



T.C.
OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**MUHASEBEDE ETİK İLKELER VE MERSİN
İLİNDE BİR UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**İSMAİL SONER
GÜRBÜZ**

OSMANIYE / 2017

T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

MUHASEBEDE ETİK İLKELER VE MERSİN İLİNDE BİR
UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İsmail Soner GÜRBÜZ

DANIŞMAN

Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL

OSMANİYE / 2017

ETİK BEYANI

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. 03 / 07/ 2017

İMZA

İsmail Soner GÜRBÜZ

ÖNSÖZ

Bu çalışmada, etik kavramının genel tanımı ve meslek etiğinin muhasebe meslek mensupları üzerindeki etkilerinin araştırması yapılmıştır. İlk olarak etik kavramı ve kavramın içeriği boyutlarıyla birlikte açıklanmış daha sonra etiğin muhasebe meslek mensupları açısından meslek etiği çerçevesinde uygulanabilirliği araştırılmıştır.

Akademik kariyerime başlamak amacıyla yapmış olduğum tez çalışmam süresince beni her konuda destekleyen, yönlendiren, deneyimlerini ve görüşlerini benimle paylaşarak çalışmama büyük katkıda bulunan danışman Hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL'a, ve anket çalışmamda değerli zamanını ayırıp yardımlarını esirgemeyen Mersin'deki muhasebe meslek mensuplarına, son olarak da hayatım boyunca maddi, manevi desteklerini esirgemeyen sevgili aileme ve çok sevdiğim eşime tüm kalbimle teşekkür eder, saygılar sunarım.

İsmail Soner GÜRBÜZ

ÖZET

MUHASEBEDE ETİK İLKELER VE MERSİN İLİNDE BİR UYGULAMA

İ.Soner GÜRBÜZ

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Servet ÖNAL

Haziran 2017, 81 sayfa

Toplumlarda ahlak kuralları tüm toplumu alakadar etmektedir. Etik kavramı da toplumsal bir olgunun yanında aynı zamanda mesleki bir olgu olarak ta ifade edilmektedir. Meslek etiği genel olarak ifade edilen etik anlayışlarının mesleki alanlarda somutlaşmış şekli olarak ifade edilmektedir.

Sorumluluk meslek etiğinin temelini meydana getirmektedir. Sorumluluk, toplumsal değerlere göre değişim göstermekle birlikte kişilerin yapacakları davranış ve sorumlu oldukları işlerle ilgili yaptıkları faaliyetlerin sonuçlarını kabul etme duygusu olarak ifade edilmektedir. Modern çağda ifade edilen toplum kavramına göre kişilerin etik davranışlarında destek aldıkları güç etik sorumluluklarıdır.

Diğer tüm meslek dallarında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de dikkat edilmesi gereken ve muhasebecilerin en önemli sorumluluklarından biri olan kavram etik kavramıdır. Günümüzde finansal bilgilerin doğru tarafsız, bağımsız ve güvenilir olarak kamuya sunulması muhasebecilerin meslek etiği algılarıyla doğrudan ilişkilidir.

Toplumda yaşanan ticari, sosyal ve ekonomik yaşam muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara uygun olarak davranmasıyla bağdaştırılabilir. Etik kural ve ilkelere uyan muhasebe meslek mensupları toplumda doğru kişi olarak algılanacak ve işinde daha başarılı hale gelecektir.

Bu araştırma muhasebe meslek etiği algısını ifade etmek ve bu alanda yapılan çalışmalara örnek teşkil etmesi amacıyla hazırlanmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda birinci bölümde kavramsal açıdan etik kavramı değerlendirilmiştir. İkinci bölümde muhasebe meslek etiği ele alınmıştır. nc ve son bölümde ise araştırmanın amacına yönelik anket çalışması yapılmıştır. Araştırmaya 200 kişi dahil edilmiştir. Elde edilen veriler SPSS programında analiz edilmiş ve bulgular ortaya konmuştur. Elde edilen bulgular doğrultusunda araştırma sonuçlandırılarak tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: muhasebe, etik, muhasebe meslek etiği



ABSTRACT

ETHICAL PRINCIPLES IN ACCOUNTING AND AN APPLICATION IN MERSIN

İ.Soner GÜRBÜZ

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Institute of Social Sciences

Department of Business Administration, Master Thesis

Supervisor: Assist. Prof. Dr. Servet ÖNAL

May 2017, 81 page

In society, moral rules are all about society. The concept of ethics is also expressed as a Professional phenomenon at the same time as a social phenomenon. Occupational ethics are generally expressed in the form of concrete ethical conception of Professional areas.

Responsibility brings the foundation of the professionethic. Responsibility is expressed as the feeling of accepting the results of the activities that the people are doing about the behavior the yare responsible for and the activities the yare responsible for, while they vary according to social values. According to the concept of society expressed in modern times, it is the power ethical responsibility that people support in their ethical behavior.

It is thenotion of conceptethics, which is one of the most important responsibilities of accountants, which should be considered in accounting profession as well as in all other professions. Today, the presentation of financial information to the public in a properim partial, independent and reliablemanner is directly related to the perceptions of Professional ethics of accountants.

The commercial, social and economic life in the society can be reconciled with the Professional behavior of accounting professionals in accordance with ethical rules.

Members of accounting professions who conform to ethical rule sand principles will be perceived as the right person in society and will become more successful in their work.

This research is designed to Express the perception of accounting profession ethics and to set an example for the studies conducted on this field. In the first part of the study, the concept of ethic swase valuated in terms of concept. In the second part, accounting profession ethics are discussed. In the third and last section, a survey study was conducted for the purpose of the research. 200 people were included in the survey. The obtained data were analyzed in the SPSS program and the finding swere revealed. The findings were completed by finalizing the findings.

Keywords:accounting, ethics, accounting profession ethic

TABLolar DİZİNİ

Tablo1:Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Tablo2:Kişisel Bilgiler

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlkelere Yaklaşımına İlişkin Yapılan Analiz Sonuçları

Tablo4: Muhasebede Etik Puanının Betimsel İstatistikleri

Tablo5: Muhasebede Etik Puanının Normallik Testi

Tablo6: Muhasebede Etik Puanının Mesleki Unvana Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Tablo7: Muhasebede Etik Puanının Mesleki Süreye Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Tablo8: Muhasebede Etik Puanının Cinsiyete Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Tablo9: Muhasebede Etik Puanının Yaşa Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Tablo10: Muhasebede Etik Puanının Öğrenim Durumuna Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Tablo11: Muhasebede Etik Puanının Mükellef Sayısına Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Tablo12: Muhasebede Etik Puanının Çalışan Sayısına Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

İÇİNDEKİLER

ETİK BEYANI	III
ÖNSÖZ.....	4IV
ÖZET.....	V
ABSTRACT.....	7
TABLolar DİZİNİ	IX
İÇİNDEKİLER	1
GİRİŞ.....	5

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK KAVRAMI VE ETİKLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

1.1. ETİK KAVRAMI VE TANIMI	16
1.2. ETİK DAVRANIŞI ETKİLEYEN UNSURLAR	17
1.2.1. Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi	17
1.2.2. Toplum Geleneklerinin Etik Davranış Üzerinde Etkisi	18
1.3. ETİKLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR.....	19
1.3.1. Etik ve Ahlâk Kavramı	19
1.3.2. Etik ve Hukuk.....	19
1.3.3. Etik ve Sosyal Sorumluluk.....	20
1.3.4. Etik ve Kültür	22
1.4. ETİK TEORİLERİ	22
1.4.1. Teleolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık).....	22
1.4.1.1. Bireyci Yaklaşım (Egoizm).....	22
1.4.1.2. Faydacı Yaklaşım.....	23
1.4.2. Deontolojik Yaklaşım	23
1.4.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı	24
1.4.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım.....	24

1.5. ETİK DAVRANIŞLARIN NEDENLERİ	24
1.5.1. Etik Davranışların Toplumsal Nedenleri	24
1.5.1.1. Kültür	24
1.5.1.2. Değerler	26
1.5.1.3. Normlar	28
1.5.1.4. Etik Kodlar	29
1.5.1.5. Görgü Kuralları.....	30
1.6. ETİK DIŞI DAVRANIŞLARIN NEDENLERİ	31
1.6.1. Kişisel Nedenler	31
1.6.1.1. Etik Kriterleri Farklı Yorumlama	31
1.6.1.2. Meslek Mensubunun Bencil Davranması	32
1.6.1.3. Etik İnkilemler	32
1.6.1.4. Meslekî Bilgi Yetersizliği	34
1.6.2. Kişisel Olmayan Nedenler	34
1.6.2.1. Etik Davranışı Farklı Algılama.....	34
1.6.2.2. Rekabet.....	34
1.6.2.3. Meslek Ücreti	35
1.6.2.4. Karşılıklı Güvensizlik	36
1.6.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleme	36
1.6.3. Etik Davranışın Esnetilmesi.....	36
1.6.3.1. Yasaların Etkisi.....	36
1.6.3.2. Geleneklerin Etkisi.....	37
1.7. ETİĞİN BOYUTLARI	37
1.7.1. Bireysel Boyut	37
1.7.2. Örgütsel Boyut.....	38
1.7.3. Toplumsal Boyut	38
1.8. İŞ ETİĞİ	39

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK	41
2.1.1.Muhasebe Etiğinin Önemi	43
2.1.2.Muhasebe Meslek Etiğine Gerek Duyulmasının Nedeni	44
2.1.3.Muhasebe Meslek Mensubunun Üstlendiği Sorumluluklar	45
2.1.4.Görev Sorumluluğu Yaklaşımı	46
2.1.5.Muhasebe Etiğinin Gelişimi	47
2.1.6.Muhasebe Meslek Etiği İlke ve Kuralları.....	49
2.1.6.1.Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri.....	49
2.1.6.2.Muhasebe Meslek Etiği Kuralları	51
2.1.7.Meslekî Etik ve Davranış Kurallarının Oluşturulmasında Gözönüne Alınacak Hususlar.....	59
2.2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER	60
2.2.1.Uluslararası Alanda Muhasebe Mesleğine Yönelik Etik Kurallar.....	62
2.2.2.Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yönelik Etik Kurallar	65
2.2.3.Türkiye’de 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Yapılan Düzenlemeler	66
2.3. MESLEK ETİĞİNİN KAMUYU AYDINLATMADAKİ ÖNEMİ	67
2.3.1. Kamunun Aydınlatması	67
2.3.2. Kamuyu Aydınlatmada Açıklık İhtiyacı.....	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBEDE ETİK İLKELER VE MERSİN İLİNDE BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	70
3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi	71
3.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı ve Veri Toplama Süreci	71
3.3.1. Verilerin Analizi.....	71
3.3.2. Yapı Geçerliliği Ve Güvenirlik Analizi.....	72

3.3.3. Açıklayıcı Faktör Analizi.....	72
3.3.4. Güvenirlik Analizi.....	72
3.4. Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi.....	73
3.5. Karşılaştırma Analizleri.....	77
SONUÇ.....	81
KAYNAKÇA.....	83
EK.1. ANKET FORMU.....	89



GİRİŞ

Etik kavramı günümüzde kültürel farklılıklara göre değişim gösterebilmektedir. Evrensel algıda etik kurallara iyi ve kötü olan davranışlar olarak ifade edilmektedir. Ahlak kuralları toplumların genel kabul gördüğü ve yazılı olmayan sadece algıya dayanan kurallar dizisidir. İş ahlakı ise ahlak kurallarının uygulamaya döküldüğü en mühim alandır. İş yaşamında gerçekleşen olaylar iş ahlakından etkilenir ve ona göre sonuçların ortaya koyulmasına neden olur. Etik ile ahlak konusunda araştırmanın kavramsal kısmında tanımlamalara yer verilmiştir. Kısaca ahlak ile etik arasındaki bağ ifade edilirse ahlak, bir alanda yaşanan bir kavramdır, etik ise bu yaşana kavram üzerindeki ilke ve düşüncelerdir.

Bir meslek dalının icra edilmesi esnasında toplum faydası düşünülerek uyulması gerekli olan davranış kuralları meslek etiği olarak ifade edilmektedir. Meslek etiğinin en mühim faydalarından bir tanesi, belli bir bölge ve coğrafya ayırmaksızın kişilerin bu davranışlara uygun şekilde davranmalarını gerekli kılmasıdır. Kişilerin insanlarla olan ilişkileri ve kendi öz benliği meslek etiğinin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe meslek etiği ise, yasalara uygun şekilde, toplumun değerleri göz önünde bulundurularak, doğru ve güvenli şekilde ve topluma hizmet edecek bir biçimde ilgili işlemlerin gerçekleştirilmesidir.

Bilgi çağı olarak ifade edilen dönemin ilk zamanlarında Avrupa ve Amerika'da birtakım yolsuzluklar göz önüne çıkmış ve kamuoyu bu yolsuzluklardan rahatsız olmuştur. Bu nedenle etik kavramı dikkat çekmeye başlamış ve bu alanda yeni kurumlar faaliyete geçmeye başlamıştır. Bu sayede ekonomik, siyasi ve kültürel yaşam daha ahlaki, dürüst, temiz ve şeffaf bir hal almıştır. Bu durum bireylerin devlete, devletin de bireylere olan güvenini sağlamıştır.

Oluşturulan düzenleme ve denetleme kuruluşları sayesinde etik dışı davranışların tümü tespit edilebilmekte ve bu işlemi gerçekleştiren kişi ve kurumlar cezalandırılabilir. Bu alanda uluslararası çalışmalar henüz tam anlamıyla gelişmiş değildir. Ancak bu konuda yapılan çalışmalar her geçen gün önemini artırmaya devam etmektedir.

Muhasebe mesleğinin diğer mesleklerden farklı birtakım özellikleri mevcuttur. Muhasebe objektiflik, şeffaflık gerektiren ve sosyal sorumluluğu oldukça fazla olan bir

meslek dalıdır. Toplumsal hiçbir olguda objektif unsurlar ve sosyal sorumlulukların uygulanabilmesi kanuni yaptırımlarla gerçekleşmez. Kanunların muhakkak eğitimle pekiştirilip toplumsal ahlak kurallarıyla bağdaştırılması gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında bu araştırmanın amacı muhasebe meslek etiği konusunda bilgi vermek ve etik dışı davranışların toplumsal ve bireysel etiklerinin ortaya çıkaracağı olumsuz durumlar konusunda öneriler sunmaktır. Araştırmanın amacı doğrultusunda üç ana bölümde oluşan içerik hazırlanmıştır. Birinci bölümde etik kavramı değerlendirilmiştir. İkinci bölümde muhasebe meslek etiği kavramı ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise araştırmanın amacı doğrultusunda nicel araştırma tekniklerinden anket yöntemi kullanılarak saha araştırması yapılmıştır. Araştırmanın örneklem gurubunu Mersin ili merkezinde görev yapan 200 adet muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Elde edilen verilerin analizi SPSS 22 programı ile yapılmış ve %95 güven düzeyi ile çalışılmıştır. Yapılan analiz sonucunda ortaya koyulan bulgular araştırmanın amacı doğrultusunda değerlendirilerek araştırma sonuçlandırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİK KAVRAMI VE ETİKLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

1.1. ETİK KAVRAMI VE TANIMI

Yunanca ethos sözcük kökeninden türetilmiş olan etik kelimesi, töre, görenek, alışkanlık kavramlarıyla denktir. Etik kelimesi, toplumların kültür veya davranış biçimleri, ruhu ve karakterleri olarak ifade bulmaktadır. Toplumların ahlak değerleri veya ilkelerinden meydana gelen anlam bütünlükleri etik kelimesiyle adlandırılmaktadır. Etik kelimesi felsefi görüş çerçevesinde incelenecek olursa, kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerinde sergiledikleri davranış ve değerlerin ahlaki açıdan doğru veya yanlış, iyi veya kötü olduklarını nitelik ve nicelik değerleriyle karşılaştırılarak yansıtılması biçiminde tanımlanabilmektedir. Etik kelimesi aynı zamanda bir ahlak felsefesidir (Solomon, 1984, s.3).

Etik kavramını tanımlayan ifadeler aşağıda yer almaktadır(Solomon, 1984, s. 3):

Kişinin sergilediği davranışların ahlaki ilkelere uygunluk gösterip göstermediğinin değerlendirilmesi biçimine, töre, törelim sözcüklerini kapsayan kelime bütünlüğüne etik denmektedir. Bir insanın doğru ve yanlış kendi kriterlerine göre değerlendirme şekline etik adı verilmektedir (Meigs, WalterandMeigs, 1995, s. 660)

Doğru-yanlış, iyi-kötü kavramlarını kural olarak ifade eden etik sözcüğü, toplumların töresel ve ahlaki ilişkilerini, birbirlerine olan davranış biçimlerini ve düşüncelerini inceleyen felsefe dalıdır (Pekdemir, 2000, s. 5)

Ahlak kavramını içinde barındıran, aynı zamanda etnik yapı olarak aynı olan etik kavramı ahlak kavramıyla aynı değerleri karşılarken farklı anlamları da ifadeleri de karşılayabilmektedir.

Latince kökenden gelen morals sözcüğü,(Toraman ve Akcan, 2003, s.60) ahlak kelimesiyle aynı tanımı karşılamaktadır. Disiplin çerçevesinde değerlendirme yapan etik, iyi ve kötüyü belirlerken ahlaki değerler üzerinde durmakta, nasıl davranış sergilenmesi gerektiği karşısında sağduyulu bir yaklaşımda bulunmaktadır (Sözbilir ve Yenigün, 2001, s.30).

Kişilerin sergilediği davranışları ahlaki ilkeler üzerinden değerlendiren, kıstas ve ölçütlerle doğru-yanlış kavramlarını inceleyen kavrama etik denmektedir (Kutlu, 2011, s.5).

Etik olaylara felsefi açıdan bakarak, kişiler arasındaki ilişkilerin içeriğindeki değerlerin özüne inip iyi-kötü, doğru-yanlış olarak nitelendirmektedir. Toplum sergilediği davranışları inançları doğrultusunda yaptığını düşünerek, onları ahlaki değerleriyle yargılayarak kendilerine moral ilkeleri oluşturmakta ve bu durum onların etik kurallarını meydana getirmektedir (Akdoğan, 2003, s.5).

Kişilerin yaşadıkları toplumun ahlaki değer ve sorumluluklarını benimseyerek yaşamını devam ettirmesi gerektiğini savunan kurallar bütününe etik denmektedir. Kişilerin ahlaki değerler çerçevesinde yaşamasını, tutum ve davranışlarının ahlaki kurallara uygun olmasını belirten, kişinin düşünce, karar ve değerlerini etkileyen ve yönlendiren etik, yazılı veya sözlü olarak ifade bulan ilkelerdir (Aksoy, 2006, s.18).

Kişiler kurdukları ilişkilerde güven, dürüstlük ve saygı kavramlarına dikkat etmekte iseler birbirlerine karşı eşit yani etik davranışlarda bulunuyorlar demektir (Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2011, s.20).

Etimolojik açıdan incelendiğinde töre bilimi ifadesini veren etik kavramı, kişilerin yapmış olduğu davranışların doğru veya yanlış olarak ahlak ilkeleriyle değerlendirilmesidir. Ahlak felsefesi etiğin diğer anlam ifadesi olarak yer almaktadır. Kişilerin günlük hayatlarında sergilediği davranışların doğruluk yönünden değerlendirilmesi biçimine ahlak denmektedir (Sözbilir, 2000, s.19).

Kişilerin toplum kurallarına uyarak yaşam biçimlerini sürdürmelerine ahlak, ahlak kelimesini belirleyen değerler üzerine düşünüp sorgulamak etik kavramını meydana getirmektedir. Ahlak değerlerinin sorgulanıp mantık çerçevesinden değerlendirildikten sonra yaşam tarzına uygulanmasına etik denmektedir. Kısaca tanımlarsak etik, ahlaki değerler üzerinde akıl yürütme ve sorgulamadır (Tevrüz, 2007, s.4).

Sergilediğimiz davranışların ve kabullendiğimiz değerlerin yönetim biçimi etik ifadesini oluşturmaktadır. Etik kavramı, toplumların tutum ve davranışlarını doğru-yanlış değerleri üzerinden incelemek ve ahlak kurallarına uygunluğunu ölçme biçimidir.

1.2. ETİK DAVRANIŞI ETKİLEYEN UNSURLAR

Doğru ve yanlış arasında seçim yapıp, ahlak kurallarına uygun yaşama durumuna etik davranış denmektedir. Toplumun iyi, güzel ve doğru tanımlamalarıyla değerlendirdiği ilkelere uygun davranışlar sergilemeleri ise ahlaklı davranış kavramını ifade etmektedir. Her birey toplumun benimsediği bu kurallara uygunluk göstermeyebilmektedir. Hukuki kurallar toplumun huzur, güven ve rahat bir biçimde yaşamalarını sağlamak için zorunlu uyum gerektirmektedir. Kişilerin mesleki davranışlarını etkileyen etmenler, koyulan yasal kurallardan daha kapsamlıdır. Yasalarca netlik belirten hukuk kurallarına uyum sağlayan toplumlarda güven ve huzur içerisinde yaşam sürmek daha kolaydır. Her bir birey koyulan kuralları aynı şekilde algılamamakta ve uyum zorluğu çekmektedir.

Etik davranışlar etkilendiği faktörler açısından iki şekilde değerlendirilmektedir (Gençoğlu, 2005, s. 198).

1.2.1. Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi

Tüm ülkeler toplum düzeninin bozulmaması için pek çok kanun yapmaktadır. Emir niteliği taşıyan, uyumun zorunlu kılındığı ve cezai yaptırımlarının bulunduğu kanunlar, kişileri uyma zorunluluğunda bırakmaktadır. Uyum sağlamayan kişiler yasal veya yasal olmayan, ahlaki veya ahlaki olmayan bazı sonuçlarla karşılaşmaktadır. Belirlenen kurallar, kişilerin sergiledikleri veya sergilemedikleri davranışların iyi-kötü, doğru-yanlış değerler çerçevesinde incelenerek kişinin toplum yapısına uyumu hakkında bilgi vermektedir. Günlük yaşamımızı sürdürürken ve mesleğimizi icra ederken bu kurallarla sık sık karşılaşılmaktadır (Sözbilir, 2000, s. 24).

Herhangi bir meslek alanındaki kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurallar koyulurken, bireyleri yönlendirme ve doğru olana yönlendirmek amacıyla yaptırımlar uygulanmaktadır. Meslek mensupları işlerini yaparken onlara verilen sorumluluklar doğrultusunda hareket etmeli, devletin ve mükelleflerinin haklarına sahip çıkmalı ve onlara nasıl fayda sağlayacağını düşünerek hareket etmelidir. Devlet yönetmeliğinin en doğru şekilde devam ettirilebilmesi için kişiler ve kurumlar kendileri için belirlenen yükümlülükleri genel kabul görmüş etik kurallar çerçevesinde yapmalıdırlar. Devlet, toplumun çıkarlarını gözetmeli, tarafsız bir şekilde davranmalı ve yaptırımlarını toplumun değerlerini gözeterek uygulamalıdır.

