



Yrd. Doç. Dr. Halil Ergün



Yrd. Doç. Dr. Kudret Gül

# Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınınca Algılanışı

Yrd. Doç. Dr. Halil Ergün

Yrd. Doç. Dr. Kudret Gül

Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir Meslek Yüksekokulu

## Özet

Bir mesleğin saygınlık kazanabilmesinde etik kurallar önemli bir rol oynar. Diğer taraftan, ekonomik ve ticari yaşamın sağlıklı işleyebilmesi için, muhasebe mesleğine ilişkin etik kuralların oluşturulması gerekmektedir. Ancak, mesleğin bir taraftan kamu ile mükellef çıkarları arasında kalması, diğer taraftan da, parasal işlemlerle ilgili olması, bu meslek üzerindeki baskıları arttırmaktadır.

Çalışmada, öncelikli olarak dünyadaki ve ülkemizdeki muhasebe mesleğine ilişkin etik kurallar irdelenerek, Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının meslek etiği kuralları ile ilgili bilgi, düşünce ve algılamaları ortaya çıkartılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Meslek Etiği, Meslek Etiği Kuralları, Muhasebe Mesleği Etik Kuralları.

## Abstract (The Codes of Professional Accounting Ethics and Perception of these codes by Accountants) "

The codes of professional ethics play very important role for a profesison in its own survival. On the other hand, in order to run economic and commercial life properly, the code of professional accounting ethics is necessary. But a dual conflict between private and public interest and monetarial issues have deep impact on professional accounting.

In this stüdy, firstly the'codes of professional accounting ethics analyzed in our country and world wide. Secondly, we tried to expose accountant's perception and idea about the codes of professional accounting ethics who active in Balıkesir County Centre.

**Key Words:** Professional Ethics, The Codes of Professional Ethics, The Codes of Professional Accounting Ethics.

## 1, Giriş

Bir meslek dalma ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması, o meslek ve meslek mensuplarına güven açısından oldukça önemlidir.

Bir çok meslek dalında olduğu gibi, son yıllarda dünyada ve ülkemizde üzerinde durulan en önemli konulardan biri de

muhasebe mesleğinde etik kuralların oluşturulması ve bu kuralların nasıl hayata geçirileceği sorunudur.

Çalışmamızda, öncelikli olarak uluslar arası meslek etiği kuralları ile ülkemizdeki mevcut durum kıyaslanmıştır. Daha sonra, Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının önemli gördükleri etik kuralları sıralamaları ve sıraladıkları bu kuralları tanımlamaları istenmiştir.

tarafından mesleğin güvenilirliği ve kendi kendine düzenleyebilme gücü, bu kuralların etkin olarak kabul ettirilmesine bağlıdır. Bu kapsamda mesleğin korunması, üyeler tarafından hatalı davranışların rapor edilmesi ve mesleki değerlerin sürekli gözden geçirilmesiyle sağlanabilmektedir (Canning, O'Dwyer, 2003:161). Ayrıca, kamuoyunda mesleğe duyulan güvenin kaybolduğu durumlarda devletin, muhasebecilerin neden etik standartlara uygun davranmadığına bakmaksızın daha katı yasal düzenlemeler getirdiği görülür (Rasmussen, Windsor, 2003: 77).

Etik kurallar, mükelleflerin ve üçüncü şahısların ekonomik çıkarlarını korumada kamusal ve Özel alana hizmet ederek, muhasebe uygulamalarının sağlıklı yürütülmesine yardımcı olmaktadır. Bu kurallar, bir taraftan toplumda eşitsizlikle mücadele ediyor gibi görünürken, diğer taraftan da meslek üyelerinin refah, statü ve güç gibi ayrıcalıklarını koruyarak, eşitsizliğe davetiye çıkarmaktadırlar. Bu durum ise, bir çelişki oluşturmaktadır (Canning, O'Dwyer, 2003:162-163).

Etik kuralların etkinliği, mesleki izolasyonla desteklenen mesleki otoriteye, dış müdahalelerin en aza indirilmesine ve mesleğin kendi kendine kontrol edebilmesine bağlıdır. Bu kapsamda mesleki izolasyon; meslek mistisizminin (gizeminin) yarattığı ve mesleği, üçüncü kişilerin denetiminden izole eden, mesleğe ilişkin özel alanın asli rolü olarak tanımlanır. Mesleki gizem için mesleğin, anlaşılmaz ve normal insanların yapamayacağı bir meslek olarak görülmesi gerekmektedir. Böylesi bir gizem, üçüncü kişilerin inceleme, anlama ve mesleki faaliyetleri değerlendirebilmelerini zorlaştırmaktadır. Bu yolla mesleki gizem yaratılarak, minimum dış müdahale ile işler yürütülebilmekte ve mesleki faaliyetler ile meslek üyeleri üzerindeki kontrol sağlanabilmektedir. (Canning, O'Dwyer, 2003:162-165).

