

# MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK ETİĞİ VE KAYSERİ İL MERKEZİNDE BİR UYGULAMA

Gülsevil YILDIZ\*

## ÖZ

İşletme yönetimi ve ilgili kesimleri doğrudan etkileyen muhasebe verilerinin düzenli, doğru ve güvenilir bir şekilde sunulabilmesinde yasal düzenlemelerin tek başına yeterli olmadığı ve meslek etik ilkelerine ihtiyaç duyulduğu bir gerçektir. Bu gerçekten hareketle ülkemizde muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemeler TÜRMOB tarafından hazırlanmış ve yayınlanmıştır. Bu çalışmada Kayseri’de faaliyette bulunan bağımsız SMMM’lerin meslek etiği algılamaları ve meslek üyelerini etik dışı uygulamalara yönelten ifadeleri belirlemeye yönelik bir alan çalışması yapılmıştır. Çalışmamızda meslek etiği düzenlemelerine ve uygulamalarına katkıda bulunmak amaçlanmıştır.

**Anahtar Kavramlar:** Muhasebe, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Etiği.

## PROFESSIONAL ETHICS IN ACCOUNTING PROFESSION AND AN APPLICATION CENTER OF KAYSERİ

### ABSTRACT

It is a fact that legal arrangements are not enough on their own and that ethics of the profession of accounting are needed to be able to introduce the accounting data orderly, truly and reliably which directly affect the whole community and the economic well being of the community. Under the movement of this reality, the arrangements for the ethics of the profession of accounting in our country have been made and published by TURMOB (Turkish Union of Chambers of Certified Public Accountants and Sworn in Certified Public Accountants). In this study, a field work was performed that aimed to determine what the ethical perceptions of the profession of the uncommitted SMMMs operating in Kayseri were and what the factors were which caused them to turn to unethical applications. In this study, it was aimed to make a contribution to the arrangements of the ethics of the profession and to their applications.

**Key Words:** Accounting, Accounting Profession, The Ethic of Accounting Professional.

---

\* Yrd., Doç. Dr., Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu.  
Makalenin kabul tarihi: Mart 2011

## GİRİŞ

Muhasebe mesleği, dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak değişmekte, ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliğini artırmaktadır.

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

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaşanan bazı şirket ve muhasebe skandallarından sonra yasaların her zaman her yerde ve tam anlamıyla etkin olmadığı anlaşılmış ve meslek etik ilkeleri tartışılmaya başlanmıştır. Bu tartışmalar muhasebe mesleğinin etik boyutunun önemini ön plana çıkarmış ve bunun üzerine dünyada ve ülkemizde meslek örgütleri tarafından muhasebe meslek etik ilke ve kurallarının yeniden gözden geçirilmesine, etkinleştirilmesine ve hatta yeni yasaların çıkarılmasına neden olmuştur.

Bu çerçevede muhasebe meslek ahlâkı ile ilgili ilk uluslararası çalışmalar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından 1990 yılında başlatılmış ve 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi öncülüğünde Muhasebeciler İçin Meslek Ahlâkı: Eğitim-sel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama adlı yönetmeliği yayımlanmıştır. IFAC daha sonra 1998 yılında Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kuralları'nı yayınlamıştır. Ülkemizde ise önceleri değişik mevzuatlarda dağınık bir yapıda yer alan muhasebe meslek ahlâkı kuralları ile ilgili ilk doğrudan düzenleme TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından 2001 yılında yapılmış ve Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı olarak yayımlanmıştır. Daha sonra 2007 yılında yine TÜRMOB tarafından Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik yayımlanmış ve uygulamaya konulmuştur. Böylece muhasebe mesleğini olumsuz yönde etkileyen bazı yargıların ortadan kaldırılmasına ve toplumun muhasebe meslek mensuplarına ve dolayısıyla onların üretip sunduğu muhasebe bilgilerine olan güvenin artırılmasına çalışılmıştır.

Bu araştırma, teori(kavram)-analiz-sentez genel yöntemine göre oluşturulmuştur. Bu anlamda girişten sonra iki başlık altında konu ile ilgili kavramsal

tanım ve açıklamalara yer verilmiştir. Bunu takiben ve destekleyici nitelikte bir başlık altında konu ile ilgili ulusal boyuttaki mevzuat düzenlemeleri özetlenmiştir. Araştırmanın uygulama (analiz) kapsamında ise Kayseri il merkezinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan anket çalışması sonucunda elde edilen veriler (*SPSS 15.0 for Windows*) “Sosyal Bilimler için İstatistik Paket Programı” kullanılarak analiz edilmiştir. Bu çalışmada, veriler analiz edilirken genel olarak tanımlayıcı analiz (*descriptive analyses*) teknikleri kullanılmıştır. Analizler yapılırken, öncelikle verilerin aritmetik ortalaması, ortanca değer (*medyan*), tepe değer (*mod*) gibi merkezi eğilim ölçütlerine bakılarak veriler açıklanmış ve yorumlanmıştır. Araştırmanın son aşamasında ve sonuç kısmında ise, analiz sonucunda elde edilen önemli bulgular, kavramsal açıklamalar ve mevzuat düzenlemelerinin içeriği ile ilişkilendirilerek öneriler geliştirilmiştir. Araştırmanın uygulama bölümü ile ilgili yöntem bilgileri bölümün başında ayrıca açıklanmıştır. Araştırmanın amacı, meslek etiği düzenlemelerine ve uygulamada karşılaşılan konu ile ilgili sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirmek suretiyle katkıda bulunmaktır.

### I. MUHASEBE MESLEĞİ, MESLEK MENSUPLARININ NİTELİK VE SORUMLULUKLARI

Yapılan bir “iş” ve “uğraşı”nın meslek olarak kabul edilebilmesi için bazı özellikleri taşıması gerekir. Buna göre, bir iş veya uğraşı;

- *karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,*
- *uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,*
- *kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa,*

meslek olarak kabul edilmektedir (Marşap, 1996: 119).

Ayrıca mesleğin yasal düzenlemelerinin yapılmış olması, meslek standartlarının oluşturulması ve meslek etik kurallarının yazılı olarak belirlenmiş olması da toplum tarafından o iş veya uğraşının meslek olarak kabul edilmesinde, mesleğe ve mesleği icra eden meslek mensuplarına olan güvenin oluşmasında çok önemli bir rol oynamaktadır.

Yukarıda sıralanan özelliklerin tamamını taşıyan muhasebe mesleğinin önemi ve sorumlulukları gittikçe artmaktadır. Muhasebe mesleği, bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan özel ve kamu sektörüne ait tüm birimlerin muhasebe işlemlerini mevcut yasalara, ilkelere, kurallara, standartlara uygun, tarafsız, doğru, zamanında ve güvenilir bir şekilde belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yürüten meslek mensuplarının sürekli olarak edindikleri iş veya uğraşı olarak tanımlanmaktadır.

Muhasebe mesleği dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelere paralel olarak değişmekte, söz konusu gelişmelere paralel olarak ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliğini artırmaktadır. Şüphesiz bu gelişmeler muha-

sebe uygulamalarını ve yöntemlerini değiştirirken aynı zamanda muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarında aranan nitelikleri ve sorumlulukları da artırmaktadır. Muhasebe sürekli gelişen ve değişen kapsam ve özelliklerine, çağımızın işletmecilik anlayışına, ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bir şekilde bilgi üretirken, muhasebe teori ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye ve teknoloji alanlarında bilgi sahibi olan uzman kişilere ihtiyaç göstermektedir.

Muhasebe meslek mensubu, formal eğitim ve uygulamada edindiği bilgi, beceri ve deneyimlerini talep edenlere (işletmelere, bireylere, muhasebe-finansal işlemler konusunda hizmet talep edenlere) muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde hizmet sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir (Civelek ve Durukan, 1997: 131).