Kişinin diğer kişilerle, devletle, çalıştığı kurumla ve yaşadığı toplumla olan ilişkilerinde güvenilir, saygılı, rasyonel, şeffaf ve adil davranışlar sergilemesi onun ve bulunduğu toplumun sosyal sağlığı hakkında bilgi vermektedir.

1.2.2. Toplum Geleneklerinin Etik Davranış Üzerinde Etkisi

Toplumun düzenini sağlamak için koyulan kuralların yanı sıra ahlaki kurallar da kişilerin davranış biçimlerini etkilemektedir. Toplumun her kesimi tarafından uygulanan kurallar ahlaki değer taşımakta ise ahlaki davranışlar sergilenmekte, ahlaki değer taşımayan ise ahlaki olmayan davranışlar sergilenmektedir. Toplumun ekonomik ve sosyal yapısını bozan ahlak dışı davranışların yapılması diğer toplum bireylerinin tepkisine neden olacaktır. Bu tür davranışlar sergileyen kişiler, kendi çıkarlarını toplumun çıkarlarından daha önde tutmaktadır.

Kişilerin içinde bulunduğu toplumla, devletle ve kurumlar ile olan ilişkilerini toplumun edindiği tecrübelerden, gelenek ve görenek kavramlarından, mantığa yatkın düşüncelerden, uyum, beraber hareket etme ve dayanışma sergileme gibi değer arz eden hareketlerden yararlanarak ekonomik, sosyal ve politik düzeni bozmadan sergilediği davranışlara ahlaki davranış denmektedir. Ahlak sözcüğü, sadece felsefi kavramının anlam bütünlüğü içinde yargılanmamalıdır. Kişinin bulunduğu aktif, yapıcı ve yaratıcı eylemler toplumun değerleri içerisinde önem arz eden faktörlerdir. Toplum içerisinde belirlenen prensipler, değerler ve standartlar ahlaki değer taşımakta ise ve tüm toplum bireyleri tarafından kabul görüp uygulanmakta ise toplum için ahlaki davranışlar sergileyen ve ahlaki değerleri olan toplum denmektedir.

1.3. ETİKLE İLİŞKİLİ KAVRAMLAR

1.3.1. Etik ve Ahlâk Kavramı

Kelime kökenini olarak Arapçadaki hulk kelimesinden türemiş olan, karakter ve huy anlamına gelen ahlak sözcüğü, toplumun sergilediği davranışlar ve inançlar bütünü olarak ifade bulmaktadır. Toplumun kendi içerisinde benimsediği davranışların doğru yol ve yöntemler üzerinde değerlendirilip yönlendirici faktörler oluşturmasına ahlak denmektedir (Sözbilir, 2000, s.24).

Muhasebe mesleğini profesyonel olarak yerine getirenlerde ahlakilik niçin vardır? Bunun iki farklı açıklaması olabilir: egoizm ve özvericilik. Egoizm;

ahlakiliğin temelini kişisel çıkar olduğunu ileri süren felsefi bir teoridir. Ahlakiliğe olan talep ile kişisel çıkarlar arasındaki çatışma aslında, kişisel çıkarların farklı açıları arasındaki çatışmadır. Kişisel çıkarlar doğrudan, kısa vadeli çıkarlar, ahlakilik dolaylı ve uzun vadeli kişisel çıkarlardır. Özvericilikteki temel iddiaya göre ise; ahlakiliğin ahlakiliğin açıklanması kişisel çıkarlara indirgenemez. Bu bakış açısına göre, ahlakilik meslek mensubunun ya uzun vadede itibar görmesi için ya da kişisel çıkarların çok daha ötesinde yapılan bir davranış şekli olarak ifade edilebilir (Türk-Sağlar 2008, s.408).

Birlikte yaşadığı insanlara uyum sağlamak, kendisinin ve çevresindeki toplumun huzur ve güven içerisinde yaşamasını isteyen tüm bireyler ahlak kurallarına uyum sağlamak zorundadır. Kişinin aile ve yakın çevre tarafından yetiştirilme tarzı, doğuştan bu yana edindiği bilgi ve tecrübe birikimi, genetik özellikleri, eğitim durumu ve yaşamını sürdürdüğü toplum kişinin sahip olduğu ahlaki değerleri belirlemektedir.

Etik kavramı kişinin sadece bireysel düşünce ve hareketlerde bulunması olarak değil evrensel değerlerle de yargılanması biçimi iken ahlak, kişinin bireysel düşünce ve eylemlerinin toplum değerleriyle yargılanması olarak ifade edilmektedir. Yani etik kelimesi evrensel yargılar, ahlak kelimesi ise toplumsal yargıları özümsemektedir. Etik ve ahlak kavramları arasındaki fark böyle özet edilebilmektedir.

1.3.2. Etik ve Hukuk

Toplum içerisinde ilişkilerin zedelenmesi, uyum sıkıntıları gibi toplumun huzurunu bozan davranışlar ortaya çıktığı taktirde ahlaki değerler, örf ve adetler ile çözüm aranmakta bu da fayda göstermediği taktirde devletin kanunları devreye girmektedir (Koç, 2010, s.5). Hukuk çerçevesinde ticari hayatlarını sürdürmeleri gereken işletmeler, hukuk kurallarına uymadıkları zaman kendi bünyelerine zarar vermektedirler. Hukuksuz eylemlerde bulunan işletmeler kısa zaman diliminde zararlarının farkında olmadan kar yaptıkları düşüncesine girseler de uzun zaman sonra bunun doğru olmadığını yanlış ve zararlı bir hareket olduğunu fark etmektedirler (Uçma, 2007, s.9).

Hukuk ve etik kavramları birbirleriyle aynı bağlamda görünseler de birbirlerinden ayrılan tarafları vardır. Sözlü ve gayri resmi kurallar etik kavramı kapsamındayken, yazılı ve resmi kurallar hukuk kuralları kapsamında yer almaktadır.

Yaptırım gücüne sahip, seçim veya atanarak göreve gelen kişiler tarafından belirlenen kurallar hukuk kuralları, toplumun tecrübe, bilgi, yaşam şekli ve kendi rızaları doğrultusunda koydukları kurallar ise etik kuralları oluşturmaktadır. Hukuk kuralları zorunluluğu, etik kurallar ise gönüllüğü baz almaktadır (Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2011, s. 24).

Dünya üzerindeki toplumlar incelendiğinde bazı etik kurallar benzerlik gösterirken geri kalmış toplumlarda bu aksi olarak ifade bulmakta ve dünyada oluşan pek çok toplum aynı etik kuralları uygularken onlar, etik olmayan bazı kuralları benimsemekte ve yaşam tarzları kabul etmektedirler. Birçok toplum hırsızlık olayını yanlış bulurken bazı toplumlar bunu sorun olarak görmemektedir(Filizöz, 2011, s.8).

1.3.3. Etik ve Sosyal Sorumluluk

İşletmeler sosyal sorumluluklar edinerek dış dünya ile olumlu ilişkiler kurmakta, bazı yükümlülükler alarak topluma faydalı olmaya çalışmaktadırlar. Sosyal sorumluluk, bir işletmenin hukuki ve ekonomik kurallara uygun hareket ettiğini, toplumun beklentilerine eğilimli çalıştığını ve meslek etiğine önem verdiğini gösteren bir çalışma biçimidir. Etik, ekonomik ve sosyal kavramları kurumların sosyal sorumluluklarını oluşturan değerlerdir. Bazı topluluklarda bu değerler farklılık gösterebilmektedir. Dürüst davranmak, adaletli olmak, haksız rekabet yapmamak, borcuna sadık kalmak, yalan dolan çevirmemek, aldatmamak ve sözünün arkasında durmak bizim toplumumuz tarafından benimsenmiş sosyal sorumluluklardır (Sökmen ve Tarakçıoğlu, 2011, s.24).

Etik sorumluluk etik kavramını alt yapısını oluşturmaktadır. Etik sorumluluklarının farkında olup onları yerine getiren kişiler aynı zamanda etik davranışlarda sergilemektedirler. Toplumsal dinamikler belirli bir zaman sonra etik kriterleri değişime uğratmış olurlar. Bu durum etik davranışların canlı ve dinamik kalmasını sağlamıştır (Özkaya, 2008, s.6).

1.3.4. Etik ve Kùltür

Toplumun kurduğu düzen içerisinde, ortak düşünce ve katılımı ile oluşturulan, kişilerin huzur ve refah içinde yaşamalarını sağlayan, toplumun paylaşım gücü olarak nitelik bulan kurallar, değerler ve sistem olarak kùltür kavramını tanımlamak mümkündür. Rutin hayatın şekillenmesini, ahlaki değerlerin oluşmasını etkileyen önemli bir faktör olan kùltür, toplumun inançlarını, bilgi birikimini, sanatsal faaliyetlerini, hukuk kurallarını, örf ve adetleri ve bireyin genetik ve sonradan edindiği yetenek ve becerileri ifade eden bir kavramdır. Toplumların farklı değerlere sahip olması farklı kùltürlerin oluşmasına neden olmakta ve bu durum kùltür çeşitliliğiyle birlikte bir ülkenin kùltür zenginliğini de ortaya koymaktadır (Filizöz, 2011, s.10).

1.4. ETİK TEORİLERİ

İki ana grupta etik kavramını incelemek mümkündür. Bu gruplar teleolojik yaklaşım ve deontolojik yaklaşım olarak iki şekilde incelenmektedir. Eylemin gerçekleşmesiyle oluşan sonuç içerisinde etik kavramının aranması biçimine teleolojik yaklaşım, eylem sürecinin merkez altına alınmasına ise deontolojik yaklaşım denir.

1.4.1. Teleolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık)

Teori açısından sınıflandırma yapıldığında egoizm ve egoizm karşı olan yaklaşım olarak iki grup meydana çıkmaktadır. Kişi kendi çıkarlarını her şeyin önünde tutuyor ve iyi bir kar elde ediyor ise egoizm (bireyci yaklaşım) yaklaşımında bulunmaktadır. Kendi çıkarlarını gözetmeden eylemin çıkarlarını ve sağlayacağı faydayı öncelik haline getiren teoriye ise egoizme karşı olan yaklaşım denmektedir (Kutlu, 2011, s.10).

1.4.1.1. Bireyci Yaklaşım (Egoizm)

Bireycilik, klasik liberal teorinin temelini oluşturan önemli bir unsurdur. Bireyciliği her düşünür farklı bir şekilde tanımlamıştır. Ama genel olarak bireycilik, toplumsallığın karşısında yer alan, bireyi merkeze alan, bireyin çıkarını önde tutan, bireyin haklarını toplumun haklarının üstünde gören ve bireyi kendi içinde kapalı, sınırları olan bir kutu olarak ele alan bir anlayış, siyaset ve toplum felsefesidir. Bireycilik toplumsal yaşamda her alanı etkisi altına almıştır. Ekonomik alanda burjuvazinin ve kapitalizmin gelişmesinin temelinde bireycilik ideolojisi vardır. Aynı

şekilde sosyal bilimler de bireycilik düşüncesinin etkisinde kalmıştır. Sosyal bilimlerin bireyselleşmesinin baş aktörleri Gordon Allport ve Floyd Allport'tur. F.H. Allport 1924 yılında yayınlanan "Social Psychology" adlı ders kitabında şöyle demiştir:

"Gerçekte ve tamamen bireylerin psikolojisi olmayan grupların psikolojisi olamaz. Sosyal psikoloji, bireyin kendi benzerlerinin oluşturduğu ortamdaki davranışlarını inceleyen, bireyin psikolojisinin bir parçasıdır... Tüm dalları ile psikoloji, birey ile ilgili bilimdir" (Earls, 2009: 99 – Güler, 2011).

1.4.1.2. Faydacı Yaklaşım

Kişiler, kaliteli ürünler satın alarak kendilerine fayda sağlayan şeyleri kullanmayı tercih etmektedirler. Kişiler objektif tutum içerisinde olup alacağı şeyi ona göre belirlemeli ve faydalı olmasına özen göstermelidir. Haz ve içsel değerler faydacı yaklaşımda önem arz etmeyen kavramlardır. Kişiler edindiği bilgi birikimleri ve tecrübeler doğrultusunda eylemlerin doğru-yanlış olduklarını belirlemekte ve eylemin sağlayacağı yararın oranlamasını yaparak hareket etmektedirler. Fayda sağlayan eylemlerde bulunan kişinin ahlaki değerleri de fazla görülmektedir faydacı yaklaşımda. Faydacı yaklaşımın baz aldığı bireysel fayda değil toplumsal fayda sağlayan eylemlerde bulunmaktır (Kutlu, 2011, s. 11).

1.4.2. Deontolojik Yaklaşım

Bir eylemin iyi veya kötü olarak değerlendirilmesinde çoğunluğun belirleme gücünün olmadığı bir yaklaşımdır. Toplumun çoğunluğunun ya da birkaç kişinin oluşturduğu karşıt grubun kabulü dışında olsa da uyulması gereken hak ve zorunlulukların var olduğunu savunan bir sistem uygulanmaktadır (Aksoy, 2006, s.25).

Etik bir gerekliliği olumlu bir hak olarak gören düşünce ve eylem biçimine deontolojik yaklaşım denmektedir.

Deontolojik ekole dayanan muhasebe mesleği, bu işi yapanların kendilerinden beklenen tutum ve davranışlar sergilemesi gerektiğini belirten deontolojik yaklaşım çerçevesi içerisinde yer almaktadır. Yaklaşım olması gerekeni yapma ifadesini baz almaktadır. Aynı mesleği icra eden muhasebeciler ve müşterileri arasında uygulanan kurallar muhasebe mesleğindeki deontolojik yapıyı yansıtmaktadır. Mesleki dayanışma

ve birliktelik deontolojik kuralların uygulanmasıyla sağlanacaktır. Etik ve haklar yaklaşımı ve eşitlikçi yaklaşım olarak iki ana grupta değerlendirilmektedir

1.4.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Gizlilik, sağlamlık, kalite, irade ve güvenlik kavramları ile mesleklerini icra etmeye çalışan kişilerin sergilediği davranışlar bütününe etik ve haklar yaklaşımı adı verilmektedir. Bu yaklaşım kişilerin mesleklerini yaparken etik kurallar çerçevesinde hareket etmelerini ve diğer kişi ve kurumların haklarını ihlal etmemeleri gerektiğini savunmaktadır (Kutlu, 2011, s.12).

1.4.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım

Eşitlik kavramını tüm meslek grupları arasında tutmaktadır. Mesleğini devam ettiren kişilerin etik kurallar içerisinde eylemlerde bulunmalarını, diğer bireylere eşitlik ilkesiyle yaklaşmaları gerektiğini savunan yaklaşıma eşitlikçi yaklaşım adı verilmektedir. Kişi mesleğinin kuralları dışında hareket ettiği takdirde kasten yapılmıyıp yapılmadığı konusunda bir karara varılarak cezanın uygulanması gerektiğini savunan bir yaklaşımdır. Faydacı yaklaşım, karmaşık hesaplar doğrultusunda zorluk yaşarken, eşitlik ilkesinin benimsendiği bu yaklaşımda böyle bir zorlukla karşılaşmamaktadır. Bireyci yaklaşımın kişisel çıkar doğrultusunda ilerlemesiyle de ters düşmekte olan eşitlik ilkesi eşitlikçi yaklaşımını farklı kılmaktadır (Akdoğan, 2005, ss.297-299).

1.5. ETİK DAVRANIŞLARIN NEDENLERİ

1.5.1. Etik Davranışların Toplumsal Nedenleri

Meslekler ve kurumlar için en önemli kavramlar etik kodlar, değerler ve normlardır. Bu kavramlar kurum ve meslekler için kılavuz görevi yapar (Özer ve Uyar, 2010, s.91). Etik davranışların toplumsal nedenleri kültür, değerler, normlar, etik kodlar ve görgü kuralları olarak ifade edilmektedir. Aşağıda bu kavramlar sırasıyla açıklanmıştır.

1.5.1.1. Kültür

Etik davranışların toplumsal nedenlerinden birincisi kültür kavramıdır. Toplumlar karşılaştıkları sorunlara çözüm üretebilmek için birtakım araçlara ihtiyaç

duyarlar. İnsanlar toplum içerisinde diğer insanlarla olan ilişkilerine, bireysel beceri ve yeteneklerine ve buldukları koşullara göre bu araçların değişimine neden olabilmektedir. İfade edilen bu araçların öncüsü olarak kültür kavramı gösterilmektedir. Kültür aracı bütün toplumlarda mevcuttur.

Literatürde “kültür” kavramı çok çeşitli tanımlarla ifade edilmiştir. Yabancı literatür incelendiğinde kültür kavramını, Key şöyle ifade etmiştir; “insanların tüm öğrendiklerini unuttuklarında geriye kalan tek kavramdır.” Marx ise ‘kültür’ü şöyle tanımlamıştır; “doğanın oluşturduğu kavramlara karşı insanların ifade ettiği zeka ürünü olan herşeydir.” Thurnwald kültür için şöyle bir tanımlama yapmıştır; “toplumlarda örf, adet, davranış şekli ve birçok niceliğin uyumlu bir bütün olması kültürdür.” Taylor’a ise “kültür” kavramını, “insanların öğrendikleri sanat, bilgi, yetenek, alışkanlık ve becerilerini kapsayan yapıdır.” olarak tanımlamıştır (İşgüden, 2007, s.33).

Küçüköğlü (2012, s.179) yaptığı araştırmada kültür kavramını şu şekilde tanımlamaktadır; “insanların sanat, inanç, bilgi, hukuk, ahlak, örf ve adetlerinden meydana gelen karmaşık yapıdır.” Tuncer, Ayhan ve Varoğlu (2013, s.49) ise kültür kavramını, “toplumların üyeleri tarafından paylaşılan temel değerleri, inanç ve tutumları, gelenek ve görenekleri ile insanların davranışlarının oluşturduğu bir bütündür.” olarak tanımlamıştır. Kutluk (2010, s.8) için “kültür”, insanların oluşturduğu ahlak, tutum, örf ve adet, inanç gibi değerlerin birleşimi sonucu ortaya çıkan insanların bir yaşayış şeklidir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı üzere “kültür” kavramını tek bir tanımla ifade etmek zordur. Bunun temel nedeni bu tanımları yapan araştırmacıların alanlarının birbirinden farklı olmasıdır. Yukarıdaki tanımlardan yola çıkarak “kültür” kavramını, “bir toplumun yaşayış şekli” olarak ifade etmek mümkün olacaktır (Aydın, 2001, s.12).

Kültür kavramı toplumda yaşayan bireylerin hayatların yön verebilmektedir. Toplumlar kültürel değerleri sayesinde birbirinde ayrılabilir. Bu nedenle Kültür kavramının birtakım özellikleri mevcuttur. Bu özellikleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olacaktır (Şimşek, Akgemci ve Çelik, 2003, s.31):

- Toplumların yaşama biçimidir.
- Kültür öğrenilmiş davranışlar bütünüdür.

- Kùltürü toplumlar tarafından benimsenen ve kabul gören kurallar oluşturmaktadır.
- Bütùnleřtirici eğilime sahiptir ve toplumda yaşayan bireyler tarafından paylaşılmıştır.
- Kùltür toplumdan topluma değişim gösterir.
- Toplumda yaşayan bireylerin psikolojik ve biyolojik ihtiyaçlarının giderilmesinde yardımcı rol oynar.

Yukarıda sıralanan kùltürün özellikleri incelendiğinde bireylerin sosyal hayatlarının oluşumuna fayda sağladığı ve bireyleri birtakım davranış biçimlerine sürüklediği anlaşılmaktadır.

Kùltür birçok kavramı bünyesinde barındırmaktadır. Kùltürün oluşumunda yer alan öğeler; dil, din, inanç ve tutumlar, gelenekler ve görenekler, politik hayat ve siyasal yapılanma, teknoloji, eğitim, mimari eserler, insanların ahlak yapısı, örf ve adetler, yerleşim yerleri ve ekolojik çevre, güzel sanatlar, örgütsel yapılanmalar, hukuk, sosyal örgütler şeklinde ifade etmek mümkündür (şimşek, Akgemci ve Çelik, 2003, s.30).

1.5.1.2. Değerler

Literatürde “değer” kavramı, çok farklı şekillerde ifade edilmiştir. Bu ifadeleri, birey veya toplum açasından yapılmalarına göre kendi içerisinde iki grupta toplamak mümkündür;

Birey açasından değer;

- Uğrunda uğraşılması, çaba gösterilmesi, gerçekteştirilmesi gereken;
- Genellikle benimsenen, özenilen, önemsenen, üstün tutulan;
- Nesne, olgu ve olayların kendilerinde bulunmayan, fakat insan tarafından bunlara bireysel ve öznel olarak atfedilen, yükletilen niteliklidir.

Toplum açasından değer ise;

- Bir sosyal grubun veya toplumun bütünüünün kendi varlık, birlik, işleyiş ve devamını sağlamak ve sürdürmek için üyelerinin ortak duygu, düşünce, amaç ve çıkarlarını yansıtan, genelleştirilmiş ilke ve inançlardır;

- Grupların veya toplumların arzu edileni ve edilmeyeni, beğenileni veya beğenilmeyeni, doğru olanı ve doğru olmayana belirleyen temel standardı veya standartlarıdır.

Değer kavramı, kişinin neyin iyi olduğu hakkındaki fikirlerini kapsadığı için ahlaki bir boyut taşımakta ve etik, değer kavramı ile temellenmektedir. Değer hükmü, herhangi bir şeyin arzu edilebilir ya da edilemez olduğu hakkındaki bir genel inancı ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle değer, insanın varlığına kattığı bir bilinç boyutudur ve değerle bir şeyin aynı türden şeyler arasında özel yeri olduğu kastedilir (Doğan, 2008, s.317).

Değer kavramının tamamıyla ifade edilebilmesi ve anlaşılabilmesi için birtakım özellikleri hakkında bilgi sahibi olmak gerekmektedir. Değer kavramının özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Doğan, 2008, s.318):

- Değer kavramı yargıların etkisi altında kalır.
- Değer kavramı davranış ve yargıların ilham kaynağıdır.
- Değer, topluluğa özgü olan göreceli bir kavramdır.
- Değer kavramı, genellikle doğrudan meydana gelen ve anlık oluşan duygusal yüke sahip karışımdır. Değerlerin kabul edilmesi için zihinsel aşamalara ihtiyaç duyulmaz.

Değer kavramını kişiyi geliştirmiş olduğu tek bir kavram olarak ifade etmek doğru olmaz. Bunun temel nedeni, bireylerin nesnelere ve olaylara birbirinden farklı anlamlar yüklemesidir. Ancak değerler bireyler arasında farklılık gösteriyor olsa da birbiriyle etkileşim içerisindedir.