Muhasebe mesleğinde üzerinde durulması gereken en önemli konulardan biri de, mükelleflerden, üçüncü şahıslardan ve bizzat meslek mensuplarından gelen şikayetlerin meslek örgütü tarafından ele alınış biçimidir. Bu tür şikayetlerin kamuoyu ile

paylaşılması, sorunların ciddiye alındığını göstermektedir. Kamuoyunda meslek örgütü yöneticilerine yönelik kuşkular ise, meslek örgütünün otoritesi açısından ciddi sorunlar ortaya çıkarabilmektedir. Diğer taraftan şikayetlerin ele alınması sürecinde kamuoyunda iç denetimlerin sıkı tutulduğu biçimindeki bir algılama, meslek örgütüne duyulan güveni arttırabilmektedir. Şikayetler karşısında savunmaya geçen bir meslek örgütü ise, açıklık ve şeffaflıktan yoksun olduğu için, kamuoyunda daha fazla eleştirilmekte ve meslek örgütünün disiplin süreci de dahil mesleki izolasyonuna meydan okunabilmektedir (Canning, O'Dwyer, 2003:167-178).

Bir çalışmada, mesleğin kendi kendine kontrolü ve dış müdahalelerin en aza indirilmesi ile mesleki otorite ve üyelerin sosyo-ekonomik statülerinin korunması arasındaki karşılıklı ilişkinin birbirini desteklediği ileri sürülmektedir. Aynı çalışmada, mesleki izolasyonun mesleki otoriteyi desteklediği de belirtilmektedir. Benzer şekilde, mesleki otoritenin kurulmasının mesleki izolasyonu güçlendirdiği de ifade edilmektedir (Parker, 1994: 507-525). Bir başka çalışmada ise, mesleğin kendi kendine kontrolü ile dış müdahalelerin en aza indirilmesi arasındaki karşılıklı ilişkinin potansiyel olarak birbirini tehdit ettiği (negatif ilişki) ortaya çıkarılmıştır. Ayrıca, mesleki izolasyon ile mesleki otorite arasındaki karşılıklı ilişkinin bazen destek, bazen de tehdit ilişkisi olduğu ileri sürülmektedir (Canning, O'Dwyer, 2003:175-178).

Teknolojik gelişmelere paralel olarak mesleğin bilgi alt yapısının da geliştirilmesi gerekmektedir. Aksi halde, sunulan hizmetin kalitesi de düşmektedir. Diğer bir deyişle, daha yüksek düzeydeki hizmetler daha yoğun eğitim gerektirmektedir. Bunun sonucu olarak da, daha düşük düzeydeki hizmet sunucuları arasında yaşanan yoğun rekabet, meslek mensuplarına zarar vermektedir. Bu durum, meslek etiğinden sapmalara da neden olabilmektedir.

Etik kurallar konusundaki yeni eğilimler, özerklik dışında mesleki faaliyetlerle ilgili tüm ilişkilerde tarafların belli oranda birbirlerine bağımlı olduğu ve bu yüzden

karşılıklı dayanışmanın gerekli olduğu yönündedir. Bu anlayışların bir uzantısı olarak yeni kurallarda ayrımcılık ve rekabet yerine, güven, olgunluk ve işbirliği vurgulanmaktadır. Ayrıca, taraflar arasındaki ilişkilere yönelik bakış açısı teorik ve soyutluktan çok, somut ve hesaplanabilirliğe yönelmektedir. Bu değişimlerde yeni yönetim yaklaşımlarının da önemli katkısı bulunmaktadır (Reiter, 1997: 314- 317).

Günümüzde muhasebe mesleğini özünden uzaklaştıran üç sorunun var olduğu öne sürülmektedir. Bunlardan ilki, ticarileşmenin giderek artmasıdır. Bu süreç, muhasebecilerin işlerinde kişisel çıkarları ile müşteriye hizmet etme arasında sıkıntıya düşmelerine neden olmaktadır. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak mesleğin, bir kamu hizmetinden çok özel hizmet alanı ile ilgili olduğu düşünülmektedir. İkincisi, iş hayatı ile meslekteki yapı ve ilişkilerde artan karmaşıklığıdır. Üçüncüsü de, ahlaki değer ve standartlardaki değişimdir (Neu, Friesen, Everett, 2003:91-94).

Tablo 1'de TURMOB'un meslek etiği kuralları ile Amerikan meslek örgütü AICPA ve uluslararası meslek kuruluşu IFAC'in meslek etiği kuralları karşılaştırılabilir olarak verilmiştir. Tablodan da anlaşılacağı gibi, her üç meslek kuruluşu tarafından belirlenen meslek etiği kuralları birbirinden farklılık göstermektedir. Bu nedenle, buraya kadar kuramsal olarak ele alınan konunun, meslek mensupları arasında da farklı değerlendirildiği düşünülmektedir. Bu düşüncenin sınanması için de, meslek mensupların meslek etiği kuralları hakkındaki düşüncelerini ortaya çıkarmak ve bu kuralların hayata nasıl geçirildiğini belirlemek amacı ile bir alan araştırması yapılmıştır.

### 3. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek üyelerinin meslek etiği kurallarına ilişkin bilgi, düşünce ve algılarını ortaya çıkarmaktır.

### 4. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın ilk aşaması Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan ve meslek odasına kayıtlı 187 muhasebeci arasından rastlantısal olarak seçilen 63, ikinci

aşaması ise 70 meslek üyesini kapsamaktadır.

