

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM
MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA



AYŞE SOYLU

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2018

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM
MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA

AYŞE SOYLU

Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Tezli Yüksek Lisans, Işık
Üniversitesi, 2018

Bu Tez Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü' ne
Yüksek Lisans (MA) derecesi için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2018

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM
MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

AYŞE SOYLU

ONAYLAYANLAR:

Dr. Arif Engin Ergüden
(Danışman)

Işık Üniversitesi

.....Ergüden

Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller

Işık Üniversitesi

.....Saygın Eyüpgiller

Doç. Dr. Halil Emre Akbaş

Yıldız Teknik Üniversitesi

.....Akbaş

ONAY TARİHİ: 11/06/2018

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM
MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA

ÖZET

Küreselleşen dünya genelinde olduğu gibi ülkemizde de hızlı bir şekilde iş piyasalarında yükselme görülmektedir. Bu yükseliş aynı zamanda işletmelerin sayıca artmasına neden olmaktadır. Çok sayıda var olan işletmeler arasında beliren yüksek rekabet ortamı, iş piyasalarının iyice gerilmesine neden olmaktadır. Bu gerilimler doğrultusunda işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için etik kurallar dışına çıkma eğiliminde oldukları gözlemlenmiştir.

Öncelikle bu çalışmamızda muhasebe ve denetim mesleğini icra eden meslek mensuplarının etik algı düzeyleri tespit edilmeye çalışılmış olup etik kurallara uyma ve uymama nedenleri kapsamlı bir şekilde analiz edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada Muhasebenin kavram ve kapsamı, tarihi açıdan gelişim ve değişimi, ortaya çıkan usulsüzlükler ve hile kavramına değinilmiştir. Çalışmamızda konu ile alakalı daha önce yapılmış olan çalışmalar ve meslek mevzuatı referans alınmıştır. Ayrıca anket çalışması uygulanarak literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Etik, Muhasebe Etiği, Denetim, Muhasebe Denetimi.

A RESEARCH ON THE ETHICAL ASPECT OF ACCOUNTING
PROFESSIONALITY AND ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSIONAL
MEMBERS

ABSTRACT

Just as in the globalized world, there is a rapid rise in the labor market in our country. This increase is also causing the number of enterprises to increase. The highly competitive environment that exists among a large number of existing enterprises is causing the business markets to get tighter. In the face of these tensions, it has been observed that they tend to get out of the ethical rules in order to ensure the sustainability of the enterprises.

First of all, in this study, the ethical perception levels of the professionals who perform the accounting and auditing profession were tried to be determined and the causes of compliance with ethical rules and their reasons for not complying were tried to be analyzed in a comprehensive way. The concept and scope of accounting in the study, the development and change from the historical point of view, the irregularities that emerged and the concept of cheating have been mentioned. In our work we have taken reference to previous work and occupational legislation related to the subject. It is also aimed to contribute to the literature by applying the questionnaire.

Keywords: Accounting, Ethics, Accounting Ethics, Auditing, Accounting Auditing.

TEŞEKKÜR

Bu tez çalışmasında öncelikle muhasebe ve denetim mesleğini icra eden meslek mensuplarının etik algı düzeyleri ve etik kurallara uyma ve uymama nedenleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Genel olarak literatür taraması yapılmış olup anket araştırmasıyla argüman desteklenmiştir.

Öncelikle bu tez çalışmasının gerçekleştirilmesinde, değerli zamanımı esirgemeyerek bana destek olan saygıdeğer danışman hocam Dr. Arif Engin Ergüden'e çok teşekkür ederim. Tez çalışmamı tamamlamam açısından yaptığı yerinde eleştirileriyle daha doğru düşünebilmeme vesile olan akademik hayatıma bu yönde etki eden saygıdeğer hocam Prof. Dr. S. Saygın Eyüpgiller'e teşekkürlerimi sunarım. Anket araştırmasını yaparken yardımcı olan saygıdeğer hocam Doç. Dr. Ercan Çalış' a ve araştırmaya katılan tüm meslek mensuplarına çok teşekkür ederim. Ayrıca bu zorlu süreçte benim stresli halimi çeken ne zaman pes etmeye kalkışsam beni motive eden her zaman yanımda olan sevgili aileme teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	ii
ABSTRACT.....	iii
TEŞEKKÜR	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLolar LİSTESİ	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xi
1. GİRİŞ.....	1
2. MUHASEBE KAVRAMI, KAPSAMI ve MESLEK MENSUBU	3
2.1. Mesleğin konusu	3
2.1.1. Meslek Mensubu	4
2.2. Muhasebenin Tanımı ve Önemi	5
2.2.1. Muhasebenin Gelişim Süreci	7
2.2.2. Muhasebenin Teorik Yapısı.....	8
2.2.3. Muhasebenin Temel Kavramları	8
2.2.4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri	10
2.2.5. Muhasebe Politikalarının Açıklanması.....	11
2.2.6. Muhasebenin Hukuksal Çerçevesi	11
2.2.7. Muhasebenin Geçmişten Günümüze Örgütlenmesi	12
2.2.8. Muhasebe ile İlgili Bilimsel Görüşler	13
2.3. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Tarihi Gelişimi.....	13
2.3.1. Muhasebe Eğitiminin Dünyadaki Gelişimi.....	14
2.3.2. Muhasebe Eğitiminin Türkiye’deki Gelişimi	15
2.3.3. Muhasebe Eğitiminin Yönlendirilmesi.....	17