İnsanlar ve gruplar, birbirleriyle kurdukları ilişki ve etkileşimler çerçevesinde değerleri yaratırlar. Değerler, kişilerin düşünce, tutum ve davranışlarında birer ölçüt olarak ortaya çıkan toplumun geneli tarafından paylaşılan ortak iyileri oluşturan kurallardır ve toplumsal yaşamın harcı görevini yerine getirmektedirler. Değerler, bir gruba ya da topluma mensup olanların uymak durumunda oldukları veya dikkate almaları beklenen genelleşmiş ahlaki (etik) inançlar olarak da tanımlanabilir. Etik bir yönüyle değerler dünyasının bir parçasıdır. Çünkü iyi ve kötü başta olmak üzere her türlü etik yargılar, birer değer olarak karşımıza çıkmaktadır (İşgüden, 2007, s.52).

1.5.1.3. Normlar

Normlar, toplum tarafından kabul edilen davranış standartlarıdır. Normları, bireylerin ilişkilerini düzenleyen, bireyin yapmış olduğu eylemlerine yön veren, kolektif özelliği olan değerlerin yansıması (Aydın, 2001, s.15) şeklinde tanımlamak mümkündür. Biersted (1974) toplumsal norm kavramını “katıldığımız toplumsal durumlarda eylemlerimizi yöneten bir ölçüt veya kural” şeklinde tanımlamaktadır. Bu iki tanımın ortak noktası bireylerin davranışlarını sınırlaması ve şekil vermesidir. Buna göre insanların birbirlerine karşı nasıl ve ne şekilde davranacaklarını düzenleyen kurallar bütününe norm denilmektedir. Ayrıca normlar bir ideal belirtmekte, olan durumla değil olması gereken durum ile ilgili bir yaptırım gücüne sahiptirler (Doğan, 2008, s.315).

Toplumsal normlar grup ya da toplum yaşamında bireyin hazır bulduğu davranış kalıplarından oluşmaktadır. Grup ya da toplumun dışındakiler normları öğrenme yoluyla içselleştirebilmektedir. Normlar toplumsal etkileşim sonucu öğrenilmektedir. Normlar bireylerce paylaşım özelliği taşımaktadırlar. Böylece ortak bir yapı oluşturan normlar, etik ilkelerin oluşmasında veya etik kararların alınmasında tamamlayıcı rol oynamaktadır (Gül ve Gökçe, 2008, s.380). Normlar, yazılı olmayan oyun kuralları gibidir. Herhangi bir yazılı kaynağı olmayıp günümüze kulaktan kulağa geçerek gelmiştir. Bireyin bu normları bilmesi yaşadığı toplum içindeki diğer insanlarla uyum içinde olması bakımından önemli olmakla beraber, bu çerçevede davranılmadığı takdirde çatışmaların çıkması kaçınılmazdır.

Normların genel özellikleri şunlardır (Aydın, 2001, s.15);

- Normlar, grup üyelerinin çoğu tarafından kabul edilir.
- Normlar, grup yaşamının önemli bir bölümünü kapsar.
- Normlar, grup üyelerinin duygu ve düşüncelerinden çok, ortak davranışları üzerinde odaklanır.
- Grup üyeleri normları farklı düzeylerde benimser.
- Normlardan sapma gösteren bireylere karşı, grup üyelerinin hoşgörü derecesi farklıdır.
- Normlar grup sürecinin işleyişini kolaylaştırır.
- Normlar yavaş gelişir ve değişirler.

- Gruptaki bireylerin statüleri, normlara uyum derecesini etkiler.
- Belli normlara uymak ya da uymamaya bağlı olarak bir ödül ve ceza sistemi vardır.

Normların genel özellikleri incelendiğinde belli bir grup insanın gündelik faaliyetlerini düzenleyen, onlara rehberlik eden, ne şekilde hareket etmesi gerektiğine ilişkin kuralları koyan değerler olduğu görülmektedir.

Değerler ve normlar incelendiğinde işlevleri bakımından pek fazla fark görülmemesine rağmen temelde birbirinden farklı kavramlardır. Normlar bireylerin neleri yapıp neleri yapamayacaklarını göstermektedirler. Bu bakımdan değerlerden daha belirleyici ve emredicidirler. Değerler ise gerçekleşmesine olanak bulunmayan zamanlarda bile insanlar tarafından benimsenmektedir. Ayrıca her toplumsal değer, pek çok toplumsal normun varlığına yol açabilmektedir (Doğan, 2008, s.315).

1.5.1.4. Etik Kodlar

Etik kodlar, belli bir grup ya da ülke içinde yer alan bireylerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren yazılı kurallardır. Çalışanların davranışlarına ve organizasyonun bütününe rehberlik görevi için oluşturulmuş yazılı ve resmi dökümanlar olarak adlandırılabilir etik kodlar, ahlaki uyum politikalarını yani ahlaki standartlar, temel değer ve prensiplerle organizasyonun etik yönden uyumunu ifade eder (Ekici, 2013, s.24). Etik kodları yapılacak işlerde belirlenen standartlar olarak da tanımlamak mümkündür (Kolçak, 2013, s.24). Mark Schwartz'ın bir çalışmasına göre etik kodların çalışanların davranışlarını üzerindeki etkileri şunlardır (Aydın, 2012, s.19):

- Etik kodlar çalışanlardan ne gibi davranışların beklendiğini açıklar.
- Etik kodlar çalışanların belli davranışlarının uygun olup olmadığını test etmeleri için başka kaynaklara başvurmalarını sağlayan bir yol göstericidir.
- Etik kodlar belli davranışların kurum tarafından kabul edilebilir olup olmadığına karar verilebilmesi için çalışanın davranışını önceden görebilmesi konusunda fırsat sağlar.
- Etik kodlar çalışanları söyledikleri ve yaptıkları şeylere daha yakından bakmaya ve dikkatli olmaya teşvik eder. Bireye eyleme geçmeden önce dikkatle düşünmek ve eylemin sonuçlarıyla ilgilenmek konusunda özen gösterilmesini önerir.

- Etik kodlar çalışanların etik dışı davranışlarla mücadele etmelerine destek verir ki bu sayede çalışanların etik dışı taleplere karşı direnme ve daha iyi mücadele etme gücü artar.
- Etik kodlar önlem alınacak kadar zaman varken tehlikeler konusunda çalışanları uyarır. Çalışanların diğer bireyleri de etik dışı davranışlar konusunda uyarmalarını ve ikna etmelerini teşvik eder.
- Etik kodlar etik dışı uygulama ve durumlarda yetkili makamlarla temasa geçilmesi ve bildirimde bulunulması konularında çalışanları motive eder.
- Etik kodların zorlayıcı yapısı çalışanların kodların içerdiği hükümlere uymasını sağlar.

1.5.1.5. Görgü Kuralları

Karşılıklı saygı ve anlayış temeline dayanan görgü kuralları; toplum tarafından kabul gören, insan ilişkilerini daha güzel yapan davranışlardır. Görgü kuralları insanların toplum içinde yaşamalarını kolaylaştıran, akla ve mantığa hitap eden, insanı olgunlaştıran kurallardan oluşmaktadır. Görgü kuralları insanın kendine ve topluma saygı duygusunu güçlendirmekte, aynı zamanda dengesiz davranışlar sergilemesine mani olmaktadır (Öznel, 1992, s.4).

Görgü kurallarını ihlal eden kişiler görgüsüz, kaba olarak nitelendirilmektedirler. Görgü ve yaşam kurallarına uyup uymamanın yasal olarak yaptırımını da bulunmadığından görünüşte çok büyük bir önemi yok gibi düşünülebilir. Ancak görgü kurallarının kanunlardan daha etkili olduğunu söylemek bazı durumlarda yanlış olmayacaktır. İnsanlarda son derece güçlü olan kendini başkalarına beğendirme, sevilme, sayılma, itibar görme isteği bazı durumlarda kanunlardan daha etkili olabilmektedir. Toplumda sevilen, saygı gören, sözü geçen bir insan olmanın yolu, görgü kurallarını bilmekten ve bu kuralları uygulamaktan geçmektedir. Ayrıca hayatta başarılı olmak için sosyal, ekonomik ve kültürel faktörlerin yanında terbiyeli, nazik ve görgülü olmanın da önemli bir yeri olduğu herkesçe bilinen bir gerçektir (Deniz, 1978, s.1).

Görgü kuralları ile etik kurallar birbirinden farklıdır. Ancak görgü kuralları ile etik davranışlar paralellik göstermektedir. Örneğin işyerinde çalışan bir kişinin mesleği

ile ilgili elde ettiği sırları saklaması, her yerde ileri geri konuşmaması hem bir görgü kuralı hem de etik bir davranıştır.

Anlaşılacağı üzere muhasebe meslek mensuplarının toplum ile ilişkilerinde, iş yerinde başarılı olmasında görgü kurallarının etkisi bulunmaktadır. Meslek mensubunun itibarı ve değerinin görgü kurallarına riayet etmekten geçtiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

1.6. ETİK DIŞI DAVRANIŞLARIN NEDENLERİ

Kişilerin herkes tarafından kabul edilen kurallara uygun davranmamasıyla etik dışı davranış ortaya çıkmaktadır. İşlerin her geçen gün daha da karmaşık hale gelmesi iş yaşamında da etik dışı davranışları tetiklemektedir. Böylece etik kavramı biraz daha önem kazanmaktadır (Özkaya, 2008, s.14).

Sosyal çevre, aileden aldığı eğitim, din ve çalıştığı kurumun örgüt kültürü kişilerin etik ya da etik olmayan davranışlarının üzerinde etkilidir. Etik olmayan davranışlar birçok etik çatışmaların yaşanmasına sebep olmaktadır. Etik sorumluluklar kişinin kendisinden veya dış çevresinden etkilenmektedir (Dağlı, 2013, s.12).

Etik davranışı etkileyen unsurlar kişisel ve kişisel olmayan nedenler olmak üzere iki açıdan incelenebilir (Subaşı ve Fidan, 2015, s.18).

1.6.1. Kişisel Nedenler

Kişilerin mesleğini tam olarak yerine getirebilmesi yeteneklerine ve bilgi düzeylerine sorun çözme ve karar verme becerilerine bağlıdır. İşte bütün bunların olmaması sonucunda kişiler etik dışı davranış sergileyebilirler. Meslek mensupları genellikle aşağıda belirtilen etik dışı davranışları sergileyebilmektedir. Etik dışı davranışı doğuran kişisel nedenler; etik kriterleri farklı yorumlama, meslek mensubunun bencil davranması, etik ikilemler ve meslekî bilgi yetersizliği şeklinde sıralanabilir (Akdoğan, 2003, s.12):

1.6.1.1. Etik Kriterleri Farklı Yorumlama

Bireylerin etik ölçütleri, toplumca benimsenenlerden farklı olarak yorumlamasıdır. Bunun nedeni ise, kişinin aldığı eğitim ve kültürdür. Meslek

mensuplarına yol gösteren, meslek örgütlerince yayınlanan etik kurallarda yer alan ilkeler genellikle genel ve belirsizdir. Bu yüzden kuralın farklı kişilerce farklı yorumlanması söz konusudur. Örneğin meslek mensubunun çıkar çatışması anlayışı, toplumun koyduğu standartları karşılamak bakımından yeterli olmayabilir (Özkaya, 2008, s.15).

1.6.1.2. Meslek Mensubunun Bencil Davranması

Etik dışı davranışların önemli bir bölümü bencil davranış nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Her meslek alanındaki meslek mensupları ve ya çalışanları kendi çıkarları ve ya çalıştıkları işletmelerin çıkarları için etik dışı davranış gösterebilirler. Böyle durumlarda kişiler etik dışı davrandıklarını bilirler ancak kendilerine çıkar sağlamak amacıyla etik kurallarını görmezden gelirler.

Bencilliği üç başlık altında incelemek mümkündür (İşgüden, 2007, s.63):

- Kendine düşkünlük, en yaygın görülen etik dışı davranışlardan birisidir. Bazı kişiler bu özelliklerini kötü olarak algılamazlar ayrıca yaptığı davranışların sebebini, ailesinin veya çalıştığı kurumun iyiliği olarak göstererek davranışlarını yasallaştırma yoluna giderler.
- Kendini korumak, yalan veya aldatma gibi davranışlarla ortaya çıkar. Bu tür davranışlar haksızlığa uğrama korkusundan ya da bir şeyi yapmayı istememekten meydana gelir.
- Kendini haklı görmek, benciliğin en sorun yaratan şekli budur. Böyle durumlarda kişi kendini daima olarak haklı görmektedir. Burada kurallara veya yasalara açık olarak bir karşı çıkmak olmamakla birlikte, kişi yine de kendi bildiğini yapmaktadır (Gül, 2006, s.70).

1.6.1.3. Etik İkilemler

Etik ikilemler, bireylerin bireysel çıkarlar ile toplumsal çıkarlar arasında kalıp ikisinden birini seçmekte zorlandığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafının olması ve doğruluğu tartışılabilir durumların oluşması sonucu etik ikilemler meydana gelir. İş hayatında iş adamlarının, muhasebede de muhasebecilerin etik ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Sorunların çözümünde önemli olan, etik dışı davranışa bir bahane bularak onu meşrulaştırmamaktır. Günlük

yaşamda sıkça karşılaşılan, etik dışı davranışı geçerli gösteren şu bahaneler ileri sürülebilir (Dağlı, 2013, s.14):

- Herkes bunu yapıyor,
- Bu benim emeğim ve hakkım,
- Ben yapmasam başkası yapacak,
- Devlet malı deniz...

Etik kurallar ahlaki ikilemleri çözmekte yetersiz kalmakta ve kurallar ihlal edilmektedir. Etik kuralların evrenselleştirilmiş haliyle tüm durumları kapsamı mümkün değildir. Bu sebeple, burada iki aşamalı bir sorun ortaya çıkmaktadır. Birincisi tartışılabilir durumlarda etik kurallardan hangisinin geçerli olduğunun belirsizliğidir. İkincisi ise, etik kuralların ne gibi bir tepki geliştirilmesi gerektiği konusundaki belirsizliğidir. Yapılan çalışmalar muhasebecilerin bu tip ahlaki belirsizlikleri daha çok mesleki teknik bilgileriyle aşmaya çalıştıklarını göstermektedir. Üç tür kurallar dizisi vardır. Bunlar (Toraman ve Akcan, 2003, s.61):

Düzenleyici Kurallar: Çok açık ve net olan, tartışma gerektirmeyen, davranış ve kurallar arasında tam bir uyuma olan bağlayıcı etik kurallardır. İlham Veren Kurallar: Kişinin ulaşmaya çalışacağı standartları belirler. Fakat bu standartlara ulaşmanın nadiren mümkün olacağını da kabul eder.

Eğitsel kurallar: Kural ve düzenlemelerin faydasız ve hatta zararlı olduğunu savunur. İş ile ilgili durumlarda kişisel bilincin önemini vurgular. Son yıllarda etik ikilemlerin çözümlenmesinde ilerleme kaydedilmiş ve altı adımdan oluşan bir biçimsel yaklaşım kabul görmüştür (İşgüden, 2007, s.64):

- Geçerli durumları belirle,
- Bu durumlara dayanarak etik sorunu belirle,
- Bu ikilemin sonucundan etkilenecek kişiyi veya kişileri ve nasıl etkileneceklerini belirle,
- İkilemi çözmesi gereken kişi olası alternatifleri belirlemeli,
- Her alternatif açısından muhtemel sonucu belirle,
- En uygun davranış biçimini seç.

1.6.1.4. Meslekî Bilgi Yetersizliği

Birey mesleğinin gereklerini yeterince taşımazsa hem kendi işinden tatmin olmaz hem de yaptıkları işlere taraf olanlar yapılan işi beğenmez. Bu yetersizlikten dolayı rasyonel davranamaz, hataları çoğalır, etik olmayan davranışları artar, işini kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz, güçlü ve yoğun baskıların sonucu olarak etik olmayan davranışlar daha da çoğalır. Bu yüzden meslek mensubu etik dışı davranışlara yönelmemek için sürekli yeni bilgilerle eksikliklerini tamamlamalı, etik değerleri her zaman ön planda tutmalıdır (Subaşı ve Fidan, 2015, s.21).

1.6.2. Kişisel Olmayan Nedenler

Muhasebe meslek mensuplarının farkında olmadan etik dışı davranış gösterdiği farklı nedenler olabilir. Bu nedenler içerisinde etik değerleri farklı anlama ve yorumlama, rekabet, meslek ücreti, karşılıklı güvensizlik, sahte ve yanıltıcı belge düzenleme, etik davranışın esnetilmesi, yasaların ve geleneklerin etkisi olarak gösterilmektedir.

1.6.2.1. Etik Davranışı Farklı Algılama

İşletme çalışanları ve yöneticilerin bazen etik olmayan davranışları olabilir. Bazı durumlarda bunu yükselmek için bir adım olarak görebilirler. Çalışanlar, yöneticilerin etik olmayan davranışlarını gördükleri halde işini kaybetme korkusu ile sessiz kalabilirler. Meslek mensuplarının içsel sorunu olmasa da dışsal sorunlar etik değerler açısından önem taşımaktadır (Akdoğan, 2003, s.12). Buna ek olarak meslek mensubunun etik algısı ile müşterisinin veya çalıştığı işletmenin etik algısı da farklı olabilmektedir. Hatta işletme yönetimi ve diğer çalışanlar etik dışı davrandığı için meslek mensubundan da etik dışı davranışı sergilemeleri beklenebilmektedir. Meslek mensubu işini veya müşterisini kaybetme pahasına etik davranmak mecburiyetindedir. Aksi halde etik olmayan davranışların sorumlusu olabilir (Özkaya, 2008, s.18).

1.6.2.2. Rekabet

Rekabetin dürüstlük kurallarına aykırı olarak veya aldatıcı davranışlarla bozulmasına genel olarak “haksız rekabet” denilmektedir. Haksız rekabete ilişkin hukuki düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu’nda yer almaktadır. Bu düzenlemelerin amacı, kişilerin çıkarını değil, rekabet düzenini korumaktır. Haksız

rekabette, mesleğe ters düşen işler, hak edilmeyen kazançlar ve üretmeden paylaşma vardır. Bu durum başlı başına etik olmayan davranışa sebep olmaktadır. Meslek mensupları arasında rekabet yasağı bulunmakla birlikte, gizli bir rekabet de vardır

Muhasebe meslek mensupları meslektaşlarından daha fazla kazanç sağlamak amacıyla daha fazla müşteri çekmek ya da başka bir meslektaşıyla sözleşmesi devam eden gerçek veya tüzel kişilere kendisi hizmet vermek için haksız rekabette bulunabilir. Böyle davranışlar meslek mensubunun itibarını kaybetmesine yol açabilir (Soylu, 2010, s.26).

1.6.2.3. Meslek Ücreti

Meslek mensubunun üstesinden gelebileceği sayıda iş alması ve belirli ideal kalitede hizmet vermesi gereklidir. Mesleğin parası ön plana alınarak yapılmaması gerekir. Aksi takdirde etik olmayan davranışlar artacaktır (Özkaya, 2008, s.19).

Türkiye’de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’in 40. maddesine göre: “Meslek mensubu, sunduğu hizmete göre uygun gördüğü bir ücreti talep edebilir. Bir meslek mensubunun diğerine göre daha düşük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranış değildir. Bununla birlikte, talep edilen ücret düzeyi nedeniyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok düşük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve mesleki standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecekse, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş asgari ücret düzeyinin altında olamaz.” (Resmi Gazete, 2007).

Mesleki örgütlerin ücret konusunda meslek elemanına koruyucu ve gereken önlemleri almaları gerekmektedir. Ücretin doğrudan hizmetten yararlanan tarafından meslek elemanına ödenmesi, meslek elemanının bağımsız çalışmasını etkilemektedir. Yapılan araştırmalar meslek elemanının mesleğini yaparken en çok zorlandığı 18 konulardan birisinin ve önde geleninin ücretin zamanında veya hiç tahsil edilmemesi sorunu olduğunu ortaya koymaktadır (İşgüden, 2007, s.67).

1.6.2.4. Karşılıklı Güvensizlik

Bir meslekte çalışanların kendi arasında ve yönetimle arasında karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurulması çok önemlidir. İş ortamlarında güvene dayalı bir iletişim kurulamazsa etik olmayan davranışlarda artış olması kaçınılmaz olmaktadır. Çalışanlara karşı olan güvensizlik sebebiyle yönetim tarafından bazı önlemler alınmaktadır. Bunları denetlemek için de bazı uygulamalara başvurulmaktadır. Yönetenlerin, değişik teknolojilerle çalışanların iş performansını belirlemesi ve kişiliğini ölçecek ideal testler yaparak haklarında bilgi sahibi olması iş etiği için gerekli olduğu gibi. Fakat çalışanların monitörle izlenmeleri, özel evraklarının veya mektuplarının incelenmesi, siyasi görüşlerinin araştırılması sakıncalıdır (Dağlı, 2013, s.16).

1.6.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge Düzenleme

Hukuken geçerli olabilmesi için zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgelere sahte belge denilmektedir. Yanıltıcı belgeler ise, şekil koşullarına uygun olarak düzenlenmesine rağmen, içerdiği bilgiler yanlış olan belgelerdir. Sahte ya da gerçek dışı belgeler, kendileri ile uzaktan yakından ilişkisi olmayan elemanları sorumlu durumlara düşürebilmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun çalışma ve usul esaslarını düzenleyen 43. maddesine göre sahte ve yanıltıcı belgelerle ilgili olarak; “Yasal olarak belgelerinin kullanılması engellenmiş firmalara ilişkin dokümantasyonlara ulaşma yeterliliği ve kriterleri net olarak belirlenerek meslek mensuplarına yetki ve sorumluluk verilmelidir.” denilmektedir (Özkaya, 2008, s.21).

1.6.3. Etik Davranışın Esnetilmesi

Meslek mensubu, işletmelerle birlikte çalışmaktadır. İşletmelerin etik anlayışı ile meslek mensubunun etik anlayışları birbirinden farklı olabilir. İşletmelerin etik olarak daha esnek olduğu durumlarda, meslek mensubu etik olmayan davranışlar içerisine girebilmektedir.

1.6.3.1. Yasaların Etkisi

Yasalar, devlet tarafından çıkarılan toplum düzenini korumaya yönelik uygulamalardır. Bu uygulamalara yaptırımlar konulmuştur. Yasalara uygun davranışlar ahlakî, yasalara uygun olmayan davranışlar ahlak dışı olarak nitelendirilir. Genel hukuk

kuralları dışında meslek kuruluşları da meslekî saygınlık kazanmak, kendi aralarındaki anlaşmazlıkları çözümlmek için bir takım kurallar çıkarmaktadırlar. Bu kurallara uymayanlar cezalandırılmaktadır (Gül ve Gökçe, 2008, s.380).