Araştırmada veriler iki aşamada elde edilmiştir. Birinci aşamada, muhasebecilerden meslek etiğine duyarlı bir meslek mensubunda olması gereken meslek etiği kurallarını önem derecesine göre sıralamaları istenmiştir, ikinci aşamada ise, meslek üyelerinden sıraladıkları bu kuralları tanımlamaları istenmiştir. Böylece, meslek üyelerinin etik kuralları nasıl algıladıkları belirlenmeye çalışılmıştır. Araştırma süresince bazı meslek üyelerinin Önemli gördükleri meslek etiği kurallarını belirtmede ve özellikle de bu kuralları tanımlamada güçlük çekmeleri araştırmanın en önemli sınırlarını oluşturmaktadır.

Tablo 1: TURMOB ile AICPA ve IFAC'in

Kural	TURMOB	AICPA	IFAC
Bağımsızlık	Bağımsızlık, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık	Bağımsızlık ve bu ilke ile bağdaşmayan uygulamalar	Bağımsızlık
Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik	Dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik, bağımsızlık, dürüstlükle bağdaşmayan işler ve davranışlar	Dürüst ve tarafsız olma, uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık, bağdaşmayan uygulamalar, bilginin sunulduğu ve vergi uygulaması
Genel standartlar, standartlara uyum ve muhasebe ilkelerine uyum	Mesleki uzmanlık, muhasebe ilkelerine ve standartlara uyuma zorunluluğu, mesleki özen ve titizlik, denetim standartları ve öngörü yasağı	Genel standartlara uyum, muhasebe ilkeleri, özenli çalışma, mesleği icra biçimi	Mesleki yeterlilik, muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına ilişkin sorumluluk
Sır saklama	Sır saklama	Mükellefle ilgili bilgilerinin gizliliği	Gizlilik
Sorumluluklar (mükellef, kamu ve meslektaş)	Denetimde kamu sorumluluğu, sır saklama, diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı, haksız rekabet yasağı	Sorumluluklar, kamu yararı, mükellefle ilgili bilgilerin gizliliği	Aldığı ücreti hak etme, meslektaşlara destek, gizlilik, tanıtım ve vergi uygulaması
Etik çalışmalar		Etik çalışmaların çözümü ve sadakat çatışması	
Ücretler	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı	Şartlı ücret, komisyon ve başvuru ücretleri	Şarta bağlı ücretler, ücretler ve komisyonlar, müşteri hesapları

Meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler	Bağdaşmayan işler	Bağımsızlık	Bağımsızlık, meslekle bağdaşmayan uygulamalar ve tanıtım
Reklam yasağı	Reklam ve teşvik yasağı		Tanıtım, reklam ve teşvik

**Kaynak:** Yavuz Çiftçi, Birgül Çiftçi, " Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TURMOB Yayını, Yıl 3, Sayı 10, Eylül 2003, **8.89**.

### 5. Araştırmanın Hipotezi

Araştırmanın hipotezi Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek üyelerinin, uluslararası ve ulusal meslek örgütlerince belirlenen meslek etiği kuralları

hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları ve dolayısıyla, bu kurullarla uyuşmayan faaliyetlerde bulduklarıdır.

### 6. Araştırma Bulguları

Araştırmada, ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarınca öngörülen meslek etiği kurallarının ne ölçüde benimsendiği ve ne kadar uyulduğu belirlenmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, araştırmanın ilk aşamasında Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan muhasebecilerden "meslek eliğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken meslek etiği kurallarını" önem derecesine göre sıralamaları istenmiştir. Bu yöntemle, sıralayıcı ölçüt kullanılarak elde edilen verilerden çıkan sonuçlar aşağıdadır.

**Tablo 2: Meslek Etiğine Duyarlı Bir Muhasebecide Olması Gereken**

	Kuralların Önem Derecesi											
	1.D		2.D		3.D.		4.D.		5.D.		Toplam	
1.1.1 Kurallar	Frekans	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%	Frek.	%
Dürüstlük	19	30	12	19	9	14	1	2	-	-	41	65
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	15	24	10	16	7	11	2	3	1	2	35	56
Güvenilirlik	9	14	9	14	1	2	4	6	2	3	25	40
İş Ahlakı	5	8	2	3	4	6	1	2	-	-	12	19
Saygılı Olma	5	8	1	2	5	8	2	3	-	-	13	21
Tarafsızlık	3	5	3	5	4	6	1	2	1	2	12	19
Yasalara Bağlılık	2	3	6	10	1	2	2	3	-	-	11	17
Sır Saklama	2	3	1	2	-	-	2	3	-	-	5	8
Tecrübe	2	3	1	2	-	-	3	5	-	-	6	10
Duyarlılık	1	2	-	-	1	2	-	-	-	-	2	3
Bağımsızlık	-	-	-	-	-	-	1	2	1	2	2	3
Bilgi Verme	-	-	-	-	-	-	3	5	1	2	4	6
İlkeli Olma	-	-	2	3	-	-	-	-	1	2	3	5
Kararlılık	-	-	-	-	1	2	-	-	-	-	1	2
Sorumluluk	-	-	-	-	1	2	-	-	2	3	3	5
Muhasebe İlkelerine Uyma	-	-	-	-	1	2	-	-	-	-	1	2
Mesleki İletişim	-	-	3	5	1	2	1	2	3	5	8	13
Şeffaflık	-	-	1	2	1	2	2	3	2	3	6	10
Haksız Rekabet Yapmama	-	-	1	2	1	2	-	-	1	2	3	5
Mevzuatı Takip Etme	-	-	-	-	2	3	1	2	1	2	4	6
Akıllı Olma	-	-	1	2	-	-	1	2	-	-	2	3
Araştırmacı Olma	-	-	1	2	1	2	-	-	-	-	2	3
Otoriter	-	-	-	-	3	5	-	-	-	-	3	5
Okuma Alışkanlığı	-	-	-	-	-	-	-	-	1	2	1	2
Toplam	63	100	54	86	44	70	27	43	17	27		



