

SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR MESLEK MENSUPLARININ KARMAŐIK ETİK PROBLEMLERİ

COMPLEX ETHICAL PROBLEMS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS

Ömer Faruk AKBAŐ¹

Hüseyin ÇIRPAN²

Öz

Muhasebe meslek grubunun üyesi olan mali müşavirlerin yaptıkları iş gereği çeşitli paydaşların çıkarını gözetmesi ve bu nedenle etik kurallar dâhilinde çalışması gerekmektedir. Ancak çeşitli sebepler ile mali müşavirlerin sıklıkla etik ikilemlere düştükleri, etik dışı davranışlar sergiledikleri görülebilmektedir. Bu durum, paydaşlar ve kamu açısından çok büyük zararlara neden olabilmektedir. Bu açıdan mali müşavirlerin etik ikilemlerden çıkıőlarında etik davranış tercih etmeleri önemlidir. Bu bağlamda bu çalışmada mali müşavir meslek mensuplarının karmaőik etik problemlerinin ve yaşadıkları etik ikilemlerin incelenmesi amaçlanmıőtır. Bu kapsamda mali müşavir olarak görev yapan katılımcılar ile görüşme yapılarak veriler toplanmıő, elde edilen veriler betimsel olarak analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda SMMM'lerin en çok karőılaőtıkları etik dışı davranışların baőında kendi meslektaőlarının birbirlerinin müşterilerini elinden alma giriőimlerinin geldiği görülmüőtür. Ayrıca kamu kurumlarındaki işlemlerde tanidik memurları olan mali müşavirlerin işlerine öncelik verilmesi ve sürecin onlar için daha hızlı ilerlemesi ile hizmet verilen mükelleflerin vergiden kaçınmalarının karőılaőtılan diğer önemli etik dışı davranışlar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Etik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Etik İkilem.

Jel Sınıflandırma : M40, M41, M49

Abstract

Certified public accountants, who are members of the accounting professional group, should observe the interests of stakeholders in accordance with their work and therefore work within the framework of ethical rules. However, it can be seen that CPAs often fall into ethical dilemmas and exhibit unethical behavior for various reasons which can cause enormous damage to the stakeholders and the public. In this respect, it is important for CPAs to prefer ethical behavior while getting out of ethical dilemmas. The aim of this study is to examine the complex ethical problems and ethical dilemmas faced by CPAs. Data were collected by interviewing participants who served as certified public accountants, and the data obtained were analyzed descriptively. One of the most unethical behaviors faced by CPAs is the attempts of their colleagues to take each other's customers away. It was determined that the work of CPAs who have acquaintances working in transactions in public institutions is given priority, and the faster progress of the process for them, and the avoidance of tax for the taxpayers served are other important unethical behaviors.

Keywords: Ethics, Certified Public Accountants, Ethical Dilemma.

Jell Classification : M40, M41, M49

¹ İstanbul Medipol Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yönetim ve Strateji Doktora Öğrencisi, ORCID ID: 0000-0001-9923-0313, E-posta: omer_3410@hotmail.com

² Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, İnsan Kaynakları Bölümü, ORCID ID: 0000-0002-7554-5203, E-posta: hcirpan@medipol.edu.tr

Giriş

İçinde bulunduğumuz yoğun rekabetçi ve çok hızlı değişim şartlarında işletmelerin başarılı olmaları ilgili çıkar grupları, kişiler ve kamu gibi tüm paydaşlar açısından çok önemli hale gelmektedir. İşletmelerin kurumsal ve şeffaf bir şekilde yönetilebilmeleri ve paydaşlar arasında güvenin sağlanabilmesi açısından mali müşavirler tarafından yapılan denetim görevi önemli bir role sahiptir. Bu noktada mali müşavirlerin görevlerini etik kurallar içerisinde yapması işletmenin sürdürülebilirliği açısından gereklidir. Ancak günümüzde mali müşavirlerin birçok etik ikileme düştüğü, etik kuralların dışına çıkmaya zorlandığı görülmektedir. Oysa mali müşavirlik mesleği çeşitli etik problemleri ortaya çıkarması gereken ve etik kodların sıkı bir şekilde uyulmasının gerektiği bir meslek olarak karşımıza çıkmaktadır (Nwagboso, 2008: 25). Zira karşılaşılan etik ikilemler sonucunda yapılan hataların özellikle 1990'lı yılların sonuna doğru çok büyük şirket skandallarına neden olduğu, büyük çaplı şirketlerin çökmesine sebep olmuştur. Bu çöküş sadece şirketleri etkilememiş, mali müşavirlik ve denetim mekanizmasına olan güvene de zarar vermiştir (Jackling vd., 2007: 929; Sepasi, 2019: 3). Bu nedenle mali müşavirlerin sıkı bir şekilde etik kodlara sahip çıkması, karşılaştıkları etik problemler ve ikilemlerin ortaya konulması önemli hale gelmektedir.

Bu bağlamda bu çalışmada mali müşavirlerin karşılaştıkları karmaşık etik ikilem ve problemlerin yine onların bakış açısından incelenmesi amaçlanmıştır. Literatürde mali müşavirlerin karşılaştıkları etik problemler ve ikilemler ile ilgili çeşitli çalışmalar yapıldığı görülmektedir (Marques ve Azevedo-Pereira, 2008: 227; Güney ve Çınar, 2012: 91; Yılmaz vd., 2015: 27; Ahinful vd., 2017: 30). Bu çalışmalar incelendiğinde genellikle mali müşavirlerin etik algılarının demografik değişkenlere göre incelendiği, etik algılarının nicel olarak ölçekler ile ölçüldüğü görülmüştür. Bu çalışmada ise mali müşavirlerin karşılaştıkları etik ikilem ve problemler doğrudan görüşme yoluyla incelenerek nitel bir analizle ortaya koyulacaktır. Çalışmanın ilk bölümünde mali müşavirlik mesleği ve etik ilişkisine yönelik kavramsal çerçeve sunulacaktır. Çalışmanın uygulama bölümünde ise mali müşavirler ile yapılan görüşmelerden elde edilen veriler betimsel olarak analiz edilerek mali müşavirlerin karşılaştıkları etik problem ve ikilemler incelenecektir.

1. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1. Etik ve Meslek Etiği Kavramları

Etik kavramı etimolojik olarak Yunanca'da kullanılan "Ethos" kelimesinden gelmekte ve bu dilde "karakter", "usul" ya da "gelenek" anlamlarına gelmektedir. Türk Dil Kurumu Sözlüğünde ise etik kavramı "*bir toplum içerisinde bireylerin uymak zorunda kaldıkları davranış şekilleri, aktöre ve sağtöre*" şeklinde tanımlanmaktadır (Keskin, 2015: 7). Leung ve Cooper (1994: 19)'a göre etik, insan eylemlerinin iyi ya da kötü ya da doğru ya da yanlış olarak değerlendirilebileceği bir ahlaki ilkeler sistemi ya da belirli bir sınıf insanın belirli bir kurallar dâhilinde yaptığı eylemlerdir. Etik, insanların ve şekillendirdikleri kurumların makul ve sağlam temelli standartlara uygun yaşamalarını sağlamaya yönelik sürekli çabalarıdır. Daha kısa bir şekilde ve genel bir tanım yapmak gerekirse etik kavramı bir bireyin ya da bir toplumun ahlak standartlarını ele alan bir disiplin olarak tanımlanabilir (Velasquez, 2002: 11). Etik kavramı ahlakın felsefi bir boyutta ele alınması şeklinde de tanımlanabilir. Bu durumda etiğin tam olarak anlaşılabilmesi açısından ahlakın da tam olarak açıklanması gerekli hale gelmektedir (Feldman, 2016: 11). Ahlak ise belirli bir dönem içerisinde belirli bir insan topluluğu tarafından benimsenen, insanların birbirleriyle ilişkilerini düzenleyen kural, yasa ve ilkeler bütünüdür ve toplumlara göre kapsamı ve sınırları değişebilmektedir (Sökmen, 2016: 2).