3. MUHASEBE MESLEĞİNDE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARINDA ETİK ALGISI 18

3.1. Algı.....	18
3.1.1. Etik algısı	19
3.2. Etik	20
3.2.1. Meslek Etiği.....	21
3.2.1.1. Muhasebe Meslek Etiği	21
3.3. Etik Yaklaşımlar.....	21
3.4. Etik Davranışları Etkileyen Faktörler	24
3.4.1. Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi.....	24
3.4.2. Geleneklerin Etik Davranış Üzerine Etkisi.....	25
3.5. Muhasebede Etik İhtiyacı.....	25
3.5.1. Muhasebede Meslek Etiğini Belirleyen Sistemler	26
3.5.2. Meslek Uygulamalarında Bağımsızlık ve Tarafsızlık	27
3.6. Uluslararası Alanda Yapılan Meslek Etiği Düzenlemeleri	28
3.6.1. AICPA'nın Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeleri	28
3.6.1.1. AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri.....	29
3.6.1.2. AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları:.....	29
3.6.3. Ülkemizde Yapılan Meslek Etiği Düzenlemeleri	31
3.6.3.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	31
3.6.3.2. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiği Kuralları	32
3.6.4. TÜRMOB Düzenleme ve Çalışmaları	35
3.6.4.1. Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı.....	35
3.6.4.2. Etik İlkeler Yönetmeliği	38
3.6.4.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması	38
3.6.4.4. TÜRMOB Etik Komitesi.....	39

3.6.4.5.	TÜRMOB Etik Kongreleri	39
3.6.5.	Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	40
3.6.6.	Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	42
4.	MUHASEBEDE HİLE VE MESLEK MENSUBUNUN HİLEYE KARŞI SORUMLULUĞU	44
4.1.	Muhasebe Hile Kavramı ve Tanımı	44
4.2.	Meydana Gelen Muhasebe Hilelerinin Altındaki Nedenler.....	45
4.2.1.	Hilenin Ayırt Edici Özellikleri	45
4.2.2.	İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri	48
4.2.2.1.	Vergi Kaçırarak	48
4.2.2.2.	Yolsuzlukları Gidermek	49
4.2.2.3.	İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek	49
4.2.2.4.	Alış Hileleri	49
4.2.2.5.	Satış Hileleri	50
4.2.2.6.	İşletme Giderlerini Yükseltmek	50
4.2.2.7.	Özel Giderleri İşletmeye Aktarma.....	50
4.2.2.8.	Arıza Giderler.....	50
4.3.	Hileli Finansal Raporlama ve Meslek Mensubu	51
4.3.1.	Hileye Başvurma Nedenleri.....	51
4.3.2.	Hile Yapmayı İten Dürtü/Baskı Unsuru	51
4.3.3.	Hile Yapmayı Kolaylaştıran Fırsat Unsuru	52
4.3.4.	Yapılan Hileyi Makul Kılma Haklı Gösterme Çabaları	53
4.4.	Muhasebe Hile Türleri	54
4.4.1.	Kasti Hata	54
4.4.2.	Kayıt Dışı İşlemler.....	54
4.4.3.	İşlemden Önce veya Sonra Kayıt.....	55

4.4.4.	Bilanço Hileleri.....	55
4.4.5.	Bilgisayar Hileleri.....	56
4.4.6.	Uydurma Hesaplar	56
4.4.7.	Belge Sahtekârlığı.....	56
4.4.7.1.	Belge Sahtekârlığının Tanımı.....	57
4.4.7.2.	Belge Sahtekârlığının Nedenleri.....	57
4.4.7.3.	Belge Sahtekârlığı Yöntemleri	58
4.4.7.4.	Belge Sahtekârlığının Mevzuattaki Yeri	58
4.5.	Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler.....	59
4.5.1.	İşletme İçerisinde Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması	59
4.5.2.	İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek	60
4.5.3.	Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması.....	61
4.5.4.	İç Denetimin Sorumlulukları	62
4.5.5.	Denetçinin Genel Amaçları	62
4.5.6.	Hilenin Önlenmesi Ve Tespit Edilmesine İlişkin Sorumluluk	62
4.5.7.	Denetçinin Sorumlulukları.....	63
4.5.8.	Bağımlı Çalışan Meslek Mensubunun Sorumluluğu	63
5.	MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA UYGULAMASI.....	68
5.1.	Yöntem ve Metodolojisi.....	68
5.1.1.	Amaç ve Kapsam	68
5.1.2.	Anket Kaynağı	68
5.1.3.	Veri Toplama Araçları	69
5.1.4.	Veri Toplama Süreci	69
5.1.4	Araştırma Soruları	69