Tablo 2'de, anket sonucu elde edilen yanıtlardan meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken etik kuralların 24 adet olduğu görülmektedir. Verilerden meslek mensuplarından 19'unun dürüstlüğü, 15'inin mesleki bilgi ve yeterliliği ve 9'unun da güvenilirliği birinci derecede önemli gördüğü ortaya çıkmıştır.

Tablo 3: Meslek Etiğine Duyarlı Bir Muhasebecide Olması Gereken Meslek Etiği Kurallarının Ağırlıklı Ortalaması

Kural	Frekans	Ağırlıklı Ortalama
Dürüstlük	41	4.19
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	35	4.02
Duyarlılık	2	4.00
İş Ahlakı	12	3.91
Güvenilirlik	25	3.76
Yasalara Bağlılık	11	3.72
Saygılı Olma	13	3.69
Sır Saklama	5	3.60
Tarafsızlık	12	3.50
Araştırmacı Olma	2	3.50
Tecrübe	6	3.33
İlkeli Olma	3	3.00
Kararlılık	1	3.00
Otoriter Olma	3	3.00
Akıllı Olma	2	3.00
Muhasebe İlkelerine Uyuma	1	3.00
Haksız Rekabet Yapmama	3	2.66
Mesleki İletişim	8	2.50
Mevzuatı Takip Etme	4	2.25
Şeffaflık	6	2.16
Bilgi Verme	4	1.75
Sorumluluk	3	1.66
Bağımsızlık	2	1.50
Okuma Alışkanlığı	1	1.00

Tablo 3'de meslek etiğine duyarlı bir muhasebecide olması gereken meslek etiği kurallarının ağırlıklı ortalamaları ve frekansları görülmektedir. Ancak, meslek mensuplarınca sıralanan bu kuralların bazıları meslek etiğine kolaylıkla dahil edilebilirken, bazılarının da dahil edilebilmesi güç görünmektedir. Bu nedenle, meslek mensuplarınca sıralanan etik kurallar arasında, genel kabul görenleri gösteren yeni bir tablo oluşturulmuştur.

Tablo 4'den meslek mensuplarının 41 frekans ve 4.19 ağırlıklı ortalama ile dürüstlüğü birinci derecede, 35 frekans ve 4.02 ağırlıklı ortalama ile mesleki bilgi ve yeterliliği ikinci derecede, 25 frekans ve 3.76 ağırlıklı ortalama ile de güvenilirliği üçüncü derecede en önemli etik kurallar olarak gördükleri ortaya çıkmaktadır.

Tablo 4: Meslek Mensuplarınca Belirtilen Etik Kurallar Arasında Genel Kabul Görenlerin Sıralanışı

Kural	Frekans	Ağırlıklı Ortalama
Dürüstlük	41	4.19
Mesleki Bilgi ve Yeterlilik	35	4.02
Güvenilirlik	25	3.76
Yasalara Bağlılık	11	3.72
Sır Saklama	5	3.60
Tarafsızlık	12	3.50
Haksız Rekabet Yapmama	3	2.66
Şeffaflık	6	2.16
Bilgi Verme	4	1.75
Sorumluluk	3	1.66
Bağımsızlık	2	1.50

Araştırmanın ikinci aşamasında ise, meslek mensuplarının birinci aşamada belirledikleri meslek etiği kurallarını tanımlamaları istenmiştir. Bu aşamada 70 meslek üyesine ulaşılmış olup, bunlardan 18'i birinci aşamada ulaşılan meslek mensuplarından farklıdır.

Meslek mensuplarının "dürüstlüğü" algılamaları aşağıdaki gibidir:

Tablo 5: "Dürüstlük" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Mükellefin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde korumak	6	30
İlkeli olmak	3	15
Mesleki saygınlığı korumak	2	10
Kendine, mükellefe ve kamuya güvenmek	2	10
Muhasebe standartlarına uygun davranmak	1	5
Şahsi çıkarları önde tutmamak	1	5
Mükellefe karşı dürüst olmak	1	5

Parasal konularda güven vermek	1	5
Mesleğe ve kamuya güven vermek	1	5
Mükellefi yanlış bilgilendirmemek	1	5
Vicdanen rahat olmak	1	5
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	20	100
Anlamsız Yanıt	22	
Yanıt Yok	28	
TOPLAM	70	

Tablo 5'den meslek mensupları arasında dürüstlüğü algılamadaki genel eğilimin, mükellefin ve kamunun çıkarlarını eşit şekilde korumak, ilkeli olmak, mesleki saygınlığı korumak ve güven konularında odaklandığı görülmektedir.

