

**T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ETİK YÖNELİM VE MESLEĞE YENİ BAŞLAYANLARIN ALGISİNİN HAKSIZ
REKABET DAVRANIŞI ÜZERİNE ETKİSİ: MUHASEBECİLER ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

**Turgay AKPOLAT
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**GEBZE
2015**

**T.C.
GEBZE TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**ETİK YÖNELİM VE MESLEĞE YENİ
BAŞLAYANLARIN ALGISININ HAKSIZ REKABET
DAVRANIŞI ÜZERİNE ETKİSİ: MUHASEBECİLER
ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

**Turgay AKPOLAT
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**DANIŞMAN
Prof. Dr. Gökhan ÖZER**

**GEBZE
2015**

YÜKSEK LİSANS TEZİ JÜRİ ONAY SAYFASI

GTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun tarih ve sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 13.07.2015 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Tunay AKPOLAT'ın tez çalışması İŞLETME Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

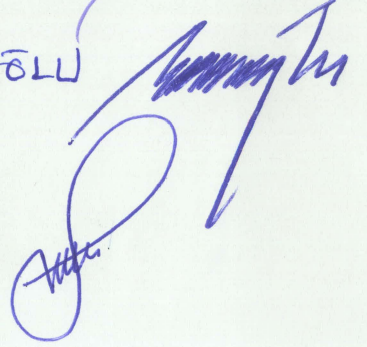
ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Prof Dr. Gokhan ÖZER



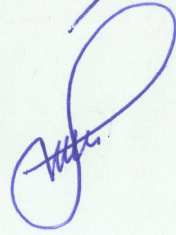
ÜYE

: Prof Dr. Salih Zeki İMAMOĞLU



ÜYE

: Yrd. Doç. Dr. Murat ÖZCAN



ONAY

GTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../20... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

ÖZET

Haksız Rekabet iktisadi rekabetin olduğu hemen hemen tüm koşullarda ortaya çıkan bir olgudur. Haksız rekabet, adil şartlarda rekabet etmek isteyen tüm kişi ve kuruluşları olumsuz etkileyen bir problemdir. Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının karşı karşıya oldukları ciddi bir problem olan haksız rekabet ve ona sebep olan unsurları ele alan bir model ortaya konmaktadır. Çalışmanın hedefi, muhasebecilik mesleğini yürüten muhasebe meslek mensuplarını haksız rekabet davranışına yönelten, mesleğe yeni başlayanların rekabetiyle ilgili algılar ve etik yönelimin etkilerini incelemektir. Çalışmada haksız rekabet davranışlarının ortaya çıkış sebeplerinin belirlenmesi ve etkilerini incelemek için oluşturulan modeli test etmek için kullanılan veri, anket yöntemiyle toplanmıştır. Oluşturulan anket Türkiye genelinde 135 muhasebe meslek mensubuna uygulanmıştır. Elde edilen verilerin Warp PLS 4.0 kullanılarak yapılan yapısal eşitlik analizinden elde edilen bulgular; etik yönelimdeki artış, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete yönelimi negatif yönde etkilerken, mesleğe yeni başlayanların haksız rekabete katılımı pozitif yönde etkilemekte olduğunu göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Haksız rekabet, etik yönelim, mesleğe yeni başlayanlar.

SUMMARY

Unfair competition is a fact that comes out in almost all condition which have includes economic competition. Unfair competition is a problem that effects every person and institution which have a desire to compete in fair conditions. This study puts forward a model which considers all the factors lead to unfair competition that is a serious problem for the accountancy occupation members. The aim of the this study is to research, the effects of two factors that lead the accountancy occupation members to unfair competition behavior, the perception about the competition of the beginners in the occupation and etic tendency. In this study, the data that is used to test the model which was created to find out the reasons which causes to appear unfair competition behavior and do research its effects , is collected using survey model. The survey was applied to 135 accountancy occupation members all over Turkey. The findings that obtained Structural Equation Modeling by using Warp PLS 4.0 the data gathered put forth: the increase of ethic tendency effects, tendency of the accountancy occupation members to unfair competition negatively while beginners in the occupation effect tendency of the effects accountancy occupation members to unfair competition positively.

Key words: Unfair competition, etic tendency, beginners in the occupation.

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitime başlangıç aşamasında yaptığı yönlendirmeler ve tez sürecim boyunca benden yardımlarını ve desteğini esirgemeyen, eğitimim boyunca gösterdiği hem bilimsel hem de kişisel destek, ilgi ve anlayışından dolayı Prof. Dr. Gökhan ÖZER'e; GTÜ işletme bölümü hocalarıma; çalışmalarımda yardımlarını esirgemeyen arkadaşlarıma, özellikle M. Bahaddin ÇETİN'e; ankete katılarak değerli görüşlerini paylaşan muhasebe meslek mensuplarına; gerek bu çalışmamda gerekse attığım her adımda yanımda olan aileme yürekten teşekkür ediyorum.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZET	iv
SUMMARY	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER	vii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	x
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
1. GİRİŞ	1
1.1. Araştırmanın Amacı	2
1.2. Araştırmanın Önemi	2
1.3 Çalışmanın Soruları	3
2. TEMEL TAVRAMLAR	4
2.1. Haksız Rekabet Kavramı	4
2.2. Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet	5
2.2.1. Muhasebecilik Mesleğinin Temelini Oluşturan İlke, Kural ve Yasaklar	6
2.2.1.1. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi	7
2.2.1.2. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	7
2.2.1.3. Sır Saklama	7
2.2.1.4. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları	8
2.2.1.5. Bağımsızlık	9
2.2.1.6. Büro Edinme Zorunluluğu	10
2.2.1.7. Tabela Asma Zorunluluğu	10
2.2.1.8. Bildirim Mecburiyeti	10
2.2.1.9. Ticari Faaliyette Bulunamama	11
2.2.1.10. Hizmet Akdi ile Çalışmama	11
2.2.1.11. Reklam Yasağı İlkesi	11
2.2.1.12. Meslek Mensuplarının Müşterileri adına 3. Kişilere Ödeme Yapma Yasağı	12
2.2.1.13. Meslek Mensuplarının Kaşe Kullanma Zorunluluğu	12

2.2.1.14. Meslek Mensuplarının İş Kabulleri	12
2.2.1.15. Sözleşme Yapmak	12
2.2.1.16. Ücret Belirleme	13
2.2.1.17. Sözleşmeyi Feshetme	13
2.2.1.18. Defter ve Belgelerin Saklanması ve İadesi	13
2.2.1.19. Çalışanlar Listesinden Silinmeye Sebep Olan Durumlar	13
2.2.1.20. Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Haller	14
2.2.1.21. Meslekle Bağdaşan Haller	14
2.2.1.22. Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurallarla İlgili Disiplin Cezaları	15
2.2.1.23. Disiplin Cezaları ile İlgili Yasaklara Uymama	18
2.2.2. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu(TÜRHAİK)	18
2.2.2.1. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu(TÜRHAİK)'ın Ödev Sorumluluk ve İlkeleri	19
2.2.2.2. TÜRHAİK'IN Diğer Çalışmaları	21
2.2.2.3. Haksız Rekabet Kurul Çalışmalarının Değerlendirilmesi	24
2.2.3. Muhasebecilerin Haksız rekabete Katılım Biçimleri	25
2.2.4. Haksız Rekabet Sorunlarına Türhak'ın Çözüm Önerileri	30
2.2.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabete Katılımına Sebep olan Etkenler	31
2.2.5.1. Haksız Rekabet Davranışı	31
2.2.5.2. Etik Yönelim	33
2.2.5.3. Mesleğe Yeni Başlayanların Rekabetiyle İlgili Algılar	37
3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLER	39
3.1. Kavramsal Model	39
3.2. Hipotezler	40
4. ANALİZ VE BULGULAR	41
4.1. Araştırmada Örneklem Seçimi	41
4.2. Ölçek Geliştirme	41
4.3. Verilerin Analizi ve Bulgular	42
4.3.1. Demografik Göstergeler	42

4.3.2. Modelin Uyumluluğu	46
4.3.3. Güvenilirlik Geçerlilik Ölçümleri	48
4.3.4. Yapısal Eğitlik Analiz Sonuçları	51
5. ANALİZ VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	54
5.1. Etik Yönelim ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabete Katılımı Arasındaki İlişkiler	54
5.2. Mesleğe Yeni Bağlayan Muhasebeciler ile Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabete Katılımı Arasındaki İlişkiler	56
5.3. Arağtırma İle İlgili Sınırlamalar	57
6.SONUÇ	58
KAYNAKLAR	60
ÖZGEÇMİŞ	65
EKLER	66
Ek 1. Anket Formu	66
Ek 2. 3568 Sayılı Meslek Kanunu	70
Ek 3. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği	75
Ek 4. Türk Ticaret Kanunu	88

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

<u>Simgeler/Kısaltmalar</u>	<u>Açıklamalar</u>
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AET	: Avrupa Ekonomi Topluluğu
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Mali Müşavirler Odası
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SM	: Serbest Muhasebeci
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRHAİ	: Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu
İSMMMOM	: Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Müşavir ve Mali Müşavirler Odası
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ŞEKİLLER DİZİNİ

<u>Şekil No</u>	<u>Sayfa</u>
3.1. Araştırma'nın Modeli	39
4.1. Yapısal Eşitlik Modeli	52

TABLolar DİZİNİ

<u>Tablo No</u>	<u>Sayfa</u>
4.1. Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı	43
4.2. Ankete Katılanların Eğitim Seviyeleri	43
4.3. Ankete Katılanların Medeni Durumu	44
4.4. Ankete Katılanların Meslekteki Yılı	44
4.5. Ankete Katılanların Yaşları	45
4.6. Ankete Katılanların Çalışma Şekli	45
4.7. Ankete Katılanların Gelir Düzeyi	46
4.8. Model uyumluluk endeksleri ve P değeri	48
4.9. Çapraz ve Kombine Yüklemeler	49
4.10. Bileşik Güvenilirlik, Cronbach Alpha ve AVE	50
4.11. Gizli Değişken Korelasyonları	50
4.12. Yol Katsayıları ve P Değerleri	52

1. GİRİŞ

Mali nitelikteki olay ve işlemlerle ilgilenen muhasebecilik mesleği, geçmişten günümüze işletmelerin büyümesi ve küreselleşmesiyle, mesleğin ilgi alanındaki faaliyet ve ekonomik değerlerin miktarı da artmıştır. Bu artışla birlikte muhasebecilik büyük bir öneme sahip olmuş ve bu önem her geçen gün daha da artmaktadır.

Muhasebecilik mesleğinin kapsamında, gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerin muhasebe prensipleri kapsamında ve ilgili mevzuat hükümlerine uygun bir biçimde defterlerini tutmak, gerekli tüm mali tablolarını hazırlayıp, sunmak; muhasebe sistemlerini kurarak geliştirmek; muhasebe, finans, mali mevzuat, işletmecilik ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenleyerek bu konularda müşavirlik yapmak; gerçekleşen mali nitelikteki olaylarla ilgili, belgelere dayanarak inceleme ve analizler yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işler yer almaktadır. Tüm bu faaliyetlerin doğru, güvenilir, eksiksiz ve yasal mevzuatlarda yer alan ölçülerde sürdürülebilmesi için, muhasebecilik mesleğinin belirli değerler çerçevesinde varlığının korunup geliştirilmesi gerekmektedir.

Bir süreç olarak gerçekleşen muhasebecilik mesleği, toplumu vergi boyutu, kamu yararı gibi hususlarda doğrudan ilgilendirmektedir. Mesleğe önemli ölçüde zarar veren haksız rekabet fiili de meslek mensuplarının sağlıklı bir biçimde faaliyetlerini yürütebilmesini olumsuz yönde etkileyen unsurların başında gelmektedir. Bu sebeple meslek kalitesini ciddi bir biçimde olumsuz etkileyecek olan haksız rekabet, kayıtlandırma, sınıflandırma, raporlama, analiz ve gerekli kişilere bu bilgileri sunma gibi tüm muhasebe aşamalarının sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesine engel teşkil edecektir. Bu açıdan bakıldığında bu kadar önem arz eden muhasebecilik mesleğinin sağlıklı bir biçimde faaliyetlerini yürütebilmesi için haksız rekabet uygulamalarının sebeplerinin bulunması ve ortadan kaldırılması mesleğin geleceği açısından büyük önem arz etmektedir. Bu çalışmamızda, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyini etkileyen faktörlerden “Etik Yönelim” ve “Mesleğe Yeni Başlayan Muhasebe Meslek Mensupları”nın haksız rekabete katılımda ne gibi bir etkiye sahip olduğunu ele alıp inceledik. Haksız

rekabet davranışının ortaya çıkmasında bu iki unsurun ne gibi sonuçlar ortaya koyduğunu test edebilmek için muhasebe meslek mensuplarına konuyla ilgili hazırlanmış maddeler içeren bir anket uygulanmış, anket sonuçları ele alınarak değerlendirmeler yapılmış ve bazı önerilerde bulunulmuştur.

1.1. Araştırmanın Amacı

Bu tezde, birçok alanda karşılaşılan Haksız Rekabet fiilinin muhasebe meslek mensupları arasında yaşanmasına sebep olan unsurları tespit etmek, bu unsurların etkilerini belirleyip, söz konusu durumların ortadan kaldırılması için çözüm önerileri üretmek amaçlanmıştır. Tezde haksız rekabet durumu, 3568 sayılı yasa (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu) ve ilgili diğer mevzuatlarda (Türk Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu, Rekabet Kurumu) yer alan haksız rekabet tanımlarından faydalanarak incelenmiştir. Bu alanda bir farkındalık oluşturmak ve haksız rekabeti önleyebilmek için çözüm yöntemleri üreterek, gerek meslek mensuplarının gerekse ilgililerin haksız rekabeti önlemeye yönelik faaliyetlerde bulunmaları amaçlanmıştır.

1.2. Araştırmanın Önemi

Muhasebe mali nitelikteki olay ve işlemlerle ilgili bir bilgi sistemidir. Bu bilgi sisteminde mali nitelikli olay ve işlemler kaydedilip, sınıflandırılır, analiz edilerek raporlanır ve ilgili kişi ve kuruluşlara sunulur. Muhasebenin işlemlerine konu olan bu olay ve işlemlerin miktar ve değeri, başta sanayi devrimi olmak üzere birçok alandaki ilerleme ve teknolojik alandaki yeniliklerle geçmişten günümüze her geçen gün artarak devam etmiştir. Bu artış muhasebecilik mesleğinin de kapsamını genişletmiş ve önemini artırmıştır. Bunun doğal sonucu olarak mesleği icra eden kişilerin üstlenmiş oldukları sorumluluk da büyük bir öneme sahip olmuştur. Üstlendikleri bu sorumluluk gerek kişilerin birbirlerine karşı, gerekse de topluma karşı yerine getirmeleri gereken ciddi durumları ortaya çıkarmıştır. Söz konusu sorumlulukları yerine getirmekle yükümlü meslek mensupları, gerek dış etkenlerden, gerekse de mesleği icra eden meslek mensuplarının davranışlarından dolayı bu sorumlulukları yerine getirememektedirler. Birçok alanda baş göstermiş

olan haksız rekabet, meslek mensupları arasında mesleğin sağlıklı bir biçimde yürütülmesine engel olan unsurların başında gelmektedir.

Haksız rekabet durumu 3568 sayılı yasa da dahil olmak üzere birçok yasal mevzuat içerisinde yer almış ve neredeyse ekonomik rekabetin yer aldığı tüm ortamlarda kendini göstermiştir. Ne var ki, bu yasal mevzuatlarda haksız rekabet ile ilgili geniş kapsamlı bilgiler yer almasına ve bu alanda fazlasıyla çalışmalar yapılmasına rağmen haksız rekabete sebep olan temel etkenler üzerine bir çalışmanın eksikliği göze çarpmıştır. Bu tezde muhasebecilik mesleğinde söz konusu etkenlerden “Etik Yönelim” ve “Mesleğe Yeni Başlayanlar” ana etken olarak belirlenmiş, bunların haksız rekabete katılım düzeyine olan etkileri üzerinde durulmuş ve bilim dünyasındaki bir eksiklik giderilmeye çalışılmıştır.

1.3. Araştırmanın Soruları

Bu çalışmada amaca uygun olarak cevap aranan ana soru şudur: Muhasebecilerin haksız rekabete katılım düzeyine etki eden faktörler nelerdir?

Bu temel sorudan yola çıkarak, özel olarak cevap aranan sorular ise şunlardır:

1. Muhasebe meslek mensuplarının etiksel yönelimleri, haksız rekabete katılım düzeyinde ne derece etkilidir?

2. Muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyinde, mesleğe yeni başlayanların rekabetiyle ilgili algılar, ne derece etkilidir?

2. TEMEL TAVRAMLAR

2.1. Haksız Rekabet Kavramı

Haksız rekabet, iktisadi rekabetin iyi niyet kurallarına aykırı olan aldatıcı davranış veya başkaca suretle bireylerin, kurumların ya da toplum zararına kötüye kullanılması demektir. Haksız rekabetin düzenlemelerinin amacı başlangıçta rakipler arasında hakkaniyeti koruma olmasına rağmen, sonradan toplumun ekonomik düzenini koruma amacı da ön plana çıkmıştır (Bozer ve Göle, 2001).

Bir haksız rekabet durumundan bahsedebilmemiz için öncelikle bir iktisadi rekabetin olması gerekmektedir. İktisadi rekabetin tarafları olan rakipler başarıya ulaşma yolunda birbirlerine karşı üstün olan yönlerini ortaya koyarlar. Bu üstünlükler, müşteri kitlesine sunulan mal ve hizmetlerin tercih edilmesini sağlayacak olan fiyat, kalite, markanın tanınmışlığı gibi etkenlerle; reklam gibi müşteriyi etkileme ve dikkatini ürüne çekme yöntemleri, sürekli değişen koşullara ayak uyduracak bir dinamizm içerisinde olarak yenilikleri takip etmek biçimindeki faktörlerle ortaya çıkabilir (Karahan, 2002).