5.1.5. Araştırma Modeli	70
5.1.6. Veri Girişi Ve Analizi	70
5.2. Bulgular	71
SONUÇ ve ÖNERİLER	87
KAYNAKÇA	91
EKLER	97
EK A :ANKET FORMU	97
ÖZGEÇMİŞ.	100

TABLolar LİSTESİ

Tablo 3-1 Etik Kuramlar	22
Tablo 5-1 Ölçek Güvenirlilik İstatistikleri.....	69
Tablo 5-2 Kişisel Tanımlayıcı Bulgular.....	71
Tablo 5-3 Mesleki Tanımlayıcı Bulgular.....	72
Tablo 5-4 Meslek Odaları İle İlgili Soru İstatistikleri.....	72
Tablo 5-5 Mesleki Etik İle İlgili Soru İstatistikleri.....	73
Tablo 5-6 Meslek Etiği Ölçeği Alt boyut Betimsel İstatistikleri	75
Tablo 5-7 Mesleki Etik Ölçeği Alt boyut Normal Dağılım İstatistikleri	75
Tablo 5-8 Ünvan Değişkenine Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Mann Whitney U Testi İstatistikleri	76
Tablo 5-9 Cinsiyet Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Mann Whitneu U Testi İstatistikleri	77
Tablo 5-10 Yaşa Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Kruskall Wallis H Testi İstatistikleri	78
Tablo 5-11 Eğitim Seviyesine Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Kruskall Wallis H Testi İstatistikleri	79
Tablo 5-12 Mesleki Tecrübeye Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Kruskall Wallis H Testi İstatistikleri	80
Tablo 5-13 Etik Algısı Ölçeği Madde Frekans Analizi	81
Tablo 5-14 Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar Ölçeği Madde Frekans Analizi.....	84
Tablo 5-15 Etik Kurallara Uymama Nedenleri Ölçeği Madde Frekans Analizi. 85	

KISALTMALAR LİSTESİ

A.E.	: Aynı Eser
A.G.E.	: Adı Geçen Eser
AICPA	: Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BKZ.	: Bakanız
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
M.Ö.	:Milattan Önce
S.	: Sayfa
SGHP	:Standart Genel Hesap Planı
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	:Sermaye Piyasası Kurulu
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	:Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
VUK	:Vergi Usul Kanunu

MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

1. GİRİŞ

Küreselleşmenin beraberinde getirdiği gelişimlere ve eğilimlere uyum sağlayabilmek için profesyonel mesleklerde, meslekteki faaliyetlerin yerine getirilmesinde gerekli görülen ahlak kuralları yazılı hale getirilmiş ve bu şekilde uygulamaya konulmuştur. Son yıllarda başarılı sanayileşme süreci sergilemekte olan devletler, mesleki ahlak kavramlarında gelişmelerin görüldüğü ve bu gelişmeler bir araç olarak kullanılmaktadır.

Yirmibirinci yüzyılda işletmelerin kapsamı faaliyet alanları finansal büyüklükleri ve çalışan sayılarının artışı giderek artış göstermekte rakabet koşullarının yarattığı profesyonel yönetim anlayışları işletmelerinin muhasebe departmanlarını da daha profesyonel ve titiz davranmaya zorlanmaktadır. Muhasebe departmanlarında çalışan sayısının artması online işlemlerin özellikle bireysel hataya dayalı hilelerin oluşmasına

Kamu yararına hareket etme sorumluluğu taşıyan yani devlet, toplum ve bireye karşı sorumluluğu ön planda olan muhasebe mesleği, etik kurallara uyma, güvenilirlik ve mesleğin saygınlığı açısından çok önemlidir. Muhasebe mesleğinin sunmuş olduğu bilgilerin, geniş bir kitleye hitap etmesi, işletmeler ve çıkar ilişkileri bulunan gruplar arasında bağlantıyı sağlayan köprü görevi gören sosyal sorumluluğu üst düzeyde olan bir meslek olduğu için meslek mensuplarının etik algıları önem arz etmektedir.