Meslek mensupları arasında ikinci derecede önemli etik kural olarak görülen "mesleki bilgi ve yeterlilik" ile ilgili algılamaya ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 6: "Mesleki Bilgi ve Yeterlilik" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Kendini geliştirme ve yenileme	8	33.3
Mesleki yenilikleri takip etme	6	25.0
Teorik bilgilerle pratik bilgileri dengeleme	4	16.6
Meslekte ön hazırlık	3	12.5
Bilgi birikimi	2	8.3
Meslek içi eğitimin ve seminerlerin artması	1	4.1
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	24	100
Anlamsız Yanıt	15	
Yanıt Yok	31	
TOPLAM	70	

Tablo 6'dan meslek mensupları arasında mesleki bilgi ve yeterliliği algılamadaki genel eğilimin, kendini yenileme ve geliştirme ile mesleki yenilikleri takip etme konularında odaklandığı görülmektedir.

Meslek mensupları arasında üçüncü derecede önemli görülen etik kural "güvenilirlik" dir. Güvenilirlikle ilgili algılamaya ise şöyledir:

Tablo 7: "Güvenilirliğin" Algılanması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Müşterinin muhasebeciye güvenmesi ve inanması	6	35.2
Karşılıklı güven	4	23.5
Kendine ve mesleki bilgisine güven	3	17.6
Mükellefe güven	1	5.8
Üçüncü kişilere güven verme	1	5.8
Mesleki sırların paylaşılması	1	5.8
Piyasaya güven verme	1	5.8
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	17	100
Anlamsız Yanıt	22	
Yanıt Yok	31	
TOPLAM	70	

Tablo 7'den meslek mensupları arasında güvenilirliği algılamadaki genel eğilimin, müşterinin muhasebecisine, kendine ve mesleki bilgisine güvenmesi ile karşılıklı güven konularında odaklandığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının "yasalara bağlılık" konusundaki düşünceleri ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 8: "Yasalara Bağlılık" Algılanması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Yasalara uymak	9	42.8
Yasalara mümkün olduğunca mükellef lehine uygulamak	3	14.2
Yasal yetkinin dışında işlem yapmamak	2	9.5
Hukukun üstünlüğüne bağlı kalmak	2	9.5
Yurttaşlık görevi	2	9.5
Uygulanabilir nitelikteki yasalara uygulamak	1	4.7
Devletin temsilcisi gibi davranmak	1	4.7
Mesleki suçlardan kaçınmak	1	4.7
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	21	100
Anlamsız Yanıt	25	
Yanıt Yok	24	
TOPLAM	70	

Tablo 8'den yasalara bağlılık konusundaki genel eğilimin, yasalara uymak, yasalar izin verdiği oranda mükellefi koru-

mak, yasal yetkilerini aşmamak, hukukun üstünlüğüne bağlı kalmak ve yurttaşlık bilincine sahip olmak üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının "sır saklama" konusundaki düşünceleri de aşağıdadır:

Tablo 9: "Sır Saklama" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Müşteri ile ilgili mali ve ticari bilgileri üçüncü şahıslara aktarmamak	10	45.4
Mesleki bilgileri saklamak	7	31.8
Müşterilere ait özel bilgilerle sınırlı tutmak	3	13.6
Mükellefin sırdaşı olmak	2	9.0
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	22	100
Anlamsız Yanıt	22	
Yanıt Yok	26	
TOPLAM	70	

Tablo 9'dan sır saklama konusundaki genel eğilimin, bilgilerin üçüncü şahıslara aktarılmaması, mesleki bilgilerin saklanması ve bu kuralın, müşterilere ait özel bilgilerin saklanması ile sınırlandırılması gerektiği üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

"Tarafsızlık" konusundaki düşünceler de aşağıdadır:

Tablo 10: "Tarafsızlık" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında kalmamak	8	44.4
Kanunlar çerçevesinde mükellefin hakkını korumak	3	16.6
Yasalara ve ahlaki değerlere bağlı kalmak	2	11.1
Mesleği dış etkilerden korumak	1	5.5
Mesleki kararları dış etkenlerden etkilenmeden alabilmek	1	5.5
Özgür irade ile karar verebilmek	1	5.5
Herkese eşit yaklaşmak	1	5.5
Psikolojik etkenlerden bağımsız davranmak	1	5.5
Anlamlı Yanıt Verenlerin	18	100

Toplamı		
Anlamsız Yanıt	19	
Yanıt Yok	33	
TOPLAM	70	

Tablo 10'dan tarafsızlık konusundaki genel eğilimin, mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında kalmamak, kanunlar çerçevesinde mükellefin hakkını korumak ile yasalara ve ahlaki değerlere bağlı kalmak üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Muhasebecilerin "haksız rekabet yapmamak" konusundaki düşünceleri ise aşağıdadır:

Tablo 11: "Haksız Rekabet Yapmamak" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Meslektaşları ile iş almada ücret konusunda rekabet etmemek	5	45.4
Mesleki dayanışma	2	18.1
Meslektaşlarına rakip görmek, fakat düşman olmamak	1	9.0
Kişiliğe ve bireysel alana saldırmamak	1	9.0
Odanın denetimlerini arttırması	1	9.0
Odanın çıkardığı tarife uymak	1	9.0
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	11	100
Anlamsız Yanıt	28	
Yanıt Yok	31	
TOPLAM	70	