Mesleki etik kavramı, etiğin mesleki kural ve prensiplere bağlı olarak sürdürme düzeni şeklinde tanımlanmaktadır (Aktaş, 2012: 25). Belirli bir meslek grubuna ait olan bireyler tarafından uyulması gerekli olan kurallar, mesleki etik ilkeleri şeklinde açıklanabilmektedir (Kolçak, 2013: 73). Aynı meslek grubuna mensup olan kişilerin, kendi aralarında veya müşterileriyle olan ilişkileri kapsamında belirli kurallar çerçevesinde davranmaları mesleki etiğin bir gereğidir. Zira bu kurallara uyularak aynı meslek grubu üyeleri ve bunların çeşitli paydaşları arasında güven ortamı tesis edilebilir (Kutlu, 2013: 71). Diğer meslek gruplarına benzer şekilde, ve hatta daha da önemli olarak muhasebe meslek grubunda da muhasebe alanı için geçerli mesleki etik kuralları mevcuttur. Zira bu alanda etik kurallara uymamak şirketlerin iflaslarına, kamu güveninin kaybına, tasarrufların yok olmasına neden olmaktadır. Bundan dolayı muhasebe mesleğinin tüm paydaşların çıkarını gözetecek şekilde etik kurallar çerçevesinde yapılması çok önemli bir konudur (Ezeani vd., 2012: 2).

1.2. Etik İkilem Kavramı

İkilem ya da diğer bir ifade ile paradoks kavramı genel anlamda iki seçenek arasında bir tercih yapılacağı zaman ne yapacağına karar verememe durumu olarak tanımlanabilir (Kolçak, 2012: 180; Fernando, 2012: 1). Bu kavram diğer taraftan kısaca ya da açmaz anlamlarına da gelmektedir. Bahse konu tanımlardan hareket edilirse, etik ikilem kavramı ise, iki ya da daha fazla değerin çatışma hali olarak tanımlanabilir (Kutlu, 2015: 118). Etik ikilemler, bir olayda birbiri ile ters düşen iki tarafın da savunabileceği doğrularının olması halinde yaşanan

durumları ifade etmek için kullanılmaktadır. Ancak etik ikilemin tanımlanması çok da kolay değildir. Etik ikilemler, farklı bakış açıları ile değerlendirilen bir olayın çözülmesinde, bireylerin mesleki bilgi ve yargılarını kullanırken içerisinde düştükleri kararsızlıklardan ileri gelmektedir (Toraman ve Akcan, 2002: 107). Ayrıca, bu ikilemler çeşitli davranış ve tutumlardan kaynaklanabilir. Bir ikilem, durum/sorunla karşı karşıya kalındığında üç koşulu karşıladığında etik ikilem olarak kabul edilebilir (Allen, 2012: 4-6):

- i. Hangi çözümün en iyi olduğuna karar vermek zor olduğunda,
- ii. Farklı çözümlerin olması durumunda, ve
- iii. İkilemin çözümü bazı etik ilkelerden ödün verilmesini gerektirdiğinde.

Bu durumlar haricinde kişisel ve mesleki değerler açısından rahatsız edici bir durumla karşılaşılsa dahi seçim yapma gereği duyulmayan haller etik ikilem olarak kabul edilmez (Allen, 2012: 4-6).

Çok paydaşlı bir ortam olan iş yaşamında sıklıkla etik ikilemler ile karşılaşabilmektedir. Etik ikilem içerisinde kalan çalışanlar, yaşadıkları ikilem sonrasında yaptıkları tercihleri için çeşitli mazeret ve gerekçeler ortaya koyabilmektedir. Etik ikilem durumundan çıkış, seçeneklerden birinin tercih edilmesi ile yapılabilmektedir. Fakat bir çalışan, yönetici ya da bir denetçi tercihinin etik olmadığını farkında ise, ikilemin etkileri uzun süren mesleki problemlere neden olabilir. Etik ikilemler her türlü meslek grubunda ortaya çıkabilir. Zira iş yaşamında sürekli olarak diğerlerini etkileyen kararlar olarak alınmaktadır (Kutlu, 2008: 145).

1.3. Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik İkilemler

Mali müşavirlik mesleğinde etik davranış çok önemlidir, zira bu meslek grubundan bireylerin ve şirketlerin geçmişte yapmış olduğu etik dışı davranışlar birçok büyük şirketin çökmesinde önemli rol oynamıştır. Zira yaşanan şirket skandalları mali müşavirlik mesleğinin ve yazılan raporların güvenilirliğini sarsmıştır. Bunun başlıca sebebi ise etik dışı davranan denetçiler ve şirket yöneticileri olmuştur (Low vd., 2008:225). Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Automatic Control-IFAC) tarafından görevlendirilen bağımsız bir grup olan Finansal Raporlamada Kamu Güveninin Yeniden Oluşturulması 2003 Yılı Görev Gücü (Task Force on Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting) yaşanan skandalların çoğunda katılımcıların en azından bir kısmı tarafından etik davranılmadığını ileri sürmektedir. Bu yapılan eylemlerde özellikle işletme ve hissedarların çıkarlarından ziyade kendi çıkarlarını öne çıkarması etkili olmuştur (IFAC, 2003: 15).

Leung ve Cooper (1994: 19)'a göre mali müşavirler, diğer birçok profesyonel gibi, kurumsal çöküşlerin, işe uygunsuz uygulamaların, başarısızlığın ve çevresel felaketlerin yaygın olduğu bir değişim dünyasında faaliyet göstermektedir. Bu nedenle mali müşavirlerin, mesleki ve yönetim kararlarının potansiyel etkilerini ve karar alma sürecine dahil olan bireylerle yaşayabilecekleri sorunları da dikkate alarak etik kurallara riayet etmeleri çok önemlidir. Bu bağlamda bir mali müşavir, mali durumları müşteri adına görev olarak tamamen nesnel bir şekilde ele alabilmelidir (Wyatt 2004: 45; Low vd., 2008: 222). Mali müşavirlik mesleğinin ayırt edici bir tarafı ise, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Bu nedenle, mali müşavirlik meslek mensubunun sorumluluğu münhasıran bireysel bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak değil, tüm kamunun ihtiyaçlarına yönelik çalışmaktır (Brennan 2016: 23). Kamu menfaatinde hareket ederken, bir mali müşavirlik meslek mensubu dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen ve gizlilik etik ilkelerine uymalı ve bunlara göre denetimini yapmalıdır (Adams, 2004: 731; West, 2017: 25). Bu bağlamda mali müşavirler muhasebe meslek grubunun bir üyesi olarak bir takım temel ilkelere bağlı olarak görev yapması gerekmektedir. IFAC bir muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki temel etik ilkelere uymak zorunda olduğunu ifade etmektedir (IFAC, 2006: 1104-1105):

- i. Dürüstlük: Muhasebe meslek mensubu tüm meslek ve iş ilişkilerinde açık ve dürüst olmalıdır.
- ii. Tarafsızlık: Muhasebe meslek mensubu, mesleki veya ticari kararları geçersiz kılmak için önyargıya, çıkar çatışmasına veya başkalarının aşırı etkisine izin vermemelidir.
- iii. Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen: Bir muhasebecinin, mesleki bilgi ve beceriyi, müşterinin veya işverenin uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmelere dayalı olarak yetkili profesyonel hizmet almasını sağlamak için gereken düzeyde sürdürme görevi vardır. Bir muhasebe meslek mensubu, profesyonel hizmetler sunarken özenli ve uygulanabilir teknik ve mesleki standartlara uygun hareket etmelidir.
- iv. Mesleki Davranış: Bir muhasebe meslek mensubu ilgili kanun ve düzenlemelere uymalı ve mesleği itibarsızlaştıran herhangi bir işlemde kaçınmalıdır.

