekilde bilgi verilmesi sonucunda veya bir baskı unsuru kullanılarak dayatma sonucu müşteri temin edilmemelidir.
- Komisyon ve Danışma Ücreti; meslek elamanın kendi faaliyet alanı dışındaki, bir mal veya ürünün temin edilmesi veya bir hizmetin sunulmasının temin edilmesi için aracılık yaparak bunun sonucunda ücret almamasıdır.
- Meslek Unvanı ve Mesleği İcra Biçimi; mevcut yasaların vermiş oldukları yetkilerin kullanabilmesi için meslek unvanı haricinde bir unvanın kullanılmamasıdır.

**Tablo 1.** Türkiye ve Amerika muhasebe örgütlerinin ilkeler doğrultusunda karşılaştırılması

<b>Türkiye’de SMMM ve YMM hakkındaki 3568 sayılı Kanuna göre etik ilkeler</b>	<b>AICPA yasasına göre etik ilkeler</b>
Mesleki Unvan ve Yeterlilik İlkesi	Kamu Çıkarı Gözetme
Mesleki Eğitim ve Bilgi	Özenli Çalışma
Dürüstlük, Güvenilirlik, Tarafsızlık	Dürüstlük, Tarafsızlık
Sır Saklama	
Sorumluluk	Sorumluluk
Bağımsızlık	Bağımsızlık
Haksız Rekabetten Kaçınma	Sunulan hizmetin niteliğini kapsamını belirleme

Kaynak: Yazar tarafından tablo oluşturulmuştur.

**Tablo 2.** Türkiye Muhasebe Örgütleri Yasası Kuralları ile Amerika Muhasebe Örgütünün Etik Yasaları Kurallarının Tablo da gösterilmesi

<b>3568 sayılı Kanuna göre etik kurallar</b>	<b>AICPA yasasına göre etik kurallar</b>
Meslek Sırları (madde 43)	Bağımsızlık
Yasaklar (madde 45)	Dürüstlük ve Tarafsızlık
Ücret (madde 46)	Şartlı Ücret
Görevle İlgili Suçlar (madde 47)	Meslek Onuruna Bağdaşmayan Davranış
Disiplin Cezaları (madde 48)	Muhasebe İlkeleri ve Uyum
	Müşteri Bilgilerinin Gizliliği

	Genel Standartlara Uyum
	Standartlara Uyum
	Reklam Yapma Yasağı
	Komisyon ve Danışma Ücretleri
	Meslek Unvanı ve Mesleği İcra Biçimi

Kaynak: Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Türkiyede TÜRMOB tarafından 2008 tarihinde etik kurallara eklemeler yapılmıştır, bu hususta yönetmelik çıkarılmıştır.

### 3.2.2. IFAC'a göre Meslek Etiğine Yönelik Kurallar

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 1977'de Münih'de kurulmuştur. TURMOB, IFAC'a 1994 tarihinde üye olmuştur.

IFAC'ın temel amacı muhasebe meslek mensuplarının meslek kalitesini artırmak, standartlar bütünü oluşturmak, uluslar arası alanda muhasebe meslek mensupları arasında iletişimi ve dayanışmayı sağlamaktır (Karacan, 2014:102);

IFAC'a göre muhasebecilere göre ahlak kuralları;

**Tablo 3.** Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslar Arası Örgüt Kuralları

<b>Profesyonel Muhasebeciler İçin</b>	<b>Serbest Muhasebeciler İçin</b>	<b>Ücret Karşılığı Bağımlı Çalışan</b>
Dürüstlük ve Tarafsızlık	Bağımsızlık	İşverenlerle Çatışma
Etik Çatışmaların Engellenmesi	Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanmanın Sorumlulukları	Profesyonel Meslektaşların Desteklenmesi
Mesleki Yeterlilik	Ücret ve Komisyonları	Mesleki Yeterlilik

Gizlilik	Kamu Yararına Uygulamalar	Raporlama
Vergi Uygulamaları	Müşterinin Para Benzeri Varlıkları	
Ülkedeki Teknik Standartlara ve Etik Kurallara Öncelik Vermesi	Kamu Yararına Serbest Çalışan Diğer Profesyonel Meslek Mensupları İle İlişkiler	
Meslek Mensupları Hakkında Basında Yayın Yapılmaması	Reklam Yapma ve Müşteriye Yaklaşma Biçimi	

Kaynak: Tablo yazar tarafından oluşturulmuştur.

Amerika da yaşanan Enron olayından dolayı diğer meslek mensuplarının haberdar olması açısından uluslar arası kuruluşlar ile üye olan ülkelere iletişim sağlamak için ortak projeler yapılmaktadır.

### **3.2.3. Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yönelik Meslek Etiği Kuralları**

Türkiye’de muhasebe meslek mensupları için etik düzenlemeler 3568 sayılı Kanun, TÜRMOB, SPK ve Maliye Bakanlığı kurumlarınca düzenlenmektedir.

#### **3.2.3.1. SPK’ya Göre Muhasebe Meslek Etiği**

SPK’nın bu tebliği, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16, 22/d ve 22/e maddelerine dayanılarak hazırlanmıştır.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin uyacakları etik ilkeler yedi ilke göz önüne alınarak yapılmıştır. Bu ilkeler; mesleki şüphecilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlilik, ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet’tir. (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm> ;16.11.2019);

Mesleki şüphecilik ilkesi adı altında çıkarılan madde 11'e göre; "Elde edilen bağımsız denetim kanıtların geçerliliğinin sorgulayıcı bir anlayışla değerlendirilmesi mesleki şüpheciliği ifade eder. Bağımsız denetçi, finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önemli bir yanlışlık içerebileceğini dikkate alarak, bağımsız denetimi, mesleki şüphecilik anlayışıyla planlayarak yürütür." şeklindedir.

Bağımsızlık ilkesi ise madde 12'ye göre "Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız yürütülmesini sağlayacak bir davranış ve anlayışlar bütünüdür. Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsız denetçilerin dürüst ve tarafsız olmaları yanında, bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir. Bağımsız denetçiler;

- a) Çalışmaları sırasında mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek,
- b) Ortaya çıkabilecek çıkar çatışmalarından uzak kalmak,
- c) Karşılaştığı etik çatışmaların çözümünü sağlayabilmek için en yakın amirinden başlayarak çatışmaya konu olan hususu üstlerine taşımak, konu kuruluş içinde çözümlenemezse ilgili yasal düzenleyici kurumlara ve kurula başvurmak,
- ç) Dürüstlük ve tarafsızlıklarını etkileyebilecek hiçbir müdahaleye imkan vermemek,
- d) Bağımsız denetim sonucunda ulaştıkları görüşlerini, başkalarının doğrudan veya dolaylı çıkarlarını düşünmeksizin raporlarında açıklamak, zorundadırlar.

Bağımsız denetçinin, bağımsızlığını tehdit eden unsurlar ile bunlara karşı oluşturulan önlem mekanizmalarını çalışma kağıtlarında belgelemesi ve söz konusu hususları denetimden sorumlu komiteler ile tartışmaları zorunludur. Ayrıca, bağımsız denetçi bağımsız denetimlerde bağımsız olduğunu doğrulayan yazılı bir beyanı müşterinin denetimden sorumlu komitesine sunar. Bağımsız denetim kuruluşları da bağımsızlığı tehdit eden hususlar konusunda alınabilecek önlemleri önemlilikleri

bakımından belirleyerek, bağımsızlıkla ilgili politikalarını yazılı hale getirirler.” şeklinde ifade edilmektedir.

Bağımsızlık ilkesini ortadan kaldıran durumlar vardır ve bu durumlar Tebliğin 13’üncü maddesinde yer almaktadır ve bu maddeye göre;

‘Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçilerde, bağımsızlığın zedelendiğine dair tereddüt oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilir.