Tablo 11'den tarafsızlık konusundaki genel eğilimin, meslektaşları ile iş almada ücret konusunda rekabet etmemek ve mesleki dayanışma üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının "şeffaflık" konusundaki düşünceleri de aşağıdaki gibidir:

Tablo 12: "Şeffaflık" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Muhasebe kayıtlarının anlaşılabilirliği	4	23.5
Müşteriye karşı açıklık	3	17.6



Hem mükellefe hem de kamuya karşı açıklık	3	17.6
Doğru olmak	2	11.7
Mesleki açıklık	2	11.7
Muhasebe ilkelerini tam ve doğru uygulamak	2	11.7
Açık sözlülük	1	5.8
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	17	100
Anlamsız Yanıt	28	
Yanıt Yok	25	
TOPLAM	70	

Tablo 12'den şeffaflık konusundaki genel eğilimin, muhasebe kayıtlarının anlaşılabilirliği, müşteriye karşı açıklık, hem mükellefe hem de kamuya karşı açıklık konularında yoğunlaştığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının "bilgi verme" konusundaki düşünceleri ise aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13: "Bilgi Verme" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Yasaca belirlenen kişi ve kuruluşlara bilgi vermek	6	28.5
İlgili taraflara doğru ve yeterli bilgi vermek	6	28.5
Mükellefe ve kamuya bilgi vermek	3	14.2
Mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermek	2	9.5
İlgili taraflara gerektiğinde bilgi vermek	1	4.7
Yasal kurumlara bilgi vermek	1	4.7
İlgisiz kişi ve kurumlara bilgi vermemek	1	4.7
Mükellefi doğru bilgilendirmek	1	4.7
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	21	100
Anlamsız Yanıt	22	
Yanıt Yok	27	
TOPLAM	70	

Tablo 13'den bilgi verme konusundaki genel eğilimin, yasaca belirlenen kişi ve kuruluşlara bilgi vermek, ilgili taraflara doğru bilgi vermek ile mükellefe ve kamuya bilgi verme konularında yoğunlaştığı görülmektedir.

"Sorumluluk" ile ilgili meslek mensuplarının algılamaları da aşağıdaki gibidir:

Tablo 14: "Sorumluluk" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Kamuya ve mükellefe karşı sorumluluk	11	45.8
Sorumluluk bilinci ile iş yapmak	4	16.6
Mesleği layıkıyla yapabilmek	3	12.5
Bilgi ve belgeleri doğru olarak aktarmak	2	8.3
Mükellef ile kamu arasındaki ilişkileri dengelemek	1	4.1
Yasadan çok meslek etiğini öne çıkarmak	1	4.1
Mesleğine ve kendine saygı duymak	1	4.1
Bir işi yapma ciddiyeti	1	4.1
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	24	100
Anlamsız Yanıt	17	
Yanıt Yok	29	
TOPLAM	70	

Tablo 14'de sorumluluk konusundaki genel eğilimin ağırlıklı olarak, kamuya ve mükellefe karşı sorumluluk konusunda yoğunlaştığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının "bağımsızlık" algılamaları da aşağıdaki gibidir:

Tablo 15: "Bağımsızlık" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Özgür irade ile mesleği icra etmek	7	58.3
Kamusal müdahaleyi azaltmak	2	16.6
Kamu ve mükellef baskısı olmadan karar verebilmek	1	8.3
Mükellef yanlısı olmamak	1	8.3
Yaptığı işin arkasında durabilmek	1	8.3
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	12	100
Anlamsız Yanıt	27	
Yanıt Yok	31	
TOPLAM	70	



Tablo 15'de sorumluluk konusundaki genel eğilimin de ağırlıklı olarak, özgür irade ile mesleği icra etme konusunda yoğunlaştığı görülmektedir.

Buraya kadar genel kabul gören etik kuralların meslek mensuplarınınca nasıl algılandığı belirtilmiştir. Bunların dışında, meslek mensuplarının Önemli bir kısmı tarafından etik kural olarak kabul edilen; ilkeli olmak, duyarlılık, saygınlık ve mesleki iletişim kavramlarının da nasıl algılandığının ele alınması yararlı olacaktır.

Tablo 16'dan ilkeli olmak konusundaki genel eğilimin, meslek ilke ve kurallarına uymak, mesleğe ve topluma ait kurallara uymak ile dürüstlük konusunda yoğunlaştığı görülmektedir.

Tablo 16: "İlkeli Olmak" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Meslek ilke ve kurallarına uymak	5	38.4
Mesleğe ve topluma ait kurallara uymak	2	15.3
Dürüst olmak	2	15.3
Kurumsal ve uzlaşılan kurallara uymak	1	7.6
İş bulmada değil, iş yapmada ilkeli olmak	1	7.6
Mesleğin icrasında bireysel ilkelere sahip olmak	1	7.6
Tutarlı olmak	1	7.6
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	13	100
Anlamsız Yanıt	23	
Yanıt Yok	34	
TOPLAM	70	

Tablo 17: "Duyarlılık" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Çevreye ve olaylara duyarlı olmak	3	21.4
Mesleği yaparken titiz davranmak	2	14.2
Çıkarlar doğrultusunda duyarlılık	2	14.2
Sivil toplum örgütlerine duyarlılık	1	7.1
Müşteriye karşı dürüst olmak	1	7.1
Sorumluluk sahibi olmak	1	7.1
Mükellef ve meslektaşlarla ilgilenmek	1	7.1