Muhasebe meslek mensupları yasalardan, meslek etiği ilke ve kurallarından haberdar, neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda da görüş birliğine sahip olursa, karşılaştığı olayları doğru yorumlar ve tarafsız olarak karar verebilir. Yasalara, ilke ve kurallara uymayanlar cezalandırılmalı, uyanlar ödüllendirilmelidir. Bu sağlandığı takdirde meslek mensuplarının belirlenen yasa, ilke ve kurallara uyma eğilimi göstermesi muhtemeldir.

1.6.3.2. Geleneklerin etkisi

İnsan davranışlarının hepsini kanunlarla düzenlemek mümkün değildir. Kanunlarda yer almayan davranışlar toplumun ahlaki değerleriyle ölçülür. Meslek etiği ile ilgili değer yargılarının sadece yasalarla değil aynı zamanda toplum tarafından kabul görmüş geleneklerle de oluşması gerekir. Ahlaki olmayan davranışlar toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapısını olumsuz yönde etkileyeceğinden dolayı toplum tarafından tepkiyle karşılanır (Kirik, 2007, s.20).

Kişisel olmayan nedenler incelendiğinde meslek mensubunu etik olmayan davranışlara iten pek çok sebebin olduğu görülmektedir. Bu sebepler bireyin kendisinden kaynaklanabildiği gibi çevresel etkenlerden de kaynaklandığı görülmektedir.

1.7. ETİĞİN BOYUTLARI

Etik ilkelerin bireysel oluşumlar üzerindeki sorgulayıcılığı, boyutlarını da bu yöne çekmektedir. Etik ilkeler aynı temel esasa dayanarak birey, toplum ve örgüt gibi birincil oluşumlarda değişik yorumlara tabi tutularak boyut kazanmaktadırlar. Etiğin boyutları bireysel, örgütsel ve toplumsal olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir (Gül ve Gökçe, 2008, s.380).

1.7.1. Bireysel Boyut

Etik ilkeler ilk etapta toplumsal yargıları ve eylemleri düzenleme ve sorgulama bilincinde olsalar da, bireysellik hiçbir zaman arka plana atılamamaktadır. Çünkü

bireyler toplumun özünü teşkil etmektedir (Küçüköğlü, 2012, s.179). Toplum kimliğinin, bireylerin bir araya gelerek meydana getirdikleri yargı ve eylemler sonucunda oluştuğu bir gerçektir. Toplum içerisindeki haklar, ödevler, kurallar, emirler tarihsel süreçte değişik konumlara göre bireylerde çeşitli tepkiler göstermektedir. Bireylerde meydana gelen bu inançlar zaman içerisinde senkronize hale gelerek bir takım kuralları oluşturmaktadır. Bu kurallar ise her zaman “en yüksek iyi” yi amaçlamakta ve bilinçli halde yaşanması etik ilke oluşumlarına da ışık tutmaktadır. Makro boyutta, toplumsallık özelliği gösteren eylemler, mikro boyutta bireyselliğin bir ürünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira teorik olarak ortaya konan etik ilkeler pratik olarak bireysel eylemlerle uygulanabilirlik bulabilirler.

1.7.2. Örgütsel Boyut

Belirli amaçları gerçekleştirmek için bir araya gelmiş sosyal gruplara örgüt adı verilir. Örgütler farklı düşünen, farklı kültürlere ait olan bireyleri bir araya getirerek birlikte çalışma ortamı hazırlamaktadırlar. Örgütlerin kendi amaçları doğrultusunda sorumlu oldukları birçok alan vardır. Örgütler bu sorumluluk duygusu ile kendi yapılarında etik ilkelere yer vermelidir. Örgütlerde birçok farklı kültürden insan olması ihtimaline karşılık etik ilkelerin kurumsallaşması için ilkelerin yasal bir zemine oturtulması ve böyle kabul edilmesi gerekir. Ancak bu şekilde farklı kültürden bireyler ortak davranışlar sergileyebilir.

1.7.3. Toplumsal Boyut

Toplumların meydana gelmesi onları oluşturan bireylerden çok oluşturmuş oldukları yapının incelenmesini zorunlu hale getirmiştir. Etik kurallar toplumsal boyutta bir anlaşmayı hedef edinmiş, toplumun temel hak, değer ve hukuki anlaşmalarını grupların çıkarları ile çatıştığı durumlarda bile korumuştur. Bireyler her ne kadar kendi hareket boyutlarında değerlendirilseler de toplumsal bakış açısı makro düzeyde önemli bir yer tutmaktadır. Etik kurallar toplumsal uzlaşmayı hedeflemektedir (Gül ve Gökçe, 2008, s.381).

1.8. İŞ ETİĞİ

İş etiği, iş dünyasındaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır. İş etiğini açıklamaya çalışan tüm tanımlar, belirli bir durumdaki “yanlış ve doğru”nun ne olduğu konusunda var olan kuralları, standartları ve etik prensipleri içine almaktadır. Spesifik bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı, yalnızca bireylerin kişisel etik ve değerleri tarafından değil, kitle iletişim araçlarını, çıkar gruplarını ve örgütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir. Bu yargılar, örgütlerin etkinliklerinin toplum tarafından kabulünü veya reddini etkilemektedir (Özkalp ve Kirel, 2011, s.232).

Bir kuruluş ister ekonomik, ister kültürel, isterse de siyasal alanda faaliyet gösterebilir, bütün toplum kesimleriyle olan ilişkilerinde sonuna kadar şeffaf olmak zorundadır. Şeffaflığın olmadığı kuruluşlarda haksızlıkların olduğu kadar yolsuzlukların önüne geçmek de mümkün değildir. Bunun için, doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden ve güzeli çirkinden ayıran etik ilkelerin, her yerde, her zaman konuşulmaları, tartışılmaları ve bütün kuruluşlarda da kusursuz bir biçimde uygulanmaları gerekir. İş etiği, eşit çalışma fırsatı sağlamak, içinde bulunulan çevreyle ilişki halinde bulunmak ve yardım yapmak demektir. Çalışanlar arasında ücretlerin adaletli dağıtılması da bu kapsam içindedir. Tüketicilere gerçeği yansıtmak da iş etiğinin bir gereğidir (Boone ve Kurtz, 2011, s.36).

İş etiği, uygulamalı bir ahlak bilgisidir ve iş hayatında karşılaşılan tüm ahlaki sorunları incelemektedir. Bu sorunlar, çalışanlar arasında, çalışanlarla yöneticiler arasında, işletme ve işletmeyle alışverişte bulunanlar ya da işletme çevresel faktörler arasında olabilir. Herhangi bir ahlaki karar verme söz konusu olduğu zaman, tarafların ilgili olaylar hakkında mutabakat içinde olmuş olmalarından emin olunmalıdır. Bulunan ahlaki çözümün kamuoyu önünde savunabilirliği de olmalıdır. Eğer ahlaki kararları kamuoyu önünde savunamıyorsak bu durum verilen karar hakkında şüphe etmemiz konusunda bize güvenilir bir işaret vermektedir (Güney ve Çınar, 2010, s.93).

Çalışma etiği dendiğinde ilk akla gelen çalışmaya ve işe karşı geliştirilen kişisel tutum ve davranışlardır. Ancak bu tutum ve davranışlar elbette içinde yaşanılan toplumun kültür ve değerlerinden etkilenecektir. Kişilerin çalışma etiği söz konusu olduğu gibi grup ve toplumların da kendilerine özgü çalışma etikleri olabilmektedir. Bir

toplumun işe yönelik tutumu bir başka toplumda farklılıklar gösterebildiği gibi, aynı toplumun farklı katmanları arasında da farklı yaklaşımlar olabilmektedir. Bazı toplumlar ya da toplumsal kesimler işe yönelik olumlu tutumlar oluştururken, bazı toplumlar ise işten daha çok dinlenme ve eğlenceyi ön planda tutabilmektedirler (Tevruz, 2007, s. 151-178).

Boone ve Kurtz (2011, s.38) örgütlerde çalışma etiği ile ilgili sorunları şöyle sıralamaktadır:

- Cinsel ya da etnik olarak ücret, özendirme ya da ödemelerde ayrımcılık yapmak
- Dürüstlük, adalet ve zamanında takdir etme davranışlarında yetersiz kalmak
- Çalışanların şikâyetleri ile ilgilenmemek
- Çalışanları tanıma, takdir ve diğer psikolojik ödüllendirmelerde yetersiz kalmak
- Atama ve ücretlerle ilgili çalışanları sağlıksız rekabet ettirmek
- Bölümler ve birimler arasında yetersiz iletişim kurmak
- Yasaya aykırı olarak lobicilik yaparak politik süreci etkilemek
- Politikacılara ya da çalışanlara rüşvet vermek

Meslek etiği bağlamındaki etikten kastedilen, belirli bir meslekte, özellikle doğrudan doğruya insanla ilgili bir meslekte, uyulması gereken davranış kuralları anlaşılır. Bu kurallara da, dünyanın neresinde olursa olsun (yani belirli bir çevreye bağlı olmaksızın), bu mesleği yapan herkesin uyması istenir. Tüm meslek etikleri, mensuplarının belirli durumlarda nasıl eylemde bulunmaları ya da nasıl eylemde bulunmamaları gerektiğini belirleyen ilkeler geliştirerek, hem mesleklerinin zarar görmesini engellemeye hem de hizmet verdikleri kesimin zarar görmesini engellemeye çalışmaktadırlar. Meslek etiğinin iki temel boyutu, “mesleki yeteneklerin kazanılması ve geliştirilmesi” ile “meslek onurunu zedeleyici davranışlardan kaçınılması”dır (Tevruz, 2007, s.151).

Her mesleğin kendine özgü bir takım gereklilikleri ve nitelikleri olduğu açıktır. Meslek etiği her şeyden önce, o mesleği icra edenlerin mesleğin gerektirdiği nitelik ve özelliklere ne derece sahip olup olmadığıyla yakından ilgilidir⁵⁰. Günümüzde meslek etiğine olan ilginin giderek artmasının nedeni kimi mesleklerde karşılaşılan etik sorunların artması ya da artan sorunların farkına varılmasıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

2.1.MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Etik, muhasebede, toplumun güncel değer yargıları çerçevesinde kanunlara uygun işlemlerle güvenilir bilgiler toplama anlamı taşımaktadır (Saban ve Atalay, 2005, s.52).

Muhasebe meslek gruplarının mesleki iş alanındaki faaliyetlerini meslek ahlakı kuralları gereğince sürdürmesi gerekmektedir. Meslek ahlakı tanımı meslek gruplarına göre çeşitlendirilebilse de genel anlamda; mesleki davranışlar kapsamında doğru veya yanlış, haklı ya da haksız kavramlarına ilişkin ilke ve inançlar bütünü olarak açıklanmaktadır. Mesleki tecrübe ve bilginin taşıdığı önem kadar meslek ahlakı da önemli bir yer tutmaktadır.

Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayımlanmış ve genel kabul görmüş denetim standartlarında ifade edilen mesleki davranış kuralları, temel kavramlar, denetçinin uyması gereken kurallar ve bu kuralların yorumlanması olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Bu standartlarda sözü geçen mesleki etik kuralları şu şekilde sıralanmaktadır (Meder vd., 2008, s. 23):

- Tarafsızlık, bağımsızlık ve bütünlük,
- Teknik standartlar ve mesleki beceri
- Denetim şirketine karşı sorumluluklar,
- Diğer denetim şirketlerine karşı sorumluluklar,
- Diğer sorumluluklar.

Türkiye’de, 18 Ekim 2001’de Resmi Gazete’de yayımlanan meslek ahlakı ve kurallar yasal olarak tanımlanmış durumdadır.

Bu tebliğin 3’üncü maddesinde meslek ahlakı, “ruhsatlı meslek mensuplarının güvenilirlik, tarafsızlık, yeterlilik, bağımsız karar alabilme, özdenetimlerinin ve dürüstlüğünün simgesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Meslek ahlakı kuralları için de “bu

mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur” ifadesine yer verilmektedir.

Muhasebecinin asli sorumluluklarından biri, mesleğini icra ederken gerçekleri söyleme ve açık olma yükümlülüğüdür (Pasi and Fatt, 1995).

Mesleki etik kurallarının etkinliğini ölçebilecek temel iki test bulunmaktadır. Bunlardan ilki, bahsi geçen kuralların toplumsal normlara ve mesleği icra eden muhasebecilere göre mantıksal ve uygun olup olmadığı noktasındaki görüş birliğidir. İkincisi de, kurallara riayet edilmemesi durumunda yaptırımlarının uygulanmasıdır. Tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebede de meslek ahlak kurallarına gereksinim duyulmaktadır. Muhasebe meslek grubunda da kişisel özellikler, bilgi ve beceri önem kazanmaktadır. Yine her alanda uygulama sırasında yaşanan, değer yargılarında çelişki, karar ve kurallarda ayrışma ve mesleki problemler söz konusu olabilmektedir. Muhasebe meslek grubunda yer alan bireyler, mesleklerinin icrası sırasında güvenilir ve dürüst olma sorumluluğu taşımalıdır. Bu noktada yaşanacak çelişki ve ikilemlerin çözümünde meslek ahlakı kavramı oldukça önem kazanmaktadır (Gül ve Ergün, 2004, s.55).

Muhasebede güven yaratmanın ve etkinliğin ön koşulu ahlaki sorumluluk duygusu taşıyor olmaktır. İleri teknolojiye hakimiyet ve uzmanlığın yanı sıra güven unsuru da mesleki yeterliliğin konusu durumundadır. Mesleki yeterliliğin bu tanımı, sosyal sorumluluk farkındalığına sahip, etik değerleri taşıyan ve iyi eğitilmiş muhasebecilerin yetiştirilmesi ihtiyacını doğurmaktadır. “Sosyal sorumluluk” kavramının, muhasebenin temel kavramlarından biri olması bu gerçeği açıkça ifade etmektedir. Uygulamada toplumun tümünün çıkarının gözetilmesi gereğini ifade eden sosyal sorumluluk kavramı, meslek ahlakı ilkeleriyle de paralellik göstermektedir. Uygulama sonrası ortaya konulan bilgiler, ulusal ve uluslararası düzeyde, birbirinden farklı çok sayıda grubun kullanımına sunulduğu için, kullanıcıları yanıltmama noktasında güvenilir olması gerekir. Muhasebecilik mesleği bir anlamda kamu görevidir. Bu nedenle muhasebecilerin kanunlara, toplumsal normlara ve meslek ahlakına uygun biçimde, güvenilir bilgiler sunması önem kazanmaktadır. Yaşanabilecek etik karmaşalarda makul sonuca ulaşabilmesi için birtakım kuralların varlığına gereksinim duyulmaktadır. Meslek etik kurallarının toplumsal normlara uygun olması

gerekliliğin yanı sıra evrensel boyutta olması da küreselleşen dünyada uygulanabilirliğini arttırmaktadır. Muhasebe etiğinin evrenselliği konusundaki önem, geçmişte Enron örneği gibi büyük firma sansasyonlarıyla açıklık kazanmıştır (Kutlu, 2010, s. 115).

Muhasebenin etik kuralları ve muhasebecilerin ortak davranış biçimi olarak standartlaşmış ilkelerin temelde üç fonksiyonu vardır (Gül ve Ergün, 2004, s.55-56):

- Meslek ideallerinin korunması,
- Yetersiz ve sorumsuz meslek üyelerini ayırabilmek,
- Meslek içi rekabet şartlarının düzenlenmesi.

Meslek alanlarında doğru ve yanlış ayırt edebilmek için genel kabul görmüş standartlar vardır. Bu standartlar dışında hareket eden, ahlaki yaptırımların dışına çıkan davranışlar bağlı meslek grupları tarafından yaptırımlarla engellenmelidir.

Tanımı gereği, muhasebe meslek ahlakı bağımsızlık, güvenilirlik ve dürüstlük kavramlarını barındırmaktadır. İdeal olan bu üç unsurun bir arada bulunmasıdır. Bu şekilde yüksek ahlaki ölçütlere uygun olarak elde edilen muhasebe bilgileri, faydalanmayı bekleyen tüm çıkar gruplarına, müşterilere, kamuya ve yatırımcılara sunulabilmektedir. Bunun gerçekleşmesi mesleki bilgi anlamında yeterli, genel kabul görmüş ahlak ilkelerine bağlı, güvenilir, sorumluluk bilincinde olan ve tarafsız meslek mensuplarının kazandırılması ile mümkün kılınabilmektedir. Sözü edilen özelliklere sahip meslek mensuplarının sunacağı bilgiler toplum, kurum ve kişiler tarafından güvenle kabul edilecektir (Gül ve Ergün, 2004, s. 55-56).

2.1.1. Muhasebe Etiğinin Önemi

Dünya genelinde ve ülkemiz özelinde son yıllarda artarak devam eden kötü idarecilik ve yolsuzluklar sonucu yaşanan iflaslar muhasebenin önemini vurgulamaktadır. Yolsuzlukların tümü muhasebe çerçevesinde kontrol edilemiyor olsa da meslek ahlakının gözetimi ve objektif uygulamalar, bu problemlerin çözümünü mümkün hale getirmektedir (Kutlu, 2010, s.39).

Bu büyük iflaslara dek muhasebenin etik ve denetim açısından öneminin yeterince anlaşılmadığı ya da üzerinde yeterince durulmadığı görülmektedir. Ahlak en

genel anlamıyla subjektif bir kavram olsa da evrensel boyutta kabul gören ortak hükümleri de barındırmaktadır. Ahlak, muhasebe için ne kadar önemliyse tüm meslek grupları ve uygulamalar için aynı önemi taşımaktadır. Hukuki denetim ve tedbirler tek başına sorunların üstesinden gelmekte yetersiz kalmakta dolayısıyla etik eğitimi ve değerler ile desteklenmesi gerekmektedir (Kılıç, 2002, s.428).

Meslek örgütlerinin temel varlık sebebi, mesleğin gelişmesine katkıda bulunmak ve saygınlığını korumaktır. Bir mesleğin toplumda saygınlık kazanması, meslek örgütünün performansı ile doğrudan ilgilidir. Meslek örgütleri, etik ölçütlerin belirlenmesi, uygulanması ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesi gibi faaliyetleri yürütmektedir. Herhangi bir meslek mensubunun, uygulama sırasında göstereceği davranış biçiminin nasıl olması gerektiğine dair ölçütlere sahip olması gerekir. Ölçülmesi mümkün olmayan davranışın etik açısından yorumu da mümkün olmamaktadır (Mugan, 1999, s.125).

2.1.2. Muhasebe Meslek Etiğine Gerek Duyulmasının Nedeni

Muhasebe bilimini diğer bilimlerden ayıran temel nokta, geniş kitlelere doğrudan ya da dolaylı olarak veri sunuyor olmasıdır. Bu yönüyle yalnızca teknik bilgiye sahip olmak mesleki açıdan yetersizlik anlamına gelmektedir. Çünkü muhasebecilik mesleği, ilgili olduğu geniş kitleler dolayısıyla sosyal sorumluluk bilincinin önem kazandığı bir meslektir. Muhasebecinin üstlenmekle yükümlü olduğu sorumluluklar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Kılıç, 2002, s.428):

- Uygulamada hangi davranışın sergileneceğini, bu davranıştan kimlerin etkileneceğini yaratılan etkinin mal varlıkları üzerindeki olumlu ya da olumsuz sonuçlarını kavramak,
- Davranışın ahlaki boyutunda çelişkisiz karar verme ve bu kararı uygulama yetisine sahip olmak,
- Değerler konusunda subjektif davranmadan ahlaki boyutta üstün olanı seçebilmek.
- Muhasebenin uygulama alanında etik ikilemlere sık rastlanmaktadır.

Bu ikilemlerin bazıları çok açık olabildiği gibi bazıları anlamak zor olabilmektedir. Örneğin yönetici tarafından, gerçekleştirilmeyen satışın gerçekleştirilmiş gibi gösterilmesi istenebilmektedir. Bu noktada açık olan ikilem, doğru olan ile yöneticinin

istediği yanlış arasında bir karar vermektir. Çözüm, etik kavramlar ve var olan gerçeklerin göz önüne alınması, verilecek kararın doğrudan ve dolaylı etkisini düşünmek olmalıdır. Karar için alternatif yollar belirlenerek, aralarında yapılacak karşılaştırma sonucunun ahlaki ve hukuksal standartlara uygun olup olmadığı belirlenmelidir. Bu aşamadan sonra dikkat edilecek son nokta, kararın uygulanmasını devam ettirecek azim ve kararlılıktır (Kılıç, 2002, s.429).

70'li yıllardan itibaren muhasebecilikte gittikçe artan bir biçimde devam eden karmaşa ve rekabetçilik gözlenmektedir. Reklam, müşterilerden gelen talep, komisyon, beklenmeyen ücretlerin kabulü ve mesleğin faaliyet alanının genişlemesi gibi faktörler, meslekte yaşanan karmaşıklığın artmasına neden olmaktadır. Bugünkü şartlarda muhasebe çalışanları mesleklerini, rekabetin yarattığı baskı ortamında meslek ahlakından taviz vermeden sürdürmeye çalışmaktadırlar (Kutlu, 2010, s.40).

Muhasebecinin gizli bilgileri koruması da bir etik konusudur. Muhasebeciler, mesleğin bir gerekliliği olarak çalıştıkları kişilerin özel bilgilerini öğrenebilmektedirler. Maaş kayıtları, işyerinin gelecek planları, bütçeleri, müşterinin ya da işverenin finansal durumu ile ilgili bilgilere kolaylıkla ulaşabilmektedirler. Bir başka etik konusu da muhasebecinin gizli bilgileri korumasıdır. Muhasebeciler görevleri gereği doğal olarak kişilerle çalışırlar ve onların gizli bilgilerini öğrenirler. Örneğin muhasebeciler maaş kayıtlarına, şirketin gelecek iş planları ve bütçelerine ve müşterisinin ya da işverenin finansal durumunu gösteren çeşitli bilgilere rahatlıkla ulaşabilmektedir. Bu noktada etik bilince sahip olan muhasebeci, öğrendiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermeli ve bunların korunmasını sağlamalıdır (Mintz, 1990, s.2).

2.1.3. Muhasebe Meslek Mensubunun Üstlendiği Sorumluluklar

Muhasebe mesleği mensubu birey, kendisine, müşterilerine, mesleki örgütlere, topluma ve devlete karşı sorumluluk üstlenmelidir (Civelek ve Durukan, 1998, s.132).

Topluma karşı sorumluluğun ifadesi olan etik davranışın temeli sorumluluk duygusudur. Günümüzde bilgi teknolojilerindeki hızlı gelişme ve uluslararası ticaretin yaygınlaşması birçok alandaki etkisiyle birlikte muhasebe mesleğine de önem kazandırmaktadır (Yazıcı, 1998, s.10).