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarında da aranan bir takım nitelikler vardır. Şüphesiz ki muhasebecilerin sahip oldukları bilgi, beceri, görgü ve yeteneklerinin, hem kendilerinin hem de mesleklerinin gelişiminde önemli rolü vardır. Mesleğin başlangıcı için, muhasebe meslek mensubunun mesleği ile ilgili temel bilgileri, yöntemleri ve teknikleri öğrenmesi ve bunları işinde kullanabilmesi için muhasebe konularını ana konu olarak işleyen bir yüksek öğretim kurumundan mezun olması gereklidir. Daha sonra yüksek lisans ve doktora programları ile mesleki becerinin geliştirilmesi ve iş deneyimleri ile pekiştirilmesi meslekte teknik olarak ilerlemek için gerekli aşamalarıdır. Mesleğe giriş sınavlarını başarıyla vermiş olmak ise teknik bilgi ve becerinin somut ifadesidir.

Muhasebe meslek mensubu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken işletme içinden ve işletme dışından birçok kişi ve kuruluşla iletişim kurmak durumundadır. Dolayısıyla muhasebecinin diğer kişileri anlayabilmesi, onlarla birlikte çalışabilmesi, işletme faaliyetleri ile ilgili olarak karar almaya yardım edecek alternatif çözüm önerileri ortaya koyabilmesi muhasebecinin iletişim yeteneğini belirler. Ayrıca meslek mensubunun karmaşık durumlarda azami dikkati göstererek problemleri tanıyabilmesi, belirleyebilmesi ve onları önem sırasına göre sıralayıp çözüm önerileri geliştirebilmesi için kavramsal anlama ve analitik düşünebilme yeteneğine sahip olması gereklidir.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinin gerektirdiği teknik bilgi, beceri ve deneyime sahip olmalarının yanı sıra aynı zamanda mesleki etik değerlere bağlı olmaları ve bu değerleri davranışlarına yansıtmaları gereklidir. Toplumda muhasebe mesleğine olan güvenin sağlanmasında, muhasebe mesleğinin işlevinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal ahlâk kuralları çerçevesinde en iyi ve etkin bir biçimde yürütülmesinde muhasebecilerin taşıdıkları ahlâki değerlerin önemi büyüktür. Dolayısıyla meslek mensupları toplumun değer yargılarına önem vererek, sorumluluklarını yerine getirirken objektif olmak, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarını gözetenek bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız, güvenilir ve dürüst davranmak zorundadırlar.

## II. GENEL OLARAK ETİK VE AHLÂK KAVRAMLARI VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Son yıllarda etik ve ahlâk kavramlarının sıklıkla birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Bilim adamları arasındaki genel eğilim ise bu iki kavramın birbirinden farklı olduğu doğrultusundadır. “Anglo-Amerikan kültürünün içinde felsefe çalışanlar, yaşadığımız dünya içindeki ahlâk (morality) ile bu ahlâk üzerine oluşturulan düşünceleri, kuramları (ethics) birbirinden ayırıyorlar” (İnam, 1998: 67). Bu ayırma göre **etik** bir felsefi disiplinin adıdır. Buna göre, “ahlâk felsefesi ya da etik, bir şeyin doğru mu yanlış mı, iyi mi kötü mü olduğunu neyin belirlediğini anlamaya çalışır (Lewis ve Unerman, 1999: 521). Etik ahlâkın felsefesini yapmaktadır. İnsanların nasıl davranması gerektiğini gösteren etik, görev ve sorumlulukları temel alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir. Bir diğer ifadeyle etiğin konusunu, doğruyu yanlıştan ayırma yeteneği ile doğruyu uygulama eğilimi oluşturmaktadır. Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu yer almaktadır ve etik, topluma karşı sorumluluğun bir çeşit ifade tarzıdır.

Etik kelimesi Yunanca “ethos” kelimesinin Türkçe’de kullandığımız karşılığıdır. Ethos kelimesi karakter, âdet (huy) veya gelenek anlamına gelmektedir. Türkçe’de “ahlâk” olarak kullanılan, Latince’den gelen “morality” kelimesi de yine yakın anlamda davranış, âdet ve alışkanlık anlamlarına gelmektedir. Arapça’dan Türkçe’ye giren ahlâk “hulk” sözcüğünden türemiştir ve huy, mi-zaç, karakter anlamına gelmektedir (Poyraz, 1996: 21).

Ahlâk, insanların gerek birbirlerine gerekse topluma karşı yükümlülüklerini belirleyen insan davranışları ile bir arada yaşama kural ve standartlarının bütünü (Rosenthal ve Yudin, 1997: 13) olarak tanımlanmaktadır. Ahlâk, toplum içinde bir arada yaşama sorunlarını düzenleyen kurallardan, değerlerden, haklardan, görevlerden ibarettir. Ahlâk insanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı bir takım tutum ve davranışların tümü, kişide huy olarak bilinen iyi ve güzel olan niteliklerdir. Toplum içinde bireylerin uymak zorunda buldukları davranış biçim ve kurallarıdır. Ahlâk, belli bir grupta, belirli bir süre geçerli olan değişik ve değişken değer yargıları ve davranış normları sistemlerini ifade etmektedir (Kuçuardı, 1999: 16).

Türk Dil Kurumu’nun Türkçe Sözlüğünde (1982), ahlâk, “1. Bir toplum içinde kişilerin uymak zorunda buldukları davranış kuralları, aktöre. 2. Bu kuralları inceleyen bilim, törebilim. 3. Kişinin içinde bulunduğu çevrede güdülen töreye uyma yetisi” olarak tanımlanmaktadır. Bu tanımlardan da anlaşıldığı gibi Türkçe’de etik, kişisel ahlâk olarak aktöre, toplumsal ahlâk olarak töre ve bilim olarak da törebilim deyimleri ile karşılanmıştır. Dictionnaire Larousse-Ansiklopedik Sözlük’te (1993–1994), “1. Bir toplumda, belli bir yaşam anlayışından kaynaklanan ve mutlak olarak iyi olduğu düşünülen davranış kurallarının

tümü. 2. Bir kişinin iyi yanlarını, huyunu veya karakterini belirten tutum ve davranışların tümü” şeklinde tanımlanmaktadır. Yine aynı sözlükte, felsefi olarak, ahlâk, “bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını saptayan ve inceleyen bilim; iyinin ve kötünün bilimi” olarak; hukuksal açıdan da ahlâk kuralları, “bir toplumda zaman içinde ortaya çıkan, devletin yaptırım gücünden yoksun olsalar da insan davranışlarını iyi ve kötü diye niteleyerek toplum hayatında düzenleyici rol oynayan kuralların tümü” biçiminde tanımlanmaktadır.

Kısaca özetlemek gerekirse **etik**, doğru ve yanlış davranış teorisi; **ahlâk** ise onun pratiğidir. **Etik** bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği değerlerle ilgilidir. **Ahlâk** ise, bunu hayata geçirme tarzıdır.

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan; kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan; meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür (Kirel, 2000: 4). Bu tanımdan hareketle, muhasebede meslek etiğini, meslek örgütü tarafından oluşturulan ve muhasebe ile ilgili taraflarca benimsenen mesleki ilkeler bütünü olarak tanımlayabiliriz. Muhasebede meslek etiği, meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğü ifade etmektedir.