Mükellef beklentilerine duyarlı olmak	1	7.1
Vatandaşlık bilincine uygun davranmak	1	7.1
Kanunlara ve meslek etiğine bağlı olmak	1	7.1
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	14	100
Anlamsız Yanıt	21	
Yanıt Yok	35	
TOPLAM	70	

Tablo 17'den duyarlılık konusundaki genel eğilimin, mesleki titizlik, çevresel olaylar ile çıkarlar konusunda duyarlı olma üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

Tablo 18: "Saygınlık" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Tutum ve davranışlarda saygınlık	4	30.7
İtibar görmek	2	15.3
Mesleğe ve meslektaşlara zarar vermemek	2	15.3
Mesleki açıdan kendini kabul ettirmek	2	15.3
Topluma güven vermek	2	15.3
Mesleki onur	1	7.6
Anlamlı Yanıt Verenlerin Toplamı	13	100
Anlamsız Yanıt	23	
Yanıt Yok	34	
TOPLAM	70	

Tablo 18'den saygınlık konusundaki genel eğilimin, tutum ve davranışlarda saygınlık, itibar görmek, mesleğe ve meslektaşlara zarar vermemek ile topluma güven vermek konularında yoğunlaştığı görülmektedir.

Tablo 19: "Mesleki İletişim" Algılaması

Algılanma Biçimi	Kişi Sayısı	%
Meslektaşlarla bilgi alışverişi yapmak	9	39.1
Meslek ile ilgili kişi ve kurumlarla iletişim kurulması	5	21.7
Birlikte hareket etmek	3	13.0
Odanın meslekle ilgili yenilikler konusunda üyelere haberdar etmesi	3	13.0

İnternet ortamında iletişim sağlamak	2	8.6
Odanın öncülüğünde bilgi paylaşımına ve yakınlaşmaya gidilmesi	1	4.3
Anlamli Yanıt Verenlerin Toplamı	23	100
Anlamsız Yanıt	15	
Yanıt Yok	30	
TOPLAM	70	

Tablo 19'dan mesleki iletişim, konusundaki genel eğilimin, meslektaşlarla bilgi alışverişi yapılması, meslek ile ilgili kişi ve kurumlarla iletişim kurulması, birlikte hareket edilmesi, yenilikler konusunda üyelerin oda tarafından bilgilendirilmesi ile internet ortamında iletişim sağlanması üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

### 7. Sonuç

Ülkeler ve hatta bir ülkenin değişik bölgeleri arasındaki ekonomik, kültürel ve toplumsal farklılıklar, muhasebe mesleğine ilişkin ortak etik kurallar oluşturulmasını güçleştirmektedir.

Araştırmamızın ilk aşamasında meslek mensuplarından mesleki açıdan önemli gördükleri etik kuralları sıralamaları istenmiştir. Bu konuda elde edilen verilerden, meslek mensuplarınca sıralanan meslek etiği kuralları 24 başlık altında toplanmıştır. Sıralanan bu 24 etik kuraldan %72'sinin kabul edilebilir, %28'inin de kabul edilmesi güç etik kurallardan oluştuğu belirlenmiştir. Kabul edilebilir etik kurallar önem sırasına göre; dürüstlük, mesleki bilgi ve yeterlilik, güvenilirlik, yasalara bağlılık, sır saklama, tarafsızlık, haksız rekabet yapmama, şeffaflık, bilgi verme, mesleki sorumluluk ve bağımsızlıktır.

Meslek mensuplarının en önemli gördüğü etik kural olan dürüstlüğü; mükellef ve kamu çıkarlarını eşit şekilde korumak, ilkeli olmak, mesleki saygınlığı korumak ve güven vermek olarak algıladıkları ortaya çıkmıştır.

İkinci derecede önemli etik kural olarak görülen mesleki bilgi ve yeterliliğin ise; kendini yenilemek ve geliştirmek ile mesleki bilgileri takip etmek olarak algılandığı ortaya çıkmıştır.

Meslek mensupları arasında üçüncü derecede önemli etik kural olarak görülen

güvenilirlik ile ilgili algılamanın da; müşterinin muhasebecisine, meslek mensubunun kendine ve mesleki bilgisine güvenmesi ile karşılıklı güven üzerinde yoğunlaştığı görülmüştür.

Yasalara bağlılık konusundaki düşünceler; yasalara uymak, yasal yetkileri aşmamak, hukukun üstünlüğüne bağlı kalmak, yasalar izin verdiği oranda mükellefi korumak ve yurttaşlık bilincine sahip olmak üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Meslek mensuplarının sır saklama konusundaki algılamaları ise; bilgilerin üçüncü kişilere aktarılmaması, mesleki bilgilerin saklanması ve mükellefe sırdaş olunması konularında yoğunlaşmaktadır. Bazı meslek mensupları sır saklamanın, sadece mükellef ile ilgili bilgilerle sınırlandırılması gerektiğini ileri sürerken, bazıları da bu **sınırın** mesleki bilgi, deneyim ve işlerle ilgili alanlara doğru genişletilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

Şeffaflık konusundaki düşünceler de; muhasebe kayıtlarının anlaşılabilirliği, müşteriye ve kamuya karşı açıklık üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bilgi verme konusundaki genel eğilimin de; sadece yasalara belirlenen kişi ve kuruluşlara bilgi verme, ilgili taraflara doğru bilgi verme ile mükellefe ve kamuya bilgi verme noktalarında yoğunlaştığı görülmektedir.