Bu ilkelere bakıldığında dürüstlük, tarafsızlık, standartlara uyma, itibarı koruma gibi etik ile yakından ilişkili konuların ele alındığı görülmektedir.

Mali müşavirlik mesleğinde yaşanan etik ikilemleri incelemek daha önce bahsedilen ve yaşanmış olan problemlerin önlenmesi açısından önemli hale gelmektedir. Bu doğrultuda literatürde mali müşavirlik

mesleğindeki etik ikilemleri ve etik dışı davranışları inceleyen çalışmaların bu konuda yararlı bilgiler sağladığı görülmektedir. Yapılan çalışmalarda genellikle etik ikilem ve etik dışı davranışlara neden olan temel unsurlar müşavirler tarafından algılanan baskılar ve algılanan fırsatlar ve etik dışı davranışın bazı yollarla kabul edilebilir hale getirme olarak sıralanabilir (Albrecht vd., 2006: 32). Diğer taraftan IFAC (2006) mesleki etik kodların ihlal edilmesinde kişisel çıkar, öz değerlendirme, savunuculuk, aşinalık (yakınlık) ve gözdağı verme (baskı görme) gibi faktörlerin risk teşkil ettiğini ileri sürmektedir. İşgüden ve çabuk (2006) meslek mensuplarının baskı altında karar almak zorunda kaldıklarında etik ikileme düştüklerini tespit etmiştir. Bu durumun da mali denetim açısından işletmenin yetersiz olması, mevzuatta boşlukların olması ve mükelleflerin baskı yapması durumlarında gerçekleştiği ifade edilmiştir. Benzer şekilde Armankuy ve Sarioğlan (2005) da etik problemlerin yaşanmasında öncelikle mükelleflerin baskılarının daha sonra ise yasal boşlukların ön planda olduğunu tespit etmiştir. Bayraktar (2007) ise mali müşavirlerin etik ikilemi işletmeyi olduğundan daha iyi düzeyde göstermek ya da olduğundan daha kötü düzeyde göstermek durumunda kaldıklarında yaşadıklarını tespit etmiştir. Kutlu (2008) muhasebe meslek mensuplarının yaşadıkları etik ikilemleri incelediği araştırmasında, yaşanan etik ikilemlerin gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkisiyle farklılaştığını, Yaşanan etik ikilemlerin müşteri kaybetme riskinin etkili olduğunu tespit etmiştir. Araştırmacı etik ikilemden çıkaşta alınan eğitim ve yaş düzeyinin de kayda değer role sahip olduğunu ileri sürmüştür. Gelir düzeyi yüksek olan ve yaşça daha büyük olan bireylerin etik ikileme nispeten daha az düştüğü gözlenmiştir. Fleming ve diğerleri (2009) muhasebe  ğrencilerinin karşılaşması muhtemel dört etik ikilemi inceleyerek etik algılarını araştırmış, öğrencilerin karşılaşacakları etik ikilemlerde sıkı bir şekilde etik davranışı tercih edeceklerini gözlemlemiştir.  iek ve diğerleri (2013) muhasebe meslek grubuna mensup bireylerin etik algılarını incelediği çalışmalarında, bireylerin etik ikilemler yaşamalarında kültürel çevrenin etkisinin önemli düzeyde olduğunu tespit etmişlerdir. Diğer taraftan araştırmacılar, katılımcıların çok yüksek çoğunluğunun etik ikilem yaşadıklarını tespit etmiş, bir etik çelişkiye düştüklerinde çoğunlukla etik davranışı tercih ettiklerini gözlemlemiştir. Katılımcıların etik ikilemlerden çıkışlarında dini inançlar, kültürel evre ve mükellef kaybetme endişesinin etkili olduğu araştırmacılar tarafından tespit edilmiştir. Ahinful ve diğerleri (2017) de zayıf kurumsal değerler kültürünün, finansal faktörlerin ve yasal düzenlemelerin etik problemler yaşanmasına neden olduğunu tespit etmiştir.

2. YÖNTEM

2.1. Araştırmanın Deseni

İstanbul'da faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) mesleklerini icra ederken karşılaşmış oldukları etik ikilemlerin ve etik dışı faktörlerin belirlenmesinin amaçlandığı bu araştırmada nitel araştırma yöntemlerinin bir türü olan keşfedici desen durum çalışması kullanılmıştır. Keşfedici desen kullanılan çalışmalarda; araştırmacılar öncelikle nitel verileri toplar, sonrasında bu bulguları nicel veri toplamaya yön vermek maksadıyla kullanabilirler (Büyüköztürk, 2018). Durum çalışmalarında ise, bilimsel sorulara cevap bulmada kullanılan ayırt edici bir yaklaşım kullanılmaktadır. Durum alışmaları, bir ya da daha fazla olayın daha derinlemesine incelendiği bir yöntemdir (Büyüköztürk, 2018).

2.2. Çalışma Grubu

Araştırmanın alışma grubunu, İstanbul Avrupa yakasında faaliyet gösteren 10 serbest muhasebeci mali müşavir oluşturmaktadır. Zaman, maliyet ve araştırmacı tarafından daha kolay ulaşılabilir olması bakımından İstanbul Avrupa yakasında faaliyet gösteren serbest muhasebeci mali müşavirler araştırmaya dahil edilmiş olup kolayda örnekleme yöntemi uygulanmıştır. Araştırmaya katılan serbest muhasebeci mali müşavirlerin demografik ve mesleki özelliklerine göre dağılımları Tablo 1'de olduğu gibidir.

Tablo 1. Katılımcı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Demografik ve Mesleki  zelliklerine Göre Dağılımları

Katılımcı	Cinsiyet	Eğitim Durumu	Mesleki Tecrübe
1 nu.'lı SMMM	Erkek	Yüksek Lisans	25 yıl
2 nu.'lı SMMM	Erkek	Yüksek Lisans	8 yıl
3 nu.'lı SMMM	Erkek	Lisans	13 yıl
4 nu.'lı SMMM	Kadın	Lisans	11 yıl
5 nu.'lı SMMM	Erkek	Lisans	6 yıl
6 nu.'lı SMMM	Erkek	Lisans	15 yıl
7 nu.'lı SMMM	Kadın	Yüksek Lisans	12 yıl

8 nu.'lı SMMM	Erkek	Lisans	17 yıl
9 nu.'lı SMMM	Kadın	Lisans	20 yıl
10 nu.'lı SMMM	Erkek	Lisans	17 yıl

Tablo 1’de görüldüğü üzere, araştırmaya katılan muhasebecilerin cinsiyet olarak 7’si erkek, 3’ü kadın; eğitim seviyesi olarak 7’si lisans mezunu, 3’ü yüksek lisans mezunudur ve mesleki tecrübelerinin ortalaması yaklaşık 14,5 yıldır.

2.3. Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında katılımcı serbest muhasebeci mali müşavirlere yarı yapılandırılmış görüşme tekniğı vasıtasıyla toplam 11 adet soru yöneltilmiştir. Sorular katılımcı serbest muhasebeci mali müşavirlere yöneltilmeden önce araştırmanın amacı konusunda bilgilendirme yapılmıştır.

Görüşmeler esnasında herhangi bir bilgi kaybı yaşanmaması amacıyla ses kayıt cihazı ile kayıt yapılmış, katılımcı serbest muhasebeci mali müşavirlere görüşme öncesi kayıt cihazı kullanılacağı, görüşme sonrası kayıtların kendilerince dinlenebileceğı ve kayıtlarda yer alan mevcut görüşlerin tamamının ya da bir kısmının çıkarılabileceğı belirtilmiştir. Bu sayede ses kaydı işleminin katılımcılar üzerinde oluşturabileceğı muhtemel olumsuz düşüncelerin önüne geçilmesine gayret gösterilmiştir.