Bu faktörler çerçevesinde ve tarafların üstünlüklerine dayanan ekonomik alandaki yarış, başarı yarışı ya da rekabet olarak adlandırılır (Balaban,2000). Rekabette müşterilere sunulan tercih sebepleri mesleki ahlaka uygun olarak yapılır. Bununla birlikte müşterilere sunulan tercih sebepleri meşru araçlarla olmuyorsa ve dürüstlük kuralına aykırı araçlara yapılıyorsa yapılan rekabete haksız rekabet denilmektedir (Erkan, 1999).

Haksız rekabet hukuku çerçevesinde değerlendirildiğinde dürüst ve adil bir biçimde gerçekleştirilen rekabetin temel özelliği, tarafların başarıya ulaşmada haksız bir sebep kullanımı ya da rakiplerine karşı kuraldışı davranması şeklinde değil; tarafların gayretleriyle, yetenekleriyle ve tüm üstün yönlerini kullanmasıyla ulaşmasıdır (Balaban, 2000).

Haksız rekabete sebep olan etkenler, farklı birçok sektörde farklı şekillerde kendini gösterebilmektedir. Hatta kimi zaman bir alanda haksız rekabet davranışı

kabul edilebilen bir davranış bir başka sektörde haksız rekabet davranışı olarak kabul edilmeyebilir. Örneğin birçok alanda dürüst ve adilce yapılmış bir reklam haksız rekabet davranışına sebep olmazken, bu davranış (televizyon veya farklı iletişim organlarıyla yapılan reklamlar) muhasebecilik mesleğinde haksız rekabet davranışına sebep olmaktadır.

Haksız rekabette ise taraflar, başarı elde edebilmek için faaliyetlerini dürüstlük sınırları dışındaki uygulamalara dayandırır. Haksız rekabetle ilgili yasal mevzuatlarda, söz konusu Rekabetin meşru yollarla yapılıp yapılmadığı konusunda ilgilenilmektedir (www.rekabet.gov.tr).

Haksız rekabet aslında belirli bir piyasada rekabet içindeki kişiler arasındaki gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemesinin yanı sıra yapılan faaliyetlerin kanunların dışına çıkılarak yapılmasına da sebep olmaktadır (Arıkan, 2001).

2.2. Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet

Muhasebe meslek hayatının en önemli sorunlarından birinin haksız rekabet olduğu tüm muhasebe meslek mensupları tarafından kabul edilen bir gerçektir. Haksız rekabet hemen hemen tüm alan ve sektörlerin bir sorunu olmakla birlikte muhasebeciler arasında da ciddi bir biçimde yer edinmiş ve varlığını korumuştur. Muhasebecilik dışındaki meslek odalarının web siteleri incelendiğinde veya o mesleği icra eden meslek mensuplarıyla görüşüldüğünde, tüm meslek mensuplarının, odanın belirttiği kurallara uymadan iş yapan ve sürekli fiyat kıran meslektaşlarının yarattığı haksız rekabetten şikayetçi oldukları ortaya çıkmaktadır.

Haksız rekabet olgusu ekonomik rekabetin söz konusu olduğu tüm sektörlerde olduğu gibi muhasebeciler arasında da mevcuttur. Piyasaya yeni girenlerin oluşturduğu haksız rekabetle birlikte kişilerin sahip olduğu bilgi birikimi ve teknik donanım eksikliği daha fazla müşteri çekebilmek adına fiyat kırdıkları ve meslektaşlarının müşterilerine teklif götürerek etik kuralları ihlal ettikleri muhasebeciler tarafından bilinen gerçeklerdir. Bunlarla birlikte muhasebecilik mesleğindeki haksız rekabet davranışları birçok açıdan farklı uygulama ve yöntemlerle kendini göstermektedir. Bu durumun önüne geçebilmek yani haksız

rekabetle mücadele edebilmek için yasa ve yönetmelikler hazırlanmış ve bu olgunun önüne geçilmeye çalışılmıştır (Balaban, 1991).

Muhasebecilerin müşterilerine karşı sorumluluğu olsa dahi öncelikli görevi kamuoyunu aydınlatmak ve buna göre davranmaktır (Akdoğan, 2005). Zira bir muhasebecinin yapmış olduğu faaliyetler sadece müşterisi ve kendisi arasındaki ilişkiyi ifade etmez. Örneğin; müşterisinin naylon fatura kullanımına göz yuman bir meslek mensubu, bu hareketiyle ortaya çıkan haksız rekabet davranışında yalnızca meslektaşlarına değil kamu için de ciddi zararlara yol açabilecek kanundışı bir davranışa sebebiyet vermiş olur (Arıkan, 2000).

Mesleği icra eden kişilerin elinde kanunsuzluğu engellemek gibi bir araç bulunmasına rağmen daha fazla gelir elde edebilmek adına, bazı kişiler yapılan kanunsuzluklara göz yummaktadır. Bu durum cüzdandan vicdan arasında yapılması gereken bir seçim olarak düşünülmektedir (Uygun, 1998).

2.2.1. Muhasebecilik Mesleğinin Temelini Oluşturan İlke, Kural ve Yasaklar

“Muhasebe meslek hayatının birincil sorununun haksız rekabet olduğu tüm meslektaşlar tarafından onaylanmaktadır (Arıkan, 2000).” Bu sorunun ortaya çıkmasına sebep olan birçok unsur bulunmakla birlikte temel olarak üç ana unsura bağlanmıştır (Arıkan, 2000).

1. Yasa, yönetmelik ve meslek kararlarına sahip çıkılmaması,
2. İki ayrı ücret tarifesinin olması ve
3. Dayanışma olmaması.

Haksız rekabetin önlenmesinde öncelikli olarak hatayı kendinde arayan meslek mensupları, gerçekleşen birçok uygulamadan da ders çıkararak her bir meslek mensubunun uyması ve sahip çıkması gereken kural ve ilkeleri genel olarak belirlemeye çalışmışlardır. Bu ilke ve kurallara uyulması ile mesleğin bu ilkeler doğrultusunda sürdürülmesi, meslek mensuplarının üzerlerine düşen tüm sorumlulukları yerine getirmesi meslek kalitesini artıracak gibi haksız rekabet de

dahil olmak üzere birçok problemin çözümüne katkı sağlayacaktır. Belirlenen ilke ve kurallara aşağıda ayrıntılarıyla değinilecektir (Arıkan, 2000).

2.2.1.1. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi

Mesleki unvanları (SM, SMMM, YMM) olarak, kanunun belirttiği mesleki yeterliliğin gereklerini yerine getirmiş olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışan bir biçimde hareket etmelidir. Sahip olunan unvanların dışındaki unvanların kullanılmaması gerekmektedir (Arıkan, 2000). Örneğin doktora yapmış bir meslek mensubu tabelasına “Dr.” Unvanını yazdırabilir fakat bunun dışında sahip olduğu herhangi bir unvan, isim, beceriyi yazamaz. Bu meslek mensubunun bir özelliği, vasfı ya da unvanı olsa bile meslek unvanı dışındaki bir unvanın kullanılması yasaktır (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 3).

2.2.1.2. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Muhasebecilik mesleği için, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartları mesleğin temelini oluşturan şartlardır (Arıkan, 2000). Çünkü meslek mensuplarının mesleki başarıları bir anlamda bu ilkelere uymaları ile mümkündür. Meslek mensupları faaliyetlerini gerçekleştirirken çıkar çatışmalarından uzak kalmalı ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği göstermelidirler (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 13).

2.2.1.3. Sır Saklama

Meslek mensupları ve çalıştırdıkları personeller mesleki faaliyetleri dolayısıyla edindikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, bazı kanunlarda yer alan muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden de yararlanamazlar, ancak adli yargıya göre suç unsuru kabul edilen hallerin yetkili mercilere duyurulması zorunludur. Bununla birlikte kanuni tanıklık sırrın ifşası olarak kabul edilmez (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 14).

2.2.1.4. Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Meslek mensuplarının sorumlulukları aşağıdaki gibi ifade edilebilir (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 15).

a) Sosyal Sorumluluk:

Meslek mensupları; mesleklerini icra ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar ve bu sorumluluğun bilinciyle faaliyetlerini yürütmelidirler.

b) İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk:

Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar almalarına yardımcı olabilmek için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

c) Meslektaşlara Karşı Sorumluluk:

Meslek mensupları, ilgili yasa ve yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli işbirliği ve dayanışmayı kurarlar. Meslek mensuplarının, rakipleri hakkında asılsız ihbar veya şikayette bulunmaması gerekmektedir.

d) Odaya Karşı Sorumluluk

Meslek mensupları yıllık maktu (Her yıl ocak ay'ı sonuna kadar ödenen, muhasebe bürosu olsun veya olmasın tüm üyelerin ödemekle yükümlü olduğu bir aidat 2014 yılı maktu aidatı İSMMMO için 290 TL'dir ve bu tutar şehirden şehre değişebilir.) ve nispi (Bu aidat ise her yıl Mayıs ve ekim aylarında 2 taksit halinde ödenir. Bir önceki yılın serbest meslek kazancının %1'idir. Bu tutar yılın maktu miktarından az, maktu aidatın 20 katından fazla olamaz, bürosu olan üyeler ödemekle yükümlüdürler) aidatlarını süresi içerisinde odaya ödemeleri gerekmektedir. Meslek mensuplarının adres değişikliklerini yasal süre sınırı içinde odaya bildirmeleri gerekmektedir.

e) Yasa ve Yönetmeliklere Karşı Sorumluluk

Meslek mensuplarının 3568 sayılı meslek yasasına, muhasebecilik mesleğine ilişkin haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği ve ilgili tüm yönetmelik ve meslek kararlarına uymaları gerekmektedir.

f) Hukuki Sorumluluk

Meslek mensupları faaliyetlerini yerine getirirken vergi usul kanunu'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır. Meslek mensuplarının, beyanname imzalarken, denetim yaparken, ilgili yasal düzenlemelere, ilan olunmuş norm ve standartlara uygun olarak hizmet vermeleri gerekir. Hizmet sunulan iş sahiplerinin sahte ya da yanıltıcı belge düzenlediği, resmi kurum ya da kuruluşlarca tespit edilmesi durumunda, bu durumlar odalar birliği tarafından ilan edilir ve meslek mensuplarının bu kişi ya da kuruluşların defterlerini tutmaması ve işlemlerini yapmaması gerekir. Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Doğrudan haksız rekabet davranışı kabul edilen bir davranış da, meslek mensuplarının bir başka meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişmemesi veya teklifte bulunamamasıdır. Yine, ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar (Arıkan, 2000).

2.2.1.5. Bağımsızlık

Muhasebecilik mesleğinin vazgeçilmez bir unsuru olan temelini oluşturan bağımsızlık, meslek mensuplarının tüm faaliyetlerini kendi sorumlulukları altında yürütmesi, hiçbir baskı etki ya da müdahaleye maruz kalmadan işlemlerini devam ettirebilmesi demektir(Arıkan, 2000). Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek tüm olay, ilişki ve davranışlardan kaçınması gerekir (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 29).

2.2.1.6. Büro Edinme Zorunluluğu

Tüm muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu odanın bilgisi dahilinde bir iş yeri açmak zorundadır. Ortaklık bürosu veya şirket kurulması durumunda da işyeri açılması zorunludur. İş yerleri için şube açmak isteyen ortaklık şeklindeki ofisler, meslek mensubu olarak bir araya gelmiş olan kişilerin sayısını aşmayacak şekilde şube açabilirler. Mesleki faaliyette bulunabilmek için odaların çalışanlar listesine kayıtlı olmak gerekmektedir(Arıkan, 2000). Birden fazla beyanname imzalayabilmek için de çalışanlar kütüğüne kayıtlı olmak gerekir. Meslek mensupları yeterliliklerini yerine getirerek elde ettikleri mesleki ruhsatlarını hiçbir şartla kiraya veremezler. Muhasebe bürosu açmak ve muhasebe bürosuna ortak olmak yeminli mali müşavirler için yasaktır. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgahlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar. İşyerini veya ikamet adresini değiştiren meslek mensupları veya kurmuş oldukları ortaklık büroları ve şirketler on beş gün içinde yeni adreslerini bağlı oldukları odalara bildirmek zorundadırlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 30).

2.2.1.7. Tabela Asma Zorunluluğu

Tüm meslek mensupları; işyerinin bulunduğu binanın herkesin kolaylıkla görebileceği biçimde bir yerine, sadece adı ve soyadı ile meslek unvanını taşıyan bir tabela asmak zorundadır(3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 31). Bu bilgiler dışında herhangi bir bilgi ya da unvan tabelaya yazılamaz. Birden çok meslek mensubu çalışmalarını ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirmeleri durumunda, tabelaya ayrıca ortaklık bürosu ya da şirket unvanı yazılır. Ayrıca ortaklar ad ve soyadları ile unvanlarını da tabelaya yazdırabilirler (Arıkan, 2000).

2.2.1.8. Bildirim Mecburiyeti

Meslek mensupları, kayıtlı oldukları odalara hizmet verdikleri müşterilerini her 6 ayda bir ek form ile bildirmek zorundadırlar. Serbest muhasebeci mali müşavirler kanununun 2'nci maddesinin a ve b fıkralarında belirtilen işleri kendi bürolarında yapabilecekleri gibi teşebbüs veya işletme sahiplerinin işyerlerinde de yapabilirler. Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler

tuttukları defterleri ve bunlarla ilgili belgeleri itinalı şekilde muhafaza altına almak zorundadırlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 32).

2.2.1.9. Ticari Faaliyette Bulunamama

Türk Ticaret Kanununa göre muhasebe meslek mensupları, ticari ya da esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik veya acentelik yapamazlar(Arıkan, 2000). Adi ve kolektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevlerinde bulunamazlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 33).

2.2.1.10. Hizmet Akdi ile Çalışmama

Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 34).

2.2.1.11. Reklam Yasağı İlkesi

Meslek mensupları; iş elde etmek için, açık ve kapalı, dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklamlarını yapamazlar ve yaptırılmazlar. Meslek mensuplarının tabelalarına, kartvizit, rapor ve bunlara benzer diğer yazışma kâğıtlarına, meslek unvanlarını, iletişim araçlarının numaralarını, açık adreslerini yazmaları reklam sayılmaz. Bunlar dışındaki hususların yazılması reklam sayılır ve yasaktır (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 37). Meslek mensupları evvelce veya halen iş yaptıkları müşterileri açıklayamaz. Örneğin bilinen bir şirket ya da ismi kendi müşterisi olarak gösterip bununla reklamını yapamaz. Meslek mensupları, unvanlarını kullanarak mesleki konularda ve bilimsel nitelikte, gazete ve dergilerde devamlılık arz etmemek üzere yazı yazabilirler fakat sürekli yayın yapamazlar. Broşürlerle kendileri, mesleki ortaklık veya şirketleri için personel arama ilanı verebilirler ancak; iş ilişkisinde bulunduğu firmalar adına bu ilanları veremezler (Arıkan, 2000).

2.2.1.12. Meslek Mensuplarının Müşterileri adına 3. Kişilere Ödeme Yapma Yasağı

Muhasebe meslek mensupları müşterileri adına üçüncü kişilere (Vergi Dairesi, SSK, Bağ-Kur ve benzeri kurumlara) ödenmek üzere her ne şekilde olursa olsun, mali değerler (para, çek, senet, menkul değerler vb.) alamazlar. Emanet para makbuzu veya benzeri belge kullanamazlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 38).

2.2.1.13. Meslek Mensuplarının Kaşe Kullanma Zorunluluğu

Muhasebe meslek mensuplarından çalışanlar kütüğüne kayıtlı tüm üyeler imzalamakla yükümlü oldukları tüm resmi ve mesleki belgelerde Türmob tarafından darphanede yaptırılan kaşeleri kullanmak zorundadırlar (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 39).

2.2.1.14. Meslek Mensuplarının İş Kabulleri

Meslek mensupları, kendilerine yapılan herhangi bir iş teklifini gerekçe göstermeden reddedebilir, bu durumda ret kararı iş sahibine gecikmeden bildirilir. İki meslek mensubu tarafından reddedilen bir iş sahibi ilgili odaya müracaat edebilir. Bu durumda Oda kendisine bir meslek mensubu belirler (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 40). Bir başka meslek mensubu ile sözleşmesi devam eden müşterilere, bu durumu bilerek iş önerilemez ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorum ya da ithamlarda bulunulamaz (Arıkan, 2000).

2.2.1.15. Sözleşme Yapmak

Taraflar, mesleki konularda yapılacak işler için sözleşme yapabilirler. Aşağıdaki çalışma konularında sözleşme yapılması zorunludur (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 41).

- Defter tutmak,
- Süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde,
- İnceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili, rapor vb. düzenlemek,
- Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemleri.

2.2.1.16. Ücret Belirleme

Meslek mensupları asgari ücretin altında iş kabul edemezler (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 42). Ücret yönetmeliğine aykırı davranan ve bu davranışı tespit edilen iş sahiplerinin oda ve birlikçe ismi belirlenir ve bu kişilerin işleri kabul edilmez (Arıkan, 2000).

2.2.1.17. Sözleşmeyi Feshetme

Taraflar aralarındaki sözleşmeyi haklı gerekçelerle veya karşılıklı rızaları ile, istedikleri zaman feshedebilirler. Bu durumda alınmış olan defter, kayıt ve tüm belgeler sahiplerine iade edilir. Tarafların tazminat hakları genel hukuk kurallarına tabidir (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 43).

2.2.1.18. Defter ve Belgelerin Saklanması ve İadesi

Meslek mensupları kendilerine teslim edilmiş tüm defter ve belgeleri işlerinin gerektirdiği süre içinde iyi niyetle muhafaza etmek ve işin bitiminde de sahiplerine iade etmek zorundadırlar. Defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirildiği durumlarda saklama mükellefiyeti bildirme tarihinden itibaren bir ay içinde sona erer. İşin bitiminden itibaren bir ay içinde sahipleri tarafından alınmayan defter ve belgeler bir yazı ile defter ve belge sahiplerinin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilir (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 44).