Aşağıda bağımsızlığın ortadan kalkmış sayılacağı durumlara, bunlarla sınırlı olmamak üzere, yer verilmektedir:

a) Bağımsız denetim kuruluşunun ortak, yönetici, bağımsız denetçileri, denetçi yardımcıları ve bunların 3’üncü dereceye kadar (3’üncü derece dahil) kan ve sıhrî hısımları ile eşleri veya bağımsız denetim kuruluşları tarafından;

1) Müşteriden veya müşteri ile ilgili olanlardan, doğrudan doğruya veya dolaylı olarak bir menfaat elde edildiğinin ortaya çıkması veya bunlara bir menfaat sağlanacağı vaadinin, ilgili bağımsız denetçi tarafından bağımsız denetim kuruluşunun yönetimine yazılı olarak bildirilmemiş olması,

2) Müşteriyle veya müşterinin ortaklarıyla veya müşterinin yönetim, denetim veya sermaye bakımından dolaylı veya dolaysız olarak bağlı bulunduğu veya nüfuzu altında bulundurduğu gerçek veya tüzel kişilerle ortaklık ilişkisine girilmiş olduğunun belirlenmiş olması,

3) Müşteri ile bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştiraklerinde kurucu, yönetim kurulu başkan veya üyesi, şirket müdürü veya yardımcısı olarak veya işletmede önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka sıfatlarla görev alınması,

4) Müşteri veya bağlı ortaklıkları, müşterek yönetime tabi teşebbüsleri ve iştirakleri ile olağan ekonomik ilişkiler dışında borç-alacak ilişkisine girilmiş olması,

b) Geçmiş yıllara ilişkin bağımsız denetim ücretinin, geçerli bir nedene dayanmaksızın, müşteri tarafından ödenmemesi ve

c) Bağımsız denetim ücretinin, bağımsız denetim sonuçları ile ilgili şartlara bağlanmış olması veya piyasa rayicinden bariz farklılıklar göstermesi, bağımsız denetimin kalitesine dair belirsizlikler yaratması, bağımsız denetim kuruluşu tarafından müşteri işletmeye sunulan diğer hizmetler dikkate alınarak belirlenmesidir.

Bağımsız denetçiler, fiilen bağımsız denetimini yaptıkları işletmelerde, işletmenin finansal tabloları hakkında düzenlenen en son bağımsız denetim raporu tarihinden itibaren 2 yıl geçmedikçe, söz konusu işletmede yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel müdür, müdür ve yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan pozisyonlarda görev alamazlar.

Bağımsız denetim kuruluşları ile bunların bağımsız denetçileri ve diğer personeli, bu Tebliğe göre bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, bağımsız denetim hizmeti verdikleri dönemde, bedelli veya bedelsiz olarak;

- a) Muhasebe defterlerinin tutulması ve buna ilişkin diğer hizmetlerin verilmesi,
- b) Finansal bilgi sistemi kurulması ve geliştirilmesi ile işletmecilik, muhasebe, finans konularındaki uygulamalarla ilgili danışmanlık hizmeti verilmesi, belge düzenlenmesi ve rapor hazırlanması,
- c) Değerleme ve aktüerya hizmetleri verilmesi veya ekspertiz ve uygunluk raporu hazırlanması,
- ç) İç denetim fonksiyonunun yerine getirilmesi ya da iç denetim fonksiyonuna destek hizmeti verilmesi,
- d) Yönetim veya insan kaynakları fonksiyonlarının yerine getirilmesi,
- e) Aracılık veya yatırım danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi,
- f) Hukuki danışmanlık veya diğer uzmanlık hizmetlerinin verilmesi,
- g) Tahkim ve bilirkişilik yapılması ve
- ğ) Kurul tarafından yapılmasına izin verilmeyen alanlarda hizmet sunulması

faaliyetlerinde bulunamazlar. Söz konusu faaliyetleri, bağımsız denetim hizmeti verdikleri işletmelere, aynı dönemde bedelli veya bedelsiz olarak; merkezi yurtdışında bulunan aynı bağımsız denetim kuruluşu ile hukuki bağlantısı olan Türkiye’de yerleşik diğer kuruluşlar aracılığı ile de yerine getiremezler. Ancak, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde; finansal tabloların ve beyannamelerin vergi mevzuatı hükümlerine uygunluğunu incelemek ve uygunluğu tasdik etmek, konu hakkında yazılı görüş vermek ve rapor düzenlemek faaliyetleri dördüncü fıkrada belirtilen yapılamayacak faaliyetler kapsamında değerlendirilmez. Bağımsız denetim kuruluşunun yönetim veya sermaye bakımından doğrudan ya da dolaylı olarak hakim bulunduğu veya ilişkili olduğu bir danışmanlık şirketi, bağımsız denetim kuruluşunun hizmet verdiği müşterisine, aynı dönem için danışmanlık hizmeti veremez. Bu kapsama, bağımsız denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları ve yöneticileri tarafından verilen danışmanlık hizmetleri de dahildir.’’ şeklindedir.

SPK’nın mesleki özen ve titizlik ilkesi madde 14’de verilmiştir ve bu maddeye göre; ‘Mesleki özen ve titizlik, basiretli bir bağımsız denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bağımsız denetçiler, bağımsız denetimin planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve bağımsız denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Gerekli özen ve titizliğin asgari kıstası, bağımsız denetim standartlarına eksiksiz uyulmasıdır. Buna göre, bir bağımsız denetçi bağımsız denetim faaliyetini gerektiği şekilde planlamak, program yapmak, yeterli miktarda, uygun nitelikte ve güvenilir bağımsız denetim kanıtı toplayarak inceleme yapmak, temiz ve düzenli çalışma kağıtları hazırlamak, finansal tabloların gerçekliği ve doğruluğu hakkında dürüst ve doğru bir yargıya ulaşmak ve görüşünü, özen ve titizlikle düzenleyeceği bağımsız denetim raporunda açıklamak zorundadır.’ şeklinde ifade edilmektedir.

Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı ilkesine göre ise madde 15 bulunmaktadır ve bu ilgili maddeye göre; ‘Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler:

a) Bu tebliğde yer alan mesleki faaliyetler dışında ticari, sınai ve zirai hiçbir işle uğraşamazlar (Ticaret şirketlerinin yönetim kurulu başkan ve üyeliği, genel

müdür, genel müdür yardımcılığı ile önemli karar, yetki ve sorumluluğu taşıyan başka pozisyonlar dahil),

b) Başka bir bağımsız denetim kuruluşunda ortak olamazlar, yönetici ve bağımsız denetçi olarak çalışamazlar (Başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile birleşilmesi veya merkezi yurtdışında bulunan bir kuruluşun aynı çalışma yöntemleri ile ülkemizdeki bir kuruluşa katılması halleri hariç) ve

c) Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde ve davranışlarda bulunamazlar.”

Şeklinde ifade edilmiştir.

SPK'nın tebliğinde meslek mensuplarının kendilerini tanıtmak için yaptıkları reklamlar için getirdiği kısıtlamalar bulunmaktadır. Bu kısıtlamalar Reklam Yasağı başlık altında madde 16 şeklinde yer verilmiştir. Madde 16'ya göre 'Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için dolaylı ve dolaysız reklam yapamazlar, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar ve iş öneremezler. Ancak, bağımsız denetim kuruluşları, tanıtıcı bilgiler içeren broşürler hazırlayıp dağıtabilirler, kendileri veya müşterileri için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler, mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler. Bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerde;

a) İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,

b) İşini gerektirdiği ciddiyette ve ölçüde kalınması,

c) Abartılmış, hissi, gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldatıcı ve yanıltıcı, deneyim noksanlıklarını istismar edici söz, görüntü ve bilgi unsurlarına yer verilmemesi veya bu izlenimin yaratılmaması,

ç) Yapılabilecek iş ve hizmetler konusunda somut temeli olmayan beklentiler yaratılmaması ve

d) Bağımsız denetim kuruluşunun diğer bağımsız denetim kuruluşlarıyla karşılaştırılmaması

gereklidir.

Yukarıda belirtilen aldatma, abartma ve yanıltma, objektif esaslara dayanmayan veya gerçeğe uymayan bilgi verilmesi, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan bilgilerin gizlenmesi gibi hususları da kapsar.

Bu madde hükmü, bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetçileri için de geçerlidir.’ denilmektedir.

SPK’nın Sır saklama yükümlülüğü ile ilgili maddesi 17’nci maddede açıklanmaktadır. 17’nci maddeye göre; ‘Bağımsız denetim kuruluşlarının yöneticileri, bağımsız denetçileri ve bütün çalışanları ile bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler, işleri dolayısıyla sahip oldukları sırları açıklayamazlar, bu sırları kendilerinin veya üçüncü kişilerin menfaatlerine kullanamazlar. Aşağıda yer alan hususlar sır sayılmaz:

a) Bağımsız denetim standart, ilke ve kuralları ile meslek ahlakı gereği yapılması zorunlu açıklamalar ve

b) Kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilave duyurular.