Bir mesleğin toplumda hak ettiği değere ve saygınlığa ulaşabilmesi ve sunulan hizmetlerin kalitesi ve güvenilirliğinin sağlanabilmesi için o mesleğin mensuplarının meslek etik kurallarına ve toplumun değer yargılarına uygun davranmaları gerekir. Konuya muhasebe meslek mensupları açısından bakıldığında sunulan hizmetlerin tarafsızlığı, güvenilirliği, kalitesi ve doğruluğu, toplum tarafından kabul edilebilirliği, meslek yasası, meslek ilke ve kurallarının yanı sıra, yazılı meslek etik kurallarının varlığına bağlıdır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının, mesleki bilgi ve deneyimin yanı sıra mesleğin gerektirdiği ahlâk yapısına sahip olmaları ve mesleki sorumluluklarını yerine getirirken belirlenmiş etik kurallarına uygun davranmaları, uygun davranmayanların meslekten ihraç edilmeleri toplumda onlara güven duyulabilmesinin ön koşuludur.

Muhasebe meslek mensupları üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken değer yargılarında çelişkiye düşebilirler, kurallarda ve kararlarda anlaşamama veya çeşitli mesleki sorunlarla karşı karşıya kalabilirler. Bu gibi durumlarda meslek mensubunun ortaya çıkan sorunu çözebilmesinde mesleğin gerektirdiği etik değerler ön plana çıkmalıdır. Aksi takdirde meslek mensuplarının etik yaklaşımlardan uzaklaşmaları toplumun geniş bir kesimini önemli ölçüde olumsuz yönde etkileyecektir.

Son yıllarda dünyada ve ülkemizde yaşanan bazı olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bu tartışmalar profesyonel bir meslek olan muha-

sebe mesleğinin icrasında teknik bilgi ve uzmanlığın tek başına yeterli olmadığını, konunun etik boyutunun teknik bilgiden daha önemli olduğunu ortaya koymuştur. Muhasebe meslek mensuplarının sundukları hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, şüphesiz ki meslek mensuplarının dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymalarına bağlıdır. Dolayısıyla meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesinde teknik bilgi kadar mesleki etik kurallarının öneminin farkında olmaları çok önemlidir. Bunun üzerine dünyada ve ülkemizde muhasebe mesleğinde etik değerlere yönelik bir takım standartların oluşturulması yönünde çalışmalar başlatılmış ve meslek örgütleri tarafından meslek etik kuralları yazılı hale getirilmiştir. Geliştirilen meslek etiği kuralları veya ilkeleri, meslek mensuplarının korunması için değil; toplum çıkarlarının korunması, mesleğin itibarının ve saygınlığının ve dolayısıyla toplumda mesleğe olan güvenin artırılması içindir.

### **III. MUHASEBE MESLEĞİ ETİK KURALLARI İLE İLGİLİ OLARAK TÜRMOB TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER**

#### **A. GENEL ANLAMDA MESLEK ETİK KURALLARI**

Her mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan mesleki davranış kuralları vardır. Bu kurallar ilgili meslek mensuplarınca belirlenir ve geliştirilir. Esas olan bu kuralların yazılı hale getirilmesi, tüm meslek mensuplarına ulaştırılması ve genel olarak kabul görmesidir. Ayrıca yazılı hale getirilen söz konusu kuralların yetkili bir mesleki kurum tarafından onaylanması, kuralları ihlâl edenlere uygulanacak yaptırımların belirlenmesi ve kuralların sürekli yenilenmeye açık olması gerekir. Böylelikle oluşturulan mesleki davranış kurallarına meslek mensuplarının uyulup uyulmadığı denetlenebilir, uymayanlara yaptırımlar uygulanabilir ve böylece toplumun mesleğe olan güveni sağlanabilir. Diğer taraftan yazılı hale getirilen bu kurallar, meslekle ilgili davranış ve kararlarında etik çatışma içinde kalan meslek mensuplarına neyin doğru neyin yanlış olduğunun belirlenmesinde de yol gösterici ve yardımcı bir rehber olacaktır. Ancak yine de belirtmek gerekir ki, yazılı olarak hazırlanan etik kurallarının etkin bir şekilde uygulanabilmesi ve başarısı için ön koşul, kişilerin gönüllü kabulü ve katılımıdır.

Meslekler arası farklılıklara rağmen, meslek ahlâkı ile ilgili davranış kurallarında şu üç ortak özellik yer almaktadır (Mintz, 1997: 2);

1. Meslek üyelerinden, hukuk kurallarının öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içerisinde bulunmaları ve yüksek davranış düzeyini korumaları beklenir.
2. Ahlâk kuralları, dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.

3. Meslek grupları, belirlenen ahlâk kurallarına ters düşecek davranışları yasaklamalı ve bunlara cezai yaptırımlar uygulamalıdır.

Muhasebe meslek etik kuralları düzenlenirken bu üç temel özellik dikkate alınmıştır (Güredin, 1997: 119).

## B. TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER

Türkiye'de muhasebe mesleğinde etik kuralların oluşturulmasına yönelik farklı zamanlarda farklı birimler tarafından yapılmış düzenlemeler söz konusudur. TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlâk Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı hazırlanmadan önce Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinde, Muhasebe Meslek Kanunu ile ilgili olarak geliştirilen ve yayınlanan yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir biçimde meslek ahlâkı kurallarına yer verilmiştir. Daha sonra TÜRMOB tarafından düzenlenen ve 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile konuya yeni bir düzenleme getirilmiştir.

TÜRMOB'un meslek etiği ile ilgili ilk düzenlemesi olan Mecburi Meslek Kararı toplam 23 maddeden oluşmakta ve doğrudan etik ile ilgili kararları kapsamaktadır. Başlıklar itibariyle meslek kararları aşağıda belirtilmiştir:

- Mesleki Uzmanlık (m. 4)
- Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama ( m. 5),
- Muhasebe İlkelerine ve Standartlara Uyuma Zorunluluğu ( m. 6),
- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık ( m.7),
- Mesleki Özen ve Titizlik (m. 8),
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık (m. 9),
- Sır Saklama (m.10),
- Ücretler (m. 11),
- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri (m. 12),
- Öngörü Yasağı (m. 13),
- Haksız Rekabet Yasağı (m.14),
- Personel Sağlanması (m.15),
- Dürüst Olmayan Davranışlar (m.16),
- Reklam ve Teşvik Yasağı (m.17),
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı (m. 18),



- Bağdaşmayan İşler (m.19),
- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı (m. 20),
- Denetimde Kamu Sorumluluğu (m.21).

TÜRMOB'un konu ile ilgili hazırladığı ikinci düzenleme olan Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik'te düzenlemenin amacı, tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir şeklinde ifade edilmektedir.

Söz konusu yönetmelikte, meslek etik ilkeleri üç bölümden ve 88 maddeden oluşmaktadır. Birinci bölümde 18 madde bulunmakta ve bu bölümde tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri yer almaktadır. Ayrıca bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeve sunulmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir. Buna göre;

**BİRİNCİ BÖLÜM:** Tüm Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Zorunlu Temel Etik İlkeleri

**Dürüstlük:** Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.

**Tarafsızlık:** Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

**Meslekî Yeterlilik Ve Özen:** Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

**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.

**Meslekî Davranış:** Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

**İKİNCİ BÖLÜM:** Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik İlkeleri

Bu bölümde birinci bölümde açıklanan temel ilkeler çerçevesinde bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkeler, karşılaşılabilecekleri tehditler ve önlemleri örneklerle ayrıntılı olarak aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır. Bölümde 43 madde bulunmaktadır.

