

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ “MESLEK AHLAKI KURALLARI” AÇISINDAN HİZMET SATIN ALANLAR TARAFINDAN ALGILANMA BİÇİMİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

**Yrd.Doç.Dr. Engin DİNÇ\***  
**Yrd.Doç.Dr. Uğur KAYA\*\***

## ÖZET

Muhasebeden elde edilen bilgilerin doğru, güvenilir ve tarafsız olarak hazırlanması son derece önemlidir. Bu önemden dolayı meslek mensuplarının, faaliyetlerini yürütürken yasalarla belirtilen kuralların yanında, içinde bulunduğu toplumun ahlaki değerlerini de dikkate almaları gerekir. Sözkonusu ahlaki değerler, toplumdaki değişimle de, günümüzde bir takım çalışmalarla “genel” nitelik kazanmış durumdadır. “Meslek Ahlakı Kuralları” olarak nitelendirilen bu ahlaki değerler, muhasebecilerin başarılarının değerlendirilmesinde bir kriter olarak kullanılır duruma gelmiştir. Bu gerçekten yola çıkılarak hazırlanan bu çalışmada, muhasebe hizmeti satın alanların, sözkonusu meslek ahlakı kurallarına uyum açısından, meslek mensuplarını nasıl algıladıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, Doğu Karadeniz Bölgesi’nde toplam 422 hizmet alıcısı üzerinde anket çalışması yapılmıştır. Araştırma sonucunda, hizmet alıcılarının, “meslek ahlakı kurallarına uyma” açısından muhasebe meslek mensupları hakkında genelde olumlu kanaat taşıdıkları, hizmet alıcılarının genel özellikleri dikkate alındığında ise bakış açılarında bazı farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe Mesleği, Meslek Ahlakı, Meslek Ahlakı Kuralları

## ABSTRACT

### A RESEARCH ON ACCOUNTING SERVICE BUYERS’ PERCEPTION OF ACCOUNTANTS IN TERMS OF ACCOUNTING ETHICS CODES

It is of vital importance that the information gathered from accounting be true, reliable and neutral. Due to this importance, apart from legal principles accountants should also take into consideration the ethical values of the community in which they live while they are working. Although these values may change from one community to another, nowadays they have a general quality by means of some studies. These ethical values, called “Professional Ethics Codes”, are considered to be the basic criteria for the assessment of the accountants’ achievements. The present study, which is based upon this hard fact, aims to investigate how those who purchase accounting services perceive accountants in terms of concordance with the professional ethical codes. To achieve this purpose, a survey was conducted upon 422 accounting clients in the Blacksea Region. The investigation showed that the clients surveyed generally had some positive attitudes towards their accountants in terms of compliance with “professional ethical codes”, but as regards the clients’ general characteristics their view of perception showed some divergence.

**Key Words:** Accounting Profession, Professional Ethics, Professional Ethical Codes

\* KTÜ-İİBF-İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, edinc@ktu.edu.tr

\*\* KTÜ- İİBF- İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, ukaya@ktu.edu.tr

## 1. GİRİŞ

**M**uhasebe, işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiği sonuçları finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalıdır. Bu özelliği dolayısıyla literatürde “işletme dili” olarak nitelendirilmekte ve çıkar grupları ile işletme arasındaki bilgi akışını sağlayan tek kaynak olarak görülmektedir. Zira çıkar gruplarının, ihtiyaç duydukları bilgileri doğrudan işletme defterlerini inceleyerek almaları hem hukuki hem de teknik anlamda mümkün değildir. Bu nedenle sözkonusu bilgilerin kalifiye bir uzman tarafından, bir sistem dahilinde sınıflandırılıp, özetlenmesi ve çıkar gruplarının ihtiyacına uygun bir şekilde sunulması gerekir. Bunu yapabilecek uzman ise muhasebe meslek mensubudur. Meslek mensupları bu önemli görevi yürütürken belirli teknik kurallara uymanın yanında, “sosyal sorumluluk” anlayışı çerçevesinde de hareket etmelidirler. Zira teknik kurallara uygun, ancak sosyal sorumluluk anlayışına ters hareket eden veya tersini yapan bir meslek mensubu, çıkar gruplarının muhasebe bilimine ve dolayısıyla da meslek mensubuna yönelik bakış açılarını son derece olumsuz etkileyecek ve sonuç olarak da mesleğin itibarı zarar görecektir.

Tüm bu gerçeklerden hareketle, bir çok ülkede sözkonusu olumsuzluğa meydan vermemek için bazı somut kurallar uygulamaya konulmuştur. “Meslek ahlakı kuralları” olarak adlandırılan bu kurallar, meslek mensubunun bir yandan teknik kurallara uygun, diğer taraftan da sosyal sorumluluk bilinciyle faaliyetlerini yürütmelerini sağlamaktadır. Bu kurallarla birlikte, artık mükellefine daha az vergi ödeten meslek mensubu yerine, meslek ahlakı kurallarına

en fazla uyan meslek mensubu “kalifiye” olarak değerlendirilmektedir.

Yukarıda vurgulanan gerekçeler ışığında hazırlanan bu çalışmada; ilk olarak muhasebe mesleği ve meslek ahlakına yönelik genel bilgiler verilmiş, daha sonra ise yapılan alan araştırmasına ve sonuçlarına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Alan araştırması aşamasında, Türkiye’de muhasebe hizmeti satın alanların, muhasebe meslek ahlakı kuralları açısından, muhasebe meslek elemanlarına nasıl baktıkları değerlendirilmeye ve hizmet alıcılarının genel özellikleri açısından muhasebecilere bakış açılarında herhangi bir farklılığın olup olmadığını belirleyerek, - fark bulunması halinde- sözkonusu farklılığın yönü tespit edilmeye çalışılmıştır.