Adli veya mevzuatla yetkili ve görevli kılınmış olmak kaydıyla idari ve her türlü inceleme ve soruşturma halleri ile suç oluşturan durumlara ilişkin olarak, sır sayılan bilgilerin yetkililere verilmesi sır saklama yükümlülüğüne aykırılık oluşturmaz.’ şeklinde ifade edilmektedir.

Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet ilkesi için ise SPK madde 18 ile açıklamaktadır. 18’nci maddeye göre ‘Bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler, bağımsız denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Özellikle bağımsız denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ve bağımsız denetim standart, ilke ve kurallarına aykırı davranışlarda bulunamazlar. Diğer düzenlemelerde yer alan haksız rekabet halleri saklıdır. Bir bağımsız denetim kuruluşu, özel bağımsız denetim veya Kurul tarafından gerekli görülen haller hariç olmak üzere, başka bir bağımsız

denetim kuruluğu ile bağımsız denetim hizmeti ilişkisi devam eden bir işletmenin bağımsız denetim hizmet talebini kabul edemez.’ şeklinde ifade edilmektedir.

SPK’nın bağımsız denetçiler için çıkarılan bu tebliğinde; Bağımsızlık ilkesi, Mesleki Özen İlkesi, Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, Reklam yasağı, Sır saklama yükümlülüğü, Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konu başlıklı tebliğ maddelerine yer verilmiştir.

Kurum ve kuruluşların etik ilkeler oluşturması, etik kurullara yer vermesi yazılı bir mesleki davranış, özen sağlanmasının amaçlanmasıdır.

### **3.2.3.2. 3568 Sayılı Kanuna Göre Muhasebe Meslek Etiği**

Meslek Sırları, Yasaklar, Ücret, Görevle İlgili Suçlar, Disiplin Cezaları gibi başlıkları meslek etiği düzenlemeleri gibi görebiliriz. (<https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/8/3568-sayili-kanun> 25.10.2019);

Meslek sırları hakkındaki ilgili madde 43’üncü maddede yer verilmektedir. Bu maddeye göre ‘Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.’ şeklinde tanımlama yapılmıştır.

Mesleki geliştirme eğitimi hususunda ki ilgili madde ise 44’üncü de yer almaktadır. İlgili maddeye göre; ‘Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.’ şeklinde ifade edilmektedir.

Yasaklar konu başlıklı muhasebe meslek mensuplarına yasak olanlar 45’inci madde verilmiştir. 3568’in ilgili maddesine göre ‘Serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2’nci maddede

yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Ayrıca birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci, mali müşavir veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirilebilir. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir' denilmektedir.

Ücret ile ilgili kısım ise 3568 sayılı Kanununun 46'ncı maddesinde yer almaktadır ve bu maddeye göre; 'Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir. Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir. Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak Birliğe gönderir. Birlik yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de gözönüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak Maliye Bakanlığına gönderir. Maliye Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer. Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır.' denilmektedir.

Görevle ilgili suçlar ise ilgili kanunda 47'nci madde olarak yerini almaktadır. Bu maddeye göre; 'Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.' şeklinde açıklama yapılmıştır.

Görevle ilgili suçlarda madde 48'e göre ise; 'Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir. Disiplin cezaları şunlardır:

a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığı yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, cezası verilir.

Mükellefle birlikte kasden vergi ziyama sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.

Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler. Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir. Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

Ceza hükmü 3568 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinde yer alan ilgili kısmında '3'üncü maddenin birinci fıkrasına aykırı davranışlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur. 13, 15/4, 41/2, 43/1, 43/2 ve 45'inci maddenin birinci ve beşinci fıkrası hükümlerine aykırı davranışta bulunanlar hakkında fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, yüz güne kadar adli para cezasına hükmolunur. 12'nci maddenin dördüncü fıkrasındaki hükme (Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik in doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik in doğru olmaması halinde, tasdik in kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar.) aykırı davranışta bulunan kişi hakkında, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur.'" şeklinde açıklanmaktadır.

Meslek görevleri ile ilgili suçlar maddesini değerlendirdiğimizde meslek mensubunu suçtan alıkoymak için alınan kararlar olduğu apaçık ortadadır ancak bu cezaların caydırıcılığı maksadıyla alınan kararların, meslek etiğine uygunsuzluk anlamında baktığımızda yeterli değildir kanaatine varmaktayız.

3568 sayılı Kanunun üçüncü bölümünde TÜRMOB'un yapısı, yönetimi, seçilme şartları gibi kanun maddeleri vardır ancak çalışmamızda yer verilmemiştir, çalışmamızda kanunda yer alan 'Serbest Mali Müşavirler' ile ilgili kısım ve etik ilkelere yer verilmiştir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. ANKARA İLİ SINCAN İLÇESİ MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

Araştırma; Ankara ili Sincan ilçesinde mesleki faaliyet sürdüren muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine yönelik duyarlılığı ve etik dışılığı önlemeye yönelik çalışmaları ölçmeyi amaçlamaktadır.

#### 4.1. Araştırma ve Örneklem

Araştırmanın uygulama alanı olarak Ankara İli Sincan ilçesinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları örneklem olarak alınmıştır.

Araştırmada, Sincan ilçesinde faaliyet gösteren meslek mensuplarının Muhasebe Etiği konusundaki davranışsal tutumlarının analizinin önemli olduğu düşünülmüştür. Ankara'nın Sincan ilçesinde faaliyet yürüten 382 Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bulunmaktadır.

**Tablo 4.** Ankara ve Sincan da Faaliyet Sürdüren Meslek Mensubu İstatistikleri

	ASMMM	SINCAN
Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	12.753	382

Mali Müşavirlik Bürosu	5.635	225
------------------------	-------	-----

Kaynak: ASMMMO İstatistikleri

Araştırmanın evreni Ankara ili Sincan ilçesinde bulunan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Stajyer Serbest Mali Müşavirler mensupları oluşturmaktadır. Ankara'nın Sincan ilçesinde 382 ASMMMO'nda 'Mali Müşavir' meslek mensubu bulunmaktadır ve bürosu olan 225 kişidir. Anketimize cevap veren 29 Serbest Muhasebeci, 36 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve 35 Stajyer Serbest Muhasebeci Mali Müşavir aday olmak üzere toplam 100 kişi muhasebe meslek mensubundan oluşmaktadır. Örnek olarak Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasına bağlı Sincan ilçesinde faaliyet gösteren 382 meslek mensubunun %10'unu yakını oluşturan 36 kişinin yeterli olduğu varsayılarak ankete katılım sağlayan 100 kişinin yeterli örneklem oluşturduğu varsayılmıştır.

#### **4.2. Veri Toplama Aracı ve Analizi**

Veri toplama aracı olarak anket çalışılması yapılmıştır. Anket çalışması iki bölümden oluşmaktadır; birinci bölümünde eğitim durumu, medeni durum gibi sorular yer almaktadır, ikinci bölümde ise mesleğe etik bakış açısının öğrenilmesi yönünde sorulara cevaplar alınmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde 5'li likert dereceleriyle cevaplar alınmıştır. '1. Katılıyorum, 2. Kesinlikle Katılıyorum, 3. Katılmıyorum, 4. Kesinlikle Katılmıyorum, 5. Fikrim Yok' şeklinde cevaplar alınmıştır.

İncelemede SPSS programına veriler direkt girilmiş ve analizler yapılmıştır. Bu analizleri yüzdeler, standart sapmalar ve ortalamalar ile hesaplanmıştır.

Muhasebede etiklik kavramına meslek mensuplarının tutumlarının araştırmak için doldurulan anket sorularında bulunan tüm sorular da katılımcıların frekans ve yüzde hesabı yapılmıştır. Mesleğiniz nedir (SMM, Serbest Muhasebeci, Stajyer SMM) sorusunun faktör olduğu ile ikinci bölümde sormuş olduğumuz 'Haksız rekabette meslek örgütü yetersizdir.' sorusu ve 'Meslek örgütü etik dışı davranan meslek

mensubunu meslekten atar.’ bağımlı değişkenlerin testi ‘One Way Anova’ ile yapılmıştır. Bu testte  $p < 0.05$  anlamlılık oranına bakılmıştır.