2.2.1.19. Çalışanlar Listesinden Silinmeye Sebep Olan Durumlar

Aşağıdaki durumlarda meslek mensubunun adı çalışanlar listesinden silinir (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 45):

- a) Meslek mensubunun, mesleki faaliyette bulunmayacağını yazılı olarak bildirmesi veya çalışma bürosunu kapatmış olması,
- b) Çalışma bürosunu oda bölgesi dışına nakletmiş bulunması,
- c) Kanuna göre meslekten çıkarmayı gerektiren cezalara çarptırılması,
- d) Meslek mensubu olmak için Kanunun aradığı şartların sonradan kaybedilmiş olması,

- e) Ruhsatnamenin verildiği tarihte, verilmemesini gerekli kılan sebeplerin varlığının sonradan tespit edilmiş olması.

2.2.1.20. Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Haller

Meslek mensuplarının aşağıda belirtilen davranışları meslek onuru ile bağdaşmayan hallerden sayılır (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 46):

- a) Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,,
- b) Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- c) Meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,
- d) Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.

2.2.1.21. Meslekle Bağdaşan Haller

Aşağıda belirtilen işler meslekle bağdaşan hallerden olup yapılmasında herhangi bir sakınca yoktur (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 47):

- a) Bilirkişilik, tasfiye memurluğu, hayır ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak,
- b) Limited veya anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak,
- c) Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak,
- d) Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,
- e) Devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,
- f) Seminer ve konferanslara katılmak.

2.2.1.22. Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurallarla İlgili Disiplin Cezaları

Uyarma Cezası Gerektiren Haller:

- a) Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalmak;
- b) Birlik tarafından yayımlanan, genelge ve yönerge hükümlerine aykırı olarak, meslek disiplinini bozucu hareketlerde bulunmak,
- c) Aday meslek mensubunun, mesleğin vakar ve onuru ile, bağdaşmayan işler yapmasına neden olunması veya bilerek izin verilmesi veya bu eyleme göz yummak,
- d) Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikayette bulunmak,
- e) Yasal düzenlemelere uygun tabela asmamak,
- f) Müşteri bildirim listelerinin odaya vermemek,
- g) Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uymamak,
- h) En az iki kez yazı ile istenmesine rağmen, oda aidat borçlarının haklı gerekçe olmaksızın ödememek,
- i) Adres değişikliklerinin, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik hükümlerine uygun olarak süresinde bildirmemek
- j) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda; çıkar çatışmalarına taraf olmak,
- k) Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunmak.
- l) Bir başka meslektaşımızın çalışanlarından; gerek meslektaş gerekse de müşterileriyle ilgili iş sırlarının açıklanması ve ele geçirilmesine karşı çıkıp mahremiyeti korumalıyız.
- m) İş akdinin feshi halinde defter ve belgeleri iş sahiplerine devir teslim tutanağı ile otuz gün içinde vermemek.

Kınama Cezası Gerektiren Haller:

- a) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanları kullanmak,
- b) Yeminli mali müşavirlerce, kendisinin, eşinin (boşanmış dahi olsa) usul ve fürundan birinin ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak veya yönetiminde oldukları firmaların işlerine bakılması veyahut bu yakınlıktaki akrabalarından olan Serbest Muhasebecilerin ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin baktığı işleri, tasdik etmek,
- c) Meslek mensuplarınca, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte öngörülen yazılı hizmet sözleşmesi yapmadan iş kabul etmek.
- d) Meslek mensuplarınca, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç), odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerini tutmak ve işlerini görmek.
- e) Meslek mensuplarınca, reklam yasağına uymamak,
- f) Meslek mensuplarınca, asgari ücret tarifesinde yer alan ücretlerin altında iş kabul etmek,
- g) Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve Birlikçe ismi tespit olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul etmek.
- h) Çalışanlar listesine kaydolmadan unvan kullanarak, mesleki faaliyette bulunmak,
- i) Yeminli Mali Müşavirlerce, kendi defterleri hariç, defter tutulması, muhasebe bürosu açılması veya muhasebe bürosuna ortak olmak,
- j) Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunmak,
- k) Aynı unvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapmak,

- l) Mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde; şubenin bağlı bulunduğu odanın çalışanlar kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açmak,
- m) Meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalamak, denetlemek ve tasdik etmek,
- n) Oda ve birlik kurulları başkan ve üyelerinin; bu görevleri dolayısıyla kanun ve yönetmeliklere aykırı davrandıklarının tespit edilmesi,
- o) Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce; çalışanlar kütüğüne kayıt olmadan birden fazla beyanname imzalanması,
- p) Bu yönetmelikte yer almayan; 3568 sayılı Kanuna aykırı diğer eylemlerde bulunulması ve Birlikçe çıkarılmış diğer yönetmelik hükümlerine ve zorunlu meslek kararlarına uyulmaması.

Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoymayı Gerektiren Haller:

- a) Çalışanlar listesinde kayıtlı bulunan meslek mensuplarınca sahip olunan unvanla Kanunun 2.nci maddesinde yer alan işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere bağlı ve onların işyerlerine bağımlı olarak açık veya gizli hizmet sözleşmesi ile çalışılmak,
- b) Meslek mensuplarınca mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle işbirliği yapmak,
- c) Ticari faaliyet yasağına uymamak,
- d) Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetim ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanmak,
- e) Yeminli Mali Müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurallarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması

Meslekten Çıkarmayı Gerektiren Haller

- a) Mesleğin yürütülmesi sırasında, meslek dolayısıyla işlenen suçlardan dolayı ağır hapis cezası ile cezalandırılmış olunması,
- b) Meslek mensuplarının kasten vergi ziyanına sebebiyet verdiklerinin mahkeme kararı ile kesinleşmesi,
- c) Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi veya herhangi bir şekilde bir başkasına kullandırılması,
- d) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 48).

2.2.1.23. Disiplin Cezaları ile İlgili Yasaklara Uymama

Meslekten çıkarılanlar, yeminli sıfatı kaldırılanlar ve geçici olarak mesleki faaliyetten alıkonulanlar, bu yasakların gereklerini derhal yerine getirirler. Bu gerekleri yerine getirmeyenler hakkında odalar veya Birlik tarafından Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulur (3568 Sayılı Meslek Kanunu, madde 48).

2.2.2. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu(TÜRHAİK)

Ülkemizde birçok alan ve sektörde olduğu gibi muhasebecilik mesleğinde de haksız rekabete karşı bir kurul oluşturulması gereği ortaya çıkmış ve bu alanda faaliyet gösterecek olan Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu (TÜRHAİK)'nin oluşturulması için faaliyetler başlatılmıştır.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmesiyle bu düzenlemenin 28'inci maddesinde yer alan Birlik Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu oluşturulması ve kurulda görev yapacak meslek mensuplarının en az beş yıl kıdemli meslek mensuplarınca görevlendirileceği hükme bağlanmış ve bu hüküm uyarınca TÜRHAİK 2008 yılında kurulmuştur (Türhak Faaliyet Raporu, 2011-12).

Kişilerin hak ettikleri ücretleri elde edebilmesi, faaliyetlerin hukuka uygun yürütülmesi, piyasanın sürekliliğinin ve kalitesinin sağlanması ve özellikle ülke ekonomisine artı değer sağlanması açısından haksız rekabetin engellenmesi gerektiği gerçeği karşımıza çıkmaktadır. Konunun maddi bir yanı olduğu kadar manevi bir özelliği de bulunmaktadır; mesleğin kurallara ve bilgiye dayanılarak yapılması ve profesyonelliğin ön plana çıkması kişilerin mesleğe bağlılığını, meslektaşlarıyla olan bağlarını ve mesleğin saygınlığını arttıracaktır. Muhasebe mesleğinde yaşanan haksız rekabet halleri, haksız rekabetin oluşmasının sebepleri, alınabilecek önlemler ve çözüm önerileri gibi faaliyetlerle TÜRHAKE kurulduğu günden bugüne birçok faaliyet gerçekleştirmiştir (Arıkan, 2000).

TÜRHAKE'in vizyonu; üyelerinin ekonomik ve teknolojik gelişmelere uyumlu olarak; yenilikçi, uzmanlaşan, sürekli eğitime ve gelişime açık, mesleki ilke ve kuralları özümsemiş meslek mensupları olmaları amacıyla saygınlığın, güvenilirliğin, hizmet kalitesinin kamu yararının dikkate alınarak artırılmasıdır.

Misyonu ise, muhasebe mesleğinde haksız rekabetin önlenmesi amacıyla; mesleki standartları ve küresel uygulamaları dikkate alan, meslek mensuplarına değer yaratan, mesleki hizmetlerin kalitesini ve etkinliğini artıran önleyici, düzeltici ve düzenleyici faaliyetleri kamu yararına yönelik uygulamaya geçirme şeklinde açıklamıştır (Türhak Faaliyet Raporu, 2011-12).

2.2.2.1. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu(TÜRHAKE)'in Ödev Sorumluluk ve İlkeleri

TÜRHAKE, yönetmeliğın kendisine vermiş olduğu görev ve sorumluluk kapsamında belirlediği vizyon ile haksız rekabetle mücadele otoritesi konumunun yanı sıra rekabet hukukunun oluşturulması ve geliştirilmesi ödevini de yüklenmiştir. Bu açıdan bakıldığında kurul, rekabetin sağlanması ve sürdürülebilir kılınması, haksız rekabeti oluşturan etkenlerin belirlenerek giderilmesi ve önlemler alınması yönünde yasal ve idari düzenlemeler yapmak üzere, sürekli eğitim ve bilgilendirmeyi ilke edinmiş olup, çalışmalarını bu kapsamda yürütmektedir.

a- Oda Kurulları Oluşumu ve Çalışma Esasları

Yapılanmasını tamamlayan TÜRHAİK ilk olarak; oda haksız rekabet kurullarının çalışma usul ve esaslarıyla soruşturma süreci konularında yönergeler hazırlamış, ülke genelindeki tüm YMM ve SMMM odaları nezdinde haksız rekabetle mücadele kurullarının kurulmasını temin etmiş ve uygulama birlikteliğini sağlamıştır.

b- Bilgilendirme ve Yayım Çalışmaları

Kurul, meslek mensuplarının sürekli eğitimi ve bilgilendirilmesi çalışmaları kapsamında çeşitli yayım faaliyetlerinde bulunmuş, haksız rekabetle mücadele konusunda rehber olması amacı ile; “Haksız Rekabetle Mücadelede Meslek Mensubunun Pusulası” ve “Haksız Rekabetle Mücadelede Kutup Yıldızımız” kitapçıklarını hazırlamış ve dağıtımını sağlamıştır.

c- Kongre Faaliyetleri

TÜRHAİK, haksız rekabet konusu eylemlerin tanımlanması, bilinç ve tavır oluşturulması için meslek mensupları arasında iletişim, dayanışma ve ortak platform sağlanması yönünde “Haksız Rekabetle Mücadele Kongreleri” düzenlenmesi prensibini benimsemiş, Bu bağlamda:

- 2009 yılı I. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi 10 Nisan 2009 tarihinde Mersin’de,

- 2010 yılı II. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Haksız Rekabet” konusu ile, 19 Şubat 2010 tarihinde İstanbul’da,

- 2011 yılı III. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi “Kurumsallaşma Sürecinde Haksız Rekabet” konusu ile, 17 Nisan 2011 tarihinde Antakya’da,

- 2012 yılı IV. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi “Bağımsız Denetim Sürecinde Haksız Rekabet” konusu ile Aralık 2012 tarihinde Denizli’de gerçekleştirilmiştir.

d- Uygulamaya İlişkin Düzenlemeler:

Uygulama Yönergeleri:

Oda haksız rekabetle mücadele kurulları uygulama birlikteliği ve soruşturma sürecine ilişkin yönergelerin yanı sıra; iş ve müşteri devirleri konusunda prosedürün ve denetimin sağlanması yönünde 3 yönerge hazırlanarak müşteri devir ve teslimleri ile bunların bildirim sistemi bağlanmıştır.

Haksız Rekabetle Mücadele Çalıştayı:

Eylül/2011 de Ankara'da 1. haksız rekabetle mücadele çalıştay'ı çalışma birlikteliğinin sağlanması bakımından TÜRMOB disiplin kurulu ile ortaklaşa düzenlenmiştir. Oda kurulları çalışma usul ve esasları konusunda belirlenen düzenlemeler ve çalışma standartları ile disiplin ve yönetim kurulları arasında kurulacak ilişkilere esas olacak prensiplerin oluşturulduğu çalıştay sonuçları topluca kitap olarak düzenlenmiş ve tüm odalara dağıtılmıştır.

e- Diğer Uğraşlar

- Meslek mevzuatı gözden geçirilmiştir. Böylece mevzuattan gelen yetersizliklerin giderilmesi yönünde yapılacak çalışmalar ile birlikte haksız rekabetle mücadele yönünden idari uygulamaların çerçevesi çizilmiştir.

- Odalar nezdinde hazırlanacak yıllık faaliyet raporları düzene sokulmuş ve yeknesaklık sağlanmıştır.

- Meslek mensubu ile müşteri arasındaki iş ilişkileri sonunda kıymetli evrak devirleri (yıl sonu devir işlemleri) sisteme bağlanmıştır(Türhak Faaliyet Raporu, 2011-12).

2.2.2.2. TÜRHAĞ'IN Diğer Çalışmaları

Meslek mensupları arasında yaygınlaşan ve her geçen gün daha ciddi bir problem haline gelmiş olan haksız rekabet olgusu üzerinde yapılan çalışmalar sürekli artırılmış ve bu sorunun üzerine daha ciddi bir şekilde gitmek için adımlar atılmıştır. Bu bağlamda 2012 yılı Haksız rekabetle mücadele yılı ilan edilmiştir. Haksız rekabetle mücadele yılı ilan edilen bu çalışma döneminde; haksız rekabetle mücadelede düzenleyici önlemler ile haksız rekabet nedenlerini ortadan kaldırmaya yönelik

önlemlerin alınması yönünde çalışmalara yoğunluk verilmiştir. Konu başlıkları şöyledir:

1- Haksız Rekabetle Mücadele İlanı:

TÜRMOB 2012 yılını haksız rekabetle mücadele yılı ilan etmiştir. Bu ilanla birlikte kurul; rekabet koşullarını ihlal eden meslek mensuplarının dikkatlerini çekmek, bu uygulamalarla idari ve yasal boyutta mücadelenin hızlandırılması, rekabet hukukunun geliştirilmesi gibi çalışmalarla faaliyet göstermiştir.

2- Kutup Yıldızı – Düzenlenmesi ve Dağıtım:

TÜRHAk, “meslek mensuplarımızın haksız rekabetle mücadele konusunda devamlı bilgilendirilmesi ve eğitilmesi” amacıyla oluşturduğu “Kutup Yıldızımız”ı da 2011 yılı sonuna kadar hazırlayıp kitapçık haline getirmiştir. Rutin olarak dağıtımı yapılan ve yıl boyunca tüm sempozyum, forum ve kongrelerde meslek mensuplarına ulaştırılan kutup yıldızı; meslek yasası, haksız rekabetle mücadele yönetmeliği ve disiplin yönetmeliği hükümlerini güncel bilgilerle ve uygun bir üslupla takdim etmektedir.

3- Haksız Rekabetle Mücadele Yazılım Programı:

Serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliğin 24. 25. ve 26. maddeleri ile serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin ücretlerinin esasları hakkında yönetmeliğin 13. ve 14. maddeleri dayanağında hazırlanan programı amacı, elektronik ortamda alınacak sözleşmeler ve içerdiği ücretin asgari ücret tarifesine uygunluğu ile müşteri ilişkilerine ait konuların denetimini sağlamaktır. Söz konusu düzenleme ve denetim ile; meslek mensuplarının odaları, meslektaşları ve müşterileriyle ilişkilerinin yasal düzenlemeler kapsamında gerçekleştirilebilmesi, haksız rekabet oluşturacak koşulların bir kısmının oluşumunun engellenmesi hedeflenmektedir.

Meslek mensuplarının müşterileriyle yapmış oldukları hizmet sözleşmelerinin ve bu sözleşmelerle belirlenen ücretlerin asgari ücret tarifesine uygunluğunun odalar tarafından bilinmesi için bir yazılım programının varlığına gereksinim duyulmuştur. TÜRMOB öncülüğünde Zonguldak SMMM Odası bu konuda bir pilot uygulama başlatmış ve vardığı noktadan itibaren bayrağı TÜRHAk’ a devretmiştir.

TÜRHAİK, programın TÜRMOB düzeyinde uygulanabilmesi için çalışmalarını sürdürmektedir.

Programın Niteliği:

Hizmet sözleşmesinin elektronik ortamda düzenlenmesiyle hedeflenen, sözleşme bilgilerinin tamamının sözleşme hazırlama ve ücret hesaplama tablosu üzerinde oluşturulmasının sağlanmasıdır. "ISMOS / TÜRMOB" yazılım programını kullanan odalar bu programı doğrudan üyelerinin hizmetine açabileceklerdir. Bu programı kullanmayan odalar web sayfasında internet şubesi açarak üyelerine aynı hizmeti sunabileceklerdir.

Programın Yararları:

2015 yılı başlangıcı itibariyle kullanma zorunluluğu getirilen programın hayata geçmesi durumunda meslek mensuplarına birçok yarar sağlayacağı, işlerini kolaylaştıracağı ortadadır. Yapılması zorunlu işlerden olan müşteri bildirim listesi verme zorunluluğu kendiliğinden ortadan kalkacak, yine damga vergisi beyannamesinin otomatik olarak düzenlenmiş olması ilk akla gelen faydalardır. Program, ücret alınmadan hizmet vermeyi engelleyerek, ücretini ödemeyen müşterinin işinin bir başka meslek mensubunca yapılmasının da önüne geçecek, bürolarda bağımlı çalışan meslek mensuplarının 2 yıl boyunca mevcut büro müşterisini transfer etmesini engelleyecektir. Elektronik sözleşme, odalar nezdinde bir bilgi havuzu oluşmasını sağlayacaktır. Böylelikle;

- Yönetmeliklerde yer alan haksız rekabete ilişkin hükümlere uyulup uyulmadığının denetimine imkan sağlanacaktır.
- Elektronik sözleşme bilgileri Maliye Bakanlığı ile tahsilat projesi kapsamında değerlendirilme ve paylaşılma konumuna getirilebilecektir.