Ülkenin iktisadi ve ekonomik bütünlüğünü oluşturan kurum, sendika, işletme, dernek gibi birimlerin denetim ve muhasebe işlerini ilkelere ve yasalara uygun biçimde, nesnel ve güvenilir bir tutumla, belirli bir mekanda ve bireysel sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri meslek, muhasebe ve denetim olarak tanımlanmaktadır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s.92). Bu sebeple muhasebecinin mesleki bilgi ve isteğinin yeterli olması gerekmektedir. Yönetim ve bilgi danışmanlığı gibi modern alanlarda faaliyet gösteren muhasebe şirketleri kimi zaman mali krizlerle de mücadele etmektedirler. Bahsi geçen durumda, şirketin varlığını sürdürürken kâr maksimizasyonunun da devam etmesini sağlamak, meslek ahlakına uygun ve isabetli kararlar almakla mümkün olmaktadır. Bu bağlamda ulusal ve uluslararası sınırlarda hemen her alanda etik kavramıyla karşılaşmaktadır. Kapsamı birbirinden farklı olmakla birlikte her meslek dalının kendine özgü “meslek etiği” kurallarının oluşturulmasına yönelik detaylı ve yoğun çalışmalar yapıldığı bir dönem yaşanmaktadır.

Meslek etiği, bu gelişmeler ışığında muhasebe mesleğinde de önemsenmekte ve kuralları sistematikleştirilmeye çalışılmaktadır (Civelek ve Durukan, 1998, s.132).

Ekonomi ve ticari kurumlar açısından muhasebecilerin etkisi oldukça önemlidir. Muhasebecilerin önerileri, işletme yöneticilerini bir danışman, çalışma arkadaşı veya bir çalışan tavsiyesi olarak kayda değer biçimde ve olumlu yönde etkilemektedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s.92). Yaratılan bu olumlu etkiye rağmen muhasebeci, değer yargıları veya uygulamada tercih ettiği kurallar nedeniyle anlaşmazlık durumunda kalabilmektedir. Muhasebeciler yaptıkları fayda/maliyet analizlerinde olası maliyetlerle ve olası yararlar arasındaki dengeyi maksimumda tutmaya çalışmaktadırlar (Maurice, 1996, s.9).

2.1.4. Görev Sorumluluğu Yaklaşımı

Etik yaklaşımlarından bir diğeri “görev sorumluluğu” olarak tanımlanmaktadır. Görev sorumluluğu sistemi yararlılıktan farklı olarak doğru eylemin sonuçtan bağımsız olduğunu savunmaktadır. Yaklaşımın temelinde ilke ve kuralların vazgeçilmez niteliği yer almaktadır. Sonuçları düşünülmeden görevin gerektirdiği doğru davranışı yapmak yaklaşımın ana fikrini oluşturmaktadır. Bu yaklaşımda yalnızca sonuçların üzerinde değil uygulama esnasındaki ilkeler üzerinde durulur (Sözbilir ve Yenigün, 2001, s.30).

2.1.5. Muhasebe Etiğinin Gelişimi

Muhasebe meslek etiğinde son yıllarda önemli değışimler izlenmektedir. Temelde aynı kalan ilkeler, uygulama ve sonuçlar bakımından değışiklik göstermektedir. Meslek etiğinde değışimi yaratanlar, tüm dünyadan, siyasi partilerden ve meslek grubunun kendi içinden bireylerdir.

Muhasebe meslek etiğı ile ilgili ilk yayın 1969'da İngiltere'de basılmıştır ve o tarihten bugüne dek hızlı bir gelişim göstermektedir. Yaşamın getirdiğı yeni şartlar, İngiltere'de reklam ve rekabet kurallarını önemsizleştirmektedir. Objektiflik ve bağımsızlık ilkeleri açısından yeni ve açık fikirlerin gelişmesi görülmektedir.

Etik alanının temelleri uygulamadaki yeni alanlar sayesinde atılmıştır. Meslek mensuplarının büyük bir orandaki üyeleri çağdaş yaklaşımları benimsemekte ve etik kurallarına önem vermektedirler. 1969 yılından önce meslek etiğı ile ilgili çalışmalara rastlanmamaktadır. Bunun nedeni İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra uluslararası ticareti hacminin artmasıyla beraber muhasebe mesleğini icra edenlerde % 250 oranında artışın meydana gelmesidir (Orman ve Parlak, 2009, s. 218).

Avrupa'da 1970'lerde yaşanan büyük yolsuzluk skandalları kamuoyunun dikkatini etik sorununa yöneltmiş, etik standartların ve bunları belirleyerek uygulanmasını sağlayacak düzenleyici-denetleyici kuramların oluşturulmasına yönelik çalışmalar başlamasına sebep olmuş; bu çabalar hem devlet düzeyinde hem de sivil toplum örgütleri eliyle geliştirilmeye çalışılmıştır.

İngiltere'de, 1989 tarihli Şirketler Kanunu'nun yasalaşmasıyla muhasebe alanındaki en önemli gelişme yaşanmıştır. Mesleğin niteliğı doğruluk, bağımsızlık ve tarafsızlık olarak genişletilmiştir. 1990 yılında çeşitli meslek örgütleri tarafından "Meslek Etiğı Rehberi" oluşturulmuştur (Maurice, 1996, s. 13). 1992'de geliştirilerek yeniden yayımlanan "Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık Bildirgesi" dış denetim mekanizmalarında birçok ayrıntıyı kapsar duruma getirilmiştir .

Almanya'da ise muhasebe, 19. yüzyılda vergi beyannamesi verme yükümlülüğü ile gelişmeye başlamıştır. Sonraki dönemlerde Maliye Bakanlığınca çıkarılan yeni düzenlemelerle muhasebenin gelişmesi sağlanmıştır. Meslek yasasının kabulü 1 Kasım

1961 yılında gerçekleşmiştir. Sorumluluk, vicdanlı davranış, bağımsızlık, sır saklamak ve mesleği reklam etmemek gibi etik kurallar, harç yönetmeliğine uygun şekilde, meslek mensuplarının görevi olarak için hükme bağlanmıştır (Sözbilir, 2000, s.56).

Profesyonel meslek mensupları için;

- Gizlilik,
- Dürüst ve tarafsız olmak,
- Ahlaki çatışmaların engellenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Bölgesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği,
- Vergi uygulamaları,
- Meslek mensubu hakkında basında yayın yapılmaması

Serbest Çalışan Muhasebeciler için (Sözbilir, 2000, s.57);

- Bağımsızlık,
- Kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler,
- Mesleki yeterlilik ve diğerlerinden yararlanmanın sorumlulukları,
- Kamu yararına uygulamalar,
- Ücret ve komisyonlar,
- Müşterinin para ve benzeri varlıkları,
- Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimi,

Bağlı meslek mensupları için (Pekedir, 1999, s.22);

- Profesyonel meslektaşların desteklenmesi,
- İşverenle çatışma,
- Mesleki yeterlilik ve raporlamadır.

Diğer mesleklerle kıyasla muhasebecilik oldukça genç bir meslektir. Almanya'da 19. yüzyıldan hızla gelişme gösteren vergi yasaları sayesinde doğmuştur. Muhasebe meslek etiği son yıllarda önemli değişimlere uğramıştır. 1970'li yıllar etikle ilgili çağdaş yaklaşımların başlangıcı olmuştur. Bu konuda çalışmalar başlatan önemli bir örnek, New York Wall Street'teki Trinity Kilisesi'nde 1981 yılında kurulan ve

yaklaşık sekiz yıl işlevini sürdüren Trinity Etik ve Şirket Politikaları Merkezi'dir. Bu merkez aşağıda sıralanan unsurlara özel bir önem verilmesini öngörmüştür.

- İşletmenin temel yargıları
- Sosyal sorumluluk,
- İşyerinde eşitlik,
- Arzu edilmeyen uygulamalar

1980'lere gelindiğinde etikle ilgilenen üniversiteye bağlı ya da bağımsız organizasyonlar kurulmuştur. Bu tür kuruluşların genel amacı örgütleri ve tek tek bireyleri mesleki sorumluluklarını yerine getirirken etiğin önemi ve rolü konusunda bilgilendirmektir.

1986 yılında "Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecisi" (CPA) unvanı ile çalışılmaya başlanmıştır. 1992'de etik memurluğu görevinin yürütülmesi amacıyla Etik Memurları Birliği (Ethics Officer Association - EOA) kurulmuştur.

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) 1998 yılı başlarında "Örgütlerde Etik Stratejilerinin Uygulanması" (Strategy Implementation of Ethics in Organizations) başlıklı yayımı ile "İşletmelerin etik programlarına uygun yaklaşımlar oluşturulmasıyla ilgili uygulanabilir ilkeler ve bilgi isteyen işletmelere" konuyla ilgili bir el kılavuzunu sunmuştur. 18 Ocak 1998 tarihinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 18 bölümden oluşan "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları" yayınlanmıştır.

2.1.6. Muhasebe Meslek Etiği İlke ve Kuralları

2.1.6.1. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri

Genel etik ilkelerinin uygulanma zorunluluğu bulunmamaktadır. Felsefi yaklaşımla belirlenmiş ideal standartlardan oluşan bu ilkeler, muhasebe meslek mensubu herhangi bir bireyden beklenen davranışlar bütünüdür. Bu ilkeler, denetim alanında çalışanlar için de eğitim alanında çalışanlar için de geçerlidir. Muhasebe alanında çalışanlara yol gösteren bu ilkeler şunlardır (Uslu, 1997, s.27):

Sorumluluk: Taraf olan kişi ve kurumlara karşı olan sorumluluk anlamı taşımaktadır. Aynı zamanda bağımsız denetçi-müşteri, iç denetçi-işveren ve kamuya

olan sorumluluklarını vurgulamaktadır. Meslek mensuplarının, mesleklerini yaparken yürüttükleri uygulamaların tümünde duyarlılık ve moral değerleri göz önüne alması gerektiğini ifade etmektedir (Arıkan, 2005, s. 239).

Kamu Yararı: Mesleğin mensupları kamu güvenini sarsmama, kamu yararına hizmet etme ve mesleğe bağlılık gibi sorumlulukları yerine getirmek durumundadırlar. Bu bağlamda mesleğin üyeleri uzman gibi davranarak kamu çıkarına bağlı hareket etmeyi taahhüt etmeli ve kamu güvenine saygı duymalıdır (Arıkan, 2005, s. 240).

Dürüstlük: Muhasebe kamu yararına olan bir hizmettir. Bunun için meslek mensubu kamuyu aldatıcı davranışlarda bulunamaz. Muhasebe mesleğinde güveni sağlayacak olan meslek mensubunun dürüst olmasıdır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından yayınlanan mecburi meslek kararı madde 16'da "ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamaz" denilmiştir. Bu da dürüstlüğün meslek etiği açısından önemini göstermektedir (Uyar, 2005, www.muhasetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/).

Tarafsızlık ve Bağımsızlık: Meslek üyeleri mesleki faaliyetlerini sürdürürken tarafsızlığını korumalı ve her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmaya dikkat etmelidirler. Meslek üyeleri denetim ve tasdik hizmetini yerine getirirken gerçek anlamda ve görünürde bağımsızlıklarını korumalıdır. Sundukları hizmet haricinde işletmeyle herhangi bir çıkar ilişkisi içinde olmamalıdır.

Mesleki Özen Gösterme: Meslek üyeleri teknik ve etik standartlara uygun davranmalı, yetersiz hissettikleri durumda yardım almaktan kaçınmamalıdır. Herhangi bir ikilem yaşanması durumunda teknik ve etik standartların incelenmesi, mesleki eksiklik noktasında uzmanlık disipliniyle yürütülen özenli çalışmalar, bu anlamda yaşanacak sorunları minimuma indirmektedir.

Hizmetin Kapsamı ve Niteliği: Meslek üyeleri, standart hizmetler haricinde, sunacakları hizmetin niteliğini ve kapsamını belirlerken meslek ahlakının gerektirdiği ilke ve kurallara uygun davranmalıdırlar. Sunulan hizmetin meslek tanımıyla bağdaşmasına özen göstermeli, bu konuda yanlış anlaşılmalara meydan vermemelilerdir (Arıkan, 2005, s. 241).

2.1.6.2.Muhasebe Meslek Etiği Kuralları

Meslek etiği, belli mesleki grupların mesleğe yönelik olarak oluşturup muhafaza ettiği, meslek üyelerine ahlaki anlamda yol gösteren, onları belli bir şekilde davranmaya mecbur bırakarak öznel eğilimlerini evrensel doğrularla sınırlayan, ilkelere bağlı olmayan ve mesleki yeterliliği olmayan mensupları dışlayan, rekabeti düzenleyerek hizmet ideallerinin korunmasını sağlayan mesleki prensipler bütününe ifade etmektedir. Mesleki anlamda yeterlilik kavramının ana ölçütleri; bilgi, beceri, doğru alışkanlık ve tutumlar olarak kabul edilmektedir. Uygulamada teknik ölçütler kadar, mesleki etik ilkelerin de tanımlanmış olması gerekmektedir. Birçok meslek topluluğu özellikle kendi uygulama alanlarında geçerliliği olan değerleri, her derecedeki değer arasından özelleştirip seçerek, kendi mesleki etik kurallarını ortaya çıkarmışlardır (Finn vd., 1994, s.28).

Evrensel ahlaki normlar sevgi, saygı, hoşgörü, adalet, güvenilirlik, tarafsızlık, dürüstlük, sorumluluk bilinci, hukukun üstünlüğu ve kamu yararı gibi ilkelerdir. Bir kurala riayet edilmesi veya kuralın genel anlamda kabul görmesi birbirinden farklı olduğu için kuralların ihlali söz konusu olabilmektedir. Bu kurallar da ihlal edilebilmektedir. Güçlü bir örgütün varlığına bağlı olarak dışlanma veya cezalandırma korkusu neticesinde bu tip durumlar ortaya çıkabilmektedir. Etik ilkeler meslek grupları arasında farklılaşabilmektedir.

Bu farklılık zıtlığa kadar varabilmektedir. Örneğin; bir doktorla tüccarın görevleri farklıdır ve bazen doktorlar bildiği gerçeği gizlemek zorunda kalabilmektedirler (Finn vd.,1994, s.28).

Meslek Etiği ilkeleri üç gruba ayrılmaktadır. Bunlar (Kutlu, 2010, s. 123);

Düzenleyici Meslek Etiği Kuralları: Çok açık ve net olan, tartışma gerektirmeyen, davranış ve kurallar arasında tam örtüşme sağlayan bağlayıcı etik kurallardır. Fakat bu kurallarda, olası belirsizliklere (griliklere) hiç yer yoktur.

İlham Veren Meslek Etiği Kuralları: Kişinin ulaşmaya çalıştığı standartları belirler. Fakat bu standartlara tam olarak ulaşılabileceğinin nadiren mümkün olacağını da kabul eder. Farklı eylem alternatiflerinin değerlendirilmesinde çok az yardımcı olur.

Eğitsel Meslek Etiği Kuralları: Kural ve düzenlemelerin faydasız hatta zararlı olduğunu öne sürer. İş ile ilgili durumlarda kişisel bilincin önemini ön plana çıkarır. Meslek etiğinin ayırt edici özelliği, kamu vicdanının ona karşı gösterdiği ilgisizliktir. Bir mesleki görevi yerine getirmede yapılan hata, söz konusu meslek çevresinin dışında pek eleştirilmez. Çünkü herkes o mesleğin gerektirdiği sorumlulukların ne olduğunu tam olarak bilemeyebilir. Örneğin; ticaret ve sanayi çevrelerinde kredi değerliliğini zayıflatan bir fiilde bulunmak itibarı zedeler. Başka bir çevrede ise, mesleki suçlar kamu vicdanını etkilese de önemi, suçların ağırlık derecesine göre değişir. Bir meslek kuruluşu ne kadar iyi organize olmuşsa, vicdanlar üzerindeki etik kontrolleri de o kadar etkili olacak ve mesleki etik gelişecektir (Finn vd.,1994, s.29).

Genel ahlak, meslek ahlakı ve iş ahlakı kavramları anlamları itibarıyla birbirinden farklıdır. Bu kavramlar arasında daha genel olanından daha özel olanına doğru gidildikçe, içerdikleri kuralların ilgi alanlarının daha özel kesimlere yöneldiği görülür. Genel ahlak kurallarına herkesin uyması beklenirken, meslek ahlakı kurallarına meslek mensuplarının, muhasebe meslek ahlakı kurallarına ise yalnızca muhasebe meslek mensuplarının uyması beklenir. Tümevarım bir yaklaşım kullanılacak olursa genel ahlak kurallarına uymayanların daha özel ahlak kurallarına uymalarını beklemek zor olacaktır.

Ülkemizde 13 Haziran 1989 tarihli ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirin Çalışma Usul Esasları Hakkındaki Yönetmelik, Sermaye Piyasası Kurulu’nun yayımladığı 16 numaralı tebliğ ve TURMOB’un 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımladığı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, muhasebe mesleğinin genel ahlak standartları olarak açıklanabilecek birtakım özellikler taşımaktadırlar (Akay, 2002, s.83-90).

Ülkemizde yayımlanan ve IFAC gibi uluslararası kuruluşların yayımladığı meslek ahlakı ilkelerinden ilgili olanlar genel hatları ile aşağıdaki gibidir:

Bağımsızlık:

Bağımsızlık ilkesi, meslek üyesinin tüm davranışlarında özgürce hareket etmesinden ziyade, herhangi bir kişi veya kurumun çıkarlarına yönelik faaliyet

göstermeme ve kimseye bağılı olmamayı ifade etmektedir. Mesleğin bağımsız olarak icrasını gerektiren çok sayıda yasa, ilke ve kararlar bulunmaktadır (Kutlu, 2010, s. 124).

Ekonomik hayattaki değişim ve özel sektörün ekonomideki payının artması, muhasebe mesleğinin devlet kadrosundaki etkinliğinin azalmasına neden olmuş ve sektör muhasebeciliğine geçişi artırmıştır. Bu geçiş aynı zamanda mesleğin bağımsız olması gerekliliğini de perçinlemiştir. Muhasebenin, sosyal sorumluluk ilkesi gereği devlet ile özel sektör arasında denge sağlama görevini üstlenmesi ortaya çıkmıştır. Ülkemizdeki muhasebe meslek mensuplarının da meslek unvanlarına yakışır şekilde, kamuoyunun mesleğe yönelik saygısını ve güvenini zedelemeksizin hareket etmek zorunluluğu bulunmaktadır. Bağımsızlık ilkesi, muhasebecinin müşterisine bilgi sunma zorunluluğu ve ücret yönünden bağımlılığı durumlarından etkilenmemektedir. Meslek mensubu, bilimsel nitelik, bilinç ve bağımsızlığının gücüyle müşterisine karşı görevini meslek ahlakına ve deontolojiye uygun olarak yerine getirmekle yükümlüdür (Akay, 2002, s.83-90).

Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık:

İşletmelerin mali hareketleri muhasebe mesleğinin ilgi alanı içinde yer almaktadır. Bu bağlamda dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik büyük önem taşımaktadır. Enron benzeri skandallarda yaşanan maddi ve manevi tahribat haricinde, kamu zararı ve muhasebe mesleğinin uğradığı prestij kaybı ekonomik olarak ölçülemeyecek türden olmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının bu kavramları içselleştirerek, uygulamada taviz vermeme kararlılığı göstermesi tehdit altında kalabilmektedir. Özellikle tarafsızlığa karşı olabilecek bu tehditler aşağıdaki gibi gruplandırmaktadır (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s.90):

- Kişisel çıkar tehdidi; denetçinin maddi ya da manevi çıkar içinde olması tarafsızlığa gölge düşürmektedir.
- Kişisel gözden geçirme tehdidi; geçmişte yapılmış bir dış denetimin ve denetim raporunun kontrolü esnasında tarafsızlık açısından önemli bir tehdit olasılığı ortaya çıkabilmektedir.

- Tahrik tehdidi; denetçi tarafından, müşteri işletmeye yönelik tahrik sayılabilecek yaklaşımların sergilenmesi, tarafsızlık ilkesine yönelik tehdit anlamı taşımaktadır.
- Tanışıklık ya da güven tehdidi; denetçinin, müşteri işletme yönetimine karşı aşırı derecede yakınlık hissetmesi veya bunu göstermesi, onlara gereğinden fazla güven duyması tarafsızlık ilkesi için tehdit oluşturmaktadır.
- Şantaj tehdidi; müşteri işletme yöneticileri tarafından muhasebe meslek mensubu veya denetçiye yapılan, geçmiş veya hali hazırdaki durumla ilgili şantaj ihtimali, tarafsızlık ilkesine yönelik tehdit anlamına gelmektedir.

Standartlara ve Muhasebe İlkelerine Uyum (Akay, 2002, s.83-90):

Muhasebe, ulusal ve uluslararası düzeyde uzlaşmış birtakım prensiplere sahiptir. Kaynaklarda temel kavramlar veya temel prensipler başlığı altında açıklanan bu ilkeler haricinde, etik kodlar olarak nitelendirilen ilkeler de yer almaktadır. Muhasebeci, mesleğini bu temel standartlara uygun icra etmekle yükümlüdür. 18 Ekim 2001 tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı’nın “Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu” başlığı altında yer verilen (Madde 6) hüküm aşağıdaki gibidir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s. 90);

MADDE 6 - Finansal tablolara esas teşkil edecek muhasebe kayıtları, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınarak düzenlenir. İlgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasalarla belirlenen standartlara uygun olmayan Finansal Tablolar düzenlenemez. Muhasebe kaydı yapan ruhsatlı meslek mensupları, hazırladıkları, Finansal Tabloların dipnotlarında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile muhasebe standartlarındaki sapmaları belirtmelidirler.

TÜRMOB ruhsatlı meslek üyeleri TİMDES (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayımlanan standartlara uyarlar.

Gizlilik ve Sır Saklama:

Muhasebeciler mesleklerini yaparlarken kanuni yollar ile istenmediği takdirde müşteriler hakkındaki bilgileri çıkar amaçlı kullanamamakta, açıklayamamaktadırlar. Gerek müşteriler ile ilişkileri sürerken gerekse ilişkinin bitiminde hiçbir biçimde bunları açıklamaları, müşterileri güç duruma düşürebilecek davranışlar sergilemeleri mümkün değildir (SM ve SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 2011).

18.10.2001 tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kurallarıyla alakalı Mecburi Meslek Kararı’nın “Sır Saklama” başlığında bulunan (Madde 10) hüküm şöyledir: Mesleki çalışmaları esnasında müşterileri hakkındaki bilgileri edinen ruhsatlı meslek mensupları bunları müşterilerden izinsiz ve mesleki faaliyetleri bitse dahi açıklayamamaktadırlar. Bu kişiler sır saklamakla yükümlü olup çalışanların da buna uymasıyla sorumludurlar. Buna uymayan personellerini çalıştırmamaları ve meslekteki diğer üyelerle bu personellerin bilgilerini paylaşmaları gerekmektedir (SM ve SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 2011).