Her çalışma alanında, alanlarının nitelik ve özelliklerine göre görevlerini yürüten çalışanların belirli kurallar çerçevesinde etik değerlere sadık olması düşüncesi yatmaktadır. Her toplumda ticari faaliyetlerin devamlılığının sağlanması açısından muhasebe hayati öneme sahip meslek grupları arasında yer almaktadır.

Muhasebe ve denetim mesleği de küreselleşmenin beraberinde getirdiği karmaşıklıktan etkilenmiş ve muhasebe ve denetim mesleğinin uygulama sonuçlarına

olan talep artmıştır. Muhasebe ve denetim mesleğini icra edenlerin, bilgi talep eden ilgililere karşı olan sorumluluğu artmış ve başta girişimciler ve devlet olmak üzere ilgililerin alacağı kararları aydınlatıcı, doğru, güvenilir ve tarafsız bilgiler sunma gerekliliği daha da önemli bir hal almıştır.

Muhasebe ve denetim mesleğini icra eden meslek mensuplarının sorumluluğunun artması, görevlerini yerine getirirken muhasebe uygulamalarında etik davranmayı göz önünde bulundurmaları sonucunu da beraberinde getirmiştir. Muhasebe ve denetim mesleğinde etik ilkelere önem verilmesi hem ilgili taraflar arasında oluşabilecek çıkar çatışmalarını önleyecek hem de muhasebe ve denetim mesleğine olan saygınlığı artıracaktır.

Çalışmanın ilk bölümünde, yapılan araştırmanın genel taslağı ve metodolojisi hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, mesleğin konusu, mesleği icra eden meslek mensubu tarif edilerek, muhasebe kavramı, tanımı, önemi, gelişim süreçleri, teorik yapısı gibi kapsamlar hakkında bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde muhasebe mesleğinde denetim ve meslek mensuplarında etik olgusu üzerinde durulmuş ve etik davranışlar üzerinde çalışılmıştır. Ayrıca bu bölümde muhasebe meslek etiği ile ilgili yapılan çalışmalar ve düzenlemeler ele alınmıştır.

Çalışmanın dördüncü bölümünde muhasebede hile ve meslek mensubunun hileye karşı sorumluluğu üzerinde durulmuş olup muhasebede hileye neden başvurulur ve yapılan bu hilelere karşı yapılması gerekenler nelerdir, açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın beşinci bölümünde ise araştırma uygulaması ve sonuç bölümü yer almaktadır. Çalışmada genel olarak konu ile alakalı daha önce yapılmış olan çalışmalardan faydalanılmıştır. Kapsamlı bir şekilde literatür taraması yapılmış olup görüşme yöntemiyle anket uygulaması yapılarak argüman desteklenmiştir. Bu çalışma ileride yapılacak olan çalışmalara kaynak teşkil etmesi amaçlanarak hazırlanmıştır.

2. MUHASEBE KAVRAMI, KAPSAMI ve MESLEK MENSUBU

Muhasebe kavramsal açıdan incelenmesi ve terimlerin kullanım alanlarına göre bilinmesi açısından önem arz eden bu bölümde; çalışmanın bütünlüğünü sağlamak adına önemli olan mesleğin konusu ve mesleği icra eden meslek mensubu tanımlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca muhasebe ve muhasebe eğitimi kavramları ile ilgili temel nitelikli bilgiler sunulmaktadır.

2.1.Mesleğin konusu

3568 sayılı kanunu 2 maddesi Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Konusu takip eden cümlede ifade edilmektedir; Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

Yukarıda belirtilen konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapma” mesleğin konusunu oluşturur (3568 Sayılı Kanun).

Yukarıda sayılan tüm bu işleri; yapabilme yeterliliğine sahip olan kişilere “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir” denir. Görüldüğü üzere mesleğin konusunun kapsamı oldukça geniş bir çerçeveye sunar. Bu yönde meslek mensupları bu konularda ayrı ayrı uzmanlık alanı seçerek uzmanlaşabilirler. Çalışmamızda ele aldığımız denetim mesleğini icra eden “Denetçiler” in de öncelikle “SMMM” ünvanını almış olması gerekir. Daha sonra denetim alanında uzmanlaşmak ve Denetçi ünvanına sahip olabilmek için KGK’ nın vermiş olduğu lisansı alması ve mesleki tecrübe koşullarını yerine getirmesi gerekir.