4- Eğitim ve Bilgilendirme Çalışmaları:

Kurul, kurulduğundan beri özen gösterdiği ve ilke edindiği eğitim ve bilgilendirme konusunda gelecek yıllarda uygulanmak üzere bölge toplantıları planlamıştır. Bölge toplantılarında, haksız rekabetle mücadelenin önemi, haksız rekabetle mücadele yazılımının meslek camiasına getireceği yararlar anlatılmaktadır.

5- Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongreleri:

Haksız rekabetle mücadele kongrelerinde, muhasebe mesleğinin gelişiminde, bağımsız denetimin yeri, kurumsallaşmanın önemi, haksız rekabetle mücadelede gelinen aşamalar başlıklı oturumları ile yapılmaktadır.

Kongrenin açılış bölümlerinde kongrenin amacının: haksız rekabetin önlenmesi konusunda genel kanaat oluşturulması ile meslek mensupları arasında bu konuda iletişim, dayanışma ve ortak platform sağlanması olduğu, çünkü probleme ilişkin çözümün yasal düzenleme ve idari önlemlerden daha önemlisi belirtilen hususta duyarlılık oluşturulmasına bağlı bulunduğu,

Mesleki hedeflerin: mesleki saygınlığın geliştirilmesi, kamusal güvenilirliğin sağlanması, mesleki ilkelerin kalitesinin yükseltilmesi, global ekonomide mesleki etkinliğin artırılması, ilkelerinin ancak haksız rekabetle mücadelede başarı oranında sağlanabileceği, haksız rekabeti körükleyen en önemli nedenlerin başında düşük ücretle hizmet verilmesi olduğu, “Haksız Rekabetle Mücadele Yazılım Program”ı ve TESMER Luca tarafından hazırlanan “Luca Kobi Ticari Paketi Projesi”nin tanıtımı gibi yapılmakta olan faaliyetler katılımcılara anlatılmaktadır (Türhak Faaliyet Raporu, 2011-12).

2.2.2.3. Haksız Rekabet Kurul Çalışmalarının Değerlendirilmesi

Oda haksız rekabetle mücadele kurulları'nın TÜRMOB'a gönderdikleri faaliyet raporlarında, oda yönetimlerinin, Oda haksız rekabetle mücadele kurulları'na sevk ettikleri dosya sayısı yıllar itibarıyla; 2010 yılında 1047, 2011 yılında 1349 ve 2012 yılında da 1148 olup; bu dosyalardan 2010 yılında 394, 2011 yılında 752 ve 2012 yılında ise 341 dosyanın yaptırım önerisiyle oda yönetim kurullarınca değerlendirmeye tabi tutulduğu görülmüştür. Bu dosyaların;

- 1158'i meslek mensupları arasında ve is sahipleriyle olan ilişkilerden,
- 223'ü ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalardan,
- 106'sı reklam yoluyla oluşan haksız rekabet konularından oluşmuştur.

Meslek mensupları arasında ve is sahipleriyle ilişkilerde oluşan 1158 dosyanın; 721'i mesleki özen, 105'i ruhsat kiralamak ve geriye kalan 332 dosya ise bu alandaki diğer haksız rekabet konularını içermektedir. Ücret ve diğer mali

nitelikteki konularda ise, 223'ü dosyanın hazırlandığı ve bunun 89'unun asgari ücret tarifesinin altında ücret talep edilmesine, 39'unun emanet para makbuzu ile para toplanmasına ve geriye kalan 95'inin ise, sözleşme altında makbuz veya fatura düzenlemesine yöneldiği tespit edilmiştir. Reklam yoluyla oluşan haksız rekabeti içeren konularda ise, 106 dosya tespit edilmiştir. Bunun 12'si sahip olmadığı meslek unvanını kullanma, 44'ü kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı ve yanıltıcı açıklamalarda bulunma ve kalan 50'si ise, yönetmelikte belirlenen reklam ilkelerine uymama nedeniyle düzenlenmiştir. Bu bilgiler ışığında 2010 yılında, Türkiye genelinde yaptırım önerisiyle 394 dosyanın geldiğini göz önünde bulunduracak olursak, 2012 yılında bu sayının % 13 azalmasıyla 341 dosya sayısına indiğini görmekteyiz (Türhak Faaliyet Raporu, 2011-12).

2.2.3. Muhasebecilerin Haksız rekabete Katılım Biçimleri

Muhasebecilik mesleğinde haksız rekabete sebep olan/olabilecek unsurlar genel olarak aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Arıkan, 2000).

-Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek.

-Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek.

-İzinsiz olarak faaliyette bulunmak, yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu halde doğrudan veya dolaylı olarak mesleki faaliyete devam etmek veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde mesleki faaliyetlere doğrudan devam etmek.

-Yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde, unvanlarında, ilan ve reklamlarında, mesleki faaliyette buldukları intibasını yaratacak kelime veya ibareler kullanmak.

-Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkanı sağlamak.

-Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkanı sağlamak.

-Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki iş birliği yapmak.

-Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak.

-Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve diğer yardımcı kişilere işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek şekilde doğrudan veya dolaylı menfaat sağlamak veya önermek.

-Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri her türlü vasıtasıyla meslek mensuplarının veya iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek.

-Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.

-Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek.

-Ücret tarifesindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak.

-Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek.

-İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek.

-Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek.

-Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak.

-İş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak.

-İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak.

-Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.

-Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak.

-Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek.

-Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak.

-Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak .

-Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak.

-Yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.

-Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak (Türhak Faaliyet Raporu, 2011). Muhasebe meslek mensuplarının müşteri sayısını çoğaltma ve bununla birlikte gelirlerini artırma istekleri meslek mensuplarının zaman zaman meşru rekabet sınırlarını aşarak haksız rekabete yönelmelerine sebep olmaktadır. Farklı alan ve pazarlarda kendini farklı biçimlerde gösterebilen (örneğin birçok alanda serbest olan ve meşru rekabet sınırları içinde kabul edilen reklam, muhasebe meslek mensupları arasında haksız rekabet durumu teşkil etmektedir) haksız rekabet muhasebe meslek mensupları arasında da değişik biçimlerde kendini göstermektedir. Bazen muhasebecilik yapma yetkisi (SMMM belgesi ile kazanılır) olmayan kişilerin mesleği icra etmesi bazen ise taban fiyat uygulamasının altında bir fiyat ile rakiplerin müşterilerini çalmaya yönelik hareketler şeklinde ortaya çıkabilmektedir (Türhak Faaliyet Raporu, 2010).

Muhasebe meslek mensuplarının maruz kaldığı haksız rekabet davranışlarından biri kaçak bürolarda defter tutulmasıdır. Haksız rekabetin meslek mensupları arasında yaygın olarak uygulanmakta olan bir biçimdir. Haksız rekabetin bu uygulanış biçiminde meslek mensubu olmayan kişiler piyasada çok düşük fiyatla defter toplamakta, ruhsatlı bir meslek mensubu olmadığı için müşteriye elinde tutabilmek amacıyla gerek kendi teklifiyle gerekse de müşterilerinin isteğiyle meşru olmayan (ödenmesi gereken bir vergiyi olması gereken tutardan düşük göstermek gibi...) bazı davranışlar sergileyebilmektedirler (Türhak Faaliyet Raporu, 2012).

Muhasebe meslek mensuplarının büyük uğraş ve çabalarla elde ettiği SMMM sertifikası olmadan adeta bu kişilerin hakkını gasp etmekte hem muhasebenin uygulanış kalitesini düşürmektedirler. Bunların yanı sıra, devlete karşı olan yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesine engel olmakta hem de meslek mensuplarının pastasından pay alarak onlara bir darbe vurmaktadırlar. Ne yazık ki bu gibi büroların ayakta kalmasını sağlayanlar ise yine bazı meslek mensuplarıdır. Bu meslek mensupları, söz konusu kaçak büroların yapmış oldukları işlem ve faaliyetlere kendi isim ve ruhsatlarını (kaşelerini) kullandırmak suretiyle haksız rekabetin uygulanış biçimlerinden birine destek vermiş olurlar. Ruhsatlarının meslek mensubu olmayan kişilerce kullanılması ise genellikle ruhsatların belli bir ücret karşılığında kiralanmasıyla gerçekleştirilir. Bunun yanında yakın akraba ya da tanıdıklarına ücretsiz bir şekilde ruhsatını kullandıran meslek mensuplarının varlığı da bilinmektedir (Arıkan, 2000).

Muhasebecilik mesleğindeki bir diğer haksız rekabet davranışı da meslek mensuplarının kendilerine bağımlı şubeler ile faaliyetlerini farklı noktalardan devam ettirmeleridir. Bu uygulamada bir meslek mensubu faaliyetlerini devam ettirdiği bürosu dışında yasal olarak izin verilmeyen bir ofiste kendisine bağlı olarak çalışan şubesi vasıtasıyla işlerini yürütebilmektedir. Bu olay da bir haksız rekabet durumu olarak kabul edilir, bu şekilde yürütülen faaliyetlerde aynı zamanda verilen hizmetin yetersiz ve kalitesiz olması durumu ortaya çıkar. Örneğin İstanbul'da SMMM olan bir meslek mensubu aynı şehirde veya bir başka şehirde kendisine bağlı olan bir şube açıp faaliyetini bu şube ya da şubelerden yürütemez bu durumun gerçekleşmesi haksız rekabet davranışı olarak kabul edilir çünkü SMMM'ler de tıpkı

avukatlık, doktorluk gibi mesleklerde uygulanan şube açma yasağına tabidirler (Türhak Faaliyet Raporu, 2010).

Muhasebe meslek mensupları arasında son zamanlarda yaygınlaşan bir diğer haksız rekabet uygulaması da düşük fiyat teklifiyle rakiplerin müşterilerinin defterlerinin tutulmasıdır. Meslek mensuplarının, SM, SMMM ve YMM mesleklerine ilişkin haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği gereğince rakiplerinin müşterilerine -ister taban fiyatın altında olsun ister olmasın- defterlerini tutma teklifinde bulunup müşteri kazanmaya çalışması yasaklanmıştır ve bazı cezalarla bu tip haksız rekabet davranışlarının önüne geçilmeye çalışılmıştır (Türhak Faaliyet Raporu, 2011).

Müşteri memnuniyeti doğrultusunda müşterilerin muhasebecilikle ilgisi olmayan işlem ve olaylarının da meslek mensupları tarafından yapılması, 657 sayılı devlet memurları kanununun 28.maddesine göre devlet memurlarına ticaret ve diğer kazanç getiri faaliyetler yasaklanmasına rağmen defterdarlıkta görev yapan devlet memurlarının defter tuttukları ve mesleği gizli bir şekilde icra ettikleri de bilinmektedir (Boy ve Arıkan, 2001).

Haksız rekabet olarak kabul edilen durumlar ülkeden ülkeye, bir ülkede ise sektörden sektöre veya alana göre değişebilmektedir. Birçok alanda rekabetin olmazsa olmazı olarak görülen ve yasal olarak hiçbir engel teşkil etmeyen bir reklam ya da ilan muhasebecilikte haksız rekabete sebep olan unsurlar arasında yer almaktadır. AICPA(American Institute of Certified Public Accountants) koyduğu kurallar arasına reklam yasağını eklememiştir. Bu durum ülkelerin sosyal ve ekonomik yapısında bağlı olarak görülmüştür. TÜRMOB'un yayınladığı Mecburi Meslek Kararı ile reklam'ı haksız rekabet unsuru olarak belirlemiştir (Çiftçi ve Çiftçi, 2001).

Muhasebe meslek mensupları için yasaklanmış olan haksız rekabet davranışlarının genel olarak özelliklerine bakacak olursak; bu uygulamaların gerek meslek kalitesini düşürmekte olduğunu, gerekse de etik (ahlaki) değerler açısından rakiplere karşı gerçekleştirilen erdemsiz bir davranışı temsil etmekte ve toplumsal açıdan vergi gibi ciddi zararlara sebep olduğu görülmektedir. Haksız rekabeti oluşturan unsurların önlenmesine yönelik çalışmalar, temelde etiğin gelişmesini, mesleki ve sosyal sorumluluğun arttırılmasına katkıda bulunacaktır. Genel yasal

mevzuatlarla birlikte meslek mensupları ve odalarının da bu yönde yapmış olduğu birçok çalışmalarla bu olgunun önüne geçilmeye çalışılmıştır (Boy ve Arıkan, 2001).

2.2.4. Haksız Rekabet Sorunlarına Türhak'ın Çözüm Önerileri

Haksız rekabetin engellenebilmesi için, öncelikle haklı(meşru) rekabet koşullarının oluşması gerekmektedir. Bu görev, başta TÜRMOB olmak üzere Türkiye'deki tüm odaların sorumluluğunda olan bir durumdur. Bu bağlamda;

1. *Mesleki özen kavramının içinin doldurulması ile mesleki vizyon yükseltilmelidir.*

2. *Büro standartları ile elektronik sözleşme ve tahsilat yönetmeliği'nin çıkarılmasına öncelik verilmelidir.*

3. *Kalite güvence sistemi yasal dayanağa kavuşturulmalıdır.*

4. *Zorunlu eğitim bir an evvel yürürlüğe girmelidir.*

5. *Rekabet hukuku geliştirilmelidir.*

6. *"Rekabet otoritesi" oluşturularak etkin kılınmalıdır.*

Türkiye haksız rekabetle mücadele kurulu (TÜRHAH)'nın ülke bazında "Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği"nin uygulanması bağlamında; uygulama birliğinin sağlanması, mevzuat düzenlemeleri ve geliştirilmesi ile idari planlamalar konularında düzenleyici kurul olma niteliği göz önünde bulundurulduğunda, takip eden dönemlerde kurulların çalışma konuları ise aşağıdaki şekilde planlanmalıdır:

1- *Öncelikle TÜRHAH'ın yapısal özelliği, oda haksız rekabet kurulları ile ilişkileri, ayrıca kurulların odalar nezdindeki diğer kurullar ve birimler karşısındaki konumu ve görev alanının, oda yönetimleri ve tüm ilgililere hazırlanacak metinler ve düzenlenecek toplantılarla anlatılmalıdır.*

2- *Yönetmelik ihlali konularında saptanan hususlar da göz önünde bulundurularak meslek mensuplarımızın bilgilendirilmeleri ve uyarılmaları konusunda resmi tebligatta bulunulacak bir metin oluşturulmalıdır.*

3- *Yönetmelik ihlali ve şikayetler konusunda, en önde yer alan ücret tarifesi sorununun çözümü için, zamana endekli ücret tarifesi üzerinde çalışma tamamlanmalı, tarife konusunda Maliye Bakanlığı ile ilişki yeniden yapılandırılmalıdır.*

4- Ücret tarifesine uygun olmayan iş kabulü ve sözleşmelerin yapılmasını önlemek amacı ile oda yönetimlerince konunun takibini sağlayacak bir yöntem geliştirilmeli ve bu yönde bir düzenleme yapılmalıdır.

5- Haksız rekabetin kaynağını oluşturan, iş olanaklarının yaratılmaması konusu önemsenmelidir. Başta Maliye Bakanlığı olmak üzere diğer kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılacak işbirliği ile yeni iş ve hizmet olanaklarının sağlanması yönünde kapsamlı çalışma yapılmalıdır. Bir başka husus da; yasada yer alan şekilde haksız rekabet yaratan “müteselsil sorumluluk” uygulamasındaki belirsizlikler giderilmelidir.

6- Önümüzdeki süreçte, TÜRMOB yönetim kurulu ile oda başkan ve sekreterleri, TÜRHAKE ve oda HRMK başkanları, TÜRMOB disiplin kurulu ve oda disiplin kurulu başkanları ile birlikte bir ÇALIŞTAY düzenlenmelidir. Bu, TÜRMOB ve odalar arasında uygulama birliğinin sağlanması amacıyla büyük yararlar sağlar.

Şikayetlerle ortaya çıkarılabilen haksız rekabete sebep olan davranışların azaltılması ya da önlenmesi amacıyla meslektaşlar arasında zorunlu eğitim kapsamında bilgilendirme çalışmaları yapılmalıdır.

E-Sözleşme uygulamasının uygulanmasıyla birlikte haksız rekabetin ciddi bir biçimde yaşandığı ücret nedeniyle müşteri kaybetme problemine kalıcı bir çözüm olacaktır.

Kendi çıkarları uğruna mesleğe zarar verenleri, mesleki dayanışma bilinci ile tespit edip, ilgili yönetmelikler çerçevesinde verilecek cezalar ile bu kişilerin yarattıkları sıkıntılardan o kadar kısa sürede kurtulabiliriz (Türhak Faaliyet Raporu, 2011).

2.2.5. Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabete Katılımına Sebep Olan Etkenler

2.2.5.1. Haksız Rekabet Davranışı

Haksız rekabet, ekonomik rekabetin olduğu piyasa ya da koşullarda gerçekleşen bir olgudur, yani bir haksız rekabetten bahsedebilmemiz için muhakkak bir iktisadi rekabet ortamının var olması gerekir (Boy, 2001). Bu durumdan hareketle

haksız rekabet, bir piyasa içinde yer alan iktisadi rekabette, kişi ya da kurumlarca, iyi niyet kurallarına aykırı olan aldatici davranış veya farklı uygulamalarla bireylerin, kurumların ya da toplum zararına kötüye kullanılması demektir (Karayalçın, 1968).

Haksız rekabet hukuku açısından bakıldığında dürüst ve adil bir biçimde yapılan rekabetin temel özelliği, tarafların başarıya ulaşmada, haksız bir sebep kullanımı ya da rakiplerine karşı kuraldışı davranmasıyla değil; tarafların gayretleriyle, yetenekleriyle ve tüm üstün yönlerini adil ve yasaklanmamış faaliyetler uygulayarak ulaşmasıyla (Balaban, 1991).