2.4. Verilerin Çözümlemesi

Katılımcı serbest muhasebeci mali müşavirlerin sorulara verdikleri yanıtlar çözümlemek üzere herhangi bir değışiklik yapılmadan bilgisayar ortamına aktarılmış, tüm görüşme ses kayıtları en az 2 defa dinlenerek görüşme transkripti oluşturulmuştur. Analiz öncesinde transkript baştan sona okunarak katılımcı serbest muhasebeci mali müşavirlerin görüşleri incelenmiştir. Verilerin analizi sonucunda ulaşılan bulguların katılımcıların görüşlerini yansıttığını gösterecek şekilde alıntılar yapılmıştır. Görüşme formları ile tespit edilen görüşler oluşturulan tablolarda ayrı satırlarda belirtilmiş ve bu görüşlere ait sıklık (frekans) değerleri tablolarda ayrı bir sütunda gösterilmiştir.

3. BULGULAR

Görüşme formu vasıtasıyla elde edilen veriler betimsel olarak analiz edilmiştir. Araştırma konusuna yönelik araştırma maddeleri frekans olarak belirtilmiştir. Araştırmanın amacına yönelik muhasebecilerle yapılan görüşmelerden elde edilen bulgular müteakip tablolarda belirtilmiştir.

Soru 1: Muhasebecilere öncelikle “Hizmet verdiğiniz firmalar ile olan ilişkileriniz açısından bizzat sizin deneyimlediğiniz ya da başka meslektaşlarınızdan duyduğunuz etik ikilemler ya da etik olmayan davranışlar nelerdir?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 2’de olduğı gibidir.

Tablo 2. Hizmet Verilen Firma Kaynaklı Yaşanan Etik İkilemler

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Hizmet Verilen Firma Kaynaklı Yaşanan Etik Dışı Davranışlar	Vergiden Kaçınma	1-2-5-7	4
	SMMM’lerin Hizmetinin Karşılığı Olan Muhasebe Ücretlerinin Söz Verilen Zamandan Çok Geç Ödenmesi	6	1

Tablo 2’de görüldüğü üzere, hizmet verilen firma kaynaklı yaşanan etik ikilemlere ait görüşlerin 2 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok ifade edilen görüş hem hizmet verilen firmanın hem de muhasebecilerin gösterdiğı “Vergiden kaçınma” (4 SMMM (1, 2, 5 ve 7 numaralı SMMM’ler)) davranışı iken diğer ifade edilen görüş ise sadece hizmet verilen firmanın gösterdiğı “SMMM’lerin Hizmetinin Karşılığı Olan Muhasebe Ücretlerinin Söz Verilen Zamandan Çok Geç Ödenmesi” (1 SMMM (6 numaralı SMMM)) hususudur.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. “Bazı müşterilerim fazla çıkan vergisinin düşürülmesi konusunda zaman zaman bana baskı yapmakta, ben de bu müşterimin isteğini yerine getirip getirmeme konusunda ikileme düşmekteyim. Benim gibi bu tür bir baskıya maruz kalan başka meslek mensuplarının da olduğunu, müşteri kaybetme korkusuyla böyle bir istek karşısında ikileme düşüklerini biliyorum.”

ii. *“Hizmetimin karşılığı olan muhasebe ücretini altı ay ve daha fazla süreli ödemeyen müşterilerim oluyor. Bu müşterilerimin defterlerini tutmayı bırakmayı düşünüyorum. Bu durumu kesinlikle kendi açımdan etik dışı bir davranış olarak görmüyorum ancak bu tarz müşterilerimin bana etik dışı davrandığını düşünüyorum.”*

Soru 2: “Kamu kurum ve kuruluşları ile olan ilişkileriniz açısından bizzat sizin deneyimlediğiniz ya da başka meslektaşlarınızdan duyduğunuz etik ikilemler ya da etik olmayan davranışlar nelerdir?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 3’te olduğu gibidir.

Tablo 3. Kamu Kurum ve Kuruluşları Kaynaklı Yaşanan Etik İkilemler

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Kamu Kurum ve Kuruluşları Kaynaklı Yaşanan Etik Dışı Davranışlar	Görevli Memurlarca Tanındıklarına Yapılan İltimas	1-2-4-5-6-7-9	7
	Görevli Memurların Kamu Kurumları ile Gerçekleştirilen İşlemlerde Lakayıt Davranışları	8	1

Tablo 3’te görüldüğü üzere, kamu kurum ve kuruluşları kaynaklı yaşanan etik ikilemlere ait görüşlerin 2 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok ifade edilen görüş hem kamu kurumlarındaki görevli memurların hem de muhasebecilerin gösterdiği “Görevli Memurlarca Tanındıklarına Yapılan İltimas” (7 SMMM (1, 2, 4, 5, 6, 7 ve 9 numaralı SMMM’ler)) iken diğer ifade edilen görüş ise sadece kamu kurumlarındaki görevli memurların gösterdiği “Görevli Memurların Kamu Kurumları ile Gerçekleştirilen İşlemlerde Lakayıt Davranışları” (1 SMMM (8 numaralı SMMM)) hususudur.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. *“Maalesef kamu kurum ve kuruluşlarındaki bürokrasi günümüzde hala ortadan kalkmamıştır. ‘Tanıdık’ sıfatı altında aynı işlemin farklı zaman zarflarında tamamlandığına şahit oluyorum ve bunun da etik dışı olduğunu düşünüyorum.”*

ii. *“Bir defasında bir kamu kurumuna izahatlı bir dilekçe vermek için kurumun içinde yarım saatten fazla beklemek zorunda kaldım ve ilgili dosya memuruna bakmaya gittiğimde sigara içtiğini gördüm.”*

Soru 3: “Kendi meslektaşlarınız ile olan ilişkileriniz açısından bizzat sizin deneyimlediğiniz ya da başka meslektaşlarınızdan duyduğunuz etik ikilemler ya da etik olmayan davranışlar var mıdır? Eğer cevabınız evet ise bunlar nelerdir?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 4’te olduğu gibidir.

Tablo 4. Kendi Meslektaşlarından Kaynaklı Yaşanan Etik İkilemler

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Kendi Meslektaşlarından Kaynaklı Yaşanan Etik Dışı Davranışlar	Haksız Rekabet/Başka Bir Meslektaşının Müşterisini Elinden Alma	1-2-3-4-5-6-7-8-9-10	10

Tablo 4’te görüldüğü üzere, kendi meslektaşlarından kaynaklı yaşanan etik ikilemlere ait görüşlerin 1 kod altında toplandığı görülmektedir. Çalışma grubunda yer alan tüm serbest muhasebeci mali müşavirlerin dile getirdiği ortak etik problem “Haksız rekabet/Başka bir meslektaşının müşterisini elinden alma” hususudur.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. *“İlgili meslek odamızın belirlediği asgari hadlerde defter tutmama rağmen müşterimin defterini daha ucuz tutacağını söyleyen meslektaşlarımdan olduğunu duyuyorum.”*

ii. *“Meslektaşım olan bir arkadaşımın yanında çalışan mali müşavir stajyeri bir eleman, mali müşavir ünvanını aldıktan sonra arkadaşımın bazı mükelleflerinin defterini elinden aldı. Bence bu durum tamamen etik dışı.”*

Soru 4: “Yukarıda belirttiğiniz bu etik ikilemlerde ya da etik olmayan davranışlarda içinde bulunduğumuz COVID-19 pandemisi sürecinde olumlu ya da olumsuz yönde herhangi bir değişim oldu mu?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 5’te olduğu gibidir.