### 4.3. Bulgular

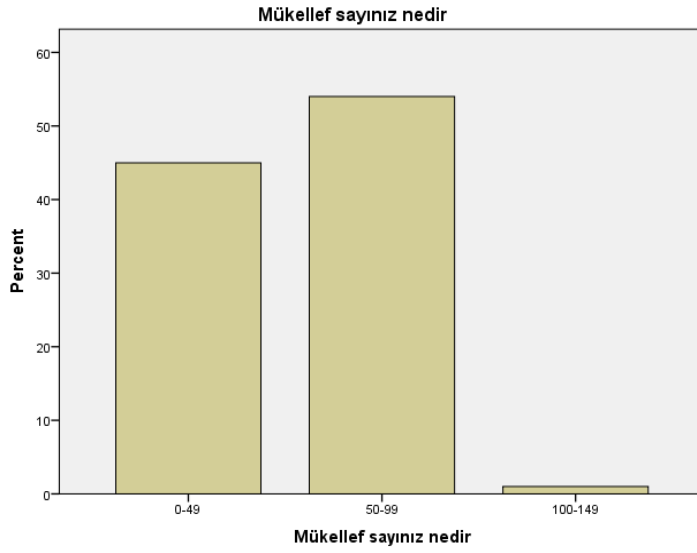
**Tablo 5.** Katılımcıların İlk Bölümde Bulunan Demografik Özellikleri

	Katılım (F)	Yüzde (Percent)	Geçerlilik Yüzdesi (Valid Percent)	Toplamlı(birikimsel) Yüzde (Cummulative Percent)
<b>Eğitim durumunuz nedir?</b>				
Lise	33	33.0	33.0	33
Üniversite	67	67.0	67.0	100
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Mesleğiniz nedir?</b>				
Serbest Muhasebeci	29	29.0	29.0	29.0
Stajyer SMMM adayı	35	35.0	35.0	64.0
Serbest Mali Müşavir	36	36.0	36.0	100.0
Toplam	100	100	100	
<b>Medeni durumunuz nedir?</b>				
Evli	63	63.0	63.0	67.0
Bekar	37	37.0	37.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Mükellef sayınız nedir?</b>				
0-49	45	45.0	45.0	45.0
50-99	54	54.0	54.0	99.0

100-149	1	1.0	1.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	

Yukarıda Tablo 5'e göre frekanslarına baktığımız anket çalışmamıza katılan muhasebe meslek mensuplarının ağırlıklı frekans yüzdelerine eğitim durumlarının; **%67 ile üniversite mezunu** olduğunu, bunun yanında **%36 ile Mali Müşavir** olduklarını, ayrıca katılımcıların, **%63 ile evli** oldukları, mükellef sayılarının da **%54 ile 50-99** arası olduğunu gözlemlemekteyiz.

**Tablo 6.** Katılımcıların buldukları işletmenin mükellef yüzdeleri bar görünümü



Tablo 6'yı incelediğimizde anket çalışmamıza katılan meslek mensuplarının sahip olduğu mükellef yüzdelerine baktığımızda %54 ile 50-99 arasında değişmekte olduğunu görmekteyiz.

**Tablo 7.** Ankete katılan meslek mensuplarının ikinci bölüm soruları frekans yüzdeleri

Meslekten mutluluk duyuyorum	Katılım (F)	Yüzde (Percent)	Geçerlilik Yüzdesi (Valid Percent)	Toplamı(birikimsel) Yüzde (Cummulative Percent)
Katılıyorum	56	56.0	56.0	56.0
Kesinlikle Katılıyorum	3	3.0	3.0	59.0

Katılmıyorum	39	39.0	39.0	98.0
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2.0	2.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>ücret tatmin ediyor</b>				
Katılıyorum	20	20.0	20.0	20.0
Kesinlikle Katılıyorum	3	3.0	3.0	23.0
Katılmıyorum	74	74.0	74.0	97.0
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3.0	3.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>İşletmenin şirket amaç ve değer yargıları vardır</b>				
Katılıyorum	72	72.0	72.0	72.0
Kesinlikle Katılıyorum	4	4.0	4.0	76.0
Katılmıyorum	1	1.0	1.0	77.0
Fikrim Yok	23	23.0	23.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>SMMM'nin mesleki faaliyetlerinde uyulacak etik ilkeler hakkında bilgim var</b>				
Katılıyorum	40	40.0	40.0	40.0
Kesinlikle Katılıyorum	32	32.0	32.0	72.0
Katılmıyorum	3	3.0	3.0	75.0
Fikrim Yok	25	25.0	25.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>İşletmeler arası haksız rekabet etik dışılığa sevkeder</b>				
Katılıyorum	54	54.0	54.0	54.0
Kesinlikle Katılıyorum	32	32.0	32.0	86.0
Katılmıyorum	4	4.0	4.0	90.0

Fikrim Yok	10	10.0	10.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	

<b>Haksız rekabette meslek örgütü yetersizdir</b>	<b>Katılım (F)</b>	<b>Yüzde (Percent)</b>	<b>Geçerlilik Yüzde (Valid Percent)</b>	<b>Toplamlı (birikimsel) Yüzde (Cummulative Percent)</b>
Katılıyorum	41	41.0	41.0	41.0
Kesinlikle Katılıyorum	5	5.0	5.0	46.0
Katılmıyorum	12	12.0	12.0	58.0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1.0	1.0	59.0
Fikrim Yok	41	41.0	41.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Mükellef kaybetmemek adına meslek etiğine uygun davranmayabilirim</b>				
Katılıyorum	11	11.0	11.0	11.0
Kesinlikle Katılıyorum	1	1.0	1.0	12.0
Katılmıyorum	64	64.0	64.0	76.0
Kesinlikle Katılmıyorum	9	9.0	9.0	85.0
Fikrim Yok	15	15.0	15.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Ekonomik krizler kayıt dışılığa sevk eder</b>				
Katılıyorum	50	50.0	50.0	50.0
Kesinlikle Katılıyorum	6	6.0	6.0	56.0
Katılmıyorum	35	35.0	35.0	91.0
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2.0	2.0	93.0
Fikrim Yok	7	7.0	7.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Diğer meslektaşlar ile dayanışmamız vardır</b>				
Katılıyorum	82	82.0	82.0	82.0
Kesinlikle Katılıyorum	3	3.0	3.0	85.0

Katılmıyorum	4	4.0	4.0	89.0
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2.0	2.0	91.0
Fikrim Yok	9	9.0	9.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Meslek örgütü etik dışı davranan meslek mensubunu meslek dışına atar</b>				
Katılıyorum	37	37.0	37.0	37.0
Kesinlikle Katılıyorum	33	33.0	33.0	70.0
Katılmıyorum	16	16.0	16.0	86.0
Kesinlikle Katılmıyorum	3	3.0	3.0	89.0
Fikrim Yok	11	11.0	11.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Reklam yapma yasağı olmasına rağmen sosyal medya paylaşımları haksız rekabete yol açar</b>				
Katılıyorum	53	53.0	53.0	53.0
Kesinlikle Katılıyorum	31	31.0	31.0	84.0
Katılmıyorum	7	7.0	7.0	91.0
Kesinlikle Katılmıyorum	4	4.0	4.0	95.0
Fikrim Yok	5	5.0	5.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Mükelleflerimize ücret ne olursa olsun adil davranırız</b>				
Katılıyorum	47	47.0	47.0	47.0
Kesinlikle Katılıyorum	29	29.0	29.0	76.0
Katılmıyorum	18	18.0	18.0	94.0
Kesinlikle Katılmıyorum	2	2.0	2.0	96.0
Fikrim Yok	4	4.0	4.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	
<b>Mükellef ile kamu arasında kalırsam mükellefi tercih ederim</b>				
Katılıyorum	39	39.0	39.0	39.0

Kesinlikle Katılıyorum	33	33.0	33.0	72.0
Katılmıyorum	23	23.0	23.0	95.0
Fikrim Yok	5	5.0	5.0	100.0
Toplam	100			
<b>Artan oranlı güncellenen vergi oranları kayıt dışılığa neden olur</b>				
Katılıyorum	69	69.0	69.0	69.0
Kesinlikle Katılıyorum	11	11.0	11.0	80.0
Katılmıyorum	9	9.0	9.0	89.0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1.0	1.0	90.0
Fikrim Yok	10	10.0	10.0	100.0
Toplam	100	100.0		
<b>Kanun koyucunun meslek için koyduğu kanunlar yetersiz kaldığında meslek etiği ortaya çıkar</b>				
Katılıyorum	68	68.0	68.0	68.0
Kesinlikle Katılıyorum	23	23.0	23.0	91.0
Katılmıyorum	2	2.0	2.0	93.0
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1.0	1.0	94.0
Fikrim Yok	6	6.0	6.0	100.0
Toplam	100	100.0	100.0	