## 2. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı

Ahlak, bir çok meslekte ihtiyaç duyulan bir olgudur. Zira her mesleğin hizmet sunduğu çıkar gruplarının menfaatleri sadece yasal düzenlemelerle korunamayacağı ve bununla birlikte bir takım ahlaki kurallara da uyulması gerektiği açıktır. Nitekim çalışmanın bu kısmında; ahlak kuralına en çok ihtiyaç duyulan mesleklerden birisi olarak kabul edilen muhasebe mesleğinde, meslek ahlakı kurallarının yeri ve önemi kısaca tartışılacaktır.

## 20. Muhasebe Mesleğinin Tanımı ve Özellikleri

Meslek, “ bir kişinin hayatını kazanmak için seçerek kendini verdiği iş yada düşünce alanı veya üretimde verim sağlamak amacıyla çalışan ve bu sayede yaşama ihtiyacına yardım edecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şekli” olarak tanımlanmaktadır<sup>1</sup>.

1 OTLU, Fikret, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl.1999, Sayı.4, s.126

Bir işin “meslek” olarak nitelendirilmesi için aşağıdaki üç özelliği bünyesinde taşıması gerekir. Bunlar<sup>2</sup>,

- Devamlı gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır

Muhasebe mesleği, sözkonusu üç özellik açısından incelendiğinde aşağıdaki gibi değerlendirme yapmak mümkündür:

a. Muhasebe mesleği, gerek teknolojik gelişmelerin ve gerekse mevzuat değişikliklerinin paralelinde sürekli olarak çıkar gruplarına yeni bilgiler sunmaktadır.

b. Muhasebe mesleği, diğer bir çok meslekten farklı olarak uygulama yönü ağırlıklı bir meslek türüdür. Bu nedenle meslek mensupları, faaliyetlerini yerine getirirken karşılaşılan sorunların çözümünde muhasebe ilkelerinde veya standartlarında yer alan düzenlemelerin paralelinde mesleki yargılarıyla karar verip, uygulamaktadırlar<sup>3</sup>.

c. Muhasebe mesleğinin ürettiği bilgiler bireysel yatımcılardan, topluma kadar geniş bir çıkar grubuna hizmet etmektedir. Özellikle muhasebe faaliyetlerine yön veren kavramlardan birisi olan “sosyal sorumluluk”, meslek men-

suplarına kamu yararına hizmet etme sorumluluğu yüklemektedir.

Yukarıdaki açıklamalarda da ortaya konulduğu üzere, muhasebe mesleğinin “meslek olabileme” şartlarının tamamını bünyesinde taşıdığı ve dolayısıyla meslek sayılabileceği açıktır. Nitekim bu gerçek bir çok gelişmiş ülkede yıllar önceden fark edilmiş ve muhasebe mesleğine profesyonel nitelik kazandırılmıştır. Ancak Türkiye’de bu uyanış ancak 16 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” yasasının yürürlüğe girmesiyle gerçekleşmiştir<sup>4</sup>. Sözkonusu Yasa ile muhasebe meslek mensupları üç ayrı gruba ayrılmıştır. Bunlar;

- Serbest Muhasebeci,
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir,
- Yeminli Mali Müşavirlerdir.

Meslek ahlakı kuralları üç mesleği de yakından ilgilendirmesine karşın, işletmelerin faaliyetleri gereği daha yakın ilişki içerisinde olmaları nedeniyle, bu çalışmada ilk iki meslek grubu bağlamında değerlendirilmiştir.

## 21. Meslek Ahlakı

En genel anlamıyla moral ilkeler veya değer seti olarak tanımlanan<sup>5</sup> **ahlak**, kavramı, daha geniş ifadeyle, insanlar arası ilişkilerin “iyi” veya “doğru” veyahut “kötü” veya “yanlış” kavramların temelini araştıran bir felsefi anlayış olarak tanımlanabilir<sup>6</sup>. **Meslek ahlakı** kavramı

2 MAŞRAP, Beyhan, “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.37, Ocak 1996, s.119.

3 AKBULUT, Yıldız, “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Nisan 1999, s.126

4 AYSAN, Mustafa A., “Türkiye’de Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler”, **MÖDAV**, Sayı.11, Temmuz 1998, s.27.

5 ARENS, Alvin A., LOEBBECKE, James K., **Auditing an Integrated Approach**, Prentice Hall, Seventh Edition, 1997, s.68.

6 SÖZBİLİR, Naciye, **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi- S.B.E, Afyon 1999, s.13

ise, “mesleki davranışlarla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı ve neyin haksız olduğuna ilişkin inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu” şeklinde tanımlanabilir<sup>7</sup>. Buna göre; her mesleğin, kendine özgü ahlaki kuralları olması gerektiği açıktır Zira, bu kurallara uyulduğu sürece; meslekler hak ettikleri itibari kazanacaklardır.

Muhasebe mesleğindeki ahlaki kurallar ise, “meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendinin kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder. Bir başka ifadeyle, muhasebede meslek ahlakı, müşterilere, halka ve diğer uygulayıcılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi” şeklinde tanımlanabilir<sup>8</sup>. Muhasebe meslek mensuplarının tanımda geçen şekliyle faaliyet yapabilmesi için bazı temel meslek ahlakı kurallarının ortaya konulması şarttır. Aşağıda bu konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalar ve benimsenen meslek ahlakı kuralları üzerinde durulmuştur.