Tablo 5. Etik İkileminde Covid-19 Pandemi Sürecinin Etkisi

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Etik İkileminde COVID-19 Pandemi Sürecinin Etkisi (Olumsuz)	Mükelleflerin Yapılan Anlaşmadan Daha Düşük Muhasebecilik Ücreti Ödemek İstemeleri	1-2-5-6-7	5
	Devlet Teşviklerinden Hak Etmeyen Mükelleflerin de Faydalanma İsteği	9	1

Tablo 5’te görüldüğü üzere, etik ikileminde COVID-19 pandemi sürecinin etkisinin olumsuz olduğu ve görüşlerin 2 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok ifade edilen görüş muhasebecilik hizmeti verilen, “Mükelleflerin Yapılan Anlaşmadan Daha Düşük Muhasebecilik Ücreti Ödemek İstemeleri” (5 SMMM (1, 2, 5, 6 ve 7 numaralı SMMM’ler)) iken diğer ifade edilen görüş de yine sadece muhasebecilik hizmeti verilen mükelleflerin gösterdiği “Devlet Teşviklerinden Hak Etmeyen Mükelleflerin de Faydalanma İsteği” (1 SMMM (9 numaralı SMMM)) hususudur.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. *“COVID-19 pandemisi sürecinde ciroları azalan mükelleflerin aylık muhasebe ücretlerini aza indirme konusunda telkinler verirken, cirolarının yüksek olduğu zamanlarda ise sabit ücrete devam etmek istemelerini etik dışı bir müşteri davranışı olarak görüyorum.”*

ii. *“Bazı meslektaşlarımdan, devlet tarafından sağlanan teşviklerden iş hacmi iyi olan mükelleflerinin de haksız yere yararlanma eğilimi gösterdiğini öğrendim.”*

Soru 5: “Yukarıda belirttiğiniz bu etik ikilemlerin ya da etik olmayan davranışların kaynağı nelerdir? Aşağıda belirtilen başlıkları ayrı ayrı düşünerek cevaplandırır mısınız?”

(I) Hizmet verdiğiniz firma.

(II) Kamu kurum ve kuruluşları.

(III) Kendi meslektaşlarınız.

(IV) Kişi ya da kurumlardan kaynaklanmayan diğer sebepler (Bürokratik, teknolojik vb.)” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 6’da olduğu gibidir.

Tablo 6. Etik İkilemlerin Kaynağı

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Hizmet Verilen Firma Kaynaklı Hususlar	Mükellef Baskısı	1-2-3-4-5-6-7-8-9-10	10
	Mükelleflerin Bilinçsizliği	2	1
Kamu Kurum ve Kuruluşları Kaynaklı Hususlar	Görevli Memurlar (Lakayıt Davranışları ve Tanıdıklarına İltimas Göstermeleri)	2-4-7-9	4
Kendi Meslektaşlarından Kaynaklı Hususlar	Daha Fazla Kazanma Hırsı	1-2-3-4-5-6-7-8-9-10	10
Diğer (Kanun Yapıcılar) Kurumlardan Kaynaklı Hususlar	Bürokrasi	1-2-3-5-6-7-8-10	8
	Sürekli Değişen Mevzuat	1-4-6-8-9-10	6
	Yasal Boşluklar	1-2-9	3

Tablo 6’da görüldüğü üzere, etik ikilemlerinin kaynağına ait görüşlerin 4 ayrı temada ve 7 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok ifade edilen görüş çalışma grubunu oluşturan tüm SMMM’lerin ortak görüşü olan muhasebecilik hizmeti verilen mükelleflerden kaynaklı “Mükellef Baskısı” ile kendi meslektaşlarından kaynaklanan “Daha Fazla Kazanma Hırsı”dır. Daha sonra sırasıyla diğer (Kanun Yapıcılar) kurumlardan kaynaklı “Bürokrasi” ile (8 SMMM (1, 2, 3, 5, 6, 7, 8 ve 10 numaralı SMMM’ler)) “Sürekli Değişen Mevzuat” (6 SMMM (1, 4, 6, 8, 9 ve 10 numaralı SMMM’ler)); kamu kurum ve kuruluşları kaynaklı “Görevli Memurlar” (4 SMMM (2, 4, 7 ve 9 numaralı SMMM’ler)) ile diğer (Kanun Yapıcılar) kurumlardan kaynaklı “Yasal Boşluklar” (3 SMMM (1, 2 ve 9 numaralı SMMM’ler)) görüşleri gelmektedir. Son olarak ise sadece 1 SMMM tarafından ifade edilen hizmet verilen firma kaynaklı “Mükelleflerin Bilinçsizliği” (2 numaralı SMMM) görüşü gelmektedir.

- i. “Bana göre biz mali müşavirlerin karşılaştığı etik ikilemlerin kaynağının en önemli unsuru mükelleflerin baskısıdır.”
- ii. “Sürekli daha fazla kazanmak isteyen meslektaşlarımızın etikle bağdaşmayan davranışları hem bize hem de meslek imajına zarar vermektedir.”
- iii. “Bürokratik engeller hep vardı ve var olmaya da devam edecek. Bürokrasinin etkisi etik dışı davranışların temelinde yatan nedendir, en aza indirilebilmesi için işlemlerin basamaklarının azaltılması ve kolaylaştırılması gerekmektedir.”
- iv. “Sürekli değişen mevzuat meslek camiasını aşırı yıpratmakta ve etik dışına çıkan davranışlara sebebiyet vermektedir.”
- v. “Bazı kamu kurumlarında işleyiş çok yavaş ve işinin ilerlemesi ancak referans tanıdığınıza bağlı olarak gerçekleşebiliyor ve bu yüzden bu süreç herkes için eşit şartlarda değil.”
- vi. “Yasal boşlukları mükellefler kendi lehine yorumluyor.”
- vii. “Yasal mevzuata tam olarak hakim olmayan bilinçsiz müşteriler de etik dışı işlem talebinde bulunabiliyor.”

Soru 6: “Yukarıda belirttiğiniz bu etik ikilemlerin ya da etik olmayan davranışların düzeltilmesi için neler yapılabilir?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 7’de olduğu gibidir.

Tablo 7. Etik Olmayan Davranışların Düzeltilmesi için Yapılması Gerekenler

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Etik Olmayan Davranışların Düzeltilmesi için Yapılması Gerekenler	Eğitim	1-2-3-4-5-6-7-9-10	9
	Kamu Kurumlarının Otomasyona Dayalı Denetimi	3-7	2
	Caydırıcı Cezai Müeyyide	3-8-9	3
	Vergilerini Zamanında ve Tam deyen Mükelleflerin dllendirilmesi	5	1
	Vergi Oranlarının Daha Makul Bir Seviyeye Düşürülmesi	5-6	2
	Mali Müşavirlere Müşteri Kotası Uygulanması	6-10	2

Tablo 7’de görüldüğü üzere, etik olmayan davranışların düzeltilmesi için yapılması gerekenlere ait görüşlerin 6 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok “Eğitim” ((9 SMMM (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 ve 10 numaralı SMMM’ler)), sonrasında ise sırasıyla “Caydırıcı Cezai Müeyyide” ((3 SMMM (2, 8 ve 9 numaralı SMMM’ler)), “Kamu Kurumlarının Otomasyona Dayalı Denetimi” ((2 SMMM (3 ve 7 numaralı SMMM’ler)), “Vergi Oranlarının Daha Makul Bir Seviyeye Düşürülmesi” ((2 SMMM (5 ve 6 numaralı SMMM’ler)), “Mali Müşavirlere Müşteri Kotası Uygulanması” ((2 SMMM (6 ve 10 numaralı SMMM’ler)) ile son olarak “Vergilerini Zamanında ve Tam deyen Mükelleflerin dllendirilmesi” görüşü ((1 SMMM (5 numaralı SMMM)) gelmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

- i. “Etik olmayan davranışların düzeltilmesi için başlangıçtan itibaren eğitim sisteminin sağlıklı ve sürdürülebilir olması gerekmektedir. Eğitim de aileden başlar, iyi bir insan, iyi bir fert olmanın gerekliliğinin ocuk yaşta kişiye empoze edilmesi gerektiğini bilmemiz gerekir.”
- ii. “Denetim sistem üzerinden elektronik ortamda insana dokunmadan yapılabilmelidir.”
- iii. “ncelikle kanun koyucunun ağır cezai yaptırımlarının olması gerekir.”
- iv. “Ahlaklı bireylerin devlet ve halk tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Örneğin, birçok vergi mükellefi vergisini ödememektedir, borcu bulunmaktadır, devletimiz bunlara af getirerek vergisini düzenli ödeyen, iyi mükellefi dllendirmeyerek bu vatandaşımızın da tutum ve davranışının değişmesine sebebiyet vermektedir. Eğer vergisini zamanında ödemeyen vatandaşımıza af getiriliyorsa, zamanında deyene ödüllendirme yapılarak diğer mükellefleri de bu yöne çekmeliyiz.”
- v. “Vergi oranlarının makul seviyede tutulması gerekir.”
- vi. “Haksız rekabetin önüne geçilmesi için müşteri kota uygulaması yapılmalıdır.”