Bir iktisadi rekabette, rekabet tarafların üstünlüklerine bağlı olarak gerçekleşirse bu rekabet başarı yarışı ya da haklı rekabet olarak adlandırılır (Balaban, 1991). Adil ve dürüst rekabette müşterilere sunulan tercih sebepleri mesleki ahlaka uygun olarak, adilce, rakiplere saldırı, kötüleme veya onların haklarına zarar verme durumu olmaksızın gerçekleştirilir. Bununla birlikte müşterilere sunulan tercih sebepleri meşru araçlarla olmuyorsa ve dürüstlük kuralına aykırı olarak yapılıyorsa yapılan rekabete haksız rekabet denilmektedir (Erkan, 1992). Haksız rekabetin düzenlemelerinin amacı başlangıçta rakipler arasında adil bir rekabet ortamı oluşturma olmasına rağmen, sonradan toplumun ekonomik düzenini koruma amacı da ön plana çıkmıştır (Bozer ve Göle, 2001).

Haksız Rekabete, iktisadi rekabetin olduğu birçok sektörde farklı şekillerde kendini göstermektedir. Ancak, kimi zaman bir sektörde haksız rekabet davranışı kabul edilebilen bir davranış bir başka sektörde haksız rekabet davranışı olarak kabul edilmeyebilir. Birçok sektörde rakiplerin müşterilerine yapılan teklifler adil ve meşru rekabet kapsamında değerlendirilirken, bir muhasebecinin, meslektaşlarından birinin müşterisine iş teklifinde bulunması haksız rekabete sebep olan davranışa sebep olmaktadır. Yine birçok sektörde rekabetin en önemli unsurlarından kabul edilen reklam, muhasebeciler için haksız rekabet davranışı olarak kabul edilmektedir (Akdoğan, 2005).

Haksız rekabette, rekabet eden taraflar başarıya ulaşabilmek için faaliyetlerini dürüstlük sınırları dışındaki uygulamalara dayandırır. Dürüst ve adil bir şekilde yapılan rekabette, taraflar üstünlüklerini ve rakiplerine göre daha iyi olan yönlerini dürüstlük sınırları içinde ürünlerine yansıtarak rekabet gerçekleştirirler. Bu üstünlükler, müşterilere sunulan mal ve hizmetlerin tercih edilmesini sağlayacak

olan fiyat, kalite, markanın tanınmışlığı gibi etkenlerle; reklam gibi müşteriye etkileme ve dikkatini ürüne çekme yöntemleri, sürekli değişen koşullara ayak uyduracak bir dinamizm içerisinde olarak yenilikleri takip etmek biçimindeki faktörlerle ortaya çıkabilir (Poyraz, 2013).

2.2.5.2. Etik Yönelim

Kavramsal olarak bakıldığında, günümüzde tanımlanmasında en çok zorlanılan değerlerin başında gelmektedir. Tanımlanması zor olmakla birlikte literatürde birçok etik tanımı yapılmıştır (Cevizci, 2002).

Etik kelimesi Yunancada; töre, görenek alışkanlık anlamlarına gelen “ethos” kelimesinden türemiştir. Ethos’tan türetilen “ethics” kavramı da ideal ve sübjektif anlamlarını içermekle birlikte, değerler ve ahlak ilkelerinin incelenmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Bu sebeple etik, ahlak’a göre daha özel ve felsefi bir anlamı ifade etmektedir (Elgin, 2006).

Etik, Türk Dil Kurumu sözlüğünde törebilimi ve ahlak bilimi olarak ifade edilmekte, aynı zamanda da hem çeşitli ahlâkları inceleyen hem de kendisi bir ahlâk olan veya bir ahlâk önerisinde bulunup fiili değerleri içine alan aynı disiplinin konularını ifade etmiştir. Ansiklopedik olarak ise, insanlar arasında yer alan değerleri, ahlâkî bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe dalı olarak tanımlanır (Uluç, 2003).

Etik, ahlak ilkeleri ışığında, doğru olarak görülen davranışları inceler. Hangi değerlerin benimsenip benimsenmeyeceğini, bir diğer kimseye nasıl davranılacağı ya da kişinin diğerlerine olan sorumlulukları karakter ya da “etik” meselesidir (Tüsiad, 2005).

Etik, öncelikle, insan ve toplum için ideal olanın araştırılması çabası olarak tanımlanmaktadır. Genel olarak bakıldığında bütün etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması, neyin yapılabileceği ya da yapılamayacağı, neyin istenebileceği ya da istenemeyeceğinin, neye sahip olunacağı ya da olunmayacağı bilmesi olarak ifade edilmektedir. Etik, bireysel ve sosyal deneyimlerimizin, insan davranışını yönlendirmesi gereken ilkeler ve yaşam içerisinde peşine düşmeye değer değerler

için akıl vasıtasıyla oluşturulan sistematik bir girişimdir. Etik akıl yolunu kullandığı için, ahlakın teolojik ve dinsel yaklaşımlarından ayrılır (Tüsiad, 2005).

Etik için, birey ve grupların davranışlarını düzenleyen ilkeler veya standartlar topluluğu olduğu söylenebilir. İnsanlar için neyin doğru ve iyi olduğu, amaçlarının ne olması gerektiği ile ilgilenir ve genel olarak belirli bireysel ve toplumsal ahlâki deneyimlerin sosyal yaşamda ifade ettiği değerleriyle ilgilidir. Bu sebeple de etik davranışın, toplumun kültüründen, değerlerinden, normlarından ve görgü kurallarından etkilendiği rahatlıkla anlaşılmaktadır (Bayram, 2005).

Etik Yönelim kavramı ise, bireylerin etik bir biçimde davranmaya yatkınlığı olarak tanımlanmaktadır (Civelek, 1997). Bu açıdan bakılırsa, herhangi bir konuyla ilgili etik problem algılamış bir bireyin bu konuyla ilgili eylemlerinde değişikliğe gitmesi söz konusuysa; değişikliğin olumlu bir biçimde gerçekleşmesi durumunda pozitif yatkınlık, herhangi bir değişim yoksa ya da değişimin olumsuz bir biçimde gerçekleşmesi durumunda ise negatif yatkınlıktan söz edilebilir (Özer vd., 2013).

Etik yönelim, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, doğru-yanlış, ya da iyi-kötü gibi var olan etik kuralların, bireyin içsel bir süreç yaşaması sonrası bunlardan birine olan yatkınlığı ya da meyli olarak ifade edilebilir (Şimşek ve diğ., 2003).

Etik, “insanların toplum içindeki davranışlarını ve birbirleriyle ilişkilerini düzenlemek amacıyla başvurulan kurallar, bireylerin, diğer insanların davranışlarını olumlu ya da olumsuz olarak (iyi-kötü, doğru-yanlış) yargılamakta kullandıkları ölçütler bütünüdür. İnsanların bu kuralları ya da değerleri benimsemeleri, uygulamaları, uygulaniyorsa bunun uygulanış derecesi kısacası etik değerleri hayatlarına yansıtmaları ise “etik yönelim” ile ilgilidir (Aydın, 2006).

Etik yönelim, bireyin diğer bireylerle, kurumlarla ve devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artıran, dolayısı ile toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bireyler tarafından benimsenme ve hayata geçirilmesidir (Güredin, 1997).

Haksız rekabetin ortaya çıkışında, kişi ya da kurumların bu olguyu gerçekleştirmelerinde birçok sebep vardır, bunlardan biri de etikdir. Kişi ya da

kurumlar etik değerleri göz önünde bulundurmadan veya hiçe sayarak haksız rekabet davranışları gösterebilmektedirler.

Haksız rekabet etik ilişkisi ele alındığında öncelikle kapitalizmin serbest piyasa rekabetine dayalı bir sistem olduğu belirtmek gerekir. İktisadi rekabetin gerçekleştiği tüm ortamlarda kişi ya da işletmelerin müşteri potansiyelini ve kârlarını artırmak için rekabet etmeleri sonucunda, hem müşteri isteklerini daha iyi karşılayacakları hem verimlilik ve yaratıcılık sağlayacakları varsayılmaktadır. Fakat kapitalist sistem, adil olmayan refah dağılımı ile kendi çıkarını maksimize etme çabasındadır. Bu faaliyetleri gerçekleştirirken de etik temellerden yoksun bir biçimde hareket edildiği kabul edilen bir husustur. Bu sistemde adil ve etik bir şekilde gerçekleşecek bir rekabet yerine, kârlılığı artırmak uğruna etik değerlerden uzak olarak gerçekleşen haksız rekabete başvurulabilmektedir (Özer vd., 2013).

Ekonomik rekabetin gerçekleştiği birçok sektör ve alan, sistemin meyvesi olan haksız rekabetten payını almış ve bu olgudan doğrudan ya da dolaylı olarak olumsuz etkilenmiştir. Haksız rekabette kişisel etik ve kurumsal etik değerlerine uygun hareket edilmeyişi haksız rekabeti ciddi bir biçimde artırmıştır. Etik değerler ışığında rekabet etmek yerine; yalnızca kâr maksimizasyonu hedeflenmiş ve kârlılıkta, bu hedef uğruna adeta hedefe götüren her yol mübah sayılmıştır.

Prof. Dr. Erol Katırcıoğlu bir yazısında şöyle demektedir: *“İktisadi alan steril bir alan değildir. Kimsenin kimseye değmediği, kuralların çıkarılardan üstün olduğu bir alan hiç değildir. İktisadi alan deyim yerindeyse bir cehennemdir. Rekabet yasalarıyla düzenlenmeye çalışılsa da herkesin kendi çıkarlarını korumak ve arttırmak için kıyasıya kapıştığı, blöfün, tehdidin ve her türlü ayak oyunlarının oynandığı bir alandır”* (Katırcıoğlu, 2001).

Muhasebe mesleğinde etik denince; meslek mensupları tarafından sunulan mesleki bilgilerin ve gerçekleştirilen mesleki davranış ve uygulamaların bilgi kullanıcılarına yararlılığı göz önüne alınmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının işlemlerini kanunlara uygun olarak yapmanın yanı sıra toplumun güncel değer ve yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması şeklinde uygulanması diyebiliriz.

Haksız rekabet'in önemli bir sorun haline geldiği muhasebecilik mesleğinde de, etik değerlere gereken önemin verilmemesi ve yürütülen faaliyetlerin etik değerler çerçevesinde gerçekleştirilmesine dikkat edilmemesi haksız rekabet olgusunu artırmaktadır. Çünkü etik açıdan yapılacak vicdani bir değerlendirme kişinin haksız rekabet davranışından uzak durmasını sağlayabileceği gibi bu davranışı gerçekleştirenlere karşı da hem iyi bir örnek hem de uyarıcı olmasını sağlayacaktır. Tam aksine etik değerleri göz önüne almayan bu değerlere sahip çıkmayan meslek mensupları ise haksız rekabet davranışlarına meyilli olacak ve bu davranışı daha kolay gerçekleştirebilecektir. Etik değerlerle hareket edecek meslek mensubu, yapacağı tüm işlemlerinde, neyin yapılabileceği ya da yapılamayacağı, neyin istenebileceği ya da istenemeyeceğinin, neye sahip olunacağı ya da olunmayacağı gibi davranışları düzenleyen ilke ve standartlara sahip olacaktır. Bu değerler çerçevesinde faaliyetlerini sürdürecektir meslek mensubu haksız rekabetten uzak olacaktır. Etik yönelimi yüksek kişiler gerek muhasebe mesleğinde gerekse diğer mesleklerde haksız rekabet ve dürüstlük kuralına aykırı olan herhangi bir davranışı sergileme konusunda daha hassas davranmaktadırlar.

Başka bir çalışmada etik olmayan davranışların ortadan kaldırılmasında, etik eğitiminin kişilerin bilinçlendirilmesinin, özellikle ceza gibi yasal düzenlemelerle etik davranışların sergilenip sergilenmediğinin takip edilmesi etik davranışların uygulanmasında çok önemli bir etkiye sahip olduğu ortaya konmuştur (Zehir ve Elçi, 2003). Yani sadece etik eğitiminin verilmesi kimi zaman ya da bazı kişiler için yeterli olmamaktadır. Bu sebeple yasal düzenlemelerle de etik davranışların ve faaliyetlerin uygulanıp uygulanmadığının takip edilmesi ve cezalandırma sisteminin bulunması etik davranışın benimsenmesi ve uygulanmasını kolaylaştırmaktadır (Zehir vd., 2003).

Elçi vd. yaptığı (2007) çalışmada ise etik ilkeler ile kişilerin etik davranış gösterme biçimi arasında pozitif yönlü bir sonuç ortaya koymuştur.

Etik yönelim kişilerin haksız rekabete veya dürüstlük sınırları içinde olmayan davranışlar sergilemesini azaltmaktadır; çünkü etik yönelimin artışı kişide bir değer sisteminin oluşmasını (doğru-yanlış, iyi-kötü gibi) ve kişinin bu değerler doğrultusunda davranmasını (bir meslek mensubu için faaliyetlerini sürdürmesini) sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında da etik yönelimi düşük kişilerin

haksız rekabet davranışlarına kolaylıkla başvurdukları ve bu tür davranışlardan kaçınmadıkları ortaya çıkmıştır. Çünkü etik değerler konusunda hassasiyete sahip olmayan kişiler, meslektaşlarının müşterilerine düşük ücretten teklifler götürmek, meslektaşlarının aleyhine alabilecek gizli bilgileri kullanmak veya onları kötülemek, yasak olmasına rağmen kendi reklamını yapmak, oda tarafından defteri tutulması yasaklanmış kişinin defterini tutmak gibi birçok haksız rekabet davranışı gösterebilmektedirler. Etik yönelimdeki artışla birlikte bu tür davranışların ve uygulamaların da azaldığı görülmektedir. Yani muhasebecilik mesleğinde etik yönelimin artması haksız rekabet davranışına katılım düzeyini azaltmaktadır. Etik yönelim bu sebeple muhasebecilerin veya herhangi bir meslek mensubunun haksız rekabete katılımında önemli bir etkiye sahip kriter olarak karşımıza çıkmaktadır.

H1: Etik yönelim, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılımını negatif yönde etkiler.

2.2.5.3. Mesleğe Yeni Başlayanların Rekabetiyle İlgili Algılar

Muhasebecilik mesleğine yeni başlayan meslek mensupları, birçok sektör ve meslekte olduğu gibi; bu meslekte de büyük bir enerjiyle ve beklentiyle işe başlamaktadırlar. Ancak zorlu piyasa koşulları, rekabetin getirdiği ağır şartlar ve de rekabetin de haklı olarak uygulanmayışı gibi etkenler mesleğe yeni adım atanlar için büyük problemler oluşturmaktadır (Türhak Faaliyet Raporu, 2011).

Mesleğe yeni başlayan bir muhasebeci, başta büro giderleri olmak üzere bir çok sabit gidere sahiptir, bu giderleri karşılamak için bir an önce müşteri ve müşteriler bulmak zorundadır. Çünkü bu giderlerini karşılamasının başka bir çözümü yoktur. Bu anlamda meslek odalarının bir yardım ya da desteği olmadığı gibi, bireysel olmadıkça meslektaşlarının da yardımı olmamaktadır. Tüm bu zorluklarla baş edebilmek mesleğe yeni başlayan tecrübesiz meslek mensubu için hiçte kolay değildir. Bu sebeple, mesleğe yeni başlayan meslek mensupları karşı karşıya kaldıkları problemleri çözmede ciddi gayretler göstermek zorunda kalırlar ve kimi zaman bunu yapmalarına rağmen bu sorunların üstesinden gelemeyip bürolarını kapatmak zorunda kalabilmektedirler. Çünkü başlangıçta elde ettiği gelirleri,

yalnızca sabit giderlerini dahi karşılayamamaktadır. Tüm bu sebeplerden dolayı mesleğe yeni başlamış bazı meslek mensupları, haksız rekabet davranışlarına yönelebilmektedir. Bu meslek mensuplarından bazıları, stajlarını yaptıkları meslektaşlarının müşterilerine daha düşük ücret ile teklif götürüp bu müşterileri haksız yolla kazanmaya çalışabilmektedir. Bunun yanı sıra herhangi bir meslektaşının müşterisine de düşük ücret ile haksız rekabete sebep olabilecek bir teklifte bulunmaktadırlar (Arıkan, 2000).

Mesleğe yeni başlayan bazı meslek mensupları ise gerek haksız rekabet konusunda yeterli bilinç ve eğitime sahip olmadığından gerekse de mesleğe yeni başlamakla birlikte karşı karşıya oldukları problemlerle baş edemediğinden meslek ruhsatlarını kiraya verme gibi davranışlar gösterebilmektedirler (Türhak Faaliyet Raporu, 2012).

Mesleğe yeni başlamış muhasebeciler, başta göstermiş oldukları uzun eğitim, uğraş ve çabaların (eğitim süreci, meslek ruhsatı staj süreci vb) karşılığını almak, gerek kendini gerçekleştirmek ve kendisiyle birlikte çevrenin beklentilerini karşılayabilmek için büyük beklentilere girmektedirler. Yaş olarak genç olmanın verdiği enerjik yapı ve mesleğe yeni atılmanın verdiği coşkuyla mesleğe başlamaktadırlar. Bu koşullarda mesleğe başlayan muhasebeciler karşı karşıya oldukları zorlu piyasa koşullarında varlığını devam ettiremediği için ve yeterli yardım ve destek görememe gibi sıkıntılar nedeniyle haksız rekabet davranışlarına yönelebilmektedirler (Arıkan, 2005). Mesleğe yeni başlayanların göstermiş olduğu haksız rekabet davranışları en fazla karşılaşılan haksız rekabet davranış alanı olduğundan üzerinde durulması ve ciddi çözümler üretilmesi gereken bir alandır (Başer, 1999)

H2: Mesleğe yeni başlayanlar haksız rekabete katılımı pozitif yönde etkilemektedir.