Tablo 7' yi incelediğimizde anketimize katılan muhasebe meslek mensuplarının; Meslekten mutluluk duymaları %59 ile 'Katılıyorum' mesleklerini sevdikleri anlaşılmaktadır

Meslekten kazandıkları ücretten tatmin olmaları %74 ile 'Katılmıyorum' çıkması ile aldıkları ücretten memnun olmadıkları çıkarımını yapabilmekteyiz,

Çalıştıkları işletmenin değer yargı ve amaçlarının olması %72 ile 'Katılıyorum' sonucunda buldukları işletmenin amaçlarının ve değer yargılarının olduğu,

SMMM'nin çıkarmış olduğu etik kurallar hakkında bilgi sahibi olma %40 ile 'Katılıyorum' oranı ile etik kurallar hakkında bilgi sahip oldukları,

İşletmeler arası haksız rekabet kayıt dışılığa yol açar %54 ile 'Katılıyorum' oranı ile haksız rekabetin kayıt dışılığa neden olduğu fikrine sahip oldukları,

Haksız rekabette meslek örgütü yetersizdir sonucunda %41 ile 'Katılıyorum' ve %41 ile 'Fikrim Yok' gibi eşit bir oran çıkmıştır.

Mükellef kaybetmemek için meslek etiğine uygun davranmayabilirim sorusuna %64 ile 'Katılmıyorum' çıkmış ve bu sonuç araştırmamız için olumsuz bir sonucu göstermektedir. Dolayısıyla, meslek mensubunun etik davranış ile gelir kazanma arasında negatif ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Ekonomik krizlerin kayıt dışılığa sevk edeceği sorumuza ise %50 ile 'Katılıyorum' ile ekonomik krizlerin muhasebe meslek mensuplarını derinden etkilediğini görmekteyiz.

Diğer profesyonel meslektaşlarımız ile dayanışmamız vardır sorusu karşısında %82 ile 'Katılıyorum' çıkmış ve meslektaşların birbirlerine destek olması meslek etiği açısından pozitif yönde etkilemektedir.

Meslek örgütünün etik dışı davranış sergileyen muhasebe meslek mensubunu meslek dışına atar sorusu %37 ile 'Katılıyorum', %33 ile 'Kesinlikle Katılıyorum' ile Meslek Örgütünün etik dışı davranışlarının yaptırımını olduğu bilgisine sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Reklam yapma yasağı olmasına rağmen sosyal medya paylaşımları haksız rekabete yol açar sorusuna verilen %53 ile 'Katılıyorum' sonucunda meslek mensuplarının sosyal medyanın haksız rekabete yol açtığını düşünmektedirler.

Tüm mükelleflerimize aldığımız ücret ne olursa olsun adil davranırız sorusu karşısında %47 ile 'Katılıyorum' ile ağırlıklı oranın çıkması, ankete katılan meslek mensuplarının oldukça etik olduklarını görülmektedir.

Mükellef ile kamu arasında yaşanan menfaat çatışmasında %39 ile 'Katılıyorum', %33 ile 'Kesinlikle Katılıyorum' sonucunda meslek mensuplarının mükelleflerine sadakatlerinin yüksek olduğunu göstermektedir ancak kamu açısından sakınca oluşturabilmektedir.

Artan oranlı güncellenen vergiler ve yeni eklenen vergiler kayıt dışılığa sevk eder %69 ile ‘Katılıyorum’ cevabı alınmış ve vergilerin meslek mensupları için etik dışı davranışa yol açabileceği sonucunu çıkarabilmektedir.

Kanun koyucunun meslek için koyduğu kanunlar yetersiz kaldığında meslek etiği ortaya çıkar %68 ile ‘Katılıyorum’ çıkmıştır ve etik kuralların gerekliliğinin önemi ortaya çıkmaktadır.

**Tablo 8.** One Way Anova Testi Çeşitli Muhasebe Alanlarında Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının Faktör Olduğu Bağımlı Değişkenlerin Haksız Rekabette Meslek Örgütü Yetersizdir ve Meslek Örgütü Etik Dışı Davranan Meslek Mensuplarını Meslek Dışına Atar İlişkisi

	N	Ortalama	Standart Sapma (SD)	Std. Hata (SE)	95% Güven Aralığı		Minimum	Maximum
					Alt Sınır	Üst Sınır		
Haksız rekabetle mücadelede meslek örgütü yetersizdir	29	2,41	1,743	,324	1,75	3,08	1	5
Serbest muhasebeci	35	2,91	1,805	,305	2,29	3,53	1	5
Stajyer SMMM	36	3,44	1,858	,310	2,82	4,07	1	5
Serbest mali müşavir	100	2,96	1,836	,184	2,60	3,32	1	5
Toplam								
Meslek örgütü etik dışı davranan meslek	29	2,17	1,197	,222	1,72	2,63	1	5
Serbest muhasebeci	35	1,94	,968	,164	1,61	2,28	1	5
Stajyer SMMM								

mensubunu meslek dışına atar	Serbest mali müşavir	36	2,42	1,556	,259	1,89	2,94	1	5
	Toplam	100	2,18	1,274	,127	1,93	2,43	1	5

‘Haksız rekabet ile mücadelede meslek örgütü yetersizdir’ sorusuna vermiş olduğu muhasebe meslek mensuplarının cevaplarına göre sıralamaları; Serbest Muhasebeci Meslek Örgütünü **2.41** ortalama ile ‘Kesinlikle Katılıyorum’, Stajyer SMMM **2.91** İle ‘Katılmıyorum’, Serbest Mali Müşavirler **3.44** ile ‘Kesinlikle Katılmıyorum’ demektedir. Bu sonuçlarda göstermektedir ki Meslek Örgütünü, Serbest Mali Müşavirler diğer muhasebe meslek mensuplarına göre daha yeterli bulmaktadır.

‘Meslek örgütü etik dışı davranan meslek mensuplarını meslek dışına yöneltir’ sorusuna çeşitli uzmanlığı bulunan muhasebe meslek mensuplarının vermiş olduğu cevaplar şu şekildedir; Serbest Muhasebeci ‘Kesinlikle Katılıyorum’ ile **2.17**, SMMM ortalamaları ‘Kesinlikle Katılıyorum’ ile **1.94**, Serbest Mali Müşavirlerin ‘Kesinlikle Katılıyorum’ **2,42 ile** Meslek örgütünün etik dışılığa izin vermediği sonucuna ulaşılmaktadır.

**Tablo 9.** Haksız rekabet ile mücadele meslek örgütü yetersizdir ile Muhasebe mesleğinin çeşitli iş kollarında çalışan meslek mensupları arasında önemlilik değeri

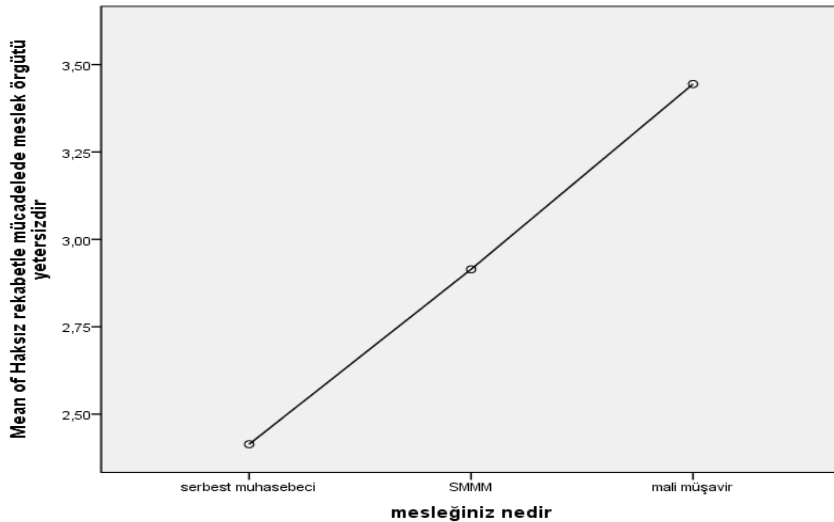
ANOVA						
		Kareler Toplamı (SS)	Serbestlik Derecesi (df)	Kareler Ortalaması (MS)	F	Anlamlılık Derecesi (S)
Haksız rekabetle mücadelede meslek örgütü yetersizdir	Gruplararası (İlişkisiz Gruplar)	17,174	2	8,587	2,630	,077
	Gruplar içi (İlişkili Gruplar)	316,666	97	3,265		
	Toplam	333,840	99			