Soru 7: “Yukarıda belirttiğiniz bu etik ikilemlerin ya da etik olmayan davranışların düzeltilmesi için kimlere görev düşmektedir?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 8’de olduğu gibidir.

Tablo 8. Etik Olmayan Davranışların Düzeltilmesi İçin Görev Üstlenmesi Gerekenler

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Etik Olmayan Davranışların Düzeltilmesi İçin Görev Üstlenmesi Gerekenler	Meslek Odaları ve Birlikleri	1-2-4-6-7-8-9-10	8
	Kamu Kurumları	2-6-7-8	4
	Mali Müşavirler	1-2-4-7	4
	Kanun Koyucular	1-3-9	3
	Mükellefler	1-2-7	3
	Eğitim Kurumları	5-10	2
	Toplum	2-5	2
	Aile	5	1

Tablo 8’de görüldüğu üzere, etik olmayan davranışların düzeltilmesi için görev üstlenmesi gerekenlere ait görüşlerin 8 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok “Meslek Odaları ve Birlikleri” ((8 SMMM (1, 2, 4, 6, 7, 8, 9 ve 10 numaralı SMMM’ler)), sonrasında ise sırasıyla “Kamu Kurumları” ((4 SMMM (2, 6, 7 ve 8 numaralı SMMM’ler)), “Mali Müşavirler” ((4 SMMM (1, 2, 4 ve 7 numaralı SMMM’ler)), “Kanun Koyucular” ((3 SMMM (1, 3 ve 9 numaralı SMMM’ler)), “Mükellefler” ((3 SMMM (1,2 ve 7 numaralı SMMM’ler)), “Eğitim Kurumları” ((2 SMMM (5 ve 10 numaralı SMMM’ler)), “Toplum” ((2 SMMM (2 ve 5 numaralı SMMM’ler)) ile son olarak “Aile” görüşü ((1 SMMM (5 numaralı SMMM)) gelmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekeştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

- “En başta kanun koyucunun etik ilkeler ve yaptırımlar konusunda caydırıcı olması gerekmektedir. Bunun yanında mükellef, mali müşavir, meslek odaları ve meslek birliklerine önemli görevler düşmektedir.”*
- “Öncelikle kamu kurumları ve kuruluşlarına görev düşüyor. Denetimin sıklığının artırılması gerekiyor.”*
- “Eğitim kurumları, aile, toplum, meslek birlikleri ve odalarına büyük görevler düşmektedir.”*

Soru 8: “Karşılaştığınız etik ikilemlere karşı tutum ve tavrınız ne oluyor ve bu ikilemlerle nasıl baş ediyorsunuz? Bizzat sizin deneyimlediğiniz ya da başka meslektaşlarınızdan duyduğunuz tutum ve davranışlar nelerdir?” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 9’da olduğu gibidir.

Tablo 9. Karşılaşılan Etik Olmayan Davranışlara Karşı Sergilenen Tutum ve Bu Tür Davranışlarla Baş Etme Yolları

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Karşılaşılan Etik Olmayan Davranışlara Karşı Sergilenen Tutum ve Bu Tür Davranışlarla Baş Etme Yolları	Net Tavrı Almak	1-2-3-4-5-6-7-9-10	9
	İlgili Mükellef ile Yolları Ayırmak	1	1
	İlgili Olayı Bildirmek/şikayet Etmek	3-9	2

Tablo 9’da görüldüğu üzere, karşılaşılan etik olmayan davranışlara karşı sergilenen tutum ve bu tür davranışlarla baş etme yollarına ait görüşlerin 3 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok “Net Tavrı Almak” ((9 SMMM (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 ve 10 numaralı SMMM’ler)), sonrasında “İlgili Olayı Bildirmek/şikayet Etmek” ((2 SMMM (3 ve 9 numaralı SMMM’ler)) ile son olarak “İlgili Mükellef ile Yolları Ayırmak” görüşü ((1 SMMM (1 numaralı SMMM)) gelmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekeştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

- “Karşılaştığım etik ikilemler karşısında tavrım çok nettir. Kendimi etik ikileme düşürecek bir olay karşısında doğru davranış neyse onu yaparım ve etik dışı davranışta bulunan mükellef ile yollarımı ayırarak bu tür olaylarla baş etmeye çalışırım.”*

ii. *“Bu tür davranışlar karşısında bireysel olarak yapılan tepkiler sonuç vermeyeceğinden genellikle ilgili kurum amirlerine ve o kurumların bağlı oldukları üst denetim birimlerine durum hakkında bilgilendirme yapmayı tercih ederim.”*

Soru 9: “Etik ikilemlerden çıkmak için sizin açınızdan etkili olan faktörler nelerdir? Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 10’da olduğu gibidir.

Tablo 10. Etik İkilemlerden ıkmada Etkili Olan Faktörler

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Etik İkilemlerden ıkmada Etkili Olan Faktörler	Aile İçi Eğitim	1-2-5-7-9-10	6
	Dini ve Ahlaki Değerler	2-3-5-7-8-10	6
	Toplumsal ve Kültürel Değerler	1-2-3-4-6-9	6
	İnsani Değerler	3	1
	Yasal Düzenlemeler	3	1

Tablo 10’da görüldüğu üzere, etik ikilemlerden çıkmada etkili olan faktörlere ait görüşlerin 5 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok “Aile İçi Eğitim” ((6 SMMM (1, 2, 5, 7, 9 ve 10 numaralı SMMM’ler)), “Dini ve Ahlaki Değerler” ((6 SMMM (2, 3, 5, 7, 8 ve 10 numaralı SMMM’ler)), “Toplumsal ve Kültürel Değerler” ((6 SMMM (1, 2, 3, 4, 6 ve 9 numaralı SMMM’ler)) ile son olarak “İnsani Değerler” ((1 SMMM (3 numaralı SMMM)) ve “Yasal Düzenlemeler” ((1 SMMM (3 numaralı SMMM)) görüşleri gelmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. *“Etik ikilemlerden çıkmak için benim için en önemli olan faktör, kişinin küçük yaşlardan itibaren ailesinden aldığı karakterdir. Bunun yanında toplumsal değerler de büyük önem taşımaktadır.”*

ii. *“Dini ve vicdani alt yapının sağlam olduğu bir toplumda etik sorunun olmayacağını düşünüyorum.”*

iii. *“ ncelikle insani değerler, insanca yaşayabilmenin toplum içerisinde gerektirdiği davranışları göstermek gerekli olduğuna inanıyorum. Daha sonra yasal düzenlemeler, dini ve ahlaki değerler, toplumsal ve kültürel değerler geldiğini düşünüyorum.”*

Soru 10: “Meslek  rg tleriniz tarafından verilen mesleki etik eğitimlerini yeterli ve faydalı buluyor musunuz? Cevabınız hayır ise lütfen nedenlerini belirtiniz” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 11’de olduğu gibidir.