- Mesleki Atamalar (m.33-34)
- Mesleki Atamalardaki Değişiklikler (m.35)
- Çıkar Çatışmaları (m.36-38)
- İkincil Görüşler (m.39)
- Ücretler ve Diğer Gelirler (m.40-43)
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması (m. 44-45)
- Hediyeler Ve Ağırlama (m.46)
- Müşteri Varlıklarının Muhafazası (m.47)
- Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık (m.48-50)
- Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık Ve Sözleşme Dönemi (m. 51-61)

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM:** Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Etik ilkeleri

27 madde halinde düzenlenen bu bölümde bağımlı çalışan meslek mensuplarının yine temel ilkeler çerçevesinde uymaları gereken ilkeler ve davranışlar örneklerle alt başlıklarda açıklanmıştır.

- Potansiyel Çıkarlar (m. 70-72)
- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması (m. 73-74)
- Yeterli Uzmanlık Bilgisi İle Hareket Etme (m.75-78)
- Finansal Çıkarlar (m. 79-82)
- Teşvikler (m. 83-88)

Yönetmelik ayrıntılı bir şekilde incelendiğinde, TÜRMOB'un meslek etik ilkelerini genel olarak tanımladığı, tehdit ve önlemleri örneklerle açıkladığı görülmektedir. TÜRMOB'un meslek etiği ile ilgili düzenlemesi uygulamada büyük bir boşluğu doldurmuş ve bu konudaki dağınıklığı gidermiş olması bakımından önemli bir gelişmedir. Bu düzenleme uygulayıcılara yol gösterici bir rehber niteliği taşımaktadır. En önemlisi ise ilkelerin yazılı hale getirilmiş olmasıdır. Birçok mesleğin meslek etiği kurallarının oluşturulmasına yönelik faaliyetlerine rağmen bu ilkeleri hâlâ yazılı hale getiremedikleri dikkate alındığında TÜRMOB'un düzenlemesinin önemi daha da artmaktadır. Meslek etik ilkelerinin uygulamada başarılı olabilmesi şüphesiz ki sıkı bir denetim ve disiplinle sağlanabilecektir.

#### IV. KAYSERİ'DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR UYGULAMA

##### A. ALAN ARAŞTIRMASININ AMACI

Alan araştırmasının amacı, muhasebe mesleğinde etik ile ilgili kuramsal yaklaşımlar çerçevesinde Kayseri il merkezinde faaliyet gösteren meslek üyelerinin, meslek etiği konusuna ilişkin bilgi, düşünce, algılama ve uygulamalarını tespit etmek ve böylece meslek etik ilkelerinin uygulamasına yönelik öneri geliştirmek suretiyle katkıda bulunmaktır.

##### B. ALAN ARAŞTIRMASININ YÖNTEMİ

Alan araştırmasında veriler, birinci kaynaktan veri toplamada en çok tercih edilen teknik olan anketle soru sorma tekniği kullanılarak, muhasebe meslek mensupları ile bire bir yapılan görüşmeler sonucu elde edilmiştir. Anket uygulamasında; Gül ve Ergün (2004) tarafından Balıkesir ilinde uygulanan anket formundan faydalanılmıştır.

Anket iki bölümden ve 28 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölümde meslek mensuplarının genel özelliklerini belirlemeye ve mesleki ve etik niteliklerinin değerlendirilmesine yönelik 9 soru, ikinci bölümde ise meslek mensuplarının meslek etiği konusundaki bilgi, düşünce, algılama ve uygulamalarını ölçmeye yönelik 5'li likert ölçeğinde tanımlanan 19 adet ifade yer almaktadır. Ölçekte 1: Kesinlikle Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılmıyorum şeklinde tanımlanmıştır. Alan araştırması sonucu elde edilen veriler (*SPSS 15.0 for Windows*) "Sosyal Bilimler için İstatistik Paket Programı" kullanılarak analiz edilmiştir. Bu çalışmada, veriler analiz edilirken genel olarak tanımlayıcı analiz (*descriptive analyses*) teknikleri kullanılmıştır. Analizler yapılırken, verilerin aritmetik ortalaması, ortanca değer (*medyan*), tepe değer (*mod*) gibi merkezi eğilim ölçütlerine bakılarak veriler açıklanmış ve yorumlanmıştır. Ayrıca ikincil kaynaklardan yararlanılmıştır.

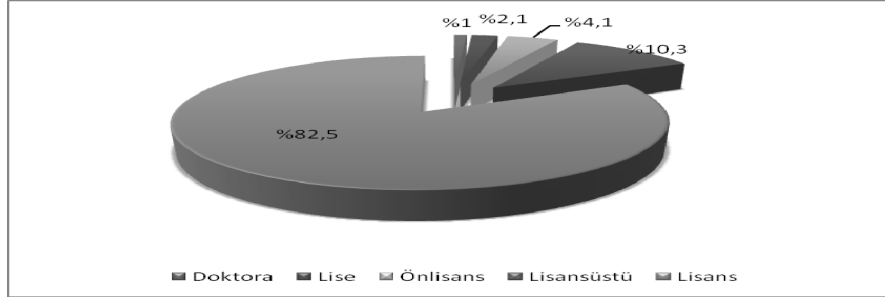
##### C. ALAN ARAŞTIRMASININ KAPSAMI

Alan araştırması Kayseri il merkezinde gerçekleştirilmiştir. Alan araştırması için Kayseri il merkezinin seçilmesinde, araştırmacının Kayseri'de bulunması ve aynı zamanda zamanın ve finansal olanakların en iyi şekilde değerlendirilmesi düşüncesi etkili olmuştur. Alan araştırmasının ana kütlesini, Kayseri SMMM Odası'na kayıtlı, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir unvanıyla faaliyet gösteren ve bağımsız olarak çalışan 507 meslek mensubu oluşturmaktadır. Araştırmada, kolay uygulanabilen, hızlı ve ucuz yoldan veri elde etmenin en kestirme yolu olan kolayca örnekleme yöntemi (Nakip, 2003: 184) kullanılarak, ana kütle içinden 97 SMMM ile birebir görüşme yapılmak suretiyle veriler elde edilmiştir. Kayseri'de muhasebe meslek mensuplarının kümelenedikleri iş merkezleri belirlenerek 97 SMMM'ye ulaşılmıştır. Örneklemede, ana kütle %19'una ulaşılmıştır.

#### D. ALAN ARAŞTIRMASININ BULGULARI

Alan araştırması kapsamına alınan 97 meslek üyesinin 92'si erkek, 5'i bayandır. Tamamı SMMM olan meslek üyelerinin %27,8'i muhasebe belgesini ilgili kanundaki geçici madde kapsamında sınavsız olarak, %72,2'si ise TÜRMOB'un düzenlediği sınavla aldığı belirlenmiştir.

**Grafik 1: Meslek Üyelerinin Eğitim Durumu**

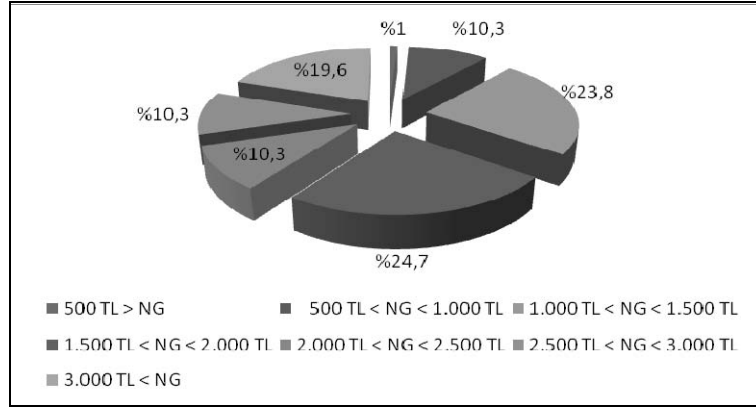


Araştırma kapsamına alınan meslek üyelerinin %2,1'i lise, %4,1'i ön lisans, %82,5'i lisans, %10,3'ü yüksek lisans ve % 1,0'inin doktora eğitimi aldığı belirlenmiştir. Meslek üyelerinin %97,9'unun üniversite eğitimi aldığı anlaşılmaktadır.