Madde 43 - Meslek mensuplarıyla onların yanında çalışmakta olanlar işleri kapsamında öğrenmiş oldukları sır ve bilgileri ifşa edemez, farklı yasalarla muhbirlere tanınmış olan çıkar ve haklardan yararlanamazlar. Fakat suç konusu durumlarda yetkili makamlara bildirim yapmak zorundadırlar. İdari ya da adli her çeşit soruşturma, inceleme birinci fıkranın hükmünün dışında kalmaktadır. Tanıklıklar sırrı ifşa etmeye girmemektedir. Bu hükümler birlik ve oda çalışanları hakkında da uygulanmaktadır. Muhasebenin temel esaslarından bir tanesi olan tam açıklama ve yapılması mecburi açıklamalar kamuoyunun aydınlatılabilmesi için yasaların öngörmüş olduğu bazı rapor ve ilanlar sır değildirler. Kamuoyunun aydınlatılabilmesi için meslek üyelerinin ilgilileri bilgilendirmeleri ya da mali tabloları açıklamaları sık saklamaya girmemektedir (Kutlu, 2010, s. 127).

Şarta Bağlı Ücret:

Mecburi meslek kararındaki ücretler başlığı kapsamında bulunan madde 11’de şu ifade yer almaktadır: Ruhsatlı meslek üyeleri yapmış oldukları faaliyetleri birlikler ve odalarca belirlenmiş ücretlerin aşağısına yapamayacaklardır. Bu kural daha ziyade denetim faaliyetleriyle ilgilenmekte olan meslek gruplarının denetim çalışmasının neticesine göre ücret belirlemelerine mani olmak maksadıyla meydana getirilmiştir. Denetim neticesine bağlanmakta olan ücretler denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarına gölge düşüreceği için meslek ahlakı kurallarıyla yasaklanmış durumdadır (Akay, 2002, s.83-90).

Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler:

Her meslek kendisine has bir saygınlık ve onura sahiptir. Meslek üyeleri buna uymayan davranışlar sergilememelidir. Bunun yanında mesleklerin tümünü bağlayıcı özellikte haksız kazanç, taciz, sırları ifşa etme, uyuşturucu, kumar, aşırı alkol, cinsiyet, din, dil, ırk ayrımları gibi davranışlar meslek onuruyla bağdaşmayan davranışlar olarak kabul edilmektedir. Bunu yapanlar kanunlar çerçevesinde birtakım yaptırımlara tabi olmaktadır.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’ndaki 45. maddede yasaklar başlığında şu hüküm yer bulmaktadır:

“Madde 45 – Mali müşavir ve serbest muhasebeciler bu unvanları, yeminli mali müşavirlerse bu unvanları ve tasdik yetkileriyle 2. maddede yazılı olan işlerin yerine getirilmesi maksadıyla tüzel ve gerçek kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı biçiminde hizmet akdiyle çalışamaz, ticaret yapamaz, meslek onuruyla bağdaşmayan şeylerle meşgul olamazlar. Yeminli malî müşavirler, eşleri (boşansalar da) fûru ve usulünden bir tanesi ve üçüncü derece dahil olmak üzere bu dereceye kadar sıhrî ve kan hısımları ya da bunların ortağı oldukları şirketlerin işlerini yapamamaktadırlar. Yukarıda sayılmış olan akrabaları serbest durumdaki serbest muhasebeci ve mali müşavirlerin bakmış oldukları işlere onay veremezler. İlmî ve hayır kurumlarının yönetim kuruluna üye olmak, tasfiye memurluğu, bilirkişilik gibi görevler hariçtir. Birden fazla meslek üyesi faaliyetlerini şirket, yeminli mali müşavirlik büroları, serbest muhasebeci mali müşavirlik, serbest muhasebecilik biçiminde birleştirilebilmektedirler.

Bu maddede mesleki onurdan çok yasaklanmış olan davranışlar bulunmaktadır. Meslek onuruyla bağdaşmayan davranışları sıralamak, tamamıyla tanımlamak son derece zordur. Bunun yanında SMMM, SM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte (Madde 42) meslek onuruyla bağdaşmayan durumlar belirtilmiş olup bunlar (Kutlu, 2010, s.129):

- Yasalara göre yasaklanan işlerden bir tanesini yapmak,
- Yasalara göre bilgi vermeye mecbur olduğu kurum ve kişilere yanlış bilgi vermek ya da bilgi vermemek,
- Kumar ve içki düşkünü olmak,
- Yanındaki personele uygunsuz davranışlarda bulunmaktır.

Yönetmelikte belirtilmiş olanların haricinde mesleğin uygulanabilmesiyle alakalı yorumlarda şu kanun dışı kavramlar da meslek onuruyla bağdaşmayan davranışlardır:

- Müşterilere kasıtlı biçimde hatalı vergi beyanı konusunda yardım etme ve onları teşvik etme,
- Meslek mensuplarının müşterileri ya da kendileri namına vergi beyanlarını yanlış yapmaları,
- Meslek üyelerinin bilerek vergi beyanı yapmamaları,
- Bir senenin üstünde hapis gerektirmekte olan kanun dışı davranışlar.

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı:

“Haksız rekabet, iyi niyet kurallarını ihlal ederek iktisadi rekabette aldatıcı davranışlarda bulunmak ya da her çeşit kötüye kullanımı içermektedir (3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu).”

Türk Ticaret Kanunu’nda haksız rekabetin düzenlendiği hükümler vardır. Kanundaki dördüncü fasıl kısmında konu detaylı biçimde sıralanmıştır. Bu kapsamda: “Haksız rekabet, iyi niyete aykırı ya da aldatıcı hareketlerle her tür iktisadi rekabetin suiistimal edilmesidir” (Türk Ticaret Kanunu Madde 56).

Kanundaki 57. maddedeysse “Hüsnüniyet Kaidelerine Aykırı Hareketler olarak (Türk Ticaret Kanunu Madde 56):

- Rakiplerle alakalı cari olan kanunlar, mukaveleler, nizamnameler ya da mahalli yahut mesleki adetler ile tayini yapılmış çalışma yaşamı koşullarına uymamak,
- İyi niyet sahibi kişileri suiistimal edebilecek özellikte gerçeğe aykırı beyanlarda bulunmak,
- İyi niyet kurallarına aykırı biçimde öğrendiği ya da elde ettiği ticari sırlar ya da imalat sırlarını başkalarına yayma ya da onlardan haksız yere yararlanma,
- Vekil, müstahdem ya da başka yardımcıları iğfal sureti ile ticaret ya da imalat sırlarını ele geçirme,
- Üçüncü kişilerin yardımcıları, vekilleri, müstahdemlerine; onların vazifelerini ihlal etmelerine neden olarak kendine ya da başkalarına çıkar sağlayabilmek adına yerine getiremeyecekleri çıkarlar vaat etmek ya da bu çıkarları vermek,
- Herhangi bir mükafat, şahadetname ya da paye almamasına rağmen almış gibi hareket edip bunlara sahip intibası uyandırmaya çalışmak ya da buna müsait olan yanlış meslek isimleri, unvanlar kullanmak,
- Kendi kişisel durumu, ticari işleri, ticari faaliyetleri, iş mahsulleri, emtialarıyla alakalı yanıltıcı ya da yanlış bilgi vererek rakiplerine kıyasla kendilerini üstünleştirmek,
- Başkalarının mali ya da ahlaki durumlarıyla ilgili gerçek dışı bilgiler sunmak,
- Başkalarını ya da başkalarının emtialarını, faaliyetlerini, ticari işlerini, iş mahsullerini yanıltacak ya da gereksiz yere incitecek beyanlarda bulunarak kötülemek,
- Başkalarının ticari işletmeleri, faaliyetleri, iş mahsulleri ve emtialarıyla itibaslar oluşturmaya gayret etmek ya da buna müsait önlemlere gitmek; başkalarının hakkıyla kullanmakta oldukları işaret, marka, unvan, isim gibi tanıtım araçları kullanıp bilmeden ya da bilerek satışa vermek ya da kişisel gereksinimlerden başka herhangi bir nedenle elinde tutmaktır.

Bu bakımdan ele alındığında muhasebeciler de hem burada sayılan hem de uluslararası ya da ulusal mesleki örgütlerin belirtmiş oldukları rekabet kurallarına uymakla mükelleftirler (3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu).

Muhasebeciler, iş kazanabilmek adına aldatici biçimde müşteri kazanamaz, taciz, bıkırtma, zorlama, hile gibi yollarla da müşterilerinden iş talep edemezler. Reklam yasakları eskiden çok daha katı biçimde uygulanmış olup günümüzdeyse belli sınırlarda yapılan reklamlar uygun görülmektedir (Kutlu, 2010, s. 131).

Meslek Unvanı:

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu muhasebeciliği düzenlemekte olan bir yasa olup meslekle alakalı unvanları sıralar ve bu unvanlarla alakalı şu hükümleri içerir: (Güredin, 1997, s. 117).

“Kanunen kullanım yetkisi bulunmayanlarca yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve serbest muhasebeci unvanlarının ya da bunlara benzer unvanların kullanılması yasaklanmıştır. Buna aykırı bir davranış görüldüğünde odalar bunu Cumhuriyet Savcılığı makamına bildirmelidirler. Yapılacak soruşturma neticesi ilgililere ve odalara bildirilmektedir. Bu hüküm kapsamında muhasebeciler gereken koşulları taşımaları durumunda hak etmiş oldukları bu unvanlardan bir tanesini kullanmaktadırlar. Hem mesleğe mensup hem de mensup olmayan bir birey hak etmeksizin bu unvanları kullanamamaktadır (Kutlu, 2010, s. 133).

2.1.7. Meslekî Etik ve Davranış Kurallarının Oluşturulmasında Göz Önüne Alınacak Hususlar

Etik kurallar, en üst düzey ahlak değerleri olup mesleğe mensup kişilerin sürdürdükleri çalışmaların ahlaki çerçevesini de belirtmektedir. Etik kurallar sürdürülen çalışmalardan ve genel kültürden kopuk değildirler. Bu kuralların gelişimi için atılabilecek adımlar şöyledir (3568 Sayılı Kanun, madde 3):

- Etik konularla alakalı senelik raporlar düzenlenmelidir,
- Etik eğitimine dair programlar tasarlanmalıdır,
- Kurallar daimi olarak yenilenebilir olmalıdır,
- Kuralların ihlal edilmesi neticesinde gelecek yaptırımları ifade eden bir bölüm tasarlanmalıdır,
- Kurallar meslek gruplarının tümüne ulaşmalı ve genel kabul görmelidirler,
- Belli bir kurum kurallara onay vermelidir,

- Kuralların sağlamlaştırılabilmesine dönük birtakım stratejiler ortaya konmalıdır,
- “Olabilir” ihtimaliyle her etik çıkmaza tercih edilen bir davranış ya da yeni bir değer eklenmemelidir,
- Güncel etik kuralları duyurulmalı, dağıtımı yapılmalı, belirli aralıklarla güncellenmelidir,
- Etik kurallardaki üslup mesleği yapan herkesin buna uyması gerekliliğini net bir şekilde göstermeli ve bu mesleği icra edenlerin bir problem olduğunda başvuracakları yerleri göstermelidir,
- Her bir değeri yansıtabilen iki örnek davranışlar ve bu değerler arasında ilişki kurup etik kurallar meydana getirmek,
- Etik değerleri içermekte olan örnekleri sunmak,
- Çıkar sahipleri tarafından takdir alınacak etik değerleri düşünmek,
- Dezavantaj, zayıflık gibi tehditleri giderecek türde değerleri tanımlamak,
- Güncel problemlere ve doğabilecek olası problemlere hitap edebilecek değerleri kapsamak,
- Öncelikli değerleri benimsemek,
- Değerlerin yazılı hale getirilmesi ve yasa ve prosedürlere bağlanması, belli periyotlarla bu değerlerin gözden geçirilmesi, geliştirilerek etkinleştirilmesi.

Meslek etiğiyle alakalı kuralların oluşturulmasında bu hususlara dikkat edilmelidir (McNamara, 2015).

2.2.MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Mesleki etikle alakalı en mühim düzenlemeler ABD’de yer alan meslek örgütlerince oluşturulmuştur. Türkiye’deyse Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nce “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı" başlığında bu prensipler sayılmıştır (Civelek ve Durukan, 1998, s.132).

Bu karardaki amaç etik öğrenme doğrultusunda isteklilik yaratmak, etik davranış ve etik eğitimi geliştirmek üzere muhasebecilerle bağlı buldukları meslek odalarının aralarında imzalanacak etik sözleşmesinin ve sözleşmeden önce meslek mensubu kişilerin tabi olacakları esas ve yöntemlerin belirlenmesidir (TÜRMOB, Muhasebe

Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Mecburi Meslek Kararı). Bu karar; “19 Ekim 2007 tarihli Resmi Gazete’ de yayımlanmış, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’in 7 inci maddesi ve 1/6/1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 29/(e) maddesine dayanılıp çıkartılan 11/06/1990 tarih ve 20545 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmış Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinin 21/11/2007 tarih ve 26707 sayılı R.G’ de yayımlanmış Yönetmelikle değişik 7/(a), 7/(b), 7/(e), 7/(k), ve 7/(m), 23/(j), 23/(k), ve 23/(m) maddeleri ile 03/01/1990 gün ve 20391 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliği’ndeki 64. maddesi,” hükümlerine kapsamında ortaya konmuştur (18 Ekim 2001 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 24557. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Başkanlığı Kararı, md. 1).

Yine bu karardaki onuncu maddede Bir yere bağlı veya serbest biçimde mesleki çalışmalara başlamasının öncesinde etik eğitimleri tamamlayıp “Etik Eğitim Tamamlama Belgesi” alan meslek üyeleriyle bağlı buldukları odaların aralarında örneği karar ekinde bulunan “Muhasebe Mesleği Etik Sözleşmesi”nin iki örnek biçiminde imzalanacağı ifade edilmektedir. İmzalanmış olan sözleşmelerin bir örnekleri meslek mensuplarına verilmekte diğer örnekse özlük dosyasına konmaktadır.

Etik Eğitim Tamamlama Belgesi bulunmayanlarla sözleşme imzalanmamaktadır. Aynı karardaki on birinci maddede bağlı bulunduğu odayla etik sözleşme imzalamış olan meslek üyesinin işyerlerinin görünebilecek bir yerine bunu asabileceği belirtilmiş ve "Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi" verileceği ifade edilmiştir.

3568 sayılı yasa kapsamında ruhsat sahibi olmuş yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve serbest muhasebecilerde bulunması gereken temel özellikler 3568 sayılı kanun ve bu kanun kapsamında çıkartılmış olan yönetmelikler ile belirtilmiştir.

Bu kanunla belirlenen mesleki ahlak kuralları muhasebe mesleği şirketlerini, yeminli mali müşavirleri, serbest muhasebeci mali müşavirleri ve serbest muhasebecileri içermektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'ysa etik birtakım kodlar oluşturup üye bulunan ülkelerde yer alan meslek mensuplarının kullanımlarına sunmuştur.

2.2.1. Uluslararası Alanda Muhasebe Mesleğine Yönelik Etik Kurallar

AICPA Amerika'nın muhasebe alanında mihenk taşı sayılabilecek ve önemli görevler üstlenmiş bir meslek örgütüdür. Amerika'da muhasebenin her alanı için ayrı ayrı yazılı mesleki ilkeler oluşturulmuştur. Yazılı etik kurallarına sahip bazı meslek kuruluşları aşağıda sıralanmaktadır (Selimoğlu, 2006, s.437-456):

- ACFE- Yeminli Yolsuzluk Denetçileri Birliği.
- AGA- Amerikan Kamu Muhasebecileri Birliği
- IFAC- Uluslararası Muhasebeciler Enstitüsü
- İMA- Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
- IIA-Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
- SEC- Amerikan Menkul Kıymetler ve Takas Komisyonu
- SOFE- Mali Denetçiler Birliği
- AICPA-Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Etik Kuralları (Uslu, 1997, s.27)

Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda en gelişmiş düzenlemeler Amerika'da bulunmaktadır. Meslek etiği ile ilk çalışmaların Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- The American Institute of Certified Public Accountants) tarafından yayımlanan "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartlarıyla başladığı kabul edilmektedir. Belirlenen standartlar, 1988 yılında geliştirilerek "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" adı altında ve "Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kurallarını kapsayacak şekilde yayımlanmıştır (AICPA, <http://www.aicpa.org> 15.03.2017).

Amerika'da AICPA'nın haricinde, muhasebe mesleğinin her departmanı için ayrı ve anlamlı farklılıklara sahip olan meslek etiği kuralları görülmektedir. AICPA ilkeleri, muhasebe meslek üyelerinin uyması gereken etik kuralları ve davranış biçimlerini

düzenlemektedir. AICPA'nın, 31 Ekim 2009'da güncellenmiş, meslek üyelerinin meslektaşlarına, müşterilere ve topluma karşı sorumluluklarına yönelik ve bu sorumlulukların yerine getirilmesinde yol gösterici özelliği bulunan 6 ilke ve 11 kuraldan oluşan Mesleki Davranış İlkeleri ve Kuralları şöyledir (AICPA, <http://www.aicpa.org>, 15.03.2017):

Mesleki Davranış İlkeleri:

- Tarafsızlık ve bağımsızlık
- Sorumluluk
- Dürüstlük,
- Kamu çıkarı,
- Mesleki özen,
- Hizmetlerin kapsamı ve niteliği.

Mesleki Davranış Kuralları (Çiftçi ve Çiftçi, 2003, s. 84):

- Muhasebe ilkeleri,
- Bağımsızlık,
- Dürüstlük ve tarafsızlık,
- Genel standartlar
- Standartlara uyma,
- Müşteri bilgilerinin gizliliği,
- Uygunsuz davranışlar,
- Şarta bağlı ücretler
- Komisyon ve danışma ücretleri,
- Reklam yapma ve diğer talep biçimleri
- Örgütlenme biçimi ve isim.
- Kurallara tüm meslek üyelerinin uyması zorunlu iken ilkelere uyma zorunluluğu söz konusu değildir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler ise şöyledir (Selimoğlu, 2006, s.437):

Uluslararası düzeyde bir muhasebe mesleği örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC’ın misyonu, sürekli ve yüksek kalitede hizmeti kamu yararına kullanmak üzere mesleğin saygınlığını artırmak ve mesleği geliştirmektir. Bunun haricinde mesleğe yönelik standartların oluşturulması ve yayımlanması da örgütün amaçlarındandır (Köse ve Yılmaz, 2003).

Üyeleri arasında Türkiye’nin de bulunduğu IFAC, 1998’de de “Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği” yasasını çıkarmıştır. IFAC’ın standartları belirleyen ve bağımsız organlarından biri olan Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu IESBA, 2005 Haziran’da ‘Muhasebe Üyeleri için Mesleki Etik İlkeleri’ni yürürlüğe koymuştur (Fırat ve Üçoğlu, 2009, 51).

IFAC’ın “Muhasebe Üyeleri için Mesleki Etik İlkeleri” üç bölümden oluşmaktadır ve Eylül 2009’da yeniden yapılandırılan A bölümünde profesyonel muhasebeciler için temel ilkeler açıklanmaktadır. B ve C kavramsal standartların uygulanma alanlarını göstermektedir. B bölümü serbest çalışan muhasebe üyeleriyle C bölümü de bağımlı çalışan muhasebe üyeleriyle ilgili yönergeler içermektedir:

A Bölümü:

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Gizlilik,
- Mesleki davranış,
- Mesleki yeterlilik ve özen,

B bölümü:

- Denetim sözleşmelerinde bağımsızlık,
- Diğer teminat sözleşmelerinde bağımsızlık,
- Tüm hizmetlerde tarafsızlık, Mesleki görevlendirme,
- Mesleki hizmetlerin pazarlanması,
- Menfaat çatışmaları,
- Mesleki görevlendirme,
- Ücretler ve diğer istihkak türleri,
- İkincil görüşler,

- Müşteri varlıklarının korunması,
- Hediyeler ve konukseverlik,

C bölümü:

- Bilginin hazırlanması ve raporlanması, Potansiyel çatışmalar
- Yeterli uzmanlıkla hareket etme,
- Potansiyel çatışmalar,
- Teşvikler,
- Finansal çıkarlar.

2.2.2. Türkiye’de Muhasebe Mesleğine Yönelik Etik Kurallar

Türkiye’de mesleklere AB standartlarının getirilmesi amacıyla yapılan çalışmalar 2000 yılı Haziran ayında tamamlanmış bulunmaktadır ve 250 mesleğin standartları belirlenmiştir. AB uyum normları içerisinde yer alan çalışmanın faaliyete geçmesi için Çalışma Bakanlığı tarafından kanun tasarısı hazırlanarak meclise sunulan Ulusal Meslek Standartları Kurumu’nun kurulması sağlanmıştır. Çalışmanın amacı, standartları olmayan ve tamamen keyfi uygulamalarla sürdürülen meslekleri belirli kurallar çerçevesinde disiplinli branşlar haline dönüştürmektir. Bu amaçla oluşturulan Ulusal Meslek Standartları Komisyonu'nun (UMSK) standartların belirlenmesinde yetkili olacağı ve zaman içerisinde ortaya çıkacak olan yeni mesleklere standart getirme, var olan standartları güncel hale getirme gibi işlerinin olacağı belirtilmektedir. Dürüst olmak, kaliteye dikkat etmek tüm mesleklerin ortak etik davranışı olarak Meslek Standartları Komisyonu’na göre belirlenen standart davranışlar içinde de yer almaktadır. Meslek Standartları Komisyonu’nun tanımına göre meslek standardı; bir mesleğin gereklerinin kabul edilebilir standartlarda yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan asgari bilgi, beceri, tutum ve davranışları gösteren normlar olarak ifade edilmektedir. Komisyonun bu tanımlaması, tutum ve davranışlara ilişkin normları meslek etiğine uygun bir özelleştirme olarak anlaşılmaktadır (Özocak ve Baş, 2001, s.57).

Muhasebede etik denge, yararlı olma yaklaşımıdır. Yaklaşım, kötü sonuçlardan iyi çıkarımlara varabilmektedir. Muhasebe meslek üyeleri yaptıkları fayda/maliyet analizi sonucunda idarecilerle birlikte, olası maliyetler ile olası yararlar arasında denge

kurmaya çalışmaktadırlar. Olası yararların ekonomik olarak ölçülemediği durumlarda analizin yapılmasında zorluklar yaşanabilmektedir. Fayda/maliyet analizleri literatürde önemli yer tutmaktadır ve meslek etik ilkelerinden olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının doğmasında etkili olmuştur. Bu yaklaşımın en zayıf yanı olası yararların tam olarak tanımlanamamasıdır (Özocak ve Baş, 2001, s. 268).

2.2.2.1. Türkiye’de 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Yapılan Düzenleme

3568 Sayılı Yasa kapsamında TURMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından 19 Kasım 2007’de Resmi Gazete’de “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uycakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler şu şekilde sıralanmaktadır:

Dürüstlük: Mesleki ilişkiler ve uygulamalarda doğru ve güvenilir olma sorumluluğu anlamı taşımaktadır. Adil davranmak ve açık sözlülük anlamları da barındırdığından, herhangi bir bilginin hatalı, eksik ya da kasten gizlenmiş biçimde sunulması durumunda, bilgiyi dikkate almamalıdır.