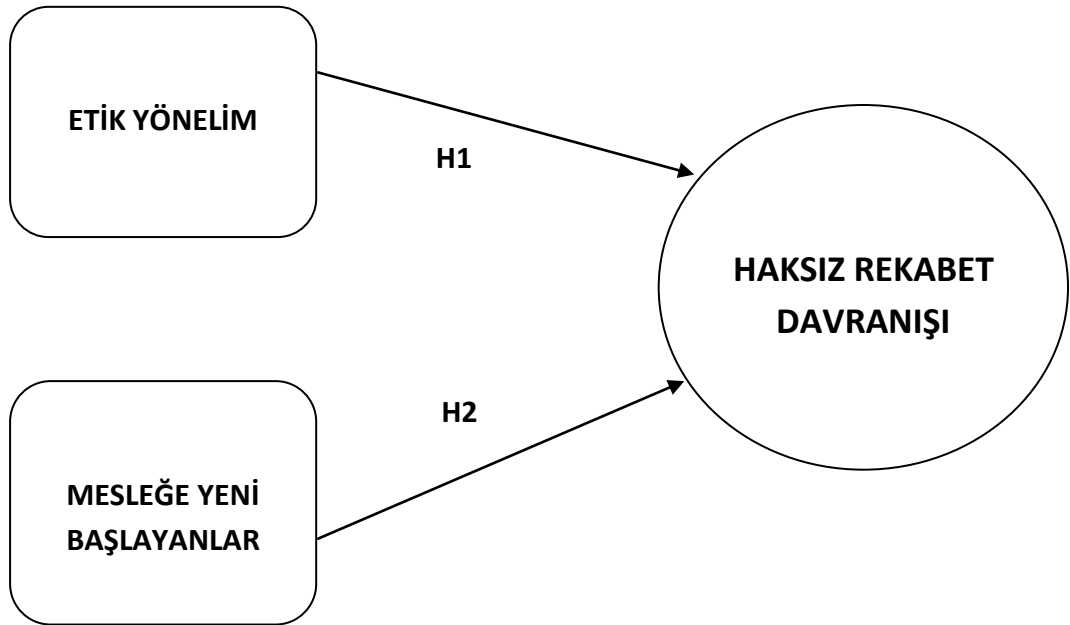
3. ARAŞTIRMANIN MODELİ VE HİPOTEZLER

3.1. Kavramsal Model

Bu tez çalışmasında amaçlanan, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeylerine etki eden faktörleri belirlemek, bu faktörlerin meslek mensuplarının haksız rekabet'e katılım düzeyine olan etkisini ortaya koyacak bir model önermek ve bu modeli muhasebe meslek mensupları üzerinde test etmektir. Bu çalışmada cevap aranan ana sorudur: Muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyini etkileyen faktörler nelerdir? Bu sorudan yola çıkarak özel olarak cevap aranan sorular şunlardır:

1. Muhasebe meslek mensuplarının etiksel yönelimleri, haksız rekabete katılım düzeyinde ne derece etkilidir?
2. Mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensuplarının yönelimleri haksız rekabete katılım düzeyinde ne derece etkilidir?

Bu araştırma soruları kavramsal modelin incelenmesinde rehberlik etmesi amacıyla kullanılmıştır. Teorik çerçeveye dayanarak çalışmada kullanılacak değişkenlerin ilişkisini test etmek için geliştirilen kavramsal model, şekil 3.1 de gösterilmiştir.



Şekil 3.1.: Araştırma'nın Modeli

3.2. Hipotezler

Kavramsal modelde mesleğe yeni başlayanlar ve etik yönelimin, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyini doğrudan etkilediği, bu kavramlar arasında ilişki olduğu öne sürülmektedir. Bu çerçevede aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir:

H1. Etik yönelim, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılımını negatif yönde etkiler.

H2. Mesleğe yeni başlayanlar haksız rekabete katılımı pozitif yönde etkilemektedir.

4. ANALİZ VE BULGULAR

4.1 Araştırmada Örneklem Seçimi

Araştırmamızın evrenini, Türkiye genelinde bağımlı ve bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları (Serbest muhasebeci mali müşavirler) oluşturmaktadır. 15.06.2015 TÜRMOB verilerine göre, ülke genelinde toplam 83,249 adet (SMMM) meslek mensubu bulunmaktadır. Ülke genelinde faaliyet gösteren tüm meslek mensuplarına ulaşmak mümkün olmadığından tesadüfî örneklem kapsamında 180 meslek mensubuna anketler mail yoluyla ve yüz yüze görüşme şeklinde ulaştırılmıştır. Mayıs/Haziran 2014 içinde toplam 180 adet anket gönderilmiş, ancak muhasebecilerin yoğun çalışma temposu içinde olmaları nedeniyle gönderilen anketlerin geri dönüş sayısı 135 adette sınırlı kalmıştır. Ankette katılım oranı %75 olmuştur.

4.2 Ölçek Geliştirme

Araştırmamızda muhasebe meslek mensuplarının temel sorunlarından olan haksız rekabet'in sebepleri üzerine literatür taraması yapılarak, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyini etkileyen faktörler ve bunların etkilerini ortaya koyabilmek amacıyla muhasebe meslek mensuplarına anket yöntemi uygulanmıştır. Anket dört bölümden oluşmaktadır.

Anketin ilk bölümünde, muhasebe meslek mensuplarının (Yaş, Cinsiyet, Eğitim Düzeyi, Medeni Durum, Gelir Düzeyi, Meslekteki Yılı, Çalışma Şekli) demografik yönlerinin tespitine yönelik sorular yöneltilerek değerlendirilmiştir.

Anketin ikinci bölümünde, 6 sorudan oluşan, etik iklim (EİO) ölçekleri ELÇİ 2013'ten (The Impacts Of Ethical Leadership On The Antisocial Behavior Of Employees: The Mediating Role Of Ethical Climate), alınmış ve 5'li likert kullanılarak değerlendirilmiştir. (1-Kesinlikle Katılmıyorum,2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum)

Anketin üçüncü bölümünde, toplam 10 maddeden oluşan, tez sürecinde TÜRHAH faaliyet raporlarından yararlanarak geliştirdiğimiz ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalar ile haksız rekabet maddelerinden (HRÜ) oluşmaktadır. Bu ölçekler de 5'li likert kullanılarak değerlendirilmiştir. (1-Kesinlikle Katılmıyorum,2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum)

Anketin dördüncü bölümünde, toplam 10 maddeden oluşan, tez sürecinde geliştirdiğimiz mesleğe yeni başlayanlar (MYB) ölçeklerinden oluşmaktadır. Bu ölçekler de 5'li likert kullanılarak değerlendirilmiştir. (1-Kesinlikle Katılmıyorum,2-Katılmıyorum, 3-Kararsızım, 4-Katılıyorum, 5-Kesinlikle Katılıyorum)

4.3. Verilerin Analizi ve Bulgular

Çalışmamızda büro sahibi olan ya da herhangi bir kurumda çalışan SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) unvanlı muhasebeciler üzerinde anket uygulanmıştır. 135 muhasebeci üzerinde değerlendirme yapılmıştır. Verilerin analizinde, WARP PLS 4.0 istatistik programı kullanılmıştır. Analizler sırasıyla anketi cevaplayanların demografik özellikleri, faktör analizleri, güvenilirlik ve geçerlilik testleri, değişkenler arasındaki ilişkileri test etmek amacıyla değişkenlerin ortalamaları ve standart sapmaları, korelasyon analizi, regresyon analizi ve modelin test edilmesi ile ilgili analizler şeklindedir.

4.3.1. Demografik Göstergeler

Araştırmaya katılan muhasebecilerin cinsiyetleri kadın için 1 erkek için 2 seçenekleri kullanılarak tespit edilmiştir. Buna göre katılımcıların %75,5ini erkekler, %24,5'ini kadınlar oluşturmaktadır. Erkek muhasebeci sayısının kadınlara oranla fazla olduğu görülmektedir. Katılımcıların cinsiyetlerine göre dağılımı Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 4.1. Ankete Katılanların Cinsiyet Dağılımı

Cinsiyet	Frekans	%
Kadın	33	24,5
Erkek	102	75,5
Toplam	135	100,0

Araştırmaya katılan muhasebecilerin eğitim seviyesi ortaöğretim, ön lisans, lisans, yüksek lisans ile doktora dereceleri arasında değişmektedir. Analiz sonucuna göre katılımcıların %14,1'i ortaöğretim, %16,3'si ön lisans, %57,8'si lisans ve %11,8'i yüksek lisans derecesine sahiptir. Oranlara bakıldığında muhasebecilerin büyük çoğunluğunun yüksek öğrenim mezunu olduğu görülmektedir.

Tablo 4.2. Ankete Katılanların Eğitim Seviyeleri

Eğitim Seviyeleri	Frekans	%
Ortaöğretim	19	14,1
Ön lisans	22	16,3
Lisans	78	57,8
Yüksek Lisans	16	11,8
Doktora	0	0
Toplam	135	100,0

Araştırmaya katılanların medeni durumu evli ve bekâr olmak üzere iki gruba ayrılarak sorulmuştur. Buna göre katılımcıların 75,6'sı evli, 24,4'ü ise bekâr olarak analiz edilmiştir. Analiz sonuçları Tablo 4.4.'te özetlenmiştir.

Tablo 4.3. Ankete Katılanların Medeni Durumu

Medeni Durum	Frekans	%
Evli	97	71,9
Bekar	38	28,1
Toplam	135	100,0

135 katılımcının muhasebecilik mesleğindeki tecrübeleri yıl bazında değerlendirilmiştir. Meslekteki yıllarına göre 5 yıl ve altı mesleki tecrübeye sahip olan muhasebecilerin oranı %17,8, 6-10 yıl arası %27,4, 11-15 yıl arası %23,7, 16-20 yıl arası %14,0, 21-25 yıl arası %5,2 ve 26 yıl ve üstü meslek mensuplarının oranı ise %11,9 olarak aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 4.4. Ankete Katılanların Meslekteki Yılı

Mesleki Yıl	Frekans	%
5 yıl ve altı	24	17,8
6-10 yıl arası	37	27,4
11-15 yıl arası	32	23,7
16-20 yıl arası	19	14
21-25 yıl arası	7	5,2
26 yıl ve üstü	16	11,9
Toplam	135	100,0

Yapılan araştırmada katılımcıların yaşları 27 ile 63 arasında değişmektedir. 30 yaş ve altı %19,2, 31-40 yaş arası %36,3, 41-50 yaş arası %31,9 ve 51 yaş ve üstü %12,6 olmak üzere dört grup olarak sınıflandırılmıştır. Tablo 4.6.'ya bakıldığında 31-40 yaş arası muhasebecilerin fazla olduğu, muhasebecilerin yarısından fazlasının ise 30 yaş üzerinde olduğu görülmektedir.

Tablo 4.5. Ankete Katılanların Yaşları

Yaş	Frekans	%
30 yaş ve altı	26	19,2
31-40 yaş arası	49	36,3
41-50 yaş arası	43	31,9
50 yaş ve üzeri	17	12,6
Toplam	135	100,0

Araştırmaya katılan muhasebecilerin çalışma şekli bağımsız, şirkete bağlı, bir muhasebecinin yanında, kamu kurumunda bağımlı olarak değişmektedir. Analiz sonucuna göre katılımcıların %72,6'sı bağımsız, %10,4'ü şirkete bağlı, %17'si bir muhasebecinin yanında çalışmaktadır.

Tablo 4.6. Ankete Katılanların Çalışma Şekli

Çalışma Şekli	Frekans	%
Bağımsız	98	72,6
Şirkete bağlı	14	10,4
Bir muhasebecinin yanında	23	17
Kamu kurumunda bağımlı	0	0
Toplam	135	100,0

Yapılan araştırmada katılımcıların gelir düzeyleri 2,830 ile 12,500 arasında değişmektedir. Gelir düzeyleri belli aralıklarda sınıflandırıldığında: 3000 TL ve altı gelire sahip 4,5, 3001-5000 arası 27,4, 5001-7000 arası 60,7, 7001-9000 arası 4,5, 9001-11000 arası 2,2, 11001 ve üzeri 0,7 oranında olduğu ortaya çıkmıştır.

Tablo 4.7. Ankete Katılanların Gelir Düzeyi

Gelir Düzeyi	Frekans	%
3000 TL ve altı	6	4,5
3001-5000	37	27,4
5001-7000	82	60,7
7001-9000	6	4,5
9001-11000	3	2,2
11001	1	0,7
Toplam	135	100,0

4.3.2. Modelin Uyumluluğu

Veri modelinin uyumluluğunu değerlendirmek için, uyum endeksleri Warp PLS 4.0 da hesaplanmıştır. Hesaplanan değerler ve bulunan sonuçlar, modelin, uyumluluğunu ve ne derece bir açıklayıcılığa sahip olduğunu göstermektedir. Bulgulara göre APC (Average path coefficient: 0.338) değeri, ARS(Average R-squared: 0.295) değeri ve AARS'in (Average adjusted R-squared değeri: 0.284) p değeri , 0.001 den küçüktür (Kock, 2012).

Bu üç değer (APC, ARS, AARS) standart hata sıkıştırma etkisine karşı rastgele değişkenlerin eklenmesiyle birleştirilmiş örnekleme tahminlerini içerir. Ayrıca, bu değerler, diğer uyumluluk modeli ve kalite endekslerindeki parametrelerin ortalamalarının hesaplanması için gereklidir. Bir modele eklenen gizli değişkenler, mevcut gizli değişkenlerle güçsüz bir ilişkiye sahip olsa dahi, yeni gizli değişkenlerin eklenmesi ARS değerini artırır. Bununla birlikte bu durumda yeni değişkenlerin yol katsayıları düşük olacağından APC değerini düşürür. Bu sebeple bu iki değer birbirini karşılama veya dengelemektedir. Model içindeki AARS değeri genellikle ARS değerinden küçüktür. AARS katsayısı ise değişkenler arasındaki ilişkiyi ve bu ilişkinin gücünü ortaya koyan değerdir (Resenthal ve Rasnow, 1991).

AVIF endeksi, modeldeki, dikey eşdoğrusallığın yeni gizli değişkenlerin modele eklenmesiyle artan değeri gösterir. AFVIF endeksi, modeldeki, tam eşdoğrusallığın, yeni gizli değişkenlerin modele eklenmesiyle artan değeri gösterir ve kullanımı doğrusal olmayan algoritmalara duyarlıdır. Yüksek AVIF ve AFVIF değerleri, mevcut gizli değişkenlere yeni gizli değişkenlerin üst üste eklenmesiyle sonuçlanabilir. AVIF (Average variance inflation factor: 1.011) değeri 5 ten daha küçüktür (Kock, 2012). AFVIF (Average full collinearity VIF: 1.219) değerinin de ideal değeri 3.3 olmakla birlikte yine 5 ten küçüktür.

GoF değeri de ARS endeksine benzer şekilde modelin açıklayıcılık gücünü gösteren bir değerdir. GoF (Tenenhaus GoF: 0.514) değeri 0.36 ve üzeri büyük kabul edildiğinden yüksek bir değer yüksek olarak kabul edilebilir.

SPR (Sympson's paradox ratio: 1.00), bu oran'ın 0.7 ve üzeri olması beklenir 1.00 gibi bir değer ise ideal değer kabul edilir. SPR endeksi çalışmalardan elde edilen verilere temkinli ve ihtiyatlı yaklaşımı belirten paradokstur. Sympson's paradox'u bir yolkatsayısı ve farklı işaretlere sahip bağlantılı değişkenlerin birleşik bir korelasyonu olduğunda gerçekleşir (Pearl, 2009).

RSCR negatif R-Kare katkılarından bağımsız bir kapsamı ölçmek için, Sympson's paradox'uyla birlikte kullanılan değerdir (Pearl, 2009). RSCR (R-squared contribution ratio: 1.00) bu oran 0.9 un üzerinde ve ideal kabul edilen değerdedir. SSR endeksi, modeldeki İstatistiksel baskının etkisinden uzaklığı ölçmektedir (MacKinnon et al., 2000). SSR (Statistical suppression ratio: 1.00) oranı 0.7'nin üzerinde ve ideal kabul edilen değerdedir.

NLBCDR oranı, Bir modeldeki nedensel bağlantıların hipotez yönleri için kullanılan bir değerdir, bu değerle hipotez yönünün yüksek veya düşük (güçsüz) oluşu ortaya konmuş olur. NLBCDR (Nonlinear bivariate causality direction ratio: 1.00) oranı da yine 0.7 değerinin üzerinde ve yine ideal kabul edilen değerde bulunmuştur (Kock, 2012).

Bu sonuçlara göre, tüm uyumluluk endeksleri araştırma modeli için gerekli kriterleri karşılamaktadır. Buradan şu sonuca varabiliriz: modelimizin uyumluluğu,

öngörülerini sağlamakta ve kaliteli bir açıklayıcılığa sahip bulunmaktadır Tablo4.9 da model uyumluluk endeksleri ve p değerleri gösterilmektedir.

Tablo 4.8. Model uyumluluk endeksleri ve P değeri

APC (Average Path Coefficient)	0.338	$p < 0.001$
ARS(Average R-Squared)	0.295	$p < 0.001$
Average adjusted R-squared (AARS)	0.284	$P < 0.001$
AVIF (Average Variance İnflation Factor)	1.011	Good if < 5
Average full collinearity VIF (AFVIF)	1.219	Kabul edilebilir ≤ 5 , ideal ≤ 3.3
Tenenhaus GoF (GoF)	0.514	küçük ≥ 0.1 , Orta ≥ 0.25 , Büyük ≥ 0.36
Sympson's paradox ratio (SPR)	1.000	Kabuledilebilir if ≥ 0.7 , ideal = 1
R-squared contribution ratio (RSCR)	1.000	Kabuledilebilir ≥ 0.9 , ideal = 1
Statistical suppression ratio (SSR)	1.000	Kabuledilebilir ≥ 0.7
Nonlinear bivariate causality direction ratio (NLBCDR)	1.000	Kabuledilebilir ≥ 0.7

4.3.3. Güvenilirlik ve Geçerlilik Ölçümleri

Bu çalışmada, doğrulayıcı faktör analizleri, araştırma modeli verisinin uyumluluğunu test etmek için yapılmıştır. Analiz sonuçları, bir araya getirilen tüm faktör yükleri, 0.5'ten daha büyük; ve bu faktör yüklerinin her bir p değeri 0.001'den daha küçük olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlara göre, araştırma modelinin yakınsak geçerliliği kabul edilebilir (Hair vd., 2009). Fredriksson(2010) ve Jewell (2011) e göre, ayırt edici geçerlilikten bahsetmek için, her bir unsurun kendi gizli değişken yükü, onun diğer değişkenlerinin yükünden daha büyük olmalıdır. Bu

çalışmada yer alan tüm yükler, kriterlerin ayırt edici geçerliliği kanıtlamadaki kullanılışılığını kanıtlamaktadır. Tablo 4.10 da çapraz ve kombine yüklemeler gösterilmiştir.