Tablo 11. Mesleki Etik Eğitimlerini Yeterli ve Faydalı Bulup-Bulmama

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Mesleki Etik Eğitimlerini Yeterli ve Faydalı Bulma	Hayır, Meslek �rg�tleri Tarafından Verilen Eğitim Tek Başına Yeterli Değil	3-5-6-7-8-9	6
	Hayır, Meslek �rg�tleri Tarafından Verilen Eğitimin İçeriği Yetersiz	1-2-10	3
	Evet	4	1

Tablo 11’de görüldüğu üzere, mesleki etik eğitimlerini yeterli ve faydalı bulmaya ait görüşlerin 3 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok “Hayır, Meslek  rg tleri Tarafından Verilen Eğitim Tek Başına Yeterli Değil” ((6 SMMM (3, 5, 6, 7, 8 ve 9 numaralı SMMM’ler)), sonrasında “Hayır, Meslek  rg tleri Tarafından Verilen Eğitimin İçeriği Yetersiz” ((3 SMMM (1, 2 ve 10 numaralı SMMM’ler)) ile son olarak “Evet” ((1 SMMM (4 numaralı SMMM)) ve “Yasal görüşleri gelmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekleştirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. *“Etik davranışların sadece meslek odalarının vereceği eğitimlerle sağlanabileceğine inanmıyorum. Etik değerler, öncelikle insanın kendisine ve karşısındaki insana saygısından başlar, emeğe, hakka saygı ile başlar”*

ii. *“Hayır, yeterli bulmuyorum. Verilen eğitimler az ve tesirli değil.”*

iii. *“Evet, yeterli buluyorum.”*

Soru 11: “Ülkemizde meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin yeterli olduğunu düşünüyor musunuz? Cevabınız hayır ise lütfen nedenlerini belirtiniz.” sorusu sorulmuştur. Muhasebecilerin bu soruya verdikleri cevaplar Tablo 12’de olduğu gibidir.

Tablo 12. Meslek Etiği ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Yeterliliği

Tema	Kod	Katılımcılar	f
Meslek Etiği ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Yeterliliği	Evet, Ancak Uygulamalarda Problem Var.	2-3-4-5-7-8-9	7
	Kısmen Yeterli, Geliştirilmeli.	1-10	2
	Hayır, Yasalar Düzenlemeler Kapsamlı Şekilde Ele Alınmalı	6	1

Tablo 12’de görüldüğu üzere, meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin yeterliliğine ait görüşlerin 3 farklı kod altında toplandığı görülmektedir. Bunlardan en çok “Evet, Ancak Uygulamalarda Problem Var” ((7 SMMM (2, 3, 4, 5, 7, 8 ve 9 numaralı SMMM’ler)), sonrasında “Kısmen Yeterli, Geliştirilmeli” ((2 SMMM (1 ve 10 numaralı SMMM’ler)) ile son olarak “Hayır, Yasalar Düzenlemeler Kapsamlı Şekilde Ele Alınmalı” ((1 SMMM (6 numaralı SMMM)) görüşleri gelmektedir.

Araştırmaya katılan muhasebeciler ile gerçekteşirilen görüşmelerdeki ifadelerinden bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

i. *“Meslek etik kuralları dahil düzenlemeler yeterlidir. Önemli olan bu düzenlemelere uymak ve uyabilme iradesini ortaya koyabilmektir. Zira ne kadar ağır yasal hükümler koyarsanız koyun, yasaları uygulamadığınız sürece ve yasalara uymadığınız sürece bunların pek bir anlamı kalmıyor.”*

ii. *“Kısmen yeterli olduğunu düşünüyorum. Yasal düzenlemelerin çerçevesi daha ayrıntılı olmalı ve caydırıcılık etkisi olmalı.”*

iii. *“Hayır. Diğer ülkelerdeki başarısı kanıtlanmış yasal düzenlemeler örnek alınarak süreklilik arz etmeyecek Şekilde bir defaya mahsus kapsamlı Şekilde tekrar düzenlenmelidir. Bu husus yap-boza dönmemelidir.”*

4. Sonuç ve Öneriler

Ekonomik hayatın canlılığında; kamu, mükellef ve diğer paydaşlar arasında önemli bir köprü görevi bulunan mali müşavirler, sadece teknik bilgi ve deneyimlerinin değil bunun yanı sıra Şeffaf, açıklayıcı ve etik ilkeler doğrultusunda hareket etmelidir. Son yıllarda dünyada yaşanan muhasebe ve denetim skandalları muhasebe mesleğinde etik konusunu gündeme getirmiştir. Bu çalışmada İstanbul Avrupa yakasında faaliyet gösteren 10 serbest muhasebeci mali müşavirle yarı yapılandırılmış görüşme formu kullanılarak gerçekteşirilen dikkat çekici sonuçlar aşağıda yer almaktadır:

-Hizmet verilen firma kaynaklı yaşanan en önemli etik ikilemin “Vergiden kaçınma” olduğu,

-Kamu kurum ve kuruluşları kaynaklı yaşanan en önemli etik ikilemin “Görevli Memurlarca Tanıdıklara Yapılan İltimas” olduğu,

-Kendi meslektaşlarından kaynaklı yaşanan en önemli etik ikilemin “Haksız rekabet/Başka bir meslektaşının müşterisini elinden alma” olduğu,

-Etik ikileminde Covid-19 pandemi sürecinin etkisinin olumsuz olduğu ve en çok “Mükelleflerin Yapılan Anlaşmadan Daha Düşük Muhasebecilik Ücreti Ödemek İstemeleri” etik problemiyle karşılaşıldığı,

-Etik ikilemlerinin en çok muhasebecilik hizmeti verilen mükelleflerden kaynaklı “Mükellef Baskısı”ndan kaynaklandığı, kendi meslektaşlarından kaynaklanan “Daha Fazla Kazanma Hırısı”, diğer (Kanun yapıcılar) kurumlardan kaynaklı “Bürokrasi” ile “Sürekli Değişen Mevzuat”ın da etik ikilemlerin en önemli kaynakları arasında olduğu,

-Etik olmayan davranışların düzeltilmesi için yapılması gerekenlerin en başında “Eğitim”in geldiği,

-Etik olmayan davranışların düzeltilmesi için en çok görev “Meslek Odaları ve Birlikleri”ne görev düştüğu,

-Karşılaşılan etik olmayan davranışlara karşı sergilenen tutum ve bu tür davranışlarla baş etme yollarının en önemlisinin “Net tavır almak” olduğu,

-Etik ikilemlerden çıkmada etkili olan faktörlerin başında “Aile içi eğitim”in geldiği,

-Meslek örgütleri tarafından verilen mesleki etik eğitiminin yeterli olmadığı, meslek etiği ile ilgili yasal düzenlemelerin yeterli olduğu ancak uygulamada problemler yaşandığı sonuçları elde edilmiştir.

Elde edilen sonuçlara yönelik tatbik edilmesinde fayda görülen hususlar ve öneriler müteakip paragraflarda açıklanmıştır.

Araştırma sonucunda serbest muhasebeci mali müşavirlerin mesleklerinde karşılaştıkları etik ikilemlerin temelinde insanın doğasından kaynaklanan ve başkalarına verilecek çok büyük zararları göz ardı eden daha fazla kazanma hırsı ve bunun sonucunda yasal mevzuatlardaki boşluklardan da yararlanarak haksız kazançlar elde etme eğiliminin olduğu görülmektedir. Bunun önüne geçilmesi çok küçük yaşlardan itibaren aile içi eğitimden başlayarak okul eğitimini tamamlayıp kendi işine başlamayı kapsayan çok uzun bir süreçtir. Ancak özellikle mükelleflerin ve bazı muhasebecilerin sürekli değişen yasal mevzuatlara tam hakim olamamaktan kaynaklı art niyet taşımayan davranışların da etik kurallarının dışına çıkılmasında etkili olabileceği değerlendirilmektedir. Bu kapsamda yeni bir işletme açacak tüm girişimcilere ve serbest muhasebe mali müşavir mesleğine adım atacak tüm muhasebecilere; hem muhasebeye yönelik yasal mevzuat hem de vergilerin eksik bir şekilde ödenmesinin ülke ekonomisine vereceği zararlar ve dolayısıyla zincirleme şekilde ülke ekonomisindeki bir bozulmanın kendilerine vereceği zararlara yönelik kısa süreli bir bilinçlendirme eğitiminin zorunlu tutulmasının etik dışı davranışları azaltmada faydalı olabileceği düşünölmektedir.