Alan araştırması kapsamına alınan meslek üyelerinin %68'i muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitim aldığı, % 32'i ise bu konuda herhangi bir eğitim almadıklarını belirtmişlerdir. Etik konusunda eğitim alanların % 56,7'si lisans seviyesinde, % 6,2'si lisansüstü seviyesinde, %4,1'i ön lisans seviyesinde, %2,1'i de ortaöğretim seviyesinde eğitim aldıklarını belirtmişlerdir.

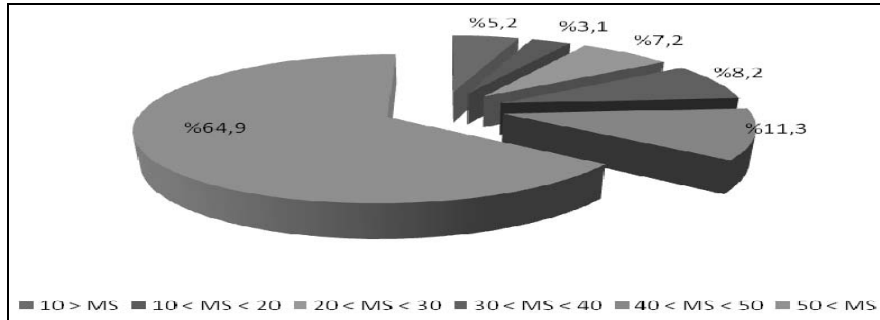
Meslek mensupları için "etik eğitimi gerekli mi?" yönündeki soruya katılımcıların % 97'si gerekli gördüklerini, sadece %3'ü ise gerekli görmediklerini belirtmişlerdir. Meslek örgütü tarafından meslek etiği ile ilgili eğitim verilmedi diyenlerin oranı %58,8, verildi diyenlerin oranı ise %41,2'dir. Meslek örgütü tarafından verilen etik eğitimlerine katılanların oranı %35,1, katılmayanların oranı ise %6,2 olarak tespit edilmiştir. Meslek örgütüncü etik eğitimi verilmediğini belirten meslek mensuplarının %96,9'u meslek örgütü tarafından etik eğitimi verilmesini istediklerini, %3,1'i ise istemediklerini belirtmişlerdir.

Alan araştırması kapsamına alınan meslek üyelerine sorulan "Mesleğinize ait düzenlenmiş meslek etiği standartları var mı?" sorusuna katılımcıların %68'i evet, %15,5'i hayır ve %16,5'i bu konuda bilgim yok cevabını vermişlerdir. Ankete katılan meslek üyelerinin 1/3'ünün meslek etiği ilkeleri ile ilgili olarak yapılan düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olmadığı anlaşılmaktadır.

**Grafik 2:** Meslek Üyelerinin Aylık Ortalama Net Gelirleri (NG)

Yukarıdaki grafikten meslek üyelerinin %24,7'sinin aylık ortalama net gelirlerinin 1.500TL-2000TL arasında, %23,8'inin 1.000TL-1.500TL arasında, %10,3'ünün 2.000TL-2.500TL arasında, %10,3'ünün 2.500TL-3.000TL arasında, %10,3'ünün 500TL-1.000TL arasında olduğu görülmektedir. Mükelleflerin %19,6'sının aylık ortalama net geliri 3.000TL'nin üstündeyken, %1'inin aylık ortalama net gelirinin 500TL'nin altında olduğu anlaşılmaktadır.

Alan araştırması kapsamına alınan meslek üyelerinin sahip oldukları mükellef sayısına göre dağılım ise aşağıdaki grafikte görüldüğü gibidir.

**Grafik 3:** Meslek Üyelerinin Mükellef Sayıları (MS)

Meslek üyelerinin yaklaşık %65'inin mükellef sayısı 50'den fazla, %5'inin mükellef sayısı 10'dan az, 10'dan fazla 50'den az mükellefi olanların oranı ise %30'dur.

**Tablo 1:** Muhasebeciler Tarafından Tutulan Kayıtları Önemseyen Taraflar

TARAFLAR	Muhasebe Kayıtlarını En Çok Önemseyen Taraflar							
	1. Derece		2. Derece		3. Derece		Toplam	
	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Mükellefler	12	12	17	18	37	38	66	68
Kamu Kurumları	49	51	27	28	4	4	80	82
Kredi Verenler	19	20	28	29	21	22	68	70
Müşteriler	2	2	5	5	6	6	13	14
İşletme Çalışanları	1	1	6	6	3	3	10	10
Meslek Odası	4	4	7	7	14	14	25	26
Diğer	5	5	2	2	7	7	14	15
Yanıt Yok	5	5	5	5	5	5	15	16
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	<b>97</b>	<b>100</b>		

Tablo 1'den, muhasebeciler tarafından tutulan kayıtları birinci derecede en fazla önemseyen tarafın %51 ile kamu kurumları, %20 ile kredi verenler olduğu görülmektedir. Bunu %12 ile mükellefler izlemektedir.

Meslek üyelerinin kendi kişisel meslek etiği ile ilgili algılama ve uygulamalarını ölçmeye yönelik olarak 5'li likert ölçeğinde tanımlanan ifadelerle yaklaşımlarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir;

**Tablo 2:** Meslek Üyelerinin Meslek Etiği Yaklaşımları

İFADELER	n	Medyan	Mod	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
İtibar-kazançtan daha önemlidir.	97	1,00	1	1,27	,490
Yasaların yetersiz olduğu durumlarda meslek etiği daha önemlidir.	97	2,00	2	1,71	,749
Meslek etiğinin yetersiz olduğu durumlarda kişisel ahlak daha önemlidir.	97	1,00	1	1,54	,646
Meslek ile ilgili ahlaki sorumluluklarımı (dürüstlük, doğruluk, adil olma, zarar vermektan kaçınma vb.) yerine getirme konusunda yeterince titiz davranmaktayım.	97	1,00	1	1,34	,538
Mesleğe ilişkin yasal sorumluluklarımı yerine getirme konusunda yeterince titiz davranmaktayım.	97	1,00	1	1,49	,647

Ölçek Değerleri: 1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek üyelerinin meslek etiği uygulamalarında etkili olan ifadelere yönelik Tablo 2’de verilen merkezi eğilim ölçütlerinden aritmetik ortalamaların sıralaması dikkate alınarak yapılan değerlendirmede, meslek mensupları açısından “itibar kazançtan daha önemlidir” (1,27) ifadesinin öne çıktığı görülmektedir. Bunu sırasıyla “meslek ile ilgili ahlâki sorumluluklarımı (dürüstlük, doğruluk, adil olma, zarar vermektan kaçınma vb.) yerine getirme konusunda yeterince titiz davranmaktayım” (1,34), “Mesleğe ilişkin yasal sorumluluklarımı yerine getirme konusunda yeterince titiz davranmaktayım” (1,49), “Meslek etiğinin yetersiz olduğu durumlarda kişisel ahlâk daha önemlidir” (1,54) ifadelerinin takip ettiği ve ankete cevap verenler açısından etki derecelerinin yüksek olduğu görülmektedir. “Yasaların yetersiz olduğu durumlarda meslek etiği daha önemlidir” (1,71) ifadesinin etkisinin ise daha az olduğu görülmektedir. Standart sapmalar açısından bir değerlendirme yapıldığında, **“yasaların yetersiz olduğu durumlarda meslek etiği daha önemlidir”** ifadesi, standart sapmanın aldığı değer (,749) görece en yüksek sapmaya sahip boyut olarak belirlenmiştir. En az sapma (,490) ise **“itibar-kazançtan daha önemlidir”** ifadesinde olmuştur.

Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğini yerine getirenler de zaman zaman değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının özellikle mükellef çıkarı- kamu çıkarı arasında yaşadıkları çatışmanın meslek etiğine zarar verdiği varsayımı ve bu konuda meslek mensuplarının tercihlerini hangi yönde kullandıklarını ölçmeye yönelik 5’li likert ölçeğinde tanımlanan ifadeler aşağıdaki 3 no’lu tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 3:** Mükellef Çıkarı ve Kamu Çıkarı Arasında Yaşanan Çatışma

İFADELER	n	Medyan	Mod	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında yaşanan çatışma meslek etiğine zarar vermektedir.	97	2,00	2	1,86	,957
Mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında yaşanan çatışmada tercihim mükellef lehine kullanırım.	97	4,00	4	3,42	1,069
Toplumun çıkarı işverenin, müşterinin ve hatta bireysel çıkarların üstünde tutulmalıdır.	97	2,00	1	1,78	,992
Muhasebe uygulamaları ile ilgili bir konuda mesleki yargı, bilgi ve deneyim müşteri dileğinden üstün tutulmalıdır.	97	2,00	2	1,79	,841

Ölçek Değerleri: 1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılmıyorum

Muhasebe meslek mensuplarının mükellef çıkarı-kamu çıkarı arasında yaşadıkları çatışmada tercihlerini hangi yönde kullandıklarını belirleme konusunda etkili olan ifadelere yönelik Tablo 3’de verilen merkezi eğilim ölçütlerinden aritmetik ortalamaların sıralaması dikkate alınarak yapılan değerlendirmede, “Toplumun çıkarı işverenin, müşterinin ve hatta bireysel çıkarların üstünde tutulmalıdır” (1,78) ifadesinin birinci sırada yer aldığı görülmektedir. Bu ifadeyi sırasıyla “Muhasebe uygulamaları ile ilgili bir konuda mesleki yargı, bilgi ve deneyim müşteri dileğinden üstün tutulmadır” (1,79), “Mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında yaşanan çatışma meslek etiğine zarar vermektedir” (1,86) ifadeleri izlemektedir. Meslek mensupları açısından “Mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında yaşanan çatışmada tercihim mükellef lehine kullanırım” (3,42) ifadesinin ise en düşük etki dercesine sahip olduğu görülmektedir. Standart sapmalar açısından değerlendirme yapıldığında en yüksek sapma (1,069) “**mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında yaşanan çatışmada tercihim mükellef lehine kullanırım**” ifadesinde olurken, en düşük sapma (,841) “**muhasabe uygulamaları ile ilgili bir konuda mesleki yargı, bilgi ve deneyim müşteri dileğinden üstün tutulmalıdır**” ifadesinde olmuştur.

Anket sonuçlarına göre, araştırmaya katılan meslek üyelerinin mükellef çıkarları ile kamu çıkarları arasında çatışma yaşadıkları ancak yaşanan çatışmada tercihlerini toplum lehine kullandıkları anlaşılmaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten tarafları belirleyebilmek için sorulan soru ile ilgili tablo ve değerlendirmesi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 4: Muhasebecileri Etik Dışı Davranışlara Yönelten Taraflar**

TARAFLAR	Muhasebecileri Etik Dışı Davranışa Yönelten Etmenlerin Önem Derecesi							
	1. Derece		2. Derece		3. Derece		Toplam	
	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%	Frekans	%
Mükellefler	49	51	20	21	17	18	86	89
Meslek Üyeleri	12	12	26	27	17	18	55	57
Yasalar	15	15	18	19	14	14	47	48
Kamu Kurumları	5	5	16	17	10	10	31	32
Toplumun Değer Yargıları	7	7	9	9	13	13	29	30
Meslek Odası	5	5	6	6	17	18	28	29
Kredi Verenler	2	2	2	2	4	4	8	8
Diğer	2	2	-	-	3	3	3	3
Medya	-	-	-	-	2	2	2	2
<b>Toplam</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	<b>97</b>	<b>100</b>	<b>97</b>	<b>100</b>		



Tablo 4'den muhasebecileri etik dışı davranışlara yönelten tarafın birinci derecede %51 ile mükelleflerin, ikinci derecede %15 ile yasaların, üçüncü derecede %12 ile meslek üyelerinin olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla, %7 ile toplumun değer yargılarının ve %5 ile kamu kurumları ve meslek odasının takip ettiği görülmektedir. Meslek üyelerinin %2'si ise kişisel ahlâk ve ekonomik nedenler gibi unsurların meslek üyelerini etik dışı davranışlara zorladığını belirtmişlerdir. Mükelleflerin meslek mensuplarını çıkarları doğrultusunda doğrudan veya dolaylı olarak etik dışı davranışa yönelten bir dış faktör olması olağan bir davranış türü olarak görülebilir. Ancak burada dikkat çeken önemli nokta, meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten ikinci dış faktör olarak %15 oranla yasaların görülmesidir. Ayrıca meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten bir diğer tarafın % 12 oranla bizzat meslek üyelerinin kendilerinin olması dikkat çeken bir diğer noktadır. Bu veriler doğrultusunda meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten dış faktör olarak mükelleflerden sonra ikinci sırada yasaların gelmesi, mevcut yasaların ve mevzuatın yetersiz yanlarının olduğunu, etik kurallar dikkate alınarak yasaların gözden geçirilmesi ve yapılacak düzenlemeler ile etik kurallara uyumlu hale getirilmesi gerektiği söylenebilir.

Mesleklerin gelişmesinde ve saygınlık kazanmasında meslek örgütlerinin önemi çok büyüktür. Mesleğin toplumda saygın bir yere gelmesi için meslek örgütlerine önemli görevler düşmektedir. Meslek etiği ile ilgili kurallar meslek örgütleri tarafından hazırlanır, uygulanması sağlanır ve sonuçları değerlendirilir. Bu nedenle araştırmada meslek örgütünün meslek etiğinin geliştirilmesindeki katkısı ve etkinliğini ölçmeye yönelik ifadeler de yer verilmiştir. Meslek mensuplarının meslek örgütü ile ilgili algılamalarını ölçmeye yönelik 5'li likert ölçeğinde tanımlanan ifadeleri gösteren tablo aşağıdaki gibidir;

**Tablo 5:** Meslek Örgütü ile İlgili Değerlendirmeler

İFADELER	n	Medyan	Mod	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Meslek örgütü, üyelerin mesleğe uygun, dürüst ve etik davranışlar sergilemesinde etkilidir.	97	4,00	4	3,25	1,191
Meslek örgütünün gücü ve otoritesi meslek üyelerini etik ilkelere uymaya zorlamakta yeterlidir.	97	4,00	4	3,73	1,066
Meslek örgütünün meslek içi haksız rekabeti engelleyebilme gücü yeterlidir.	97	4,00	4	4,10	,952
Meslek örgütünün, meslek etiği yetersiz üyeleri meslekten dışlama gücü olduğuna inanıyorum.	97	4,00	4	3,65	1,155
Meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etik ilkelerini yeterli buluyorum.	97	3,00	4	3,09	1,208
Muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkilinin meslek örgütünün olmaması, meslek standartlarına bağlılığı azaltmaktadır.	97	2,00	2	2,65	1,071