Meslek örgütü etik dışı davranan meslek mensubunu meslek dışına atar	Gruplararası (İlişkisiz Gruplar)	3,986	2	1,993	1,233	,296
	Gruplarıçi (İlişkili Gruplar)	156,774	97	1,616		
	Toplam	160,760	99			

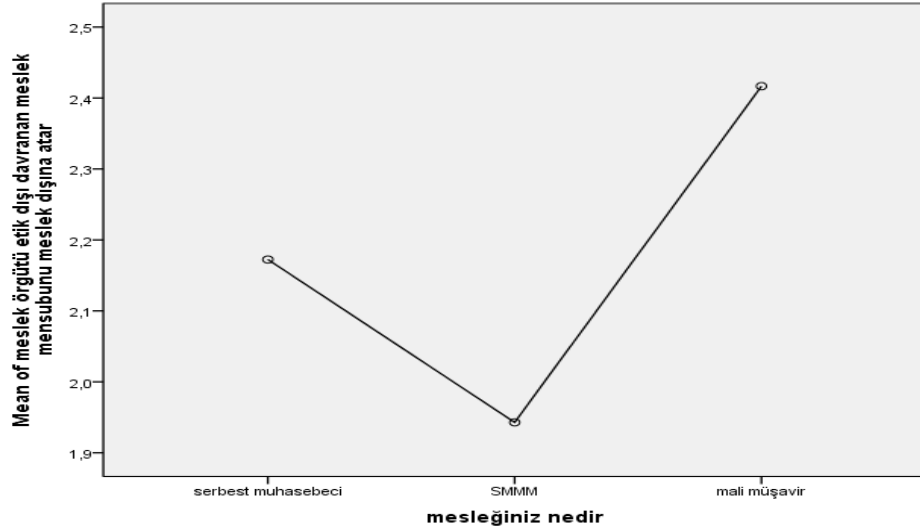
Önemlilik değeri  $0.05 < 0.77$  olduğu için Haksız rekabet ile mücadele meslek örgütü yetersizdir ile Muhasebe mesleğinin çeşitli iş kollarında çalışan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık çıkmadığı analizi elde edilmektedir.

Önemlilik değeri  $0.05 < 0.296$  olduğu için Meslek örgütü etik dışı davranan meslek mensubunu meslek dışına yönelme ile Muhasebe mesleğinin çeşitli iş kollarında çalışan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık çıkmadığı analizi elde edilmektedir.

**Tablo 10.** Haksız Rekabet İle Mücadelede Meslek Örgütü Yetersizdir Bağımlı Değişkeni İle Faktör Mesleğiniz Nedir Arasındaki İlişkinin Plot Gösterimi



**Tablo 11.** Meslek Örgütü Etik Dışı Davranan Meslek Mensubunu Meslek Dışına Atar Bağımlı Değişkeni İle Mesleğiniz Nedir Faktörü İle Arasındaki İlişkinin Plot Gösterimi



## SONUÇ

Küreselleşen dünya ekonomisinde, güçlü ekonomiye sahip gelişmiş ülkelerin sürekli kendini geliştiren ve ilerleyen güçlü işletmelere sahip olduğunu görmekteyiz. Öyle ki bu işletmeler dünyanın her yerinde istihdam yaratmakta, işletmeler açmakta, ülkelerine gelir kaynağı sağlamaktadırlar. Dünya çapında değerlendirdiğimizde en az Gelişmekte Olan Ülkeler (GTS) kadar bütçeye sahip olan işletmelerin marka değeri bulunmaktadır. Ancak, güçlü işletmelerin iflas haline geldiğinde faaliyetlerini sürdürdükleri ülkenin de ekonomik olarak sarsıldığını görmekteyiz. Bu açıdan işletmelerin mali açıdan kontrolleri zaruri ve hayatidir.

Ülkemizde işletmelerin mali kontrolleri kamu eliyle yapılmakta ve sonucunda hukuki yaptırımlar uygulamaktadır. Ülkemizde bulunan muhasebe meslek mensupları hukuki açıdan yaptırımlara tabidir ancak hukukta oluşan boşluk dolayısıyla etik ilkeler de zorunlu hale gelmelidir. Her bir muhasebe meslek mensubu hangi konumda olursa olsun etik ilkeler hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir. Etik ilkelere uyum ülke ekonomisine fayda, vatandaşlarına huzur ve meslek mensuplarına da meslek onuru katmaktadır.

Araştırmamızda anketimizi ulaştırdığımız 100 muhasebe meslek mensubundan cevaplar alınabilmiştir. Anketimizde özel hayata saygı ve etik ilkesinden yola çıkarak ad soyad ve imza istenmemiştir. Çalışmanın anket sonuçlarına göre, haksız rekabet ile mücadele meslek örgütünün yetersizliği ile muhasebe mesleğinin çeşitli iş kollarında çalışan meslek mensupları arasında anlamlı bir farklılık gözlemlenmemiştir. Ayrıca, meslek örgütü etik dışı davranan meslek mensubunu

meslek dışına yönelme ile muhasebe mesleğinin çeşitli iş kollarında çalışan meslek mensupları arasında yine anlamlı bir farklılık bulunmamaktadır.

Anketimize katılan meslek mensupları, mesleklerini severek yapmaktadırlar ve bu muhasebe mesleği açısından oldukça iyi bir sonuçtur. Haksız rekabette meslek örgütünü yetersiz bulunurken etik dışı davranışların meslek örgütü tarafından meslek dışına yöneleceğini bilmektedirler. Bu açıdan değerlendirdiğimizde, meslek örgütünün haksız rekabet ile mücadelede azami mükellef sayısı getirerek, fırsat eşitliği sağlanılarak mesleği düşünen aday meslek mensuplarının önü açılabilir ve serbest çalışan bürolar arası adalet sağlanmış olacaktır. Her muhasebe meslek mensubu ekonomik olarak refahı artabilecek kendine ve mesleğine güveni yerine gelebilecektir.

Muhasebe meslek mensuplarının mükellefler açısından değerlendirdiğimizde ise mükelleflerine eşit ve adil davrandıkları, ancak artan oranlı güncellenen vergilerin kayıt dışılığa sebebiyet vereceği ortaya çıkmıştır. Kayıt dışılık ülke ekonomisi açısından oldukça hayati bir olgudur. Bu bağlamda, tüm denetleyici ve düzenleyici mekanizmalar ile bu konuda denetim ve kontroller ile kayıt dışılık önlenmelidir. Ayrıca, kayıtdışı ekonominin her alanında olduğu gibi, meslek mensubunun onurunu, güvenilirliğini zedeleyici bir durumdur. Bu durumlarda etik ilkeleri benimseyip ve özümsemiş meslek mensuplarının varlığına ihtiyaç vardır. Mutlaka etik ilkelerin özümsemişi için meslek örgütü tarafından etik konusunda dersler verilmeli ve konferanslar düzenlenerek katılım zorunlu tutulması gereklidir. Reklam yasağı olmasına rağmen sosyal medyada muhasebe mensubunun firmasını tanıttığı ya da tanıtmaya yönelik ipucular verdiği ilgili sayfaların açılması, haksız rekabete yol açtığı için meslek örgütünün bu konuda da sıkı bir takip gerçekleşmesi gerekmekte ve uyarıların yaptırım gücü arttırılmalıdır.

Çalışmanın istatistiki sonuçlarına göre, meslek mensubunun etik davranış ile gelir kazanma arasında negatif ilişki varken, meslektaşların birbirlerine destek olması ile meslek etiği açısından pozitif yönde etkilendiği gözlemlenmiştir. Ayrıca, muhasebe meslek mensubunun haksız rekabet yaşamadığı takdirde ve vergi oranlarının değişkenliği olmadığı sürece oldukça meslek etiğine uygun davranışlar sergilediği sonucuna varabilmekteyiz.