## 22. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Kuralları

Günümüzde muhasebe bilimi, diğer bilimlerden farklı olarak çok geniş kitlelere doğrudan veya dolaylı hizmet verir duruma gelmiştir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının, faaliyetlerini sadece teknik kurallara uyarak değil, aynı zamanda mesleğin gerektirdiği sosyal sorumluluk bilinciyle yürütmeleri gerekir<sup>9</sup>. Bu bağlamda muhasebecinin üstlenmek zorunda olduğu sorumluluklardan bir kaçını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür<sup>10</sup>;

1. *Devlete karşı sorumluluk:* Kanunlardaki düzenlemelere uymayı, gerçekleri saptırmadan ve devletin çıkarlarını gözeterek hizmet sunmayı ifade eder.
2. *Topluma karşı sorumluluk:* Toplum güvenini sarsıcı, onları yanıltıcı finansal bilgiler sunmaktan kaçınmayı ifade eder.
3. *Mesleki kuruluşlara karşı sorumluluk:* Mesleki kuruluşlarca belirlenmiş standart ve kurallara uygun davranış ve faaliyette bulunmayı ifade eder.
4. *Müşterilere karşı sorumluluk:* Müşterinin çıkarını gözetmeyi, müşteriye yol gösterici olmayı ve müşteriye ait özel bilgileri saklı tutmayı ifade eder.
5. *Kendisine karşı sorumluluk:* Kişisel disiplin sahibi olmayı, mesleki konularda sürekli olarak kendini geliştirmeyi, yasa ve yönetmeliklere uyarak toplum yararına uygun davranışlar göstermeyi ifade eder.

Yukarıdaki bilgilerden de anlaşılacağı üzere, muhasebeciler, sadece müşteri veya işverenine değil, aynı zamanda topluma, devlete, meslek kuruluşlarına karşı da sorumluluğunun bilincinde hareket etmelidir. Ancak bunu yapabilmesi için de, muhasebecilerin diğer mesleklerde olduğu gibi, bazı kurallara uymaları zorunludur. Bir çok ülkede, çeşitli mesleki kuruluşlar tarafından konuyla ilgili olarak “meslek ahlakı

7 SELİMOĞLU, Seval Kardeş, “Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, İSMMMO Yayını, Mayıs 1998, Alanya, ANTALYA, s.144

8 SELİMOĞLU, Seval Kardeş, a.g.m., s.146.

9 AKBULUT, Yıldız, a.g.m., s.125.

10 CİVELEK, Mehmet A., DURUKAN, M.Banu, “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, İSMMO Yayını, Mayıs 1998, Alanya, ANTALYA, s.132.

kuralları” şeklinde çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Günümüzde en çok bilinen ve kabul gören düzenlemelerin başında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants- Amerikan Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Enstitüsü) ve IFAC (International Federation of Accountants- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) tarafından yapılan çalışmalar gelmektedir. Aşağıda Tablo 1’de bu iki kuruluşa ait meslek ahlaki kuralları karşılıklı olarak ana başlıklar halinde verilmiştir

**Tablo 1 : AICPA ve IFAC Meslek Ahlakı Kuralları**

AICPA	IFAC
Sorumluluklar	Sır saklama
Kamu çıkarı	Mesleki davranış
Dürüstlük	Dürüstlük
Tarafsızlık ve bağımsızlık	Tarafsızlık
Mesleki dikkat ve özen gösterme	Mesleki yeterlilik ve özen
Hizmetin kapsamı ve niteliği	Teknik standartlar

**Kaynak:** AKBULUT, Yıldız, a.g.m., 129.

Yukarıdaki bilgilerden anlaşılacağı üzere, iki kuruluşun da düzenlemeleri birbirine yakın kurallar içermektedir. Aynı konuya Türkiye açısından bakıldığında, meslek ahlakı ile ilgili doğrudan yapılmış bir çalışma mevcut değildir. Ancak, mevcut yasa ve yönetmeliklerde bir takım dolaylı birkaç düzenleme mevcuttur. Bunlar sırasıyla, denetim standartları ile ilgili 16 nolu SPK Tebliği, 3568 sayılı meslek yasası, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, TÜRMOB (Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yemin-

li Mali Müşavirler Odası) tarafından hazırlanmış ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Mecburi Meslek Kararı’ndan oluşmaktadır<sup>11</sup>. Nitekim bu çalışmada değerlendirme kriteri olarak sözkonusu Mecburi Meslek Kararı’nda yer alan meslek ahlak kuralları esas alınmıştır. Sözkonusu kurallardan benzer anlam taşıyanlar birleştirilerek beş farklı temel kural oluşturulmuştur. Bunun sebebi aynı anlama gelebilecek kurallarla ilgili anket sorularının farklı şekillerde algılanmasını önlemek ve çalışmanın amacına ulaşmasını sağlamaktır. Bu şekilde belirlenen meslek kuralları;

- Mesleki yeterlilik (uzmanlık),
- Dürüstlük,
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık,
- Sır Saklama ve Güvenilirlik,
- Mesleki dikkat ve özen kurallarından oluşmaktadır.

Aşağıda bu kurallara ilişkin kısa açıklamalarla birlikte, çalışmanın amacına uygun olarak aynı kuralla ilgili müşteri-meslek mensubu ilişkisi bağlamında kısa yorumlar da yapılacaktır

**a. Mesleki yeterlilik (uzmanlık):** Meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri istenilen düzeyde yürütebilecek derecede asgari eğitim düzeyine, bilgiye ve mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerektiğini ifade eder<sup>12</sup>. Bu kural, müşteri-meslek mensubu ilişkisi bağlamında, meslek mensubunun, müşteriyile ilgili bilgi ve belgelerin hazırlaması açısından onun tüm ihtiyaçlarını karşılayabilecek mesleki yeterliliğe sahip olmasını ifade eder