Tarafsızlık: Çıkar çatışması, yanlı olma veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlardan ödün vermemeyi ifade eden ilkedir. Meslek mensupları tarafsızlıklarına gölge düşürecek durumlarla karşı karşıya kalabilmektedirler. Baskıları öngörmek veya tanımlamak her zaman mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir (Pekdemir, 2000, s 268).

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna, etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslek bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak kadar hizmet sunarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranma sorumluluğunu da yüklemektedir. Mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

Gizlilik: Müşteri ya da işverenle ilgili edinilen bilgilerin korunmasını ifade etmektedir. Mesleki bir açıklama gerekliliği, yasal zorunluluk veya yetkili makamın açıklama talebi olmadığı müddetçe meslek ilişkisi nedeniyle elde edilen bilginin, kişisel

çıkarlar ya da üçüncü kişilerin çıkarlarına yönelik kullanılması gizlilik ilkesinin ihlalini doğurmaktadır (Resmi Gazete, 2007, Sayı: 26675).

Mesleki Davranış: Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma zorunluluğudur. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar, ilgili bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grupları tarafından yönelebilecek ve mesleğin itibarını zedeleme eğiliminde olan tüm davranışları kapsamaktadır (Çukacı, 2006, s.99).

2.3.MESLEK ETİĞİNİN KAMUYU AYDINLATMADAKİ ÖNEMİ

2.3.1. Kamunun Aydınlatması

Muhasebe ve muhasebe denetiminde en önemli sorumluluklardan biri kamunun aydınlatılmasıdır. İşletmelerin hukuki ve/veya finansal yapısında meydana gelen değişiklikler hakkında kamuyu aydınlatmak amacıyla bilgi sunulması gerekir. Bilgi sunulan kamu, karar verme yetkisi bulunan kesimlerden oluşmaktadır.

Türkiye'deki meslek mensuplarının kamuyu aydınlatma noktasında, ideal sonuca ulaşabilmesi, ulusal ve uluslararası yasalarla beraber kabul gören etik kurallara uymalarıyla mümkün olmaktadır. İşletme hakkında bilgi edinicilere; sosyal sorumluluğun bilincinde, objektif, bağımsız, dürüst ve mesleki özen içinde, kamu yararını gözeterek bilgi sunulması gerekmektedir. Dolayısıyla hizmeti veren meslek üyelerinin sözü geçen tüm bu özellikleri taşıması beklenmektedir (Tekinalp, 1980, s.16).

Hizmet sunulan alanda, serbest, işverene bağlı veya kamuda çalışıyor olunmasının etik değerlerin gözetimi açısından hiçbir farkı bulunmamaktadır. Diğer bir ifadeyle her zaman ve her ortamda etik ilke ve kurallara uygun davranmak, kamuoyunun aydınlatılmasında çok önemli bir unsurdur. Kamunun aydınlatılması ilkesi kısaca; finansal bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde oluşturulması ve güvenilirliğinin sağlanarak kamuya açıklanması şeklinde özetlenebilmektedir (Çukacı, 2006, s.99).

Daha geniş anlamda kamuyu aydınlatma ilkesi “ortaklık pay sahibi ve alacaklılarının çıkarlarını korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir biçimde kullanmaya yardımcı olan, gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin yanlış bilgilendirilmesini önleyerek ortaklık yararına kazanımlarını

sağlayan, özel ve kamu ekonomik gücün ulusal ekonominin gereklerine ve yararlarına uygun olarak çalışmasını gerçekleştiren, gerek iç, gerek dış denetimi kapsamı içine alan kuralların tümü olarak tanımlanabilmektedir” (Tekinalp, 1980, s.16).

Küreselleşmenin en önemli sonuçlarından biri olan uluslararası entegrasyon süreci, her bir ülkenin muhasebe sistemlerini ile uluslararası geçerli muhasebe standartları arasında uyum sonucu doğurmakta ve bunun da doğal sonucu olarak, muhasebe belge ve kayıt düzenine, etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Sistemin sorunsuz işleyişi, sürekliliği ve bunlardan doğan ekonomik sisteme güven, etik ilkelerinin belirlenmesi ve belirlenen ilkelere uyum ile mümkün olmaktadır (Pekdemir, 2000, s.268).

Genel anlamda kamuoyu; tüketici ve tüketicileri koruyan sivil toplum örgütleri, işçiler ve işçi sendikaları, devletin vergi toplama ve denetleme kurumları, alacaklılar ve para piyasası kurumları, hisse senetleri ve tahvillerle yatırım yapanlar ve sermaye piyasası kurumları, ortaklar ve yöneticiler olarak gruplanmaktadır (Marşap ve Akbulut, 2002, s.213).

Bireyler belirli işletmelerle ilgili olarak yukarıdaki grupların hiçbirine girmeseler de, gelecek nesillerin refahı, çevre temizliği ve ekonominin gelişimi gibi konular üzerinden ülke geleceği ile yakından ilgili oldukları için, ekonominin ana elemanları olan işletmelerin mali durum ve faaliyet sonuçlarına da dikkat etmektedirler. Faaliyet raporlarındaki açıklamaların sorumluluğu muhasebe meslek üyelerindedir. Bu anlamda etik ilke ve kurallara ne kadar riayet edilirse kamuoyu aydınlatma hususu da o kadar önemsenmiş olmaktadır. Kamuoyunun aydınlatılmasında açıklık, bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği kamuya sağladığı yararlar temelinde düşünüldüğünde etik ilkelerin önemi oldukça açık biçimde ortaya çıkmaktadır (Pekdemir, 2000, s.268).

2.3.2. Kamuyu Aydınlatmada Açıklık İhtiyacı

Kamuyu aydınlatma ile sermaye piyasası birbiriyle anlam kazanan iki kavramdır. Kamuyu aydınlatma noktasında yaşanan eksiklikler, sermaye piyasasında da işlevsel eksikliklere yol açmaktadır. Aynı şekilde sermaye piyasasındaki olası eksikliklerin kamuyu aydınlatmada da eksikler ortaya çıkarabilmektedir. Fon talebinin yöneldiği kişi sayısı arttıkça, fon talebini gerçekleştirecek kişilerin de açıklık, güven ve

istikrar çerçevesindeki piyasada yeterli ve doğru bilgiye ulaşma beklentileri doğmaktadır (Marşap ve Akbulut, 2002, s.213).

Kamuya, açık ve net bilgiler sunma konusunda muhasebe meslek üyelerinin sorumluluğu oldukça önemli hale gelmektedir. Meslek mensuplarının muhasebe ve finans ile ilgili ulaştığı bilgileri, kullanacak kurum ya da bireylere sunma noktasında kamu çıkarı ve meslek etiğini dikkate alarak hareket etmeleri beklenmektedir. Muhasebe meslek üyelerini diğer meslek mensuplarından ayıran en önemli unsur, devlete ve topluma karşı yerine getirilmesi gereken sorumluluğun bilincinde olmalarıdır. Müşteriler, hükümetler, işverenler, kredi garantörleri, çalışanlar, yatırımcılar ve diğer toplum kesimleri, mesleği yürüten elemanların güvenilirlik ve tarafsızlığına inandıkları kadar açıklanan bilgilerin de dürüst, açık ve anlaşılır olmasına dikkat etmektedirler. Meslek elemanlarının yeterince açık olduklarına güven duyulması bu kişilere kamu çıkarlarını gözetme sorumluluğu da yüklemektedir. Kişilerin bu bilinçle hareket etmesi, kamunun yararı ve aydınlatılması konusunda etkili bir değer olarak karşımıza çıkmaktadır (Civan ve Yıldız, 2002, s. 341).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

MUHASEBEDE ETİK İLKELER VE MERSİN İLİNDE BİR UYGULAMA

Çalışmanın kısmında, Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Mersin Yeminli Mali Müşavirler Odasına bağlı Mersin ili merkez ilçesindeki muhasebe meslek mensupları üzerinde muhasebede etik ilkeler ile ilgili düşüncelerini tespit etmek amacıyla yapılan bu araştırma ile ilgili olarak, araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın yöntemi, araştırma sonucunda elde edilen bulguların değerlendirilmesi gibi konular yer almaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Muhasebede etik ilkeler ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini belirlemeye yönelik yapılan bu çalışmanın temel amacı; ankete katılan meslek mensuplarının demografik özellikleri bakımından, muhasebe hata ve hileleri ile ilgili yargılara katılma düzeyleri arasında bir farklılık olup olmadığının tespit edilmesidir.

Yukarıda belirtilen bu temel amacın dışında yapılacak olan çalışma ile elde edilmek istenen diğer bilgiler ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır.

- Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerinin belirlenmesi,
- Muhasebe etik ilkelerine etki eden etmenlerin belirlenmesi
- Muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ile ilgili yargılara katılma düzeylerinin tespiti,
- Muhasebe meslek mensuplarının davranışlarının etik kapsam çerçevesinde değerlendirilmesi.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu araştırma, Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Mersin Yeminli Mali Müşavirler Odasına tabi 200 meslek mensubu esas alınarak yapılmıştır. Anket soruları, teorik bölümden yararlanarak muhasebe meslek mensuplarının muhasebede etik ilkeler ile ilgili yargılar, etik davranışlar ve etik olmayan davranışlarla karşılaşma düzeylerini tespit etmeye yönelik olarak hazırlanmıştır. Çalışma, maliyet ve zaman kısıtlılığı nedeniyle sadece Mersin ili merkezinde Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Mersin Yeminli Mali Müşavirler Odasına kayıtlı meslek mensuplarıyla sınırlı tutularak yapılmıştır.

3.3. Araştırmanın Veri Toplama Aracı ve Veri Toplama Süreci

Araştırmada verilerin toplanması için çalışma sırasında anket yöntemi kullanılmıştır. Veriler, örneklem olarak seçilen meslek mensuplarıyla yüz yüze anket sorularına cevap alınmak suretiyle elde edilmiştir. Verilerin toplanması, 6 aylık bir çalışma sonucunda tamamlanabilmiştir.

Araştırmada kullanılan anket formu, iki sayfadan oluşmaktadır. Ek-1’de örneği verilen anket formu, genel kurallar çerçevesinde hazırlanmış ve iki kısımdan oluşturulmuştur. Birinci kısımda ankete katılan meslek mensuplarının yaş, cinsiyet, eğitim durumu gibi demografik özelliklerinin yanı sıra mükellef sayıları, çalışan sayıları ve mesleklerindeki çalışma süreleri gibi mesleki özelliklerinden oluşmaktadır. İkinci kısımda ise muhasebede etik ilkeler ve mesleki etik davranışlar ile ilgili anket sorularından oluşmaktadır.

3.3.1. Verilerin Analizi

Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve toplanan veriler SPSS 22 istatistik programı ile analiz edilmiştir. Analizlerde parametrik olmayan test teknikleri kullanılmıştır. Katılımcıların Muhasebede Etik Puanının demografik değişkenlere göre farklılık gösterme durumu Mann Whitney ve Kruskal Wallis testleri analiz edilmiştir.

3.3.2. Yapı Geçerliliği Ve Güvenirlik Analizi

Ölçeğin yapı geçerliğinin belirlenmesi amacıyla açımlayıcı faktör analizi (AFA), güvenilirliğinin belirlenmesi amacıyla Cronbach's alfa güvenirlilik katsayıları hesaplanmıştır.

3.3.3. Açımlayıcı Faktör Analizi

Ölçeğin yapı geçerliğini istatistiksel olarak tespit etmek için açımlayıcı faktör analizi tekniği kullanılmaktadır. Ölçeğin öncelikli olarak, factor analizine uygun olup olmadığını anlamak amacıyla KMO ve Bartlett testi yapılmaktadır. KMO katsayısı örneklemin büyüklüğünü test etmek için hesaplanmaktadır. Faktör analizinde evrendeki dağılımın normal olması da beklenmektedir. Bu da Bartlett testiyle incelenmektedir. Bu kapsamda KMO testi ölçüm sonucunun 1,000' e yakın, Bartlett küresellik testi sonucunun da istatistiksel olarak anlamlı olması gerekmektedir.

Faktörlerin özdeğerlerine ait saçılma diyagramı olan Scree Plot grafiği ve açıklanan varyans oranı ölçeğin toplam factor sayısının belirlenmesinde kullanılmaktadır. Faktör analizi işleminde ölçek maddelerinin faktörlere atanması ya da ölçekten çıkarılması işlemlerinde factor yükü değerlerine bakılmaktadır. Faktör yük değeri, maddelerin faktörlerle olan ilişkisini açıklayan bir katsayıdır. Maddelerin yer aldıkları faktördeki yük değerlerinin yüksek olması beklenir. Her bir maddenin factor yükünün 0,30'dan küçük olduğu ya da söz konusu maddenin factor yüklerinin iki farklı faktördeki değerlerinin farkının 0,10'dan küçük olması durumunda (binişiklik) madde ölçekten çıkarılarak analiz işlemine devam edilir.

3.3.4. Güvenirlik Analizi

Cronbach's alfa katsayısının 0-1 arasında değiştiği, değerlendirme kriterlerine göre "0.00 < 0.40 ise ölçek güvenilir değil, 0.40 < 0.60 ise ölçek düşük güvenirlikte, 0.60 < 0.80 ise ölçek oldukça güvenilir ve 0.80 < 1.00 ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçek" olarak değerlendirildiği ifade edilmektedir (Tavşancıl, 2005, s. 144).

3.4. Bulgular ve Bulguların Değerlendirilmesi

Tablo1: Ölçeğin KMO ve Bartlett Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,735
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	526,653
	Df	91
	Sig.	,000

Ölçeğin faktör analizine uygunluğunun belirlenmesi amacıyla yapılan KMO ve Bartlett testi sonuçları tabloda verilmiştir. Analiz sonucuna göre KMO değeri 0,500'den büyük ve Bartlett X^2 testi anlamlı bulunmuştur. Buna göre ölçek faktör analizine uygundur.

Ölçeğin faktör sayısının belirlenmesi amacıyla ScreePlot grafiği oluşturulmuştur.

Tablo2: Kişisel Bilgiler

		n	%
Meslek unvanınız nedir?	Bağımsız Denetçi	19	9,5
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	171	85,5
	Yeminli Mali Müşavir	10	5,0
Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektedir?	0-5 yıl	26	13,0
	6-10 yıl	44	22,0
	11-15 yıl	32	16,0
	15 yıl ve üzeri	98	49,0
Cinsiyet	Erkek	136	68,0
	Kadın	64	32,0
Yaş	26-35 yaş	43	21,5
	36-45 yaş	61	30,5
	46-50 yaş	52	26,0
	51 yaş ve üzeri	44	22,0
Öğrenim Durumu	Lisans ve altı	163	81,5
	Yüksek Lisans	37	18,5
Mükellef sayısı	30 ve daha az	65	32,5
	31 ve daha fazla	135	67,5
Çalışan sayısı	0-3	156	78,0
	4 ve üzeri	44	22,0

Ankete cevap veren katılımcılardan Bağımsız Denetçi olanların oranı %9,5; Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olanların oranı %85,5; Yeminli Mali Müşavir

olanların oranı %5,0; mesleki süresi 0-5 yıl arası olanların oranı %13,0; 6-10 yıl arası olanların oranı %22,0; 11-15 yıl arası olanların oranı %16,0; 15 yıl ve üzeri olanların oranı %49,0'dur.

Katılımcılardan erkeklerin oranı %68,0 iken kadınların oranı %32,0; 26-35 yaş arası olanların oranı %21,5; 36-45 yaş arası olanların oranı %30,5; 46-50 yaş arası olanların oranı %26,0; 51 yaş ve üzeri olanların oranı %22,0; lisans ve altı mezunu olanların oranı %81,5; yüksek lisans mezunu olanların oranı %18,5'tir.

Katılımcılardan mükellef sayısı 30 ve daha az olanların oranı %32,5 iken 31 ve daha fazla olanların oranı %67,5; 0-3 arası kişi çalışanı olanların oranı %78,0 iken 4 ve üzeri kişi çalışanı olanların oranı %22,0'dir.

Tablo 3: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlkelere Yaklaşımına İlişkin Yapılan Analiz Sonuçları

	Kesinlikle katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle katılıyorum		Ort.	ss
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
Meslek etiği mesleki faaliyetlerde ahlaki ve meslek ilkelerine göre hareket etme disiplindir	8	4,0	0	0,0	3	1,5	27	13,5	162	81,0	4,68	0,86
Müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gereklidir	7	3,5	0	0,0	0	0,0	40	20,0	153	76,5	4,66	0,81
Meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır	9	4,5	14	7,0	3	1,5	71	35,5	103	51,5	4,23	1,08
Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir	3	1,5%	5	2,5%	5	2,5%	68	34,0%	119	59,5%	4,48	0,80
Ekonomik gelişmişlik ve gelir düzeyi artışı etik gelişimini destekler ve mesleki ilkelere bağlılığı artırır	3	1,5	2	1,0	6	3,0	107	53,5	82	41,0	4,32	0,72
Etik kavramı topluma mesleğe ve ortama göre değişir	32	16,0	79	39,5	52	26,0	20	10,0	17	8,5	2,56	1,13
Ülkemizde meslek mensupları yasal ve töresel etik değerlere çok bağlıdır	7	3,5	27	13,5	13	6,5	73	36,5	80	40,0	3,96	1,15
Muhasebe meslek mensupları müşterilerine ve diğer üçüncü şahıslara ait bilgileri titizlikle saklar	5	2,5	0	0,0	8	4,0	64	32,0	123	61,5	4,50	0,80

Muhasebe meslek mensuplarının kamu çıkarlarını müşteri çıkarlarının daha üstünde tutması en önemli görevidir	3	1,5	9	4,5	6	3,0	117	58,5	65	32,5	4,16	0,81
Muhasebe etiği ve ahlakıyla ilgili eğitim almak ve kurslara katılmak etik davranmayı sağlayacaktır	29	14,5	14	7,0	12	6,0	70	35,0	75	37,5	3,74	1,40
Meslek mensupları ilgili tarafa doğru ve yeterli bilgiyi vermektedir	3	1,5	21	10,5	11	5,5	115	57,5	50	25,0	3,94	0,93
Meslek mensupları sır saklama dürüstlük gizlilik, borç-alacak ilişkisi aşırı samimiyet vb. ilişkilerde etik davranmak zorundadır	3	1,5	0	0,0	0	0,0	64	32,0	133	66,5	4,62	0,65
Muhasebecilere ve tüm meslek çalışanlarına dürüst ve etik kurallara uygun davranmadıkları durumlarda caydırıcı cezalar verilmelidir	3	1,5	0	0,0	0	0,0	90	45,0	107	53,5	4,49	0,66
Yeterli genel ve mesleki eğitim verilmesi ve etik davranmayanlara caydırıcı ceza verilmesi halinde muhasebe mesleği düzgün işler	0	0,0	3	1,5	5	2,5	71	35,5	121	60,5	4,55	0,62
Muhasebe meslek mensuplarının meslek ahlak kurallarına uygun hareket ettiği söylenebilir	5	2,5	24	12,0	24	12,0	109	54,5	38	19,0	3,76	0,98
Uzmanlık veya deneyime sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranan ve bu yolla müşteri kazanan muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır	0	0,0	5	2,5	4	2,0	120	60,0	71	35,5	4,29	0,63
Bazı muhasebe meslek mensuplarının müşterilerinin az vergi ödeme taleplerini karşılanması istendiğinde iş kaybetme korkusundan etik davranmadığı olmuştur	46	23,0	104	52,0	8	4,0	42	21,0	0	0,0	2,23	1,03
Arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı müşterilerin kayıtları tutulurken etik davranmayan meslek mensupları bulunmaktadır	0	0,0	23	11,5	13	6,5	123	61,5	41	20,5	3,91	0,85
Meslek mensuplarından etik değerlere uygun hareket etmediğini düşündüğüm kişiler var	66	33,0	65	32,5	9	4,5	60	30,0	0	0,0	2,32	1,22
Meslek odalarının belirledikleri fiyat tarifesine uymayan meslek mensupları olduğunu düşünüyor musunuz?	0	0,0	2	1,0	10	5,0	28	14,0	160	80,0	4,73	0,60

Meslek etiği ile ilgili ifadelere katılım düzeyi tabloda verilmiştir. İfadelere katılım düzeyine göre yüksekten düşüğe doğru sıralaması ve katılım düzeyleri aşağıda verilmiştir.

- "Meslek mensupları sır saklama dürüstlük gizlilik, borç-alacak ilişkisi aşırı samimiyet vb. ilişkilerde etik davranmak zorundadır" ifadesine katılım düzeyi %98,5
- Muhasebecilere ve tüm meslek çalışanlarına dürüst ve etik kurallara uygun davranmadıkları durumlarda caydırıcı cezalar verilmelidir" ifadesine katılım düzeyi %98,5
- Müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gereklidir" ifadesine katılım düzeyi %96,5
- Yeterli genel ve mesleki eğitim verilmesi ve etik davranmayanlara caydırıcı ceza verilmesi halinde muhasebe mesleği düzgün işler" ifadesine katılım düzeyi %96
- Uzmanlık veya deneyime sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranan ve bu yolla müşteri kazanan muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır" ifadesine katılım düzeyi %95,5
- Meslek etiği mesleki faaliyetlerde ahlaki ve meslek ilkelerine göre hareket etme disiplini" ifadesine katılım düzeyi %94,5
- Ekonomik gelişmişlik ve gelir düzeyi artışı etik gelişimini destekler ve mesleki ilkelere bağlılığı artırır" ifadesine katılım düzeyi %94,5
- Meslek odalarının belirledikleri fiyat tarifesine uymayan meslek mensupları olduğunu düşünüyor musunuz?" ifadesine katılım düzeyi %94
- Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir" ifadesine katılım düzeyi %93,5
- Muhasebe meslek mensupları müşterilerine ve diğer üçüncü şahıslara ait bilgileri titizlikle saklar" ifadesine katılım düzeyi %93,5
- Muhasebe meslek mensuplarının kamu çıkarlarını müşteri çıkarlarının daha üstünde tutması en önemli görevidir" ifadesine katılım düzeyi %91
- Meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır" ifadesine katılım düzeyi %87
- Meslek mensupları ilgili tarafa doğru ve yeterli bilgiyi vermektedir" ifadesine katılım düzeyi %82,5
- Arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı müşterilerin kayıtları tutulurken etik davranmayan meslek mensupları bulunmaktadır" ifadesine katılım düzeyi %82
- Ülkemizde meslek mensupları yasal ve töresel etik değerlere çok bağlıdır" ifadesine katılım düzeyi %76,5
- Muhasebe meslek mensuplarının meslek ahlak kurallarına uygun hareket ettiği söylenebilir" ifadesine katılım düzeyi %73,5
- Muhasebe etiği ve ahlakıyla ilgili eğitim almak ve kurslara katılmak etik davranmayı sağlayacaktır" ifadesine katılım düzeyi %72,5
- Meslek mensuplarından etik değerlere uygun hareket etmediğini düşündüğüm kişiler var" ifadesine katılım düzeyi %30
- Bazı muhasebe meslek mensuplarının müşterilerinin az vergi ödeme taleplerini karşılanması istendiğinde iş kaybetme korkusundan etik davranmadığı olmuştur" ifadesine katılım düzeyi %21
- Etik kavramı topluma mesleğe ve ortama göre değişir" ifadesine katılım düzeyi %18,5

Tablo4: Muhasebede Etik Puanının Betimsel İstatistikleri

	n	Minimum	Maximum	Ortalama	ss
Muhasebede etik	200	21,00	66,00	56,68	6,75

Katılımcıların muhasebede etik tutumlarına ilişkin puan ortalaması $56,68 \pm 6,75$ 'tir. Buna göre etik tutumları %86 düzeyindedir. (Ortalama / Maksimum *100)

Tablo5: Muhasebede Etik Puanının Normallik Testi

	Shapiro-Wilk		
	İstatistik	sd	p
Muhasebede etik	,812	200	,000

Katılımcıların Muhasebede etik puanı için yapılan Shapiro-Wilk normallik analizi sonucu söz konusu puanın normal dağılım göstermediği belirlenmiştir. Muhasebede etik için yapılmış olan gruplar arası karşılaştırma testlerinde parametrik olmayan test teknikleri kullanılmıştır.