## KAYNAKÇA

AKDOĞAN Habib, **Muhasebe Meslek Etiğinde Teolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları** Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF 2005, C.10 s.295-300.

AKDOĞAN Habib, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir 2003.

AKIN Osman ve ÖZDAŞLI Kürşat, **Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyuma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları** **Muhasebe ve Finansman Dergisi** 2014.

ARSLAN Ahmet, 'Denetim Mesleğinde Etik Prensipler', **'Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, sayı:540, yıl:47 İstanbul, Şubat 2010.

AVCIKURT Cevdet; **Turizm Sosyolojisi**, Detay Yayıncılık, Balıkesir, 2003.

AYMANKUY Yusuf ve SARIOĞLAN Mehmet, 'Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkeziden Bir Uygulama' **Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 8, Sayı:14 Aralık 2005 s.23-45.

AYSAN Mustafa A., **Muhasebede Denetleme İlkeleri ve Türkiye de ki Uygulamalar**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 165, İşletme Fakültesi Yayınları no.8 1971, s.40-41.

BAYRAK Sebahat, **İş ahlakı ve Sosyal Sorumluluk**, Beta Basım ve Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul 2001.

BÜTE Mustafa, Etik İklim, Örgütsel Güven Ve Bireysel Performans Arasındaki İlişki **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 25, Sayı: 1, 2011

ÇALIŞKAN Esra Nemli, "Stratejik Yönetim ve Etik " Ed: Zeyyat SABUNCUOĞLU, **İşletme Etiği**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş, İstanbul, Nisan - 2001

ÇELEBİLER, E. ve Güvemli O. (2013) "Tanzimat Dönemi Çağdaşlaşma Çabaları ve Maliye Teftiş Kurulunun Kuruluşu", **Türk Muhasebe ve Denetim Düşüncesinin Son 150 Yılı 1850-2012**, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası

ÇİFTÇİ Yavuz ve ÇİFTÇİ Birgül, 'Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği', **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:10, Yıl:3, Eylül:2003

CİVELEK, Mehmet ve Durukan Banu, 'Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı' **3. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMO Yayınları, No:20, 30 Nisan -4 Mayıs Alanya,1997

DÖNERTAŞ, F. Can. (2008), **Etik İklimin Kuruma Güven Üzerindeki Etkisi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul-2008.

ERDOĞAN Murat, 'Muhasebe Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği' **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Sayı:5, Cilt:3, 2002

ERGÜN, H. & Gül, K. (2005). Muhasebe Meslek Etik Kuralları Ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 25, 144-154

FİLİZÖZ Berrin, 'Etik ve Etiğe İlişkin Temel Kavramlar', Ed.: Zeyyat SABUNCUOĞLU, **İşletme Etiği**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş, İstanbul, Nisan 2011

GÖKTEN Pınar, '**Pozitif Muhasebe Teorisi Ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma**' Doktora Tezi Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi SBE İşletme Ana Bilim Dalı 2013

GÜNDOĞMUŞ, Fatih, '**Muhasebe Meslek Mensuplarında İş Yaşam Dengesinin Meslek Etiğine ve İşe Bağlılığa Etkisi**', Yüksek Lisans Tezi İstanbul Arel Üniversitesi SBE İşletme Ana Bilim Dalı 2017

GÜREDİNERSİN 'Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler'  
**.3. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20 Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997

GÜVEMLİ Oktay, '**Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Cumhuriyet Dönemi, Cilt 4: Cumhuriyet dönemi. XX. yüzyıl.**', İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, İst., 2000-2001.

İŞGÜDEN Burcu ve ÇABUK Adem, 'Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri' **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt:9 Sayı:16, Aralık 2006

İŞSEVEROĞLU Gülsün., 'İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik' **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt:8, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa 2001

İYİ, Sevgi (2015) **Etik Nedir?** İonna Kuçuradi, Demet Taşdelen (Eds). Etik 5. Baskı Eskişehir Anadolu Üniversitesi Yayın no:2356. ISBN: 978-975-06-1030-1

KALMIŞ Halis, ESKİN İlknur ve GÜMÜŞ Fadime, 'İşletmelerde Mali Bilgiler Üretilmesinin Önemi ve Etik' **Mali Çözüm**, İSMMMO Yayını, Sayı:75, Nisan-Mayıs 2006)

KARABABA İ. ve diğerleri, 'Üniversitelerde Etik Eğitimi' 1. Ulusal Mühendislik Kongresi İzmir 20-21 Mayıs 2004

KARABINAR Selahattin, ÇEVİK Zülküf 'Bir Muhasebe Meslek Odasında 2008-2013 Yıllarında Verilen Disiplin Cezalarının Yapısal Analizi' **Muhasebe ve Finansman Dergisi** Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi Ocak 2018

KARACAN Sami, **Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği Kitabı** Umuttepe Yayınları, Koacaeli 2014

KILIÇ Hasan, ‘Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik’ **17. Türkiye Muhasebe Kongresi ‘Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar,** TÜRMOB Yayınları, İstanbul, 10-12 Ekim 2002

KILIÇ Selim, **Çevre Etiği, Ortaya Çıkışı Gelişimi ve Sonuçları,** Orion Kitabevi, 2008, Ankara

KIZILOT Şükrü, ‘Sahte ya da kapsamı itibariyle yanıltıcı belge kullanımında Hapis cezası ve Muhatabı’, **Yaklaşım Dergisi,** Yıl 6, Sayı:86, Eylül 1998

KOZAK Meryem ve GÜÇLÜ Nergiz, ‘**Turizmde Etik, Gözden Geçirilmiş 3. Baskı**’, Detay Yayıncılık, Ankara, 2012

KUTLU, Hüseyin A., ‘Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri, Kars ve Erzurum İlinde Bir Araştırma’ **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi,** Sayı 63, 2008

KUTLUK, F.A. ve Ersoy, A. (2011). Muhasebe meslek üyelerinin etik yargı düzeyleri üzerine bir araştırma, **Ege Akademik Bakış,** 11(3), 425-438

MUGAN, Can Şınga, ‘Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerine Etkileri’, **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi,** Cilt no:1, Sayı No:2, Mayıs 1999

MÜSLÜMOV, A. ve G. Aras (2002) “Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi”, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bodrum

ÖZAL Özcan, YıldırımOya ve Tek Nergis, **Muhasebe,** Altındağ Matbaacılık, İzmir 1993

ÖZDOĞAN Hacer (Personel Gn. Md. Daire Başkanı), 09-20 Şubat 2009 Tarihleri Arasında Hizmetiçi Eğitim Dairesi Başkanlığınca Planlanan Merkezi ve Mahalli Görevde Yükselme Eğitimi “**Mesleki Etik**” Ders Notları, Ankara, 2009

ÖZEL Salih, ‘Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik 1’ **Yaklaşım Dergisi,** Yıl:8, Sayı No:91, Temmuz 2000

ÖZKOL Erdal, KÖK Dündar, ÇELİK Muhsin, GÖNEN Seçkin, 'Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelerine Duyarlılık Düzeylerinin Araştırılması', **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Sayı:15, Yıl:5, Mayıs:2005

SAKARYA Şakir ve Kara Suat, 'Türkiyede muhasebe meslek Etiğine yönelik düzenlemeler ve meslek mensupları tarafından algılanması üzerine bir alan araştırması', **KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 12(18), 2010

SANLI Nail 'Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik' **17. Türkiye Muhasebe Kongresi 'Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar'** TÜRMOB Yayınları 199, İstanbul 10-12 Ekim 2002

SELİMOĞLU Seval Kardeş, 'Muhasebe Meslek Ahlakı Yaklaşımı' s.149. **3. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, Alanya, 30 Nisan- 4 Mayıs, 1997

SELVİ Yakup, 'Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar' İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi 11-13 Mart 2002

ŞİMŞEK Birgül, 'Yöneticilerin Çalışanlara Karşı İş Etiğine Yönelik Değerlerin Tespiti ve Analizine İlişkin Bir Çalışma', 'Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 1999 dan aktaran Gülsüm İŞSEVEROĞLU, 'İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik, 'Yönetim ve Ekonomi, cilt:8, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa,2001

SÖYLEMEZ Caner, 'İşletmelerde Temsil Maliyetlerinin Test Edilmesi: Türk İmalat Sektörü Üzerine Amprik Bir Uygulama' Yüksek Lisans Tezi Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ankara, 2007