Tablo 4.9. Çapraz ve Kombine Yüklemeler

	HRÜ	MYB	ETİKY	SE	P value
HRÜ01	0.972	0.016	-0.004	0.068	<0.001
HRÜ02	0.960	0.012	0.002	0.068	<0.001
HRÜ08	0.977	-0.002	-0.008	0.068	<0.001
HRÜ09	0.965	-0.026	0.010	0.068	<0.001
MYB01	0.021	0.986	-0.026	0.068	<0.001
MYB02	0.103	0.956	0.012	0.068	<0.001
MYB04	0.094	0.930	0.011	0.068	<0.001
MYB05	-0.063	0.977	0.019	0.068	<0.001
MYB06	-0.152	0.953	-0.015	0.068	<0.001
Ei01	-0.014	0.046	0.930	0.068	<0.001
Ei02	0.028	-0.025	0.951	0.068	<0.001
Ei03	-0.016	-0.055	0.931	0.068	<0.001
Ei05	-0.014	0.046	0.930	0.068	<0.001
Ei06	0.018	-0.013	0.793	0.068	<0.001

İlk olarak geçerlilik analizi, ölçek maddelerinin benzer davranışlara sahip katılımcılar tarafından anlaşılıp anlaşılmadığını (Kock, 2012) ve buna benzer gösterilmeyen değişken ölçeklerinin, aralarındaki korelasyonun yeterli olup olmadığını test etmek için yapılmıştır (Resenthal ve Rasnow, 1991; Ketkar, Kock, Parente ve Verville, 2012).

Ölçeğin güvenilirliğini ölçmek için, Composite Reliability (CR) katsayısı ve Cronbach Alpha katsayısı hesaplanır (Bagozzi ve Yi, 1988). Bagozzi ve Yi (1988) CR katsayısının 0.6 dan daha büyük olması gerektiğini belirtmiş ve buna ek olarak Nunally (1978) CR katsayısı için bu limiti 0.7'ye çıkarmış ve çalışmalardaki değer 0.7 den büyük olması gerektiğini önermiştir. İkinci olarak ise güvenilirlik göstergesi olarak da, Cronbach Alpha katsayısı hesaplanmaktadır. Anderson(1988), sonuçlara göre Cronbach Alpha katsayısının 0.6 dan daha büyük olması gerektiğini önermiştir. Bu sonuçlar araştırma ölçeklerinin güvenilirliğini doğrular.

Tablo 4.10. Bileşik Güvenilirlik, Cronbach Alpha ve AVE (Ortalama Ayıklanan Varyans)

	CRC	Cronbach Alpha	AVE
HRÜ	0.984	0.978	0.938
MYB	0.984	0.979	0.923
ETİKY	0.959	0.946	0.826

Yakınsak ve ayırt edici geçerliliği ölçmek için, her bir gizli değişken için, Average Variances Extracted (AVE) hesaplanır (Kock, 2012). Fornell ve Larcker(1981) AVE değerinin 0.5'ten daha büyük olması gerektiğini önermişlerdir. Buna paralel olarak çalışmadaki tüm AVE değerleri 0.5'ten büyüktür. Başka bir ifadeyle ölçekler yakınsak geçerliliğe sahiptir.

Tablodaki koyu renklerle çaprazlama gösterilen gizli değişken korelasyonları, Average Variances Extracted (AVE) değerleriyle birlikte dikkate alınır. Gösterilen bu korelasyonların aynı satır ve sütundaki diğer değerlerden daha büyük olması gerektiği, ancak bu durumda anlamlı bir sonuç elde edildiği kabul edilmektedir. Bu değerler biçimlendirici gizli değişkenler için yumuşak bir etkiyi temsil eder (Fornell ve Larcker, 1981; Kock, 2012). Elde edilen sonuçlar istenen kriterleri karşılamış ve anlamlı sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.11. Gizli Değişken Korelasyonları

	HRÜ	MYB	ETİKY
Haksız Rekabet Ücret	0.968	0.477**	-0.146**
Mesleğe Yeni Başlayanlar	0.477**	0.961	-0.007
Etik Yönelim	-0.146**	-0.007	0.909

**Korelasyon $p < 0.01$ seviyesinde anlamlı (2yönlü).

* Korelasyon $p < 0.05$ seviyesinde anlamlı (2yönlü).

Not: Çıkarılan varyansların ortalama karekökleri çaprazlama olarak gösterilmiştir.

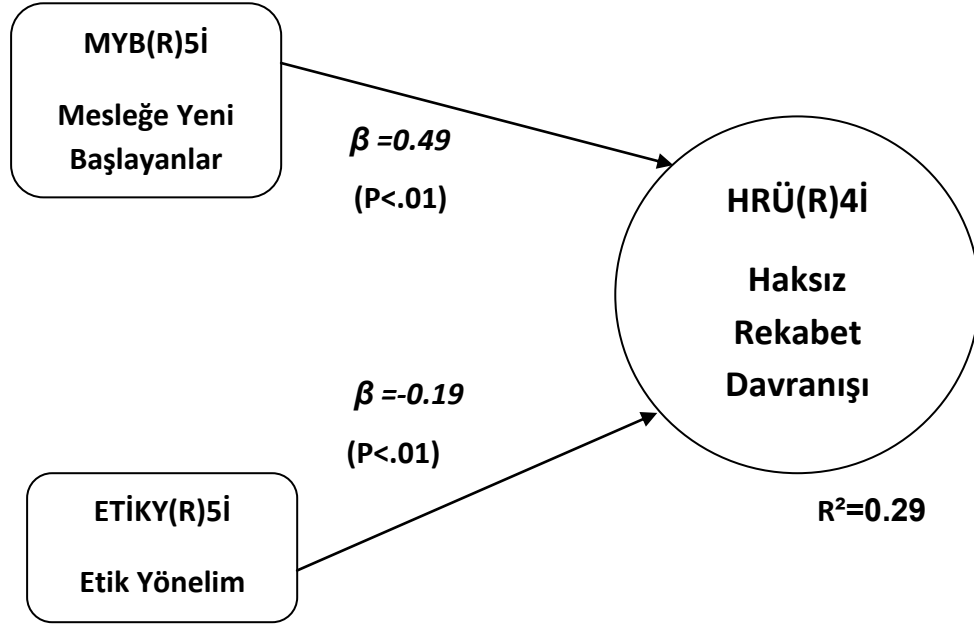
Buradan hareketle, Tablo 4.11 de yer alan değişkenlerin arasında $P < 0,01$ ve $P < 0,05$ seviyesinde anlamlı olduğu görülen pozitif veya negatif yönde ilişkiler olduğu

söylenbilir. Değişkenler arasındaki korelasyonlara ait analiz sonuçları özetlenmiştir. Yapılan korelasyon analizinin sonuçlarına göre değişkenler arasında istatistiksel değerlerin anlamlılığı ve ilişkileri ortaya konmuştur.

Görüldüğü gibi özellikle Haksız Rekabet Ücret ve Mesleğe Yeni Başlayanlar arasındaki ($r=0.477$, $p < 0,01$) pozitif yönlü anlamlı korelasyon dikkat çekmektedir. Buna göre mesleğe yeni başlayan muhasebeciler haksız rekabet davranışını artırmaktadır. Etik Yönelim ve Mesleğe Yeni Başlayanlar arasındaki korelasyon değeri (-0.007) negatif bir değer almakla birlikte ($P<0,05$ ve $p<0.01$) istatistiksel yönden anlamlı bir etkiye sahip değildir. Haksız rekabet Ücret ve Etik Yönelim arasındaki ($r=-0.146$, $p<0.01$) negatif yönlü anlamlı korelasyon da, etik yönelimdeki artışın haksız rekabet davranışını azalttığını ortaya koymaktadır. Tabloda da görüldüğü gibi değişkenlerin arasında istatistiksel olarak anlamlı ve beklenen işareti taşıyan korelasyonlarla birlikte anlamlı etkiye sahip olmayan korelasyon değeri de tespit edilmiştir.

4.3.4. Yapısal Eşitlik Analiz Sonuçları

Yapısal eşitlik (SEM) analizi, çalışmamızda yer alan unsurların: Haksız Rekabet Ücret(HRÜ), Mesleğe Yeni Başlayanlar(MYB) ve Etik Yönelim(ETİKY) arasındaki ilişkileri araştırmaktadır. SEM analizi sonuçlarına göre etkenler arasındaki ilişkinin değerlendirmesi Şekil 4.1. de gösterilmiştir.



Şekil 4.1. Yapısal Eşitlik Modeli

Şekil 4.1'den hareketle analiz sonuçlarına göre, etik iklim ve haksız rekabete katılım niyeti arasında ($\beta=-0,19$ $p<0,01$) negatif yönlü anlamlı bir ilişki vardır. Buna göre muhasebecilerin etik yönelimleri arttıkça haksız rekabet davranışı gösterme niyetleri azalmaktadır. Mesleğe yeni başlayanlar ile haksız rekabet davranışının ortaya çıkışı arasındaki ($\beta=0,49$ $p<0,01$) ilişkiye bakıldığında ise pozitif yönlü bir ilişki olduğu görülmektedir. Buna göre mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabet davranışlarını artırmaktadır. Görüldüğü gibi değişkenlerin tümü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve beklenen durumu gösteren sonuçlar tespit edilmiştir. R kare, değişkenler arasındaki ilişkinin varlığı ve bunun gücünü ifade eden bu değer ise 0.24 olarak bulunmuştur.

Tablo 4.13. Yol Katsayıları ve P Değerleri

	Yol	Yol Katsayısı	P değeri	Geçerlilik
Hipotez 1	ETİK(Y) → HRÜ	-0.185	0.004	Desteklenmiştir
Hipotez 2	MYB → HRÜ	0.491	<0.001	Desteklenmiştir

Tabloyu incelediğimizde, etik yönelim, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılımını negatif yönde anlamlı etkilerken mesleğe yeni

başlayanlarla ilgili algılar arttııkça muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyi artmaktadır. Bu sonuçlar, H1, H2 hipotezlerinin desteklendiğini göstermektedir.

5. ANALİZ VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde öncelikle, yapılan analizlerin sonucunda ortaya çıkan hipotez sonuçları değerlendirilecektir. Daha sonra ise çıkan sonuçlar ele alınarak ileride yapılacak bu ve buna benzer çalışmalar için araştırmacılara öneriler sunulacaktır.

Bu tez çalışmasının amacı, Türkiye de faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin en önemli sorunlarından biri olan haksız rekabete sebep olan unsurlardan etik iklim ve mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabet davranışının ortaya çıkışına sebep olan bir etken olup olmadığı ve eğer sebepse ne gibi bir etkiye sahip olduğunu incelemektir.

Araştırmada haksız rekabete katılımı, etik iklim ve mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının eğilimlerine yönelik hipotezler araştırılmaktadır. Hipotezlerin araştırılması için oluşturulan anketin uygulanması neticesinde 135 muhasebeciden veri toplanmış, analizler ve testler 135 anket üzerinden gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulguların, öne sürülen hipotezleri doğrulamıştır. Bu kapsamda araştırma sonuçları ile anlamlı bulgular ortaya konularak muhasebeciler için önemli bilgilere ulaşılmıştır.

Yapılan araştırma kapsamında etik iklim'in ve mesleğe yeni başlayan muhasebecilerin, haksız rekabete olan etkilerine yönelik hipotezler geliştirilmiş ve sonuçlar üzerinde yapılan analizler neticesinde faktörlere ait güvenilirlik katsayılarının kritik değer olan 0,70'in üzerinde olduğu, korelasyon analizi sonucunda değişkenler arasında istatistiksel olarak 0,01 düzeyinde anlamlı ilişkilerin bulunduğu ortaya konmuştur.

5.1. Etik Yönelim ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabete Katılımı Arasındaki İlişkiler

Etik insanlar arasında yer alan değerleri, ahlâkî bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış; hangi değerlerin benimsenip benimsenmeyeceğini, bir diğer kimseye nasıl davranılacağı ya da kişinin diğerlerine olan sorumluluklarını kapsamında bulunduran bir disiplindir. Bu değerler, bireylerin yapacakları işlerde,

mesleklerinde veya hayatlarının herhangi bir kısmında, onlara yön verebilen değerler olarak karşımıza çıkabilmektedir. Çalışmamızda muhasebecilerin bu değerlerinin onların haksız rekabet davranışına yönelmesinde ne gibi bir etkiye sahip olduğu araştırılmıştır.

Ortaya konulan araştırma sonucunda etik iklim ve muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabeti arasında olumsuz bir ilişki olduğu görülmektedir. Başka bir ifadeyle etik değerler konusunda hassasiyete sahip olan ve bu değerler doğrultusunda mesleki faaliyetlerini gerçekleştiren meslek mensuplarının haksız rekabet davranışı gerçekleştirme oranı azalmaktadır. Muhasebecilerin en önemli sorunlarından olan haksız rekabet davranışı birçok alan ve sektörde olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarını da zor durumda bırakmaktadır. Haksız rekabet davranışının artarak devam etmesi meslek mensuplarının meslekleriyle ilgili önemli bir problemin canlı kalmasına sebep olmaktadır. Bu davranışın ortaya çıkışında etik değerlerin önemi de çalışmamızın sonuçlarında ortaya konmaktadır.

Yaptığımız analiz sonucunda etik yönelim ve muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabeti arasında negatif yönlü anlamlı bir ilişkinin ($r=-,19$ $p<0,01$) olduğu, etik iklimin ve muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılımını (negatif yönde) ($\beta:-0,19$ $p<0,01$) etkilediği sonucuna varılmıştır. Bir başka ifadeyle etik yönelimin fazla olması muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyinin azalması anlamına gelmektedir. Sonuç olarak ulaştığımız sonuç ortaya koyduğumuz hipotezi desteklemektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının kurumlarında ve iş yerlerinde etik yönelimi arttıracak bazı çalışma ve faaliyetlerin yürütülmesi haksız rekabetin azaltılması için büyük öneme sahiptir. Etik değerlerin kişilerde yer edinmesinde eğitimin ciddi bir etkisi bulunmaktadır. Eğitimle birlikte yasal düzenlemeler de kişilerin etik davranışlar sergilemesini kolaylaştırmaktadır. Bu konuda özellikle TÜRMOB'a meslek mensuplarının adaylık süreci başta olmak üzere, meslek mensuplarına meslek yaşamları boyunca yapacağı eğitimlerle büyük görevler düşmektedir. Yapılacak eğitimlerin zorunlu olması ve süreklilik arz etmesi de gerekli bir durumdur. Bu eğitimlerle meslek mensuplarına etik değerlerin kazandırılması ve meslek mensuplarının faaliyetlerini etik davranışlar çerçevesinde gerçekleştirmesi amaçlanmalıdır. Bu hedefler doğrultusunda gerçekleştirilecek eğitim ve

bilgilendirmeler, hassasiyetle sürdürülmeli, yasal düzenlemelerle de etik çalışma koşulları sağlanmalıdır.

5.2. Mesleğe Yeni Başlayan Muhasebeciler ile Muhasebe Meslek Mensuplarının Haksız Rekabete Katılımı Arasındaki İlişkiler

Gerçekleştirilen çalışma sonucunda mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensupları ve muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılımı arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmektedir. Muhasebecilik mesleğine yeni başlayan bir meslek mensubu gerek kendi beklentilerini karşılamak gerekse de çevresel beklentilere cevap vermek için özellikle maddi beklentileri karşılayabilmek için haksız rekabet davranışını kolaylıkla sergileyebilmektedir. Bürosunu henüz açmış birçok meslek mensubu zaman zaman kira gibi büro masraflarını dahi karşılamakta zorlanmaktadır. Bu ve buna benzer birçok sebeple mesleğe yeni başlayan muhasebeciler haksız rekabete sebep olan faaliyetlere girişebilmektedir. Bu durumun mesleğe yeni başlayan kişilere yapılacak bazı teşviklerle azaltılması olasıdır. Haksız rekabet davranışının ortaya çıkışında en önemli hususların başında mesleğe yeni başlayan meslek mensupları görülmektedir.

Yaptığımız analiz sonucunda mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensupları ve haksız rekabete katılım düzeyi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin ($r=0,49$ $p<0,01$) olduğu, mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensuplarının muhasebe haksız rekabete katılımını pozitif yönde ($\beta:0,49$ $p<0,01$) etkilediği sonucuna varılmıştır. Bir başka ifadeyle mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensupları haksız rekabet fiilinin ortaya çıkışını artırmaktadır. Sonuç olarak ulaştığımız sonuç ortaya koyduğumuz hipotezi desteklemektedir.

Mesleğe yeni başlayan muhasebeciler ciddi ekonomik sıkıntılar yaşamaktadırlar. Bu sıkıntılarının başında, başta büro giderleri olmak üzere birçok sabit giderlerinin olması ve bunları finanse edecek gelire sahip olmamaları yer almaktadır. Bununla beraber mesleğe başladıkları ilk zamanlarda giderlerinden daha düşük olan gelirlerini artırmak için birçok muhasebeci haksız rekabet davranışı sergileyebilmektedir. Yani mesleğe yeni

başlayan meslek mensuplarının en önemli sorunu ekonomik problemdir. Meslek odasının (TÜRMOB) bu konuda ciddi adımlar atması gerekmektedir. Meslek odası mesleğe yeni başlayan üyelerine parasal destek, bazı giderlerini karşılama ya da belli oranda destek olma, bazı giderlerden (aidat gibi) muaf etme gibi desteklerle mesleğe yeni başlayan muhasebecilerin ekonomik sıkıntılarını gidermesinde destek olmaları bu problemin (mesleğe yeni başlayan muhasebecilerin haksız rekabet davranışı göstermesi) çözümünde ciddi rol oynayacaktır. Bu durumu ortadan kaldırmak için ayrıca muhasebe meslek mensubu adaylarına eğitimler verilmeli ve meslek mensuplarının haksız rekabet davranışından uzak tutulması sağlanmalıdır.