Bunun yanı sıra, mevcut yasal düzenlemelerin uygulanması noktasında karşılaşılan problemlerin detaylı olarak ele alınarak, denetimi kolaylaştıran, cezai müeyyidelerin caydırıcılığını artıran, bürokrasiyi ve yasal boşlukları ortadan kaldıran düzeltici tedbirler alınması gerekmektedir.

Cezai müeyyide ve caydırıcı tedbirlere ilave olarak vergilerini zamanında ve tam ödeyen mükelleflerin müteakip vergilerinde indirimde gidilmesi gibi ödüllendirici uygulamaların da etik dışına çıkılmasının önlenmesine katkı sağlayacağı düşünölmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşlarında karşılaşılan görevli memurların tanıdıklarına iltimas sağlamaları probleminin çözümüne yönelik; yapılan başvuruların kronolojik sırada ele alınmasının sağlanması, çok sonradan yapılmasına rağmen öncelikle ele alınan başvuruların tespiti durumunda görevli memurdan mantıklı bir izahat istenmesi ve bunun sağlanamaması durumunda çok ciddi idari yaptırımlar uygulanması bu tarz olayların önüne geçilmesinde faydalı olabilir.

Müteakip dönemde yapılacak çalışmalarında çalışma grubunun görevleri bakımından serbest muhasebeci mali müşavirlerden farklı olan yeminli mali müşavirlerden oluşturularak onların deneyimledikleri etik ikilemlerin incelenmesinin, sadece Türkiye’de değil aynı zamanda dünyada büyük bir etik problem olan vergiden kaçınma problemine yönelik özel bir çalışmanın yapılmasının faydalı olacağı düşünölmektedir.

KAYNAKÇA

- ADAMS, C.A. (2004). *The Ethical, Social and Environmental Reporting-Performance Portrayal Gap*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 17(5), 731-757.
- AHINFUL, G. S., ADDO, S., BOATENG, F. O., & BOAKYE, J. D. (2017). *Accounting Ethics and the professional Accountant: the case of Ghana*. International Journal of Applied Economics, Finance and Accounting, 1(1), 30-36.
- AKTAŞ, M., A. (2012). *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Uyum*. İlsan Matbaası Ltd. Şti., 1. Basım, Ankara.
- ALBRECHT, W. S., HILL, N. C., & ALBRECHT, C. C. (2006). *The ethics development model applied to declining ethics in accounting*. Australian Accounting Review, 16(38), 30-40.
- ALLEN, K. (2012). *What is an ethical dilemma? Teaching social workers how to recognize a true dilemma*. The New Social Worker, 19 (2), 4-6.
- AYMANKUY, Y. ve SARIOĞLAN, M. (2005). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 8-14:23-45.
- BAYRAKTAR, A. (2007). *Türkiye’de Muhasebe Hileleri Tarihi*, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- BRENNAN, N. (2016). *Are Ethics Relevant to the Practice of Professional Accounting?*, Accountancy Plus, 1, 23-24.
- BÜYÜKÖZTÜRK, Ş., ÇAKMAK, E. K., AKGÜN, O. E., KARADENİZ, S. ve DEMİREL, F. (2018). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Pegem Akademi Yayınları.
- ÇINAR, O., & GÜNEY, S. (2012). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Alguları: Erzurum Örneği*. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 26(2), 91-106.

- ÇİÇEK, H., CANBAZ, S., & KESKİN, A. (2013). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açılıarı: Kırklareli İlinde Bir Araştırma*. 2, 1-20.
- DURKHEIM, E., (1986). *Meslek Ahlakı*. (M. Karasan, Çev.) Milli Eğitim Basımevi, 3. Basım, İstanbul.
- EZEANI, S., OGBONNA, I., EZEMOYIH, M. and OKONYE, E. (2012). *The Effect Of Creative Accounting On The Job Performance Of Accountants (Auditors) In Reporting Financial Statement in Nigeria*. Kuwait Chapter Of Arabian Journal Of Business And Management Review, 1(9), 1-30.
- FELDMAN, F. (2016). *Etik Nedir?*, 3. Basım, Çev.: Ferit Burak Aydar, Boğaziçi Üniversitesi Yayınevi: İstanbul.
- FİDAN, M. E., & SUBAŐI, S. (2014). *Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 111-129.
- FLEMING, D. M., ROMANUS, R. N. ve LIGHTNER, S. M. (2009). *The Effect of Professional Context on Accounting Students' Moral Reasoning, Issues in Accounting Education*, 24(1):13-30
- IFAC, (2003). *Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting: An International Perspective*, Task Force on Rebuilding Public Confidence in Financial Reporting – an independent group commissioned by the International Federation of Accountants, USA.
- IFAC, (2006). Code Of Ethics For Professional Accountants, International Federation of Accountants (IFAC), <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>, Erişim tarihi: 12 Mubisubis
- İŐGÜDEN, B. ve ÇABUK, A. (2006). *Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 9-16:59-86.
- JACKLING, B., COOPER, B. J., LEUNG, P., & DELLAPORTAS, S. (2007). *Professional Accounting Bodies' Perceptions of Ethical Issues, Causes of Ethical Failure and Ethics Education*. Managerial auditing journal, 22(9), 928-944.
- KESKİN, D. A. (2015). *Mesleki Etik*, 1. Baskı, Beta Basım Yayın: İstanbul.
- KOLÇAK, M. (2012). *Bologna Sürecine ve İKMEP'e Uygun Meslek Etiği*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- KOLÇAK, M., (2013). *Meslek Etiği*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2.baskı, Bursa.
- KUTLU, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma*. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 63(02), 143-170.
- LEUNG, P., and COOPER, B., (1994). *Ethics in Accountancy: A Classroom Experience*, Accounting Education, 3(1), 19-33.
- LOW, M., DAVEY, H. and HOOPER, K. (2008). *Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges*. Critical Perspectives on Accounting, 19, 222-254.
- MARQUES, P. A., & AZEYEDO-PEREIRA, J. (2009). *Ethical İdeology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession*. Journal of Business Ethics, 86(2), 227-242.
- NWAGBOSO, J. (2008), *Professional Ethics, Skills & Standards*, Jos: Inspirationz Media Konsult, Maiden Edition.
- SEPASI, S. (2019). *Accounting Ethics*, International Journal of Ethics & Society (IJES), 1 (2), 1-6.
- SÖKMEN, A. (2016) , *Meslek Etiği*, Detay Yayıncılık, Ankara
- TORAMAN, C. & AKCAN, A. (2002), *Muhasebe Denetiminde Etik*, Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, 29 Mayıs-2 Haziran 2002, Bodrum, Türkiye.
- VELASQUEZ, M. G. (2002), *Business Ethics*, Prentice Hall, Fifth Edition.
- WEST, A. (2017). *The Ethics of Professional Accountants: An Aristotelian Perspective*. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 30(2), 1-28.
- WYATT, A.R. (2004). *Accounting Professionalism - They Just Don't Get It! Accounting Horizons*, 18(1), 45 – 53.
- YILMAZ, E., YILDIRIM, S., & BAHAR, H. H. (2015). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği*. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (65), 27-42.