Meslek mensuplarının mesleki sorumluluk konusundaki düşünceleri, kamuya ve mükellefe karşı sorumluluk; bağımsızlık konusundaki düşünceleri de, özgür irade ile mesleği icra etmek noktalarında yoğunlaşmaktadır.

Araştırma bulgularının da ortaya koyduğu gibi, meslek mensuplarının önemli bir kısmının meslek etiği kuralları hakkında bilgi eksikliği içinde oldukları anlaşılmaktadır. Ayrıca, meslek etiği kurallarının algılanması ve tanımlanmasındaki sorunlar da ciddi boyutlardadır.

### Kaynakça

Atkinson, Albert S. (2002): "Ethics in Financial Reporting and the Corporate Communication Professional", *Corporate Communication: An International Journal*, Volume 7, Number 4.

- Aydın, İnalet Pehlivan. ( 2001):*Yönelisel Mesleki ve Örgütsel Etik*, 2.b., Pegem Yayıncılık.
- Canning, Mary., O'Dwyer, Brendan. (2003): "A critique of the descriptive power of the private interest model of professional accounting ethics", *Accounting, Auditing and Accountahility Journal*, Volume 16, Number 2.
- Çiftçi, Yavuz., Çiftçi, Birgül. (Eylül 2003): " Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslar arası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, TURMOB Yayını, Yıl 3, Sayı 10.
- Koçel, Tamer. (2001): İşletme Yöneticiliği, 8.b., Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Neu, Dean., Friesen, Constance., Everett, Jeffery. (2003): "The Changing Internal Market For Ethical Discourses in the Canadian CA Profession", *Accounting,*

- Auditing, And Accountabilüy Journal*, Volume 16, Number 1.
- Parker, Lee D. (August 1994): "Professional accounting body ethics: In search of the private interest", *Accounting, Organizations and Society*, Volume 19, Issue 6.
- Rasmussen, Bent Warning., Windsor, Carolyn A. (October 2003): "Danish Evidence of Auditors' Level of Moral Reasoning and Predisposition to Provide Fair Judgements", *Journal of Business Ethics*, 47-2.
- Reiter, Sara. (1997): "The Ethics of Care and New Paradigms for Accounting Practice", *Accounting, Auditing and Accountabilüy Journal*, Volume 10, Number 3.
- Vanasco, Rocco R. (1994): "The IIA Code of Ethics: An International Perspective", *Managerial Auditing Journal*, Volume 9, Number 1.

**KİŞİ BAŞINA DÜŞEN  
İLKÖĞRETİM HARCAMALARI  
(euro)**

Norveç	6.425	Fransa	4.253
Avusturya	6.111	İspanya	4.031
Danimarka	5.897	Slovakya	1.217
İsveç	5.842	<b>Türkiye</b>	<b>660</b>
İtalya	5.496	Romanya	536
Belçika	4.635		

*Kaynak:* Eurostat

*Kaynak:* Referans Gazetesi, 22.08.2004

**İLKÖĞRETİME AYRILAN PAY (%)**

Litvanya	61,4	İtalya	21,2
Belarus	45,8	İsrail	21,2
Norveç	29,2	Almanya	17,8
Polonya	26,5	Türkiye	17,6
Avusturya	25,1	Tunus	16,2
Azerbaycan	24,8	Yunanistan	16,0
Estonia	24,5	İngiltere	14,0
İsveç	23,5	Arjantin	12,5
İsviçre	23,2	BAE	8,5
Japonya	21,3	Kamerun	8,3

*Kaynak:* Referans Gazetesi, 10.09.2004

**BİR ÖĞRETMENE DÜŞEN ÖĞRENCİ**

Türkiye	29,8	Estonya	14,7
G. Kıbrıs	21,1	İspanya	14,7
İngiltere	20,8	Avustralya	14,3
Slovakya	20,7	Belçika	13,4
Fransa	20,3	Slovenya	13,1
İrlanda	20,3	Yunanistan	12,7
Çek Cum.	19,4	İzlanda	12,6
Almanya	19,4	Polonya	12,5
Bulgaristan	17,7	İsveç	12,4
Letonya	17,6	Danimarka	11,3
Hollanda	17,2	Macaristan	11,3
Litvanya	16,9	Lüksemburg	11,1
Finlandiya	16,1	İtalya	10,8

*Kaynak:* Referans Gazetesi, 25.08.2004

**YILLIK ORTALAMA DERS SAATİ**

1. Tayland	1,200
2. Şili	1,140
3. Endonezya	1,120
4. Filipinler	1,067
5. Mısır	1,053
6. Hindistan	1,051
7. İtalya	1,020
8. Avustralya	987
9. Yeni Zelanda	985
10. Malezia	964
20. Fransa	802
23. Türkiye	796
24. İspanya	795
25. Almanya	774

*Kaynak:* UNESCO, 2000 rakamları. Referans Gazetesi, 01.10.2004