11 OTLU, Fikret, a.g.m., s.133

12 DAŞTAN, Abdülkerim, **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, KTÜ- S.B.E, Trabzon, 2001,s.102.

**b. Dürüstlük :** Meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken ahlaki olmayan davranışlardan kaçınmalarını, hareketlerini, kararlarını ve faaliyetlerinin seyrini değiştirecek herhangi bir armağan, iltimas ve yardım gibi hususları reddetmeleri gerektiğini ifade eder<sup>13</sup>. Bu kural, müşteri-meslek mensubu ilişkisi bağlamında, meslek mensubunun özellikle müşteri ile menfaat ilişkisi nedeniyle sosyal sorumluluğa aykırı herhangi bir davranışta bulunmayacak derecede dürüst davranmasını ifade eder

**c. Tarafsızlık ve Bağımsızlık:** Meslek mensubunun görevini yürütürken ilgili kuruluşlarca belirlenen standartların gerektirdiği şekilde ve kimsenin çıkarını ön planda tutmadan, kendi uzmanlığına ve muhakeme gücüne dayanarak tarafsız ve bağımsız bir şekilde davranmasını ifade eder<sup>14</sup>. Bu kural, müşteri-meslek mensubu ilişkisi bağlamında, meslek mensubunun özellikle müşteri ile menfaat ilişkisine girmemesini ve de mesleğin itibarını tehlikeye düşürmeyecek şekilde tarafsız ve dürüst hareket etmesini ifade eder.

**d. Sır saklama ve Güvenilirlik:** Meslek mensubunun, yasal bir neden olmadıkça mesleğin yürütülmesi esnasında edinilen gizli bilgileri açıklamaktan ve gayri ahlaki bir şekilde gerek kendisi ve gerekse de üçüncü kişiler lehine çıkar sağlamada kullanmaktan kaçınması gerektiğini ifade eder<sup>15</sup>. Bu kural, müşteri-meslek mensubu ilişkisi bağlamında, meslek mensubunun müşteriyile ilgili gizli bilgileri, gerek müşteri ilişkisi devam ederken ve gerekse ilişkisi sona erdikten sonra hiçbir şekilde açıklamaması ve müşteriyi zor durumda bırakacak davranışlardan kaçınması gerektiğini ifade eder

**e. Mesleki dikkat ve özen:** Meslek mensubunun faaliyetini yürütürken teknik ve ahlaki standartlara uygun davranmasını, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeyi ifade eder<sup>16</sup>. Bu kural, müşteri-meslek mensubu ilişkisi bağlamında, meslek mensubunun özellikle müşterinin defter ve belgelerini düzenlemede son derece titiz ve özverili davranmasını, sözkonusu işlerle ilgili görevlendirme yoluna gitmesi halinde de aynı titizliği göstermesi gerektiğini ifade eder.

### 3. ALAN ARAŞTIRMASI

#### 30. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmada, Doğu Karadeniz Bölgesi'nde muhasebe hizmeti satın alanların, muhasebe meslek elemanlarına bakış açılarının ortaya konulması ve sözkonusu bakış açılarında muhasebe hizmeti satın alanların genel özellikleri açısından herhangi bir farklılığının olup olmadığı belirlenmeye çalışılmıştır. Muhasebe hizmeti satın alanların muhasebe meslek elemanlarına bakış açılarının tespiti, muhasebe mesleğinin gelişimi açısından son derece önemlidir. Zira bu yolla, muhasebe mesleğinin nasıl algılandığı yanında, mesleğin saygınlığının artırılması için ne gibi önlemler alınması gerektiği de ortaya konulmuş olacaktır.

#### 31. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada, Doğu Karadeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren firmalarda, işletme sahibi, ortak, yönetici konumdakiler hedef kitle olarak seçilmiştir. Araştırmaya konu olan bölgede, örnek kütle tesadüfi seçim tekniği ile oluşturulmuş ve veri toplamada "anket tekniği" kulla-

13 DAŞTAN, Abdulkerim, a.g.e., s.82; SWEENEY, Robert B., "Ethics in an International Environment; Standards of Ethical Conduct for Management Accountants", **Management accounting**, Vol.8, (Feb.1991), s.28.,

14 ARENS, Alvin A., LOEBBECKE, James K, a.g.e., s. 80 ; KOTAR, Erhan, "Muhasebe Denetim Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi" **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, ISMMO Yayını, Mayıs 1998,Alanya, ANTALYA, s.69..

15 SWEENEY, Robert B., a.g.m., s.28.

16 OTLU, Fikret, a.g.m.,s.133.

nılmıştır. Bu bağlamda bin adet anket posta yolu ile işletme adreslerine gönderilmiş ve bunların 422'si geri gelmiştir.

Araştırmada kullanılan anket iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, muhasebe hizmeti satın alanların genel özelliklerini (hizmeti alan firmanın hukuki yapısı, hizmet alıcısının firmadaki konumu, eğitimi, iş tecrübesi ve çalıştıkları muhasebe meslek mensubunun ünvanı) tespit etmeye yönelik sorular yer alırken, ikinci bölümde ise muhasebe hizmeti satın alanların, meslek ahlak kuralları açısından muhasebe meslek mensuplarını algılama biçimlerini ölçmeye yönelik yargı ifadeleri<sup>17</sup> yer almaktadır.

İkinci bölümde yer alan yargı ifadelerini değerlemek için 5'li likert ölçeği kullanılmıştır (1: Kesinlikle Katılmıyorum, 2: Katılmıyorum,

3: Kısmen Katılıyorum, 4: Katılıyorum, 5: Kesinlikle Katılıyorum). Çalışmanın amacına uygun olarak daha önceden belirlenen beş temel muhasebe meslek ahlak kuralı çerçevesinde yargı ifadelerine verilen cevaplar ortalamalar yardımı ile analiz edilmiş ve bu yolla hizmet alıcılarının bakış açıları ortaya konmaya çalışılmıştır. Ayrıca, genel özelliklerle ilgili gruplar arasındaki farklılıklar istatistiki olarak tek yönlü varyans analizi ve t-testi aracılığıyla belirlenmeye çalışılmıştır.