2.1.1. Meslek Mensubu

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmanın şartı 3568 sayılı kanunun 4. ve 5. Maddelerinde şu şekilde belirtilmektedir. Bu şartlar iki kısım halinde düzenlenmiş olup genel ve özel şartlar şeklinde sunulmuştur. Genel şartlar şunlardır;

- *T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).*
- *Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.*
- *Kamu haklarından mahrum bulunmamak.*

Aynı kanunun 2. Maddesinde TCK'nın 53. Maddesi uyarınca aşağıdaki işlenen kasden işlenen aşağıdaki suçlardan bir yıl veya daha fazla hüküm giymiş birisi SMMM olabilme hakkını kazanamaz. TCK md.53'te geçen bu suçlar;

- *Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar,*
 - *Zimmet suçu*
 - *İrtikâp suçu işleme (Zorlama, İkna ve karşıdaki muhatabın hatasından yararlanarak rüşvet alma ve rüşvet verme)*
 - *Hırsızlık*
 - *Dolandırıcılık,*
 - *Sahtecilik*
 - *Güveni kötüye kullanma,*
 - *Hileli iflas,*
 - *İhaleye fesat karıştırma ve İhaleden kaynaklanan şartları değiştirme/yerine getirmeme,*
 - *Suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama*
 - *Kaçakçılık*
- *Ceza ve disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmaması,*
 - *Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.*

Öncelikle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için yukarıdaki saydığımız genel şartlar aranır. Genel şartların yanı sıra mesleğe girebilmek için ayrıca bazı özel şartlar da gereklidir. Bu özel şartlar 3568 sayılı kanun madde 5'te şu şekilde belirtilmiştir. Bunlar;

- *Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkırdaki belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak.*
- *(Değişik: 10/7/2008-5786/3 Md.) En az üç yıl staj yapmış olmak.*
- *Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. (Değişik ikinci paragraf: 10/7/2008-5786/3 Md.) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.*
- *Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak” diye tanımlanır (3568 sayılı kanun).*

2.2.Muhasebenin Tanımı ve Önemi

“Muhasebe, mali işlemler ve olayları parayla ifadelendirerek kayıt altına alma, özetleyerek rapor etme, sınıflandırma ve sonucunu yorumlama sanatı olarak ifade edilir” (Sevilengül, 2008:3).

Muhasebe aynı zamanda; mali niteliğindeki sonuçları yaratan olayın ve işlemlerin tespit edilmesi, sınıflandırılması, kaydedilip yorumlanması sistemi olarak tanımlanmıştır” (Peker, 1988:3).

Buna göre bu çalışmanın amacına uygun olarak muhasebe, “işletmelerin gerçekleştirdikleri mali işlemi; saptayarak sınıflandıran, kaydederek raporlayan ve yorumlayan bilgi sistemi olarak da tanımlanabilir.” Muhasebenin işletme ile ilgili mali nitelikli olaylara etkisi beş süreçte olur. Bu süreçler şunlardır:

- **“Saptama İşlevi:** *Mali olaylar fatura, bordro, dekont gibi ticari belgeler ile belgelenecek tespit edilir ve böylece işleme alınacak dokümanlar belirlenmiş olur.*
- **Sınıflandırma İşlevi:** *Farklı nitelikteki mali olayların kümelenmesidir. Sınıflandırma işleminde, tespit edilen belgeler belli bir hesap sistemi içinde niteliklerine göre tek düzen hesap planı ile sınıflandırılır.*

- **Kaydetme İşlevi:** Mali nitelikteki olayların kanıtlayıcı belgelere dayanılarak yasal statülerine, yöneticilerin tercihlerine göre yevmiye defteri, envanter defteri, işletme defteri gibi çeşitli defterlere kaydedilmesidir (Örten, 2000:2).
- **Raporlama İşlevi:** Muhasebede üretilen işletmeye ilişkin bilgiler, finansal tablolar ile işletmeyle ilgili kişi ve gruplara sunulur (Sevilengül, 2009:4). Raporlamada bilanço, gelir tablosu ve diğer mali tablolar kullanılır.
- **Yorumlama İşlevi:** Raporlanmış işlemler analize tabi tutularak ve yorumlanarak işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların daha iyi anlayabilecekleri şekilde ifade edilir. Kısaca anlatmak gerekirse yorumlama işlevi; mali tablolar ile işletmenin durumunun ve nereye doğru gittiğinin yorumlanmasıdır” (Tamış ve Berikol, 2011:7).

İşletmelerde muhasebe biriminin ürettiği mali bilgiler, işletmelerle alakalı kişiler ve kuruma yani bu bilgiyi kullanan bilgi kullanıcılarına, işletme hakkında yapacakları değerlendirmeler ve alacakları kararlar için sunulup, açıklanarak yorumlanır. Açıklama ve yorum sayesinde raporda yer alan bilgi daha anlamlı hale getirilerek, olay ve sonuç aralarındaki bağlantıyla işletmenin gelecekte yatırım hedefi belirlenir. Muhasebenin temel amacı ve sorumluluğu, işletme ile ilgisi bulunan belli başlı kişi ve kurumlara sayısal bilgileri yani finansal raporları sunmaktır. Bu kişi ve kurumlar ise (Büyükmirza, 2009: 27);

- “İşletme içindeki kişiler ve yöneticiler
- İşletme dışındaki üçüncü kişi ve kurumlardır.”