5.3. Araştırma ile İlgili Sınırlamalar

Bu araştırmada da, yapılan tüm alan araştırmalarında olduğu gibi bazı sınırlamalar mevcuttur. Öncelikle araştırmamızda Türkiye'deki büro sahibi ya da herhangi bir kurumda çalışan muhasebeciler üzerinde yapılmış ve çalışmanın tasarımı, yapılan analizler, elde edilen sonuçlar ve sonuçların yorumlanması, analizleri muhasebe meslek mensupları dikkate alınarak yapılmıştır. Araştırma sonucunda ulaşılan bulgular birçok meslek grupları üzerinde yapılacak olan çalışmalar için yol gösterici olabilir. Elde edilen bulguların diğer çalışmalarda da geçerli olup olmadığı söz konusu çalışmalarda yapılacak olan araştırmalar sonucu elde edilebilir.

Araştırmamızın analiz kısmında kullanılan veriler Türkiye'deki SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) unvanlı muhasebecilerden toplanmıştır. Analize giren (135 adet) veri sayısı ile ulaşılan sonuçları tüm muhasebecileri kapsayacak şekilde genellemek mümkün değildir. Çalışma sonuçlarını Türkiye için genellemek mümkün olmadığı gibi birçok açıdan var olan farklılıklardan dolayı farklı ülkelerdeki muhasebeciler için de genellenemez. Ayrıca çalışmada kullanılan veriler belli bir zaman aralığında toplanmıştır; zaman içinde meydana gelmiş olan sosyal, ekonomik ve kültürel değişimler çalışmanın sonuçlarında değişikliğe sebep olabilir.

6.SONUÇ

Muhasebecilik, mali nitelikteki olay ve işlemlerle ilgilenen bir bilgi sistemi mesleğidir. Mesleği icra eden meslek mensupları mesleklerini yerine getirirken birçok sorunla karşı karşıya gelebilmektedir. Bu sorunlar gerek mükellef, gerek devlet, gerekse de rakiplerinden kaynaklanan sorunlar olabilmektedir. Bu sorunlar muhasebe meslek mensupları üzerinde büyük bir strese ve baskıya yol açarak mesleğe karşı olan ilginin azalmasına, performans düşüklüğüne, yıpranmaya, enerji eksikliğine ve bıkkınlığa yol açabilmektedir.

Çalışmamızda da bu temelden hareketle muhasebecilerin yaşadığı sorunların başında gelen haksız rekabet fiilinin ortaya çıkmasında etkili olan etik iklim ve mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının bu davranışı ne şekilde etkilediği araştırılmıştır. Bu amaçla Türkiye genelinde faaliyet gösteren 135 SMMM unvanlı muhasebe meslek mensubundan toplanan anketle elde edilen veriye, uygulanan analizler sonucunda ulaşılan bulgular; etik yönelim'in muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılımını negatif yönde etkilediği; mesleğe yeni başlayan muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete katılım düzeyini pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır.

Konuyla ilgili elde edilen bulgular muhasebe meslek odaları, maliye, devletin farklı birçok organı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) gibi kuruluşlar tarafından değerlendirilip muhasebecilerin, yaşadıkları sorunlar incelenerek meslek mensuplarının etik değerler konusunda bilinçlendirilmesi, eğitimler verilmesi; mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının sorunlarına ve karşı karşıya oldukları problemlerin çözümüne yardımcı olunması ve gerek maddi destekler gerekse eğitimlerle bu kişilerin haksız rekabet fiili gerçekleştirmelerinin önüne geçilmesi faydalı olacaktır. Böylece muhasebecilerin yaşamış oldukları sıkıntılar dikkate alınarak çözüm yönünde adımlar atılabilecek, muhasebecilerin en önemli sorunlarından olan haksız rekabetin ortadan kaldırılmasıyla ilgili düzenlemeler yapılarak mevcut sorunların giderilmesiyle muhasebecilerin mesleki şartları iyileştirilerek memnuniyetleri arttırılabilecektir.

Bu çerçevede özellikle de meslek odaları ve odalar birliği olan TÜRMOB; muhasebe meslek mensuplarının en önemli problemlerinden olan haksız rekabetin

ortadan kaldırılması ya da azaltılması için başta meslek adayları SMMM staj sürecinde olan meslek adayları) ve genelde ise tüm muhasebecilere sürekli ve zorunlu eğitimler vermeli, haksız rekabet davranışının ortadan kaldırılması için gerekli tüm eğitim (haksız rekabet, etik gibi) ve bilgilendirmeleri yapmalıdır.

Ayrıca yapılacak yasal düzenlemelerle de haksız rekabet davranışlarının ortadan kaldırılması sağlanmalıdır. Eğitim ve yasal düzenlemeler dışında özellikle mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının haksız rekabete katılımında önemli etkiye sahip olan ekonomik sorunun çözümü için de, mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarına ekonomik destek sağlanması problemin çözümünde önemli etkiye sahip olacaktır.

KAYNAKLAR

Akdoğan H., (2005), "Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi", Muhasebe ve Denetime Bakış, syf. 75-87, Sayı 14.

Alaylıoğlu R., Oğuzhan A., (1972) "Ansiklopedik Eğitim Sözlüğü", İnkilap Kitebevi, İstanbul, ss.4.

Altunışık R., Coşkun R., Bayraktaroğlu S., Yıldırım E., (2005), "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri", Sakarya Kitabevi Yayınları, İstanbul.

Anderson R., Tatham R., Hair J., Babin B., Black B., (1998), Multivariate data analysis London, Prentice Hall.

Apaydın F., (2007), "Örgütlerde Kurumsallaşma ve Adaptif Yeteneklerin Pazarlama Eylemlerine ve Örgütsel Performansa Etkileri", Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü

Arıkan Y., (2000), "Gelin Haksız Rekabete Dur Diyelim", Mali Çözüm, Sayı 50, Ocak-Şubat-Mart.)

Arıkan Y., (2000), "Haksız Rekabet Meslek Yaşantımızın Birinci ve Çözülmesi Gereken En Temel Sorunumuzdur" Mali Çözüm, sayı 52.

Arıkan Y., (2000), "Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Birlikte Son Verelim", Mali Çözüm, Sayı 52, Temmuz-Ağustos-Eylül.

Arıkan Y., (2001) "Haksız Rekabet Edenlere Karşı Mücadelemiz Devam Ediyor", Mali Çözüm, Sayı 54, Ocak-Şubat-Mart.

Arıkan Y., (2007), "Muhasebe Mesleğinin Dünü ve Bugününün Karşılaştırılması", Mali Çözüm, İSMMO, Sayı:79, Ocak-Şubat, 27.

Arslan M., (2005), "İş ve Meslek Ahlâkı", Siyasal Kitabevi, Ankara, ss. 107–108.

Aydın İ., (2006) Eğitim ve Öğretimde Etik, Pegem Yayıncılık, Ankara.

Bagozzi R.P., Yi Y., (1988), On the evaluation of structural equation models, Journal of the Academy of Marketing Science, 16(1), 74-79.

Balaban E., (2000), "Meslek Mensuplarının Ücret Politikası ve Haksız Rekabet", Mali Çözüm.

Başaran İ., E., (1996), "Eğitim Psikolojisi" 5. Baskı, Gül Yayınevi, Ankara, ss. 184.

Boy K., (2001), İstanbul Defterdarı, 8 Şubat 2001 tarihinde vergi dairelerine gönderdiği yazı."

- Bozer A., Göle C., (2001), Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi Ankara.
- Büyüköztürk Ş., (2002), “Faktör Analizi: Temel Kavramlar ve Ölçek Geliştirmede Kullanımı”, Kuram ve Uygulama Eğitim Yönetimi, Sayı:32, 470-483.
- Cevizci A., (2002), Etiğe Giriş. (1. Baskı). İstanbul: Paradigma Yayınları.
- Civelek M., Durukan B., (1997), “Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, 30 Nisan-4 Mayıs, İSMMMO Yayınları, No: 20, S.130-139.
- Çelikkol S., (2010), Sosyal Bilimler Enstitüsü, “Farabi’de Ahlak ve Ahlak Eğitimi”, Erciyes Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.
- Çiftçi Y., Çiftçi B., (2001) “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği”, Muhasebe ve Denetime Bakış.
- Demir Y., Dalğar H., Kanten P., (2010), Bireysel Yatırımcıların Kişilik Özellikleri ile Yatırım kararları Arasındaki İlişkilerin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma, Sayı 12, Aralık.
- Dolu O., GÜL K., S., (2011), “Ceza Algısının Uyuşturucu Kullanımı Üzerindeki caydırıcı Etkisi, Bursa İli Ortaöğretim Kurumlarında Yapılan Bir Araştırma”, Polis Bilimleri Dergisi.
- Erkan H., (1999) Sosyal Piyasa Ekonomisinin Rekabet Boyutu, İzmir, Sosyal Piyasa Ekonomisi Yayınları.
- Elçi M., Kitapçı E., Ertürk A., (2007). Effects of Quality Culture and Corporate Ethical Values on Employee Work Attitudes and Job Performance in Turkey: An Integrative Approach. Total Quality Management Vol. 18, No. 3, 285–302, May 2007
- Elçi M., Şener İ., Alpkan L., (2013). The Impacts Of Ethical Leadership On The Antisocial Behavior Of Employees: The Mediating Role Of Ethical Climate, Journal of Global Strategic Management, 14, Aralık, 2013.
- Elçi M., Qualls W., Puto C. P.,(1989), Schwepker, Charles H., Jr., O. C. Ferrell, and Thomas N. Ingram, (1997), “Ethical Climate” “Etik İdeolojiler(Felsefeler) Anketi” (Ethical Position Questionnaire-EPQ).
- Elgin T., (2006). “Meslek Etiği Ve Etik Kodu; Jandarma Teşkilatı İçin Etik Kodu Önerisi”, Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi.
- Erdoğan M., (2007), İnsan Hakları: Teorisi ve Hukuku (Ankara: Orion).
- Erem T., (1962), Ticaret Hukuku Prensipleri, İstanbul, Hüsnütabiat Matbaası, İkinci Baskı, C I.

Eroğlu F., (1998), "Davranış Bilimleri", Beta Basım Yayım, İstanbul.

Fornell C., and Lorcker D., (1981) Evulation structural equation models with unobservable variables and measurement error, *Academy of Manegement Journal*, 28(1) SS. 50-56.

Fredriksson A., (2010) Soft and Hard İnformation in Bank-firm Relationships, The Effects of Relationship Intensity and Reporting Conservatism on Loan Pricing and Relationship Value, *Turku School of Economics*.

Günlük M., (2010). "Muhasebecilerin Mesleki ve Örgütsel Bağlılık, İş Memnuniyeti ve İşten Ayrılma Eğilimleri Üzerine Bir Araştırma", *Doktora Tezi, Gebze Yüksek Teknoloji Enstitüsü*

Güredin E., (1997), *Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, Alanya, Antalya, 30 Nisan-4 Mayıs 1997.

Hair J., Black W.C., Babin B.J., Anderson R.E.,(2009) *Multivariate Data Analysis*

İçli T. G., Öğün A., (1999), "Türkiye'de Cezaevlerindeki Rehabilitasyon Faaliyetleriyle ilgili Sosyolojik Bir Analiz", Ankara, Ankara Açık Cezaevi yayınları.

İşgüden B., (2007), "Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Etkileri", *Balıkesir Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi*.

Jewell D. V., (2011), *Guide to Evidenced-Based Physical Therapist Practice*(2. Edition), Jones and Bartlett Publishers, Ontario, 721.

Kalaycı S., (2006), "Faktör Analizi", "SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri", Editör: S. Kalaycı, Asil Yayınları, Ankara.

Karabınar S., (2005) "Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi" *Muhasebeye Kültürel Bakışlar*, 1. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık.

Karahan S., (2002) *Ticari İşletme Hukuku*, B. 6, Konya 2002, s. 179.

Karasan M., Durkheim E., (1962), "Meslek Ahlakı (La Morale Professionnelle), 2. Baskı, İstanbul, Milli Eğitim Basımevi.

Katircioğlu E., (2001), "İktisat ve Siyaset" 21/04/2001, *Radikal Gazetesi*.

Kock N., (2012) *WarpPLS 3.0 User Manual*. Laredo, Texas: ScriptWarp Systems.

Mercadu U. H., (2008), "Market Segmentation Based on Subcultural Socialization: A Case Study", *Florida State University, College of Education* ,p:22.

MacKinnon D.P., Krull J.L., & Lockwood C.M. (2000). Equivalence of the mediation, confounding and suppression effect. *Prevention Science*, 1(4), 173-181.

Nunnally J. C., (1978) *Psychometric Theory*. New York. NY: McGraw-Hill

Pekdemir R., (2000), "Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, 5, s.12- 16.

Pearl J., (2009), *Causality: Models, reasoning, and inference*, Cambridge, England, Cambridge University Press

Poyraz E., (2013) *Ticaret Hukuku Umumi Hükümler*, Ankara, Gazi Kitabevi.

ResGaz 1, (2007), 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 21 Kasım 2007 Tarihli Resmi Gazete Sayı: 26707.

ResGaz 2, (1956), Türk Ticaret Kanunu, 9 Temmuz 1956 Tarihli resmi Gazete Sayı: 9353.

ResGaz 3, (2007), Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine ilişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasası Yönetmeliği, 21.11.2007 tarihli, Sayı: 26707.

ResGaz 4, (1994), 4054 Sayılı Rekabetin Korunması hakkında Kanun, 13 Aralık 1994 Tarihli Resmi Gazete, Sayı:22140.

Rosenthal R. O. S. N. O. W. AND Rosnow, R., (1991) *Essential of Behavioural Research*, McGraw-Hill.

Özer G., Kenan A., Volkan Ö., 2013, "İşletme Öğrencilerinin Dindarlık Düzeyleri ve Etik Niyetlerinin Pazarlama Etiği Bağlamında Değerlendirilmesi" *Business and Economics Research Journal*.

Öztürk E., (2013), "İyimserlik ve Dindarlık", İstanbul Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi.

Öçal A., Schricker G., (2010), Avrupa Ekonomik Topluluğuna Dahil Ülkelerde Haksız Rekabetin Önlenmesi.

Sipahi B., Yurtkoru E.S., Cinko, M., (2008), "Sosyal Bilimlerde SPSS'le Veri Analizi", İstanbul.

Şimşek M., Ş., Akgemci T., Çelik, A., (2001), "Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış", Nobel Yayın Dağıtım, Ankara.

TÜRHAKE Faaliyet Raporu, (2011), TÜRMOB Başkanı YMM Nail SANLI ve TÜRHAKE Yönetim Kurulu 2011 değerlendirme raporu.

TÜRHAİK Faaliyet Raporu, (2012), TÜRMOİ Başkanı YMM Nail SANLI ve TÜRHAİK Yönetim Kurulu 2012 değerlendirme raporu.

Tüsiad (2005), "Devlette Etikten Etik Devlete, Kamu Yönetiminde Etik, Kavramsal Çerçeve ve Uluslararası Uygulamalar." Cilt 1.

Uluç G., (2003), "Türk Medyasında Etik Sorunlar: Örnek Olaylar ve Öneriler", 1. Ulusal Uygulamalı Etik Kongresi Kitabı, Ankara: ODTÜ.

Uygun M., (1998), Yargıtay 1998-1999 Açılış Yılı Konuşması. www.tbmm.gov.tr

Uysal Ö., Ö., (2002) "Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik Mi?", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim, 7, ss. 31-44.

Uysal V., (1993), "Dini Tutum ve şahsiyet Özellikleri", s. 19.

Yahya H.E., (2007), "Serbest Muhasebeci ve Serbest muhasebeci Mali Müşavirlerin İş Tatmini Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", Orta ve Doğu Karadeniz Bölgeleri Örneği, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 23, Eylül, 122-123.

Yavuz Y., (2011), "Rasyonel Bir Tercih Olarak Suç: Klasik Okul Düşüncelerinin Suçu Açıklama ve Önleme Kapasitesinin Değerlendirilmesi", Polis Bilimleri Dergisi, Cilt 11, Sayı 4, ss.89-120.

Zehir C., Elçi M., (2003). Ethical Climates Relationship to Job Satisfaction Organizational Commitment and Turnover İntention. Ethics 2003 Business and Professional Ethics Conferance. Hacettepe University. Ankara.

Zahir Z., (2011), "Ceza veya Kriminal Yaptırımların Suç Oranları Üzerindeki Caydırıcılık Etkisi", Sosyal Bilimler Dergisi.

Web 1, (2013), www.ismmmo.org.tr, (Erişim Tarihi: 27.12.2013).

Web 2, (2014), www.gtb.gov.tr, (Erişim Tarihi:12.01.2014).

Web 3, (2014), www.rekabet.gov.tr, (Erişim Tarihi:10.01. 2014).

Web 4, (2014), www.sanayi.gov.tr, (Erişim Tarihi:14.01.2014).

Web 5, (2015), www.scriptwarp.com/warppls, (Erişim Tarihi:23.06.2015).

Web 6, (2014), www.tesmer.org.tr/images/docs/3568_yeni.doc, (Erişim Tarihi:15.02.2014).

Web 7, (2014), www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx, (Erişim Tarihi:12.03.2014).

ÖZGEÇMİŞ

Turgay AKPOLAT, 5 Haziran 1984 tarihinde Iğdır/Tuzluca da doğdu. İstanbul Ümraniye Piri Reis İlkokulu'ndan 1996 da ve yine aynı okuldan 1999 da da ortaokuldan mezun oldu. İstanbul Kadıköy Dilek Sabancı Ticaret Meslek Lisesinden 2002 de mezun oldu. 2004 yılında başladığı Gazi Üniversitesi Ticaret Ve Turizm Eğitim Fakültesi Muhasebe ve Finansman Öğretmenliği Bölümünden 2008 yılında mezun oldu. 2009 yılında Ankara Mamak'ta 28. Mekanize Piyade Tugayı'nda kısa dönem er olarak askerlik hizmetini tamamladı. 2010 yılında Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünden lisans derecesiyle mezun oldu. 2007 Yılında üniversite eğitimi devam ederken Nevşehir Kapadokya Havalimanında ARFF(Hava Kurtarma ve Yangınla Mücadele) memuru olarak çalışmaya başladı, aynı göreve 2011 yılından itibaren Atatürk Havalimanında devam etmektedir.