Ölçek Değerleri: 1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılmıyorum

Tablo 5’de verilen merkezi eğilim ölçütlerinden aritmetik ortalamaların sıralaması dikkate alınarak yapılan değerlendirmede, meslek mensuplarının “Muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkilinin meslek örgütünün olmaması, meslek standartlarına bağlılığı azaltmaktadır” (2,65) ifadesine katıldıklarını göstermektedir. Buna göre muhasebe ile ilgili düzenlemelerin tek elden ve meslek örgütü tarafından yapılmasının meslek standartlarına bağlılığı artıracığı söylenebilir. Bu sonucun bir yansıması olarak meslek mensupları, “meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etik ilkelerini yeterli buluyorum”(3,09), “meslek örgütü, üyelerin mesleğe uygun, dürüst ve etik davranışlar sergilemesinde etkilidir” (3,25), “meslek örgütünün, meslek etiği yetersiz üyeleri meslekten dışlama gücü olduğuna inanıyorum” (3,65), “meslek örgütünün gücü ve otoritesi meslek üyelerini etik ilkelere uymaya zorlamakta yeterlidir” (3,73) ifadelerine katılmadıklarını belirtmişlerdir. Meslek mensupları “meslek örgütünün meslek içi haksız rekabeti engelleyebilme gücü yeterlidir” (4,10) ifadesine de büyük bir çoğunlukla katılmadıklarını belirtmişlerdir. Standart sapmalar değerlendirildiğinde en düşük sapma (,952) “**meslek örgütünün meslek içi haksız rekabeti engelleyebilme gücü yeterlidir**” ifadesinde, en yüksek sapma ise (1,208) “**meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etik ilkelerini yeterli buluyorum**” ifadesinde olmuştur. Bu veriler meslek örgütünün meslek içi haksız rekabeti engellemekte yetersiz kaldığını, meslek etiği yetersiz üyeleri meslekten dışlayamadığı, meslek mensuplarını etik ilkelere zorlamakta meslek

örgütünün gücü ve otoritesini yeterli bulmadıkları ve meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etiği ilkelerini yetersiz bulduklarını ortaya koymaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten diğer ifadeleri belirlemeye yönelik olarak 5’li likert ölçeğinde tanımlanan ifadeler ile ilgili tablo ve değerlendirmesi aşağıdaki gibidir;

**Tablo 6:**Meslek Etiğine Zarar Veren Diğer İfadeler

İFADELER	n	Medyan	Mod	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Mali denetimin yeterli olmaması ve kamudaki kayırmalar meslek etiğine zarar vermektedir.	97	2,00	2	1,84	,976
Kayıt dışı ekonomi ve ekonomik istikrarsızlık meslek etiğine zarar vermektedir	97	2,00	2	1,74	,893
Politik ve siyasi görüş farklılıkları muhasebeciler arasındaki ilişkilere ve meslek etiğine zarar vermektedir	97	2,00	2	2,65	1,173

Ölçek Değerleri: 1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum 3=Kararsızım 4=Katılmıyorum 5=Kesinlikle Katılmıyorum

Meslek etiğine zarar veren diğer ifadeleri belirlemeye yönelik Tablo 6’da verilen merkezi eğilim ölçütlerinden aritmetik ortalamaların sıralaması dikkate alınarak yapılan değerlendirmede, “Kayıt dışı ekonomi ve ekonomik istikrarsızlık meslek etiğine zarar vermektedir” (1,74) ifadesi birinci sırada yer almaktadır. “Mali denetimin yeterli olmaması ve kamudaki kayırmalar meslek etiğine zarar vermektedir”(1,84) ifadesinin de ikinci sırada etkili olduğu anlaşılmaktadır. Tablodaki verilere göre meslek etiğine en fazla zarar veren ifadenin ise, meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıklarının (2,65) olduğu anlaşılmaktadır. Standart sapmalar açısından yapılan değerlendirmede “**kayıt dışı ekonomi ve ekonomik istikrarsızlık meslek etiğine zarar vermektedir**” ifadesi en düşük (,893) sapmaya, “**politik ve siyasi görüş farklılıkları muhasebeciler arasındaki ilişkilere ve meslek etiğine zarar vermektedir**” ifadesi ise en yüksek sapmaya (1,173) sahip olmuştur. Bu sonuç muhasebe mesleğinde etik kuralların oluşturulması, geliştirilmesi ve benimsenmesini güçleştirecek bir durum olarak değerlendirilebilir.

Meslek üyelerinin piyasadaki muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili algılamaları ise aşağıdaki gibidir;

**Tablo 7:** Piyasadaki Muhasebe Verilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliği

İFADELER	n	Medyan	Mod	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
Piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir buluyorum.	97	4,00	4	3,30	1,120

Ölçek Değerleri: 1=Kesinlikle Katılıyorum, 2=Katılıyorum, 3=Kararsızım, 4=Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılmıyorum

Bu sonuç, bizzat muhasebe meslek üyelerinin piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir bulmadıklarını açıkça ortaya koymaktadır.

### SONUÇ

Dünyada ve Türkiye’de yaşanan çeşitli şirket ve muhasebe skandalları, muhasebe ile ilgili yasaların tek başına her zaman ve her yerde yeterince etkili olmadığını, yasaların yanı sıra meslek etik kurallarının ve meslek mensuplarının sahip oldukları ahlâkı değerlerin ve davranışlarının önemli olduğunu açıkça ortaya koymuştur. Zira toplumlarda bu tür yolsuzlukların sorumluları olarak işletmelerin denetçileri, muhasebeciler ve hatta muhasebe mesleği gösterilmiştir. Bu durum muhasebe mesleğinde etik konusunu gündeme getirmiş, dünyada ve ülkemizde muhasebe mesleğinde etik değerlere yönelik bir takım standartların oluşturulması yönünde çalışmalar başlatılmış ve meslek örgütleri tarafından etik kuralları yazılı hale getirilmiştir. Ülkemizde muhasebe meslek etiği ile ilgili doğrudan veya dolaylı olarak yapılan düzenlemeler bulunmaktadır. Mesleki düzenlemeleri yapmakla yetkili olan meslek örgütü TÜRMOB, 18 Ekim 2001 tarihli ve 24557 sayılı Resmi Gazetede “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlak Kuralları” ile ilgili “Mecburi Meslek Kararı”nı yayınlamıştır. Böylece meslek etiği ile ilgili önemli normlar geliştirmiş ve bunların uygulamasında da önderlik etmek suretiyle bu konuda önemli adımlar atmıştır. Daha sonra yine TÜRMOB tarafından 3568 sayılı yasa kapsamında düzenlenen “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 18 Ekim 2007 tarihinde 26675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmelikte temel etik ilkeleri **dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış** olarak belirtilmiştir. TÜRMOB tarafından düzenlenen ve yürürlüğe konulan bu iki yasal düzenleme, muhasebe meslek etiğine yönelik olarak doğrudan yapılmış ve mesleğin temel taşlarını oluşturan iki düzenlemedir.

Araştırmamızda Kayseri il merkezinde faaliyette bulunan ve bağımsız çalışan SMMM’lerin muhasebe etiği ile ilgili algı ve uygulamalarını tespiti yönelik

olarak yapılan alan çalışmasında tespit edilen bazı önemli bulgular aşağıdaki gibidir.