### 32. Araştırmanın Bulguları

#### 320. Genel Özellikler İle İlgili Bulgular

Ankete katılanların genel özelliklerine ait bilgilerin frekans dağılımları ve yüzdeleri aşağıda Tablo 2'de sunulmuştur.

**Tablo 2: Muhasebe Hizmeti Satın Alanların Genel Özellikleri**

Konum	Frekans	Yüzde	Hukuki Yapı	Frekans	Yüzde
İşletme Sahibi	255	61	Tek kişi işletmesi	207	49,1
Ortak	117	28	Şahıs Şirketi	71	16,8
Yönetici	46	11	Sermaye Şirketi	144	34,1
<b>Toplam</b>	<b>418</b>	<b>100,0</b>	<b>Toplam</b>	<b>422</b>	<b>100,0</b>
Eğitim	Frekans	Yüzde	Tecrübe	Frekans	Yüzde
İlköğretim	148	35,2	1-6 Yıl	64	15,2
Lise	182	43,3	5-12 Yıl	103	24,5
Üniversite	90	21,5	13 ve üzeri Yıl	254	60,3
<b>Toplam</b>	<b>420</b>	<b>100,0</b>	<b>Toplam</b>	<b>421</b>	<b>100,0</b>
Unvan	Frekans	Yüzde			
Serbest Muhasebeci	292	69,9			
SM Mali Müşavir	126	30,1			
<b>Toplam</b>	<b>418</b>	<b>100,0</b>			

17 Ankette yer alan yargı ifadeleri, Ek-1'de gösterilmiştir.

Çalışmada toplam 422 anket kullanılmamasına karşı, bazı frekans toplamalarının eksik olduğu görülmektedir. Söz konusu eksiklik, ilgili sorulara bazı katılımcıların cevap vermemesinden kaynaklanmaktadır.

### 321. Meslek Ahlak Kuralları Açısından Meslek Mensuplarının Algılanma Biçimi

#### 3210.Genel Bulgular

Çalışmanın amacına uygun olarak daha önceden belirlenen temel beş muhasebe meslek ahlak kuralı çerçevesinde yargı ifadelerine verilen cevaplar ortalamalar yardımı ile analiz edilerek hizmet alıcılarının bakış açıları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Muhasebe hizmeti satın alanların muhasebeciye bakış açılarının değerlendirilmesinde kullanılan 15 yargı ifadesi, daha önce ifade edilen 5 meslek ahlak kuralına göre gruplandırılmıştır. Bunlar; Mesleki yeterlilik (K1), Dürüstlük (K2), Tarafsızlık ve Bağımsızlık (K3), Sır Saklama ve Güvenilirlik (K4) ve Mesleki Dikkat ve Özen (K5)'dir. Bu düzenlemeye göre, muhasebe hizmeti satın alanların meslek mensuplarına yönelik bakış açıları ile ilgili ortalamalar aşağıda Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3'deki verilere göre; **Mesleki Dikkat ve Özen** ile **Sır Saklama ve Güvenilirlik Kuralları**'nın en yüksek ortalama değere sahip olduğu görülmektedir. Buna göre; hizmet alıcılarının, muhasebecilerin dikkatli ve özenli çalıştıklarına ve de güvenilir olduklarına yönelik inançlarının oldukça yüksek olduğu söylenebilir. **Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık Kuralları**'na olan inancın ise diğerlerine göre nispeten düşük olduğu görülmektedir. Bir başka ifade ile, muhasebecilerin dürüstlüklerine, tarafsızlıklarına ve bağımsızlıklarına olan inanç, dikkat ve özenli olmalarına olan inanç kadar güçlü değildir. Ancak bu ifade, muhasebecilerin dürüst, tarafsız veya bağımsız olmadıkları anlamına gelmemelidir. Çünkü; Tablo 3'den de anlaşılacağı üzere tüm meslek ahlak kurallarının ortalaması 3'ün üzerindedir. Bu sonuç, muhasebe hizmeti satın alanların, mesleki yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, sır saklama ve güvenilirlik, mesleki dikkat ve özen açısından muhasebe meslek mensuplarına genelde olumlu bir bakış açısının var olduğunu göstermektedir. Nitekim, Karasioğlu ve Altan tarafından Marmara, İç Anadolu ve Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde çeşitli illerde yapılan araştırmada da benzer sonuç bulunmuştur<sup>18</sup>.

**Tablo 3: Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Ortalama Değerler**

Meslek Ahlak Kuralları	N	Ortalama	Std.Sapma
Mesleki Dikkat ve Özen (K5)	422	3,7401	0,6166
Sır Saklama ve Güvenilirlik (K4)	422	3,6777	0,7006
Mesleki Yeterlilik (K1)	422	3,4934	0,6638
Tarafsızlık ve Bağımsızlık (K3)	422	3,4206	0,6239
Dürüstlük (K2)	422	3,3057	0,7131

18 KARASIOĞLU, Fehmi ve ALTAN Mikail, "Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.21, Ocak 2004, s.64.,



### 3222. Hizmet Alıcılarının Algılama Biçimleriyle İlgili Farklılıkların Tespiti ve Analizi

Bu çalışmanın amaçlarından biri de; muhasebe hizmeti satın alanların bakış açıları üzerinde genel özelliklerin bir etkisinin olup olmadığını tespit etmek olduğundan, sözkonusu ahlak kuralları açısından bağımsız değişkenler arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı tek yönlü varyans analizi ve bağımsız örneklem t testi ile test edilmeye çalışılmıştır