SÖZBİLİR, Naciye ve Tekin Yeniğün 'Muhasebe Mesleğinde Etik' **20. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya 23-27 Mayıs 2001

SÖZBİLİR, Naciye, ‘**Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**’, T.C Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Afyon, 2000

SUAT Okay, ‘**Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi**’, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi a.g.m. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi s.29 Karaman 2011

SYMES Cansen B. ‘**Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası** **Gelişmeler**’  
[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/2oturum/CansenBasaran.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/2oturum/CansenBasaran.pdf) 18.07.2019

TAŞTAN Abdulkerim (2009), “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1

TESMER, **Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik**, TESMER Yayınları:88 Ankara, 2009

TORAMAN, Cengiz ve Ahmet Akcan, ‘Muhasebe Denetiminde Etik’, Marmara Üniversitesi **Türkiye 21. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Bodrum 29 Mayıs- 2 Haziran 2002

TÜKENMEZ Mine ve KUTAY Nilgün ‘Muhasebe Mesleki Eğitim ve Etik’ Süleyman Demirel Üniversitesi **15. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, Antalya, 1996

TÜRK, Zeynep, “**Muhasebe Meslek Ahlakı**” Adana 2004

UÇMA Tuğba (2007), ‘**Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması**’, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Haziran

ÜNAL Aylin ve Nardalı Sinan ‘İşletme ve Pazarlama Etiğine Giriş’ Ed: Canan AY, Burak KARTAL ve Sinan NARDALI, **Pazarlamada Etik Yaklaşımlar**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2010

ÜNSAL Ahmet, “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, **KMÜ İİBF Dergisi**, Yıl:10 sayı:14 Haziran 2008

URAL Tülin, (2003): **İşletme ve Pazarlama Etiği**, Detay Yayıncılık, 1. Baskı, Ankara

UTKU Burcu Demirel, ‘Etik Davranışlar: Muhasebe Meslek Mensubu Olmaya Aday İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma’ **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, MÖDAV, Cilt.12 Sayı:4, Aralık 2009, s.211

UYAR Süleyman, ‘**Muhasebe Mesleğinde Etik Düzenlemeler**’ <http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/04/07/2019>

YAZICI Mehmet ‘**Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma**’, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul, 1986

## İNTERNET KAYNAKLARI

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/19%20-%202058%20YAKUP%20SELV%C4%B0.doc> 19.07.2019

[http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM\\_06/2oturum/CansenBasaran.pdf](http://archive.ismmmo.org.tr/docs/SEMPOZYUMLAR/SEMPOZYUM_06/2oturum/CansenBasaran.pdf) 18.07.2019

<http://dosya.kmu.edu.tr/sbe/userfiles/file/tezler/isletme/suatokay.pdf>09.07.2019

<http://earsiv.arel.edu.tr/xmlui/bitstream/handle/20.500.12294/1022/K029493.pdf?sequence=1&isAllowed=y>02.07.2019

<http://openaccess.dogus.edu.tr/bitstream/handle/11376/421/ETHICS-Bodrum-2002.pdf?sequence=1&isAllowed=y> 19.07.2019

[http://www.emo.org.tr/ekler/4affa4f6b27df04\\_ek.pdf](http://www.emo.org.tr/ekler/4affa4f6b27df04_ek.pdf) 01.06.2019

<http://www.etik.gov.tr/kurul-hakkinda/> 11.07.2019

<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/04/07/2019>

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> 11.07.2019

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.html> 09.07.2019

<https://dergipark.org.tr/download/article-file/145801> 12.07.2019

<https://dergipark.org.tr/download/article-file/427522> 02.07.2019

<https://dergipark.org.tr/download/article-file/434718> 01.06.2019

<https://docplayer.biz.tr/52015563-Etik-sosyal-hizmet-uzmani-turgay-cavusoglu.html>,  
11.07.2019

<https://sozluk.gov.tr/>15.05.2019

<https://www.gib.gov.tr/node/85119> 25.11.2019

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/I-Muhasebenin-Temel-Kavramlari---4003>  
14.11..2019

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/IV-BOLUM-Cesitli-Hukumler-Madde-39-Madde-52---3991> 19.07.2019

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2006/06/20060612M1-1.htm> 16.11.2019

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2013/05/20130526-3.htm> 11.11.2019

## EK 1.

### ANKET SORULARI

- 1)Eğitim durumunuz nedir?( ) Ortaöğretim ( )Lise( )Üniversite
- 2)Mesleğiniz nedir? ( )Serbest Muhasebeci ( )Serbest Mali Müşavir ( )Stajyer SMMM
- 3)Medeni durumunuz nedir? ( ) Bekar ( ) Evli
- 4)Mükellef sayınız nedir? ( ) 0-49 ( )50-99 ( )100-149 ( )150-199 ( )200 üstü

	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Fikrim Yok
1)Yapmış olduğum meslekten mutluluk duyuyorum					
2)Muhasebe mesleğinde kazandığım ücret beni tatmin ediyor					
3) Çalıştığım işletmenin şirket amaçları ve değer yargıları vardır.					
4))Türkiye de SMMM ve Yeminli Mali Müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında bilgim var.					
5)İşletmeler arası haksız rekabet etik dışı davranmaya sevk eder.					
6)Haksız rekabetle mücadelede Meslek Örgütü yetersizdir.					
7)Mükellef kaybetmemek adına meslek etiğine uygun davranmayabilirim.					
8)Serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile dayanışmamız vardır.					
9)Ekonomik krizler kayıt dışılığa ve meslek etiğine uygun davranmamaya sevk eder.					
10) Meslek örgütü etik dışı davranan diğer meslek mensuplarını meslek dışına atar.					
11)Meslek mensuplarının reklam yapma yasağı olmasına rağmen sosyal medya paylaşımlarının reklam gibi ilan edildiğini haksız rekabete yol açtığını düşünüyorum					
12)Tüm mükelleflerimize aldığımız ücret ne olursa olsun eşit, adil ve aynı özen itinaı gösteririz					
13)Mükellef ile kamu arasında yaşanan menfaat çatışmasında tercihim kamuyu aleyhine tercih ederim					
14)Artan oranlı güncellenen vergi oranları ve yeni eklenen vergilerin mükellefleri zor duruma sokması kayıt dışılığa sevk eder.					
15)Kanun koyucunun meslek için koyduğu kanunlar yetersiz kaldığında meslek etiği ortaya çıkar					



ANKARA YILDIRIM BEYAZIT ÜNİVERSİTESİ (AYBÜ)  
ETİK KURULU  
PROJE ONAY BELGESİ



Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi .....  
Fakültesi/Enstitüsü..... bölümü akademisyenlerinden /  
öğrencilerinden Ayşe Özcelik .....'in, Muharrem Melek .....  
Menavelsizlik, Etik, Akademiye Ysnelik Araştırma .....adlı  
araştırması değerlendirilmiştir. (Bu kısım başvuru sahibi tarafından doldurulmalıdır)

Proje etik açısından uygun bulunmuştur.

Proje etik açısından geliştirilmesi gerekmektedir.

Proje etik açısından uygun bulunmamıştır.

AYBÜ ETİK KURULU KARARI (Etik Kurul tarafından doldurulacaktır)	
Araştırma kodu (Yıl – Araştırma sıra no)	2019 – 322
Başvuru formunun Etik Kurula ulaştığı tarih	19. 07. 2019
Etik Kurul Karar toplantı tarihi ve karar no	31. 07. 2019 – 46
Yer	Yıldırım Beyazıt Üniversitesi, Esenboğa Külliyesi
Katılımcılar	Formda imzası bulunan üyelerimiz toplantıya katılmıştır.

**KURUL BAŞKANI, BAŞKAN YARDIMCISI VE ÜYELER:**

Prof. Dr. Cem Şafak ÇUKUR

Başkan

İMZA

Prof. Dr. Tekin AKDEMİR

Bşk. Yrd.

Prof. Dr. Muharrem KILIÇ

Üye

Doç. Dr. Özge GÖKBULUT ÖZDEMİR

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul DEMİRDEL

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Behlül TOKUR

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Şule KAYA

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Birgül ÖZKAN

Üye

Dr. Öğr. Üyesi Nimet YILDIRIM TİRGİL

Üye