### BULGULAR VE YORUM

- Meslek mensupları muhasebede etik konusunu önemsemekte ve bu konuda eğitimin gerekliliğine inanmaktadırlar (%97).
- Araştırmadan elde edilen verilerden, genel olarak meslek üyelerinin meslek etiğine gerekli ilgiyi gösterdikleri, mesleki ve yasal sorumluluklarını yerine getirme konusunda yeterince titiz davrandıkları tespit edilmiştir. Bu sonucun ortaya çıkmasında meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğunun (%97,9) eğitim düzeyinin üniversite ve üstü olmasının ve muhasebe belgelerini TÜRMOB'un yaptığı objektif bir sınav sonucu almış olmalarının (%72,2) önemli rol oynadığı söylenebilir.
- Bunun bir yansıması olarak araştırmaya katılan meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğu toplumun çıkarlarını işverenin, mükellefin ve hatta bireysel çıkarlarının üstünde tuttuklarını belirtmişlerdir. Uygulamada mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında çatışma yaşandığı ancak çatışma durumunda kamu çıkarlarını daha çok önemsedikleri tespit edilmiştir. Bu sonuç meslek üyelerinin muhasebenin sosyal sorumluluk kavramına uygun davrandıklarını göstermektedir.
- Araştırmaya göre meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir. Bunu sırasıyla yasalar, meslek üyeleri, toplumun değer yargıları, kamu kurumları ve meslek odası takip etmektedir. Mükelleflerin kendi çıkarlarını yasalar ve etik değerlerden daha üstün tutmaları ve bu yönde muhasebecilere baskı yapmaları ve ayrıca muhasebeciler ile mükellefler arasındaki parasal ilişkinin bu sonucun ortaya çıkmasında önemli bir etken olduğu söylenebilir. Mükelleflerden sonra meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten ikinci ifadenin yasalar olması, mevcut yasaların ve mevzuatın yetersiz yanlarının olduğunu göstermektedir.
- Meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten ve meslek etiğine zarar verdiği düşünülen diğer ifadeler ise, mali denetim yetersizliği, kamudaki kayırmalar, kayıt dışı ekonomi, ekonomik istikrarsızlık ve meslek mensupları arasındaki politik ve siyasi görüş farklılıkları olarak tespit edilmiştir.
- Yukarıda sıralanan meslek etiğinden sapmalara neden olan ifadelerden dolayı meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğunun, piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir bulmadıkları araştırmada tespit edilen önemli bulgulardan birisidir. Bu durumun hem meslek etiğine hem de muhasebe mesleğine önemli derecede zarar verdiği açıktır.

- Meslek örgütleri meslek etik ilkelerinin oluşturulmasında ve uygulanmasının sağlanmasında etkili olan taraflardan biridir. Araştırma bulgularına göre meslek üyelerinin meslek örgütünü, meslek üyelerini etik ilkelere uymaya zorlama, meslek içi haksız rekabeti engelleme, meslek etiğine aykırı davranan meslek üyelerini meslekten dışlama gibi konularda yeterli bulmadıkları tespit edilmiştir. Meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğu meslek örgütünün gücü ve otoritesini yetersiz bulduklarını ifade etmişlerdir.

### ÖNERİLER

- “Güven iyi, kontrol daha iyi” özdeyişinden hareketle, muhasebe mesleğine olan güveni ve mesleğin itibarını olumsuz yönde etkileyen her türlü uygulamaya son vermenin en etkin yolunun etkin bir denetim olduğu açıktır. Oluşturulan standartların, kuralların uygulanması bireyin vicdani inisiyatifine bırakılmamalı, sıkı bir denetime tabi tutulmalıdır. Etkin bir denetimin olduğu bir ortamda güvenilir verilerin varlığından söz edilemez.
- Etik değerlere sahip olmanın, onu uygulamaya geçirmenin en önemli yolu, bu konuda meslek mensuplarına etik konularını tanımlayan, muhasebe eğitimini etikle ilişkilendiren, muhasebe mesleğinde belirsizliklerle nasıl baş edileceğini örnek olaylarla öğreten muhasebe etik eğitiminin lisans düzeyinde verilmesi ve meslek odalarının düzenleyeceği seminerlerle pekiştirilmesi sağlanmalıdır.
- Ayrıca meslek örgütü ve odaların destekleriyle yapılan mesleki eğitim çalışmaları devam ettirilmeli, mevcut imkânlar daha fazla eğitim ve mesleğin kurumsallaşmasına yönelik çalışmalarda kullanılmalıdır. Böylece meslek üyelerinin teknik ve etik niteliklerinin artmasına ve mesleğin kalitesinin yükseltilmesine katkı sağlanmış olacaktır. Bu durum dışsal fayda yaratarak iş hayatına ve ekonomiye de katkı sağlayacaktır.
- Araştırmada meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten ikinci önemli etmenin yasalar olması, bu konuda bazı yasal boşlukların olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla etik kurallar dikkate alınarak mevcut yasalar gözden geçirilmeli ve yapılacak düzenlemeler ile yasalar etik kurallar ile uyumlu hale getirilmelidir.
- Meslek örgütünün gücü ve otoritesine olan güvenin tesis edilebilmesi için meslek örgütü ile meslek mensupları arasında daha sıkı bir bağ kurulmalıdır. Meslek örgütü meslek ile ilgili düzenlemeleri yaparken meslek mensuplarının bilgi, deneyim ve görüşlerinden faydalanmalıdır.

Meslek mensuplarının meslek örgütünün gücü ve otoritesine olan güvensizliklerinin nedenleri ve bu nedenlerin ortadan kaldırılabilmesi için yapılması gerekenlerin neler olduğu bu çalışma sonucunda ortaya çıkan bir problem alanı olup ayrı bir araştırma konusu yapılabilir.

**KAYNAKÇA**

- CİVELEK, Mehmet A. ve M.Banu DURUKAN; (1997), “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayınları, No:20, ss.31-132
- DICTIONNAIRE LAROUSSE; (1993-1994), Ansiklopedik Sözlük, ,2496s.
- GÜL, Kudret ve Halil ERGÜN; (2004), “ Muhasebe Mesleğinde Etik”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı:11, ss. 61-74
- GÜREDİN, Ersin; (1997), “Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayınları, No:20, ss.115-129.
- İNAM, Ahmet; (1998); “Hâlsiz Kalmış Bir Ahlâkın Cehenneminde: Ahlâkı Hak Saklasın Bir Yarım Var İçimde”, **Doğu- Batı**, 1(4), ss. 67-68.
- KIREL, Çiğdem; (2000), “Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması”, **Anadolu Üniversitesi Yayınları**, No:1211, İ.İ.B.F. Yayın No: 168, ss.4-16.
- KUÇUARDI, İonna; (1999), **İnsan ve Değerleri**, Türkiye Felsefe Kurumu,115s.
- LEWIS, Linda ve Jeffrey Unerman; (1999), “Ethical Relativism: A Reason for Differences in Corporate Social Reporting”, **Critical Perspectives on Accounting**, 521s.
- MARŞAP, Beyhan; (1996), “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 37, ss.119-123.
- MINTZ, M.Steven; (1997), **Cases in Accounting Ethics and Professionalism**, Third Edition, Irwin McGraw-Hill, Boston,160s.
- NAKİP, Mahir; (2006), **Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar**, Seçkin Yayıncılık A.Ş. Ankara, 592s.
- POYRAZ, Hakan; (1996), **Dil ve Ahlak**, Vadi Yayınları, 200s.
- ROSENTHAL, M, ve P.YUDIN; (1997), **Materyalist Felsefe Sözlüğü**, Çev. Aziz Çalışlar, Üçüncü Baskı, Sosyal Yayınları, ss. 27-31.
- SELİMOĞLU, Seval Kardeş; (1997), “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayınları, No:20,ss.146-153
- TÜRK DİL KURUMU; (1982), Türkçe Sözlük, 893s.

- TÜRMOB, “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı”, Resmi Gazete, 18.10.2001, 24557, <http://turmob.org.tr/meslek/mesah.doc>. Erişim Tarihi: 05.10.2010
- TÜRMOB, Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, Resmi Gazete, 19.10.2007, 26675, <http://www.turmob.org.tr/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/26675.doc>. Erişim Tarihi: 05.10.2010.