Ticaretin gelişmesi ile birlikte karmaşıklaşan ticari yaşamın bir düzen içinde sürdürülebilmesi; yapılacak ticari işlemin kayıt altına alınmasıyla mümkün olur. Ticarete gerçekleşen işlemin kayıt altına alınma ihtiyacı, kayıt altına almaya dayanan muhasebe biliminin ortaya çıkışını sağlamıştır (Gökgöz, 2011:170).

İyi örgütlenmiş bir muhasebe bölümüne sahip işletmeler, amaçlarını etkin ve verimli gerçekleştirebilir. Muhasebe herkes için büyük önem arz etmektedir. Özellikle de muhasebenin işletmeler hakkında mali bilgiler aktarması işletme yöneticileri ve işletme ilgilileri için çok önemlidir (Güner, 2013:4).

2.2.1. Muhasebenin Gelişim Süreci

Ekonomik değerlere sahip varlıkların karşılıklı değiştirilmesi ile ortaya çıktığı bilinen muhasebe, ekonomik hayatın çeşitliliği ve büyümesine paralel olarak gelişme göstermektedir. Bilinen ilk muhasebe kayıtlarının M.Ö. 5000 yılından bu yana; Babil, Mısır, Eski Yunan, Roma ve Asurlar’ da kil tabletler üzerine yazılan yazılarla başladığı anlaşılmaktadır. Bu kayıtlar envanter listesi, borç-alacak hesabı, ücret ödemesi gibi basit muhasebe işlemleri için kullanılmıştır. Bu dönemlerde muhasebe; kil tabletler üzerine yazılı belgeden öteye gidememiştir (Güner, 2013:4-5).

1363 yılında İlhanlılar’ da vergi ve ziraattaki yolsuzlukları önlemek ve devlet gelirini yükseltmek, giderleri kontrol altına almak amacıyla Devlet Muhasebesi uygulanmıştır. Bu uygulamaya yön veren çeşitli eserler bulunmaktadır. Bu eserler ve yazarları aşağıdaki gibidir (Solaş,1995:40);

- “*Saadetname, Felek Ala-i Tebrizi*
- *Risale-i Sahabiyye, Felek Ala-i Tebrizi*
- *Risale-i Felekiyye, Abdullah Kiya el Mazandarani*
- *Camiu’l Hesab, İmad es Seravi*
- *Semsu Siyakat, Ali Sirazi*”

Bunlar arasında İranlı düşünür Al Mazandarani, Risale-i Felekiyye Kitab-us-Siyakat adlı kitabı yazmıştır. Al Mazandarani eserinde ‘Başka kişilerin hakları ve emanet mevhumlarına çok büyük ehemmiyet veren İslamiyet, yayıldığı ilk bölgede bu hakları koruyacak muhasebe esaslarını buldu (Otar, 1984:17) ifadesinden, muhasebenin yönetimin önemli bir aracı olduğu, sosyal sorumluluk kavramının vurgulandığı anlaşılmaktadır (Güner, 2013:5).

1494 yılında ünlü İtalyan düşünür Luco Pacioli, Summa Arithmetica adlı kitapta çift yanlı muhasebe tekniğine ilişkin görüşlerde bulunmuştur. Ancak Pacioli yapıtında, yazdıklarının kendi buluşu olmadığını, var olanları yazarak anlattığını belirtmiştir (Güvemli, 1995:67).

Pacioli’nin bu görüşünü, 1363 tarihinde yazılan Al Mazandarani’nin Risale-i Felekiyye Kitab-us-Siyakat isimli eseri desteklemektedir (Sevilengül, 2009:7). Bu kitapta ticaret ustasına ve tek kişi olan şahıs işletmelerine ait hesap ve kaydın oluşturulmasıyla alakalı yöntemler, kurallar ve izlenecek olan yol anlatılmaktadır (Can, 2007: 96).

Osmanlı, Avrupa ile ticaretini büyük ölçekte Venedik kısmen Macaristan biraz da Felemenkiler vasıtasıyla yürütmekteydi. Bu ticari ilişkiler muhasebe kayıt sistemlerinin geçişi üzerinde de etkili olmuştur. Türkiye’ de ise muhasebenin, pek çok kuralının Osmanlı Devleti’ nden miras kaldığı görülmektedir (Güler ve Gülçiçek, 2010:60).