Aşağıda Tablo 4'te; muhasebe hizmeti sa-

tın alan firmaların hukuki yapıları, cevaplayıcının firmadaki konumu, eğitim durumu, iş tecrübesi, ve meslek unvanından oluşan bağımsız değişkenlerin, muhasebe meslek mensuplarıyla ilgili “mesleki yeterlilik”, “dürüstlük”, “tarafsızlık ve bağımsızlık”, “sır saklama ve güvenilirlik” ve “mesleki dikkat ve özen” kuralları üzerinde yarattığı etkileri gösteren test sonuçları gösterilmiştir. Genel özellikler içinde, 3 ve daha fazla seçeneğe olanlar için karşılaştırma yapılması gereken durumlarda tek yönlü varyans testini, 2 seçeneğe olanlar için ise bağımsız t- testi kullanılmıştır Analiz % 90 güven derecesine göre yapılmıştır

**Tablo 4: Tek Yönlü Varyans Analizi Test Sonuçları**

	Kareler Top	Sd.	Ort.	F	P
<b>Hukuki Yapı</b>					
K1: Mesleki Yeterlilik	2,352	2	1,176	2,690	0,069
K2: Dürüstlük	1,326	2	0,663	1,306	0,272
K3: Tarafsızlık ve Bağımsızlık	3,147	2	1,573	4,102	0,017
K4: Sır Saklama ve Güvenilirlik	0,0471	2	0,0235	0,045	0,956
K5: Mesleki Dikkat ve Özen	0,936	2	0,468	1,233	0,293
<b>Firmadaki Konum</b>					
K1: Mesleki Yeterlilik	0,320	2	0,060	0,363	0,696
K2: Dürüstlük	3,306	2	1,653	3,313	0,037
K3: Tarafsızlık ve Bağımsızlık	4,304	2	2,152	5,629	0,004
K4: Sır Saklama ve Güvenilirlik	1,516	2	0,758	1,561	0,211
K5: Mesleki Dikkat ve Özen	2,034	2	1,017	2,679	0,070
<b>Eğitim</b>					
K1: Mesleki Yeterlilik	4,665	2	2,333	5,394	0,005
K2: Dürüstlük	2,136	2	1,068	2,113	0,122
K3: Tarafsızlık ve Bağımsızlık	0,233	2	0,116	0,299	0,742
K4: Sır Saklama ve Güvenilirlik	1,736	2	0,868	1,771	0,171
K5: Mesleki Dikkat ve Özen	0,376	2	0,188	0,492	0,612

İş Tecrübesi					
K1: Mesleki Yeterlilik	0,956	2	0,478	1,083	0,339
K2: Dürüstlük	1,531	2	0,765	1,506	0,223
K3: Tarafsızlık ve Bağımsızlık	4,000	2	2,000	5,231	0,006
K4: Sır Saklama ve Güvenilirlik	0,0132	2	0,066	0,083	0,921
K5: Mesleki Dikkat ve Özen	0,639	2	0,319	0,838	0,433

**Tablo 5: Bağımsız t-testi Sonuçları**

Unvan	F	Sig	t	df	Sig2-tailed
K1: Mesleki Yeterlilik	1,034	0,310	-0,511	416	0,610
K2: Dürüstlük	8,051	0,005	0,759	416	0,449
K3: Tarafsızlık ve Bağımsızlık	1,651	0,200	-0,485	416	0,628
K4: Sır Saklama ve Güvenilirlik	0,121	0,728	-1,169	416	0,243
K5: Mesleki Dikkat ve Özen	0,138	0,710	-0,084	416	0,933

**Hukuki Yapı Açısından:** Muhasebe hizmeti satın alanların çalıştıkları işletmelerin hukuki yapıları dikkate alındığında; mesleki yeterlilik (K1) ile tarafsızlık ve bağımsızlık (K3) kuralları açısından istatistiki olarak anlamlı bir farkın olduğu anlaşılmaktadır (Tablo 4).

Bu farklılıkların hangi hukuki yapıdan kaynaklandığı Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi ile tespit edilmiştir. Buna göre farklılık, muhasebecilerin mesleki yeterlilikleri açısından (K1), şahıs şirketlerinin diğer işletmelere göre farklı düşünmesinden kaynaklandığı belirlenmiştir. Bir başka ifade ile şahıs şirketlerindeki hizmet alıcıları, diğer işletmelerdekilere göre muhasebecileri %10 anlamlılık düzeyinde mesleki açıdan daha yeterli görmektedirler (ortalama fark<sub>şahıs şirketi-tek kişi işletmesi</sub> :0,1952, p:0,081; ortalama fark<sub>şahıs şirketi-sermaye şirketi</sub> : 0,2050, p:0,082).

Aynı şekilde muhasebecilerin tarafsız ve bağımsız (K3) davranabilme özellikleri açısından, tek şahıs işletmeleri ile sermaye şirketlerinin farklı düşündükleri tespit edilmiştir. Buna göre, tarafsızlık ve bağımsızlık kuralı açısından, %10 anlamlılık düzeyinde, tek şahıs işletmelerinin sermaye şirketlerine göre muhasebecilere daha olumlu baktıkları ifade edilebilir (ortalama fark<sub>tek şahıs işletmesi-sermaye şirketi</sub> :0,1925, p:0,012).

**Firmadaki Konum Açısından:** Meslek ahlaki kurallarından, dürüstlük(K2), tarafsızlık ve bağımsızlık(K3), mesleki dikkat ve özen(K5) açısından, muhasebe hizmeti satın alanların firmadaki konumları (işletme sahibi, ortak ve yönetici) arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık olduğu ortaya çıkmıştır (Tablo 4).

Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi ile elde

edilen sonuçlara göre, dürüstlük kuralı (K2) açısından, işletme sahibi konumundakilerin, ortak konumundakilere göre muhasebecilere daha olumlu baktıkları anlaşılmaktadır (ortalama fark işletme sahibi-ortaklar:0,1984, p:0,032). Tarafsızlık ve Bağımsızlık kuralı (K3) açısından ise, işletme sahipleri hem ortaklardan hem de yöneticilerden farklı düşünmektedir. Yani işletme sahiplerinin, ortak ve yöneticilere göre muhasebecileri daha tarafsız ve bağımsız buldukları söylenebilir (ortalama fark işletmesahibi-ortaklar :0,1861,p:0,019; ortalama farkişletme sahibi-yöneticiler:0,2517, p:0,030). Son olarak, mesleki dikkat ve özen (K5) açısından, dürüstlük kuralında olduğu gibi işletme sahiplerinin ortaklardan farklı düşündüğü görülmektedir. Buna göre, işletme sahiplerinin, muhasebecileri daha dikkatli ve özenli bulduklarını ifade etmek mümkündür (ortalama fark:işletme sahibi-ortaklar: 0,1584, p:0,056).

**Eğitim Durumu Açısından:** Muhasebe hizmeti satın alanların eğitim düzeyleri dikkate alındığında, sadece mesleki yeterlilik (K1) kuralına yönelik yargılarında istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur (Tablo 4).

Tukey Çoklu Karşılaştırma Testi sonucuna göre; mesleki yeterlilik kuralı (K1) açısından, üniversite mezunlarının, ilköğretim ve lise mezunlarına göre, muhasebecileri daha az yeterli buldukları ifade edilebilir (ortalama fark:üniversite-ilköğretim : -0,2587, P:0,009 ; ortalama fark:üniversite-lise : -0,2532, p:0,008).

**Tecrübe Açısından:** Muhasebe hizmeti satın alanların iş tecrübeleri dikkate alındığında, sadece tarafsızlık ve bağımsızlık kuralı (K3) açısından, istatistiki olarak anlamlı bir farklılık bulunmuştur (Tablo 4).

Tukey Çoklu Karşılaştırma Testine göre; söz konusu farklılığın, tarafsızlık ve bağımsızlık kuralı (K3) açısından, tecrübeli olanların, daha az tecrübeli olanlara göre muhasebecileri daha bağımsız bulmalarından kaynaklandığını söyle

mek mümkündür (ortalama fark<sub>tecrubeliler-5yıldan az tecrübeliler</sub>:0,2174, p:0,032 ; ortalama fark<sub>tecrubeliler-6-12yıl arası tecrübeliler</sub> : 0,1864, p:0,027)

**Meslek Elemanının Unvanı:** Muhasebe hizmeti sunan meslek elemanının unvanı ile muhasebecilerin algılanma biçimleriyle ilgili olarak oluşturulan meslek ahlak kuralları arasında istatistiki olarak anlamlı bir farklılığın olmadığı belirlenmiştir (Tablo 5). Buna göre, hizmet satın alanların çalıştıkları meslek mensuplarının unvanları ne olursa olsun muhasebecileri aynı düzeyde yeterli, dürüst, bağımsız, güvenilir ve dikkatli ve özenli bulmakta olduklarını söylemek mümkündür.

#### 4.Sonuç

Bu çalışmada, Doğu Karadeniz Bölgesi'nde faaliyet gösteren 422 işletmede "işletme sahibi, ortak ve yönetici" konumundaki muhasebe hizmeti alıcılarının, muhasebe meslek mensuplarına "meslek ahlakı kuralları" açısından nasıl baktıkları tespit edilmeye çalışılmıştır. Değerlemede esas alınan meslek ahlakı kuralları ise, TÜRMOB tarafından yayınlanmış Mecburi Meslek Kararından yararlanılarak oluşturulmuştur. Bu kurallar, "mesleki yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, sır saklama ve güvenilirlik, mesleki dikkat ve özen" den oluşmakta olup, çalışmada sözkonusu kurallar değerlendirilirken çeşitli yargı ifadelerinden yararlanılmıştır.

Çalışmanın örnek kümesini oluşturan 422 hizmet alıcısının % 61'i işletme sahibi, % 28'i ortak, kalanı ise yönetici konumundadır. Bu üç farklı konumdaki hizmet alıcılarının meslek ahlakı kurallarıyla ilgili çeşitli yargı ifadelerine verdikleri cevaplardan yola çıkılarak yapılan istatistiki analizler ışığında aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

1. Hizmet alıcılarının büyük çoğunluğunda; muhasebecilerin meslek ahlakı kurallarına

uygun faaliyet yaptığı kanaati hakim durumdadır.

2. Hizmet alıcılarının, muhasebecilerle ilgili taşıdıkları olumlu kanaatleri dışında, genel özellikleri dikkate alındığında ahlaki kurallarını tanımlayan yargı ifadelerine verdikleri cevaplar da istatistiki olarak anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkları genel özellikler açısından aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:

a. Cevaplayıcının çalıştığı işletmenin hukuki yapısı dikkate alındığında; şahıs şirketlerin de yönetici veya ortak konumundakilerin, “mesleki yeterlilik” kuralı açısından, diğer işletmelerde sahip, ortak veya yönetici konumundakilere göre muhasebecilerin mesleki açıdan yeterli oldukları görüşüne daha fazla katıldıkları söylenebilir. Diğer meslek ahlaki kuralları açısından ise, işletmeler arasında istatistiksel olarak önemli bir farklılık bulunmamaktadır

b. Cevaplayıcının işletmedeki konumu dikkate alındığında, işletme sahibi konumundakilerin, yönetici ve ortak konumundakilere göre muhasebecilerin faaliyetlerinde yeterince dürüst, bağımsız, dikkatli ve özenli olarak çalıştıklarına ilişkin görüşe daha fazla katıldıkları görülmektedir. İşletme sahiplerinin bu yönde bir görüşe varmalarında, ortak ve yöneticilere göre muhasebecilerle daha yakın ilişki içinde olmalarının etkili olduğu söylenebilir

c. Üniversite mezunu olanların, muhasebecilerin mesleki açıdan yeterli oldukları görüşüne ilköğretim ve lise mezunları kadar katıldıkları tespit edilmiştir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, üniversite mezunlarının “mesleki ye-

terlilik” kuralıyla ilgili değerlendirme yaparken, ilköğretim ve lise mezunlarına göre daha fazla beklenti içinde olmalarının etkili olduğu söylenebilir.