3.5. Karşılaştırma Analizleri

Tablo6: Muhasebede Etik Puanının Mesleki Unvana Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

	n	Sıra Ort.	X ²	p	
Muhasebede etik	Bağımsız Denetçi	19	116,66	5,172	,075
	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	171	96,86		
	Yeminli Mali Müşavir	10	132,00		

* $p < 0,05$ anlamlı fark var; $p > 0,05$ anlamlı fark yok

Muhasebede etik tutumunun meslek açısından incelenmesi için yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Analiz sonucuna göre bağımsız denetçilerin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin ve yeminli mali müşavirlerin muhasebede etik tutumları arasında istatistiksel olarak anlamlı fark bulunmamaktadır. Anlamlı olmamakla birlikte yeminli mali müşavirlerin muhasebede etiğe yönelik tutumları en yüksekken serbest muhasebeci mali müşavirlerin en düşüktür.

Tablo7: Muhasebede Etik Puanının Mesleki Süreye Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

	n	Sıra Ort.	X2	p
Muhasebede etik	0-5 yıl	26	96,00	,001*
	6-10 yıl	44	130,11	
	11-15 yıl	32	102,06	
	15 yıl ve üzeri	98	87,89	

*p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok

Muhasebede eğitin mesleki süre açısından incelenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Mesleki süresi farklı olan gruplar arasında Muhasebede etik açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır (p<0,05). Mesleğini yapma süresi 0-5 yıl arası olanların puan sıra ortalaması 96,00; 6-10 yıl arası olanların ortalaması 130,11; 11-15 yıl arası olanların ortalaması 102,06; 15 yıl ve üzeri olanların ortalaması 87,89'dur. Buna göre mesleğini 6-10 yıl arası süredir yapanların Muhasebede etik tutumları en yüksek iken 15 yıl ve üzeri olanların en düşüktür. Çalışma süreleri uzun olan muhasebe meslek mensuplarının etik tutumlarının düşük olmasının nedenleri arasında muhasebe mesleğinin uygulamada global anlamda gelişimi, bilgisayar ve teknolojik uygulamaların yaygınlaşması, önceden kullanılan muhasebe tekniklerinin günümüzde yasak ve ya kullanılabilirlik düzeyinin yitirmesi gibi etmenler gösterilebilir.

Tablo8: Muhasebede Etik Puanının Cinsiyete Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

	n	Sıra Ort.	U	p
Muhasebede etik	Erkek	136	91,88	,002*
	Kadın	64	118,82	

*p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok

Muhasebede eğitin cinsiyet açısından incelenmesi amacıyla yapılan Mann Whitney testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Erkek ile kadınlar arasında Muhasebede etik açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır (p<0,05). Erkeklerin puan sıra ortalaması 91,88 iken kadınların ortalaması 118,82'dir. Buna göre kadınların Muhasebede etik tutumları daha yüksektir.

Yaşar (2015) ve Kılıcı vd (2016) yapmış olduğu çalışmada da cinsiyet bakımından kadınların etik tutumları daha yüksek olduğu yönünde tespitleriyle benzerlik göstermektedir.

Tablo9: Muhasebede Etik Puanının Yaşa Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

		n	Sıra Ort.	X ²	p
Muhasebede etik	26-35 yaş	43	96,06	15,462	,001*
	36-45 yaş	61	112,79		
	46-50 yaş	52	112,97		
	51 yaş ve üzeri	44	73,07		

*p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok

Muhasebede eğitim yaş açısından incelenmesi amacıyla yapılan Kruskal Wallis testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Farklı yaş grupları arasında Muhasebede etik açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır (p<0,05). 26-35 yaş arası olanların puan sıra ortalaması 96,06; 36-45 yaş arası olanların ortalaması 112,79; 46-50 yaş arası olanların ortalaması 112,97; 51 yaş ve üzeri olanların ortalaması 73,07'dir. Buna göre 46-50 yaş arası olanların muhasebede etik tutumları en yüksek iken 51 yaş ve üzeri olanların en düşüktür.

Tablo10: Muhasebede Etik Puanının Öğrenim Durumuna Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

		n	Sıra Ort.	U	p
Muhasebede etik	Lisans ve altı	163	104,34	2389,000	,048*
	Yüksek Lisans	37	83,57		

*p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok

Muhasebede eğitim öğrenim durumu açısından incelenmesi amacıyla yapılan Mann Whitney testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Lisans ve altı ile yüksek lisans mezunu olanlar arasında Muhasebede etik açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmaktadır (p<0,05). Lisans ve altı okul mezunu olanların puan sıra ortalaması 104,34 iken yüksek lisans mezunu olanların ortalaması 83,57'dir. Buna göre lisans ve altı okul mezunu olanların Muhasebede etik tutumları daha yüksektir.

“Üniversite Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiğine Bakış Açısının İncelenmesi: OKÜ Öğrencileri Örneği” çalışmada da kadın katılımcıların etik değerlere bakış açıları benzerlik göstermektedir (Gülmez-Kıllı-Öz, 2016, s. 106).

Tablo11: Muhasebede Etik Puanının Mükellef Sayısına Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

		n	Sıra Ort.	U	p
Muhasebede etik	30 ve daha az	65	96,08	4100,000	,451
	31 ve daha fazla	135	102,63		

*p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok

Muhasebede etiğin mükellef sayısı açısından incelenmesi amacıyla yapılan Mann Whitney testi sonuçları tabloda verilmiştir.

Mükellef sayısı 30 ve daha az ile 31 ve daha fazla olanlar arasında Muhasebede etik açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

Tablo12: Muhasebede Etik Puanının Çalışan Sayısına Göre Farklılaşma Durumunun İncelenmesi

Çalışan sayısı		n	Sıra Ort.	U	p
Muhasebede etik	0-3	156	102,29	3152,500	,407
	4 ve üzeri	44	94,15		

*p<0,05 anlamlı fark var; p>0,05 anlamlı fark yok

Muhasebede etiğin çalışan sayısı açısından incelenmesi (Mann Whitney) testi sonuçları tabloda verilmiştir.

0-3 arası ile 4 ve üzeri çalışanı olanlar arasında Muhasebede etik açısından istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmamaktadır (p>0,05).

SONUÇ

Yapılan araştırma sonuçlarına göre muhasebede etik kavramı ile ilgili en fazla katılım gösterilen ifadeler:

“Meslek odalarının belirledikleri fiyat tarifesine uymayan meslek mensupları olduğunu düşünüyor musunuz?”,

“Meslek etiği mesleki faaliyetlerde ahlaki ve meslek ilkelerine göre hareket etme disiplindir.”,

“Müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gereklidir.”,

“Meslek mensupları sır saklama dürüstlük gizlilik, borç-alacak ilişkisi aşırı samimiyet vb. ilişkilerde etik davranmak zorundadır.”,

Yeterli genel ve mesleki eğitim verilmesi ve etik davranmayanlara caydırıcı ceza verilmesi halinde muhasebe mesleği düzgün işler.”

“Muhasebe meslek mensupları müşterilerine ve diğer üçüncü şahıslara ait bilgileri titizlikle saklar.” ifadeleridir.

Araştırma sonucuna göre muhasebeci ve mali müşavirlerin mesleki etik tutumları %86 düzeyindedir.

İstatistiksel olarak anlamlı olmamakla birlikte bu araştırma sonucuna göre yeminli mali müşavirlerin muhasebede etiğe yönelik tutumları en yüksek iken serbest muhasebeci mali müşavirlerin en düşüktür.

Muhasebede etik mesleki süreye göre değişiklik göstermektedir ve mesleğini 6-10 yıl arası süredir yapanların Muhasebede etik tutumları en yüksek iken 15 yıl ve üzeri olanların en düşüktür.

Muhasebede etik cinsiyete göre değişiklik göstermektedir ve kadınların Muhasebede etik tutumları daha yüksektir.

Muhasebede etik yaşa göre değişiklik göstermektedir ve 46-50 yaş arası olanların Muhasebede etik tutumları en yüksek iken 51 yaş ve üzeri olanların en düşüktür.

Muhasebede etik eğitim düzeyine göre değişiklik göstermektedir ve lisans ve altı okul mezunu olanların Muhasebede etik tutumları daha yüksektir.

Bu çerçevede baktığımızda muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere ilişkin bilgi ve davranışlarında yeterli çoğunluk sağlanamamıştır. Bu eksiklikler bağlamında çözüm olarak cezai yaptırımların dışında meslek etiği ve toplumsal etik

hakkında bilgilendirici eğitimler verilmesi alternatif çözümler olarak görülebilir. Ayrıca her ilde bulunan muhasebe meslek mensuplarının kayıtlı olduğu odalarda da etik ilkeler ve bu ilkelerin muhasebe mesleğinin etkilerine yönelik eğitimler stajyerlere zorunlu olarak verilmelidir.

Bu çalışma, Mersin ili merkezindeki muhasebe meslek mensupları olan bağımsız denetçi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler (YMM) üzerinde uygulanmıştır. Anket sonuçlarının güvenilirliğinin artırılması açısından başka illerde yapılacak araştırma sonuçlarıyla birlikte değerlendirilmesi daha faydalı olacaktır.



KAYNAKÇA

- AICPA, <http://www.aicpa.org>, 15.03.2017
- Akay, H. (2002). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Hakemli Dergisi Öneri*,5(8), 83-90
- Akdoğan, H. (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 10, 297-299
- Akdoğan, H. (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Aksoy, T. (2006). *Etik*, Ankara: Yetkin Yayınları.
- Arıkan, Y. (2005). *Meslek Hukuku Uygulamaları*, İstanbul: İstanbul Serbest MMO Yayınları.
- Aydın, İ. (2012). *Yönetmelik, Mesleki ve Örgütsel Etik*. İstanbul: Pegem Akademi.
- Aydın, İ. P. (2001). *Yönetmelik meslekî ve örgütsel etik*. Ankara: Pegem Akademi
- Aysan, M. A. (1978). İşletmelerin Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu ve Faaliyet Raporları, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, İstanbul, 4(13), 29-32
- Boone, E. L. ve Kurtz, D. L. (2011). *Çağdaş işletme* (A. Yalçın, Çev.). Ankara: Nobel
- Civan, M. & Yıldız, F. (2002). *Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri*, Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum.
- Civelek, M. A.,& Durukan, B. (1998). *Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetiminde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Antalya: İSMMMO Yayını.

- Çiftçi, Y. & Çiftçi, B. (2003). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*,923
- Çukacı, Y. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111
- Dağlı, S. Ş. (2013). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta.
- Deniz, H. (1978). *Görgü kuralları*. İstanbul: İnkılâp ve Aka
- Doğan, İ. (2008). *Sosyoloji kavramlar ve sorunlar*. Ankara: Pegem
- Ekici, K. M. (2013). *Meslek Etiği*. Ankara: Yargı Yayınevi, 3.baskı
- Fırat, F. Z. &Üçoğlu, D. (2009). *Muhasebe Eğitiminde Etiğin İş dünyasına, Öğretim Elemanlarına ve Öğrencilere Yansımaları*, XXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Ed. Taner, T. & Öncü, S., (20-24 Mayıs 2009, Alaçatı-Çeşme), İzmir.
- Fidan E. M. & Subaşı, Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 111-130
- Filizöz, B. (2011). Etik ve Etiğe İlişkin Kavramlar, İstanbul: Beta Yayınevi
- Finn, D.W.,Munter, P. &Mccaslin, T.E. (1994). Ethical Perceptions of CPAs, *Managerial Auditing Journal*,9, 28
- Gençoğlu, G. Ü. (2005). *Genel Muhasebe*. Bursa: Alfa Akademi
- Gül, H. & Gökçe, H. (2008). Örgütsel etik ve bileşenleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,13(1), 377-389
- Gül, H. (2006). Etik dışı davranışlar ve ussallaştırılması: Devlet hastanelerinde bir uygulama, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10, 65-79

- Gül, K. & Ergün, H. (2004). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, İstanbul, 1(11), 55-56
- Güney, S.,& Çınar, O. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(2), 91-106
- Güredin, E. (1997). Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler. III. *Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı*
- Hatunoğlu, Z. & Kılılı, M. (2014). *Hastane İşletmelerinin İstihdam Ettikleri Muhasebe Elemanlarında Aradıkları Nitelikler ve Muhasebe Eğitiminden Beklentileri: Gaziantep, Kahramanmaraş ve Osmaniye İllerinde Bir Alan Çalışması”*
- İşgüden, B. (2007). *Sosyal ve kültürel değerlerin muhasebe meslek etiği üzerine etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir.*
- Kılıç, H. (2002). *Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*, 17. Türkiye Muhasebe Kongresi, Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar, TURMOB Yayınları, İstanbul.
- Kılılı, M. & Öz, B. & Gülmez, C. (2016). *Üniversite Öğrencilerinin Muhasebe Meslek Etiğine Bakış Açısının İncelenmesi: OKÜ Öğrencileri Örneği*
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe hata ve hileleri ile muhasebe mesleğinde etik: Afyonkarahisar'da muhasebeciler üzerine bir araştırma, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir*
- Koç, V. (2010). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumunu Üzerindeki Etkileri: Manisa İli Örneği. Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*
- Kolçak, M. (2013). *Meslek Etiği*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2.baskı
- Köse, A.,& Yılmaz, F. (2005). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Meslek Kuralları. *Türkiye VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı (16-19 Nisan 2003)*, 19
- Kutlu, H. A. (2011). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık Eğitim Danışmanlık Tic. Ltd. Şti.

- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Ankara: Nobel Yayınlar.
- Kutluk, F.A. (2010). Davranışsal muhasebe çerçevesinde etik konusunun değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya
- Küçüköğlü, M. T. (2012). Etik değerler ve etiğin kurumsallaşması, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 177-185
- Marşap, B. ve Akbulut, Y. (2002). *Türkiye’de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi*, Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum.
- Maurice, J. (1996). Accounting Ethics, London Pearson, *Professional Limited*, Pitman Publishing.
- McNamara, C. (1999). *Complete Guide to Ethics Management: A Ethics Toolkit for Managers*
- Meder, Ç. H., Sarıtaş, H. & AYGÖREN, H. (2003). *Muhasebeci ve Mükellef Perspektifinden Muhasebe Etiği, Denizli’de Bir Alan Araştırması*, Beta Basım Yayın Denizli Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 4, Denizli.
- Meigs, R. F., Walter, B. and Meigs, M. A. (1995). Financial Accounting, McGraw-Hill Inc.
- Mintz, S. M. (1992). *Cases in accounting ethics and professionalism*. McGraw-Hill Companies
- Mugan, C. Ş. (1999). Ahlâk, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1(2)
- N.Güler, (2011). *Kişilik Psikolojisi, Önyargının Psikolojisi ve Kamuoyu*.
- Orman, S., & Parlak, Z. (Eds.). (2009). *İşletmelerde iş etiği*. İstanbul Ticaret Odası

- Özer, G. & Uyar, M. (2010). Muhasebecilerin etik oryantasyonlarının meslekî bağlılığa etkisi üzerine bir inceleme, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 48, 89-100
- Özkalp, E. ve Kirel, Ç. (2011). *Örgütsel davranış*, Bursa: Ekin
- Özkaya, N. İ. (2008). Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli.
- Öznel, E. (1992). *Protokol görgü-nezaket kuralları*. Ankara: Genelkurmay
- Özocak, H., & Baş, M. (2001). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık. *Mali Çözüm Dergisi*. S, 56
- Pasi, J. & Teng, F. (1995). Ethics and Account art, *Journal of Business Etic*, 14
- Pekdemir, R. (1999). Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı. *Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (4), 19-36
- Pekdemir, R. (2000). Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, MUFAD.
- Resmi Gazete, 2007, Sayı: 26675
- Saban, M., & Atalay, B. (2005). Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi. *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül, (s 52)
- Selimoğlu, S. K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. *Mali Çözüm Dergisi*. 76, 437-456
- SM ve SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, 2011
- Solomon, R. (1984). *Morality and the Good Life*, NY: McGraw-Hill.
- Soylu, Y. (2010). Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk üniversitesi, Konya.
- Sökmen, A., & Tarakçıoğlu, S. (2011). *Mesleki etik*. Detay Yayıncılık
- Sözbilir, N. & Yenigün, T. (2001). *Muhasebe Mesleğinde Etik*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya.

- Sözbilir, N. (2000). *Türkiye'de muhasebe uygulamalarında etiksel boyutlar*. Afyon Kocatepe Üniversitesi
- Şimşek, M.Ş., Akgemci, T. & Çelik, A. (2003). *Davranış bilimlerine giriş ve örgütlerde davranış*. Konya: Adım
- Tavşancıl, E. (2005). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS İle Veri Analizi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Tekinalp, Ü. (1980). İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 2(21-22), 16
- Tevrüz, S. (2007). *İş hayatında etik*. İstanbul: Beta Basım AŞ
- Toraman, C.,& Akçan, A. (2003). Muhasebe denetiminde etik teori. *Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak*, 59-69
- Türk, Z. & Sağlar, J. (2008). *Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması*.
- Uçma, T. (2007). Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi. Muğla.
- Uslu, S. (1998). Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler. *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*
- Uyar, S. (2005). Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Düzenlemeler
<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>
- Yaşar, A. (2016). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Kurallara Duyarlılığının Cinsiyet Yönünden Karşılaştırması: 2001-2015 Disiplin Cezaları Yönünden Bir İnceleme*“
- Yazıcı, M. (1998). *Muhasebe Tümlemleri ve Örgütlenmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi NihadSayâr Eğitim Vakfı Yayın, (522/756)

ANKET FORMU

Bu anket Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim dalı öğrencisi İsmail Soner Gürbüz'ün yüksek lisans tezi için yapılmaktadır. Anketin amacı muhasebe meslek mensupları üzerinde etik kavramını araştırmaktır. Araştırma bilimsel bir nitelik taşıdığından kişisel bilgiler gizli tutulacaktır. Lütfen soruları tam olarak okuduktan sonra kendinize en uygun olan cevabı işaretleyiniz. Katkılarınız için şimdiden teşekkür ederim.

1.Meslek unvanınız nedir?

Bağımsız Denetçi Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Yeminli Mali Müşavir

2.Mesleğinizi kaç yıldır sürdürmektediriniz?

0-5 6-10 11- 15 15 ve üzeri

3.Cinsiyetiniz nedir?

Erkek Kadın

4.Yaş durumunuza uygun olanı işaretleyiniz?

25 yaş altı 26-35 36-45 46-50 51 ve üzeri

5. Öğrenim durumunuz nedir?

Lise Önlisans Lisans Yüksek Lisans Doktora

6.Mükellef sayınız ne kadar?

30 ve daha az 31-60 arası 61- 90 arası 91- 120 arası 121 ve üzeri

7.Çalışan sayınız kaçtır?

0-3 4-10 11-20 21 ve üzeri

Aşağıda belirtilen yargılara katılma derecenizi (X) şeklinde işaretleyiniz.	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
1. Meslek etiği mesleki faaliyetlerde ahlaki ve meslek ilkelerine göre hareket etme disiplindir.					
2. Müşterilerin de etik değerlere uygun davranması gereklidir.					
3. Meslek mensupları yasaları mümkün olduğunca mükellefler lehine uygulamaktadır.					
4. Meslek mensupları mükelleflerin isteği doğrultusunda yasalarca öngörülen bilgileri vermektedir.					
5. Ekonomik gelişmişlik ve gelir düzeyi artışı etik gelişimini destekler ve mesleki ilkelere bağlılığı artırır.					
6. Etik kavramı topluma mesleğe ve ortama göre değişir.					
7. Ülkemizde meslek mensupları yasal ve töresel etik değerlere çok bağlıdır.					
8. Muhasebe meslek mensupları müşterilerine ve diğer üçüncü şahıslara ait bilgileri titizlikle saklar.					
9. Muhasebe meslek mensuplarının kamu çıkarlarını müşteri çıkarlarının daha üstünde tutması en önemli görevidir.					
10. Muhasebe etiği ve ahlakıyla ilgili eğitim almak ve kurslara katılmak etik davranmayı sağlayacaktır.					
11. Meslek mensupları ilgili tarafa doğru ve yeterli bilgiyi vermektedir.					
12. Meslek mensupları sır saklama dürüstlük gizlilik, borç-alacak ilişkisi aşırı samimiyet vb. ilişkilerde etik davranmak zorundadır.					
13. Muhasebecilere ve tüm meslek çalışanlarına dürüst ve etik kurallara uygun davranmadıkları durumlarda caydırıcı cezalar verilmelidir.					
14 Yeterli genel ve mesleki eğitim verilmesi ve etik davranmayanlara caydırıcı ceza verilmesi halinde muhasebe mesleği düzgün işler.					
15. Muhasebe meslek mensuplarının meslek ahlak kurallarına uygun hareket ettiği söylenebilir.					
16. Uzmanlık veya deneyime sahip olmadığı halde sahipmiş gibi davranan ve bu yolla müşteri kazanan muhasebe meslek mensupları bulunmaktadır.					
17. Bazı muhasebe meslek mensuplarının müşterilerinin az vergi ödeme taleplerini karşılanması istendiğinde iş kaybetme korkusundan etik davranmadığı olmuştur.					
18. Arkadaşlık ilişkilerinden dolayı bazı müşterilerin kayıtları tutulurken etik davranmayan meslek mensupları bulunmaktadır.					
19. Meslek mensuplarından etik değerlere uygun hareket etmediğini düşündüğüm kişiler var.					
20. Meslek odalarının belirledikleri fiyat tarifesine uymayan meslek mensupları olduğunu düşünüyor musunuz?					