2.2.2. Muhasebenin Teorik Yapısı

Muhasebenin sistematik ve objektif biçimde uygulanabilmesi için, muhasebe ile ilgili tarafların tamamının kişisel yargılardan (sübjektiflikten) arındırılması ve muhasebe işlemlerinin buna göre yapılabilmesi zorunludur. Bu zorunluluk muhasebe bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgilerinden aynı sonucu çıkarabilmeleri için gereklidir. Bu amaçla muhasebenin teorik yapısının bilinmesi ve uygulama sürecinde bunların kullanılması yararlı olacaktır. Bu bağlamda muhasebe teorisi; mevcut muhasebe uygulamaları değerlendirilmelerinde objektif bir ölçüt, geliştirilmelerinde ise yol gösterici nitelikte olmalıdır (Güner, 2013:6).

2.2.3. Muhasebenin Temel Kavramları

Ülkemizde Maliye Bakanlığının 1992 yılında yayınladığı, 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde (Resmi Gazete No 21447, Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992) Muhasebe Usul ve Esasları adlı Bölümde “Muhasebenin Temel Kavramları” başlığı altında 12 temel kavram belirtilmiştir. Bunlar:

- **Sosyal Sorumluluk Kavramı:** *Muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.*
- **Kişilik Kavramı:** *İşletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve o işletmenin muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini öngörür.*

- **İşletmenin Sürekliliği Kavramı:** İşletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.
- **Dönemsellik Kavramı:** İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.
- **Parayla Ölçülme Kavramı:** Parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.
- **Maliyet Esası Kavramı:** Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder.
- **Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı:** Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılmasını belirtmektedir.
- **Tutarlılık Kavramı:** Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerektiğini belirtir.
- **Tam Açıklama Kavramı:** Mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.
- **İhtiyatlılık Kavramı:** Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder.
- **Önemlilik Kavramı:** **Önemlilik** kavramı, bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder.

- **Özün Önceliği Kavramı:** *Özün Önceliği kavramı, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder.*

Genel kabul görmüş olan muhasebenin temel kavramları meslek mensuplarına muhasebe uygulamalarını nasıl yapacağı ve mesleğini icra ederken nasıl davranması gerektiği hakkında yol gösterici olması yönünde önemli bir yere sahiptir.

Sosyal bir bilim dalı olan muhasebe yöntem ve uygulamalarının sübjektiflikten arındırılarak objektif ölçütlere kavuşturulması amacıyla uluslararası nitelikte bazı ölçütler geliştirilmiştir. Muhasebenin temel kavramları olarak adlandırılan bu ölçütler, değişmez nitelikte olmayıp, ekonomik, teknolojik ve bilimsel gelişmelerdeki değişkenlerin gereklerine ayak uydurabilecek dinamik bir yapıya sahiptir (Güner, 2013:7).

2.2.4. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, muhasebe bilgi kullanıcılarının yararlarını gözeten, deneyim ve mantık çerçevesinde oluşturulan, faydaları kabul edildikten sonra ilke haline gelen ve muhasebe uygulamalarına yol gösterici nitelikte olan ilkeler bütünüdür. Bu nedenle, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri; her yerde ve her zaman geçerli kurallar değildir, ihtiyaca göre şekillenebilir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin amacı; muhasebenin temel çıktısı olan işletmelerin mali tablo ve raporları kullananlar tarafından doğru ve hızlı bir şekilde kullanılabilmesi için bu tablo ve raporların ihtiyaca uygun, güvenilir, tutarlı, karşılaştırılabilir ve zamanında düzenlenmiş olması gerekir (Ergin, 2005:34).

Ülkemizdeki muhasebe uygulamaları üzerinde önemli ölçüde etkisi olan ve birçok sektörde kullanımı zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, temel mali tablo ilkeleri olarak aşağıdaki şekilde gruplandırılarak ele alınmıştır (Güner, 2013:8);

“Gelir Tablosu İlkeleri

- *“Gerçekleşmiş Hâsılat İlkesi*
- *Dönemsel Hâsılat-Maliyet Eşleştirmesi İlkesi*
- *Uygun Amortisman İlkesi*

- *Uygun Maliyet Dağıtım İlkesi*
- *Olağan Dışı Gelir ve Giderlerin Ayrı Gösterilmesi İlkesi*
- *Bütün gelir ve giderlerin gösterilmesi ilkesi*
- *Uygun karşılık ilkesi*
- *Değerlemede tutarlılık ilkesi*
- *Şarta bağlı giderlerin gelir tablosuna yansıtılması İlkesi”*

“Bilanço İlkeleri

- *“Varlıklara İlişkin İlkeler*
- *Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler*
- *Öz Kaynaklara İlişkin İlkeler”*

2.2.5. Muhasebe Politikalarının Açıklanması

“Muhasebe politikası, finans tablolarının hazırlanışında ve sunulduğunda işletme üzerinde ki yasal düzenleme ve standart çerçevesinde belirlenmiş esaslar, ilkeler, kurallar, gelenekler ve uygulamalar bütünü olarak tanımlanır” (Karapınar ve Ayıkoğlu 2009:25).