d. Tecrübeli ortak, yönetici ve işletme sahiplerinin, daha az tecrübeli olanlara göre, muhasebecilerin daha bağımsız davranabildikleri görüşüne sahip oldukları anlaşılmaktadır

e. Serbest muhasebecilerle çalışanların görüşleri ile mali müşavirlerle çalışanların görüşlerinin benzer olduğu tespit edilmiştir. Bir başka ifadeyle, meslek mensubunun unvanının, cevaplayıcıların görüşleri üzerinde etkili olmadığı görülmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, SM ile SMMM’lerin yasa da farklı çalışma alanları belirtilmesine karşın, Türkiye’de uygulama boyutunda her ikisinin de aynı işi yaptığına dair bir kanaatin hakim olmasının etkili olduğu söylenebilir.

Çalışmanın sonuçları, sadece Doğu Karadeniz Bölgesi’nde muhasebe hizmeti satın alanlarla ilgilidir. Bu nedenle, Türkiye’nin farklı bölgelerinde aynı konuda yapılacak çalışmalar da farklı sonuçlar çıkması muhtemeldir. Dolayısıyla, bu çalışmada elde edilen bulguların Türkiye çapında bütün hizmet alıcıları için geçerli olduğu iddia etmek mümkün değildir. Bu kısıtlılık çerçevesinde, hizmet satın alanların, muhasebecilerin dikkatli ve özenli, sır saklayan ve güvenilir olmalarını en önemli kriterler olarak değerlendirdiği söylenebilir. Ayrıca, söz konusu kriterler açısından, hizmet alıcılarının genel özellikleri arasında farklılıkların olduğu da tespit edilen bir başka noktadır.

**KAYNAKÇA**

AKBULUT, Yıldız., “Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 1, Nisan 1999, ss.124-143.

ARENS, Alvin A., LOEBBECKE, James K., **Auditing an Integrated Approach**, Prentice Hall, Seventh Edition, 1997

AYSAN, Mustafa A., “Türkiye’de Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler”, **MÖDAV**, Sayı.11, Temmuz 1998, ss.27-35.

CİVELEK, Mehmet A., DURUKAN, M.Banu., “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, İSMMMO Yayını, Mayıs 1998, Alanya, ANTALYA, ss.130-143.

DAŞTAN, Abdulkerim., **Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri**, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, KTÜ- S.B.E, Trabzon, 2001

KARASİOĞLU, Fehmi, ALTAN Mikail., “Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.21, Ocak 2004, ss.53-64.

KOTAR, Erhan., “**Muhasebe Denetim Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi**” III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, **İSMMMO Yayını, Mayıs 1998, Alanya, ANTALYA, ss.65-89.**

MAŞRAP, Beyhan., “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.37, Ocak 1996, ss.119-123.

OTLU, Fikret., “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl.1999, Sayı.4, ss.125-142

SELİMOĞLU, Seval Kardeş., “Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, İSMMMO Yayını, Mayıs 1998, Alanya, ANTALYA, ss.144-158.

SÖZBİLİR, Naciye., **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi- S.B.E, Afyon 1999.

SWEENEY, Robert B., “Ethics in an International Environment; Standards of Ethical Conduct for Management Accountants”, **Management Accounting**, Vol.8, February 1991, ss.27-30.

TURMOB., “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı” **Resmi Gazete**, 18 Ekim 2001 Tarihli, Sayı: 24557

**EK- 1 Ankette Yer Alan Yargı İfadeleri**

Yargılar	Tamamen Katıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Tamamen Katılmıyorum
<b>Mesleki Yeterlilik</b>					
İşletme kararları için gerekli bilgilerin hazırlanmasında muhasebe elemanları gerekli yeterliliğe sahiptir					
Muhasebe elemanları vergi ve sigorta mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahiptirler					
Mevcut mevzuat hakkında her türlü soru ve sorunlara muhasebe elemanları tatminkar cevap vermektedir.					
Muhasebe elemanları güncel konuları takip etmekte ve kendini devamlı yenilemektedirler.					
Vergi ve sigorta mevzuatı dışında muhasebe elemanları işletmelere danışmanlık yapabilecek bilgi düzeyine sahiptirler					
<b>Dürüstlük</b>					
Meslekteki muhasebe elemanları dürüştür					
Muhasebe elemanları işletme faaliyet sonucunu mükellefin talepleri doğrultusunda ayarlamazlar					
Kamu kurumları ile mükellefler arasında anlaşmazlık durumunda muhasebeciler objektif davranırlar					
<b>Tarafsızlık ve Bağımsızlık</b>					
Muhasebeciler ticret dışında müşterilerinden değerli hediyeler kabul etmezler					
Muhasebe elemanları müşterileri ile ortaklık ve borç alacak ilişkisine girmezler					
<b>Sır Saklama ve Güvenilirlik</b>					
Muhasebeciler "sır saklama" ve "gizlilik" ilkelerine riayet etmektedirler					
Muhasebeciler tarafından hazırlanan mali tabloların içerdiği bilgiler doğruyu yansıtır					
<b>Mesleki Dikkat ve Özen</b>					
Muhasebe elemanları kayıtların doğruyu yansıtması konusunda mükelleften ayrıntılı bilgi isterler					
Muhasebede tutulan defter ve belgeler bizzat serbest muhasebeci veya mali müşavir tarafından tutulmaktadır					
Yardımcı elemanlar tarafından yapılan işlemler SM veya MM tarafından kontrol edilmektedir					