“Bir işletmede muhasebe politikası; o işletmede ki muhasebe uygulamalarını yönlendirmek amacıyla, kamu otoriteleri ve meslek kuruluşları tarafından belirlenmiş kural içerisinde yer alan seçeneklerden, işletme için uygununun belirlenmesi şeklinde tanımlanması mümkündür. İşletmede, farklı ilke, kural ve esaslar arasından, mali tabloların, işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru şekilde yansıtmasına olanak verecek biçimde seçim yapıp kendisine uygun muhasebe politikasını belirler. İşletmelerin muhasebe politikalarıyla ilgili temel kuralları Türkiye Muhasebe Standartları ile belirlemiştir” (Güner, 2013:8).

2.2.6. Muhasebenin Hukuksal Çerçevesi

Muhasebe uygulamaları çeşitli yasaların emredici hükümlerinden doğrudan etkilenmekte ve bu yasalar muhasebe uygulamalarında yaptırım gücü kazandırmaktadır. Bu yasaların muhasebe uygulamalarında önemli yere sahip olanları aşağıda sıralanmıştır (Güner, 2013:9);

- *“Vergi Usul Kanunu (VUK)*

- *Gelir Vergisi Kanunu (GVK)*
- *Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)*
- *Türk Ticaret Kanunu (TTK)*
- *Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV)*
- *Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)*
- *İş Kanunu*
- *Sosyal Güvenlik Mevzuatı*
- *Diğer hukuksal Düzenlemeler”*

2.2.7. Muhasebenin Geçmişten Günümüze Örgütlenmesi

1989 yılına kadar yasal bir statüsü olmayan muhasebe mesleğinin örgütlenmesi çoğunlukla sivil toplum örgütleri biçiminde süregelmiştir. Bu tarihte 3568 sayılı çıkarılan kanunla muhasebe mesleğinin örgütlenmesi resmi bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu resmi örgütlenme biçimi aşağıda gösterilmiştir (Güner, 2013:10);

- *“Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği(TUMUD)*
- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) (Kaldırılarak yerine Kamu Gözetim Kurumu (KGK) faaliyete geçmiştir.)*
- *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB)*
- *Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) (Faaliyetine devam etmemektedir.)*
- *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”*

Tüm bu örgütlerin mesleki gelişime katkılarının yadsınamaz olduğu aşikardır. 1989 yılında 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüsüne kavuşmuş olan muhasebe mesleği örgütlenmesini tamamlayarak odaların üst birliği olan ve 1991 yılında kurulan TÜRMOB çatısı altında toplanmıştır.

TÜRMOB, meslek mensuplarının gelişimlerini sağlamak adına gerekli mesleki eğitimleri veren meslekle ilgili kanun, yönetmelik, tebliğ ilke ve kuralları düzenleyen aykırı davranışlarda gereken disiplin cezalarını veren meslek mensuplarının menfaatini

düşünerek muhasebe mesleğini uluslararası bir düzeye ulaştırma çabası taşıyan bir örgüttür (www.turmob.org.tr 31.05.2018).

2.2.8. Muhasebe ile İlgili Bilimsel Görüşler

Muhasebeyi bilimsel açıdan inceleyen çalışmalar; muhasebe ile ilgili uygulamada sorun oluşturan farklı konuya yeni açıklama getirilip, yeni görüş ekleyebilirler. Bu açıklamalar ve görüşler temel kavram, ilke ve standartların yetersizliğinden kaynaklanan eksiklikleri tamamlamaya yönelik olup muhasebenin teorik ve uygulama açısından gelişimine katkıda bulunur. Muhasebenin teorik yapısı ile ele alınan tüm bu unsurlar bir sistem bütünlüğü içerisinde; birbirleri, örgüt içi ve dışı çevresel değişkenler, yöneticilerin bilgi ihtiyaçları, teknoloji, uluslararası çevre vb. unsurlardaki gelişmelerle birlikte değerlendirilmelidir (Güner, 2013:10);

Böylece muhasebe sistemi bir bütün olarak işletme ile ilgili çıkar gruplarına bilgi sunma görevini işin teknik özelliklerine, yasalara, meslek örgütlerinin isteklerine uygun olarak karşılayabilir. İşletme ilgililerinin bilgi düzeylerine uygun finansal bilgi sunmak gibi önemli görevler üstlenen muhasebenin, bilgi sunma işinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından, bilgi kavramı bu çalışmanın kapsamına uygun biçimde incelenecektir (Güner, 2013:10).

2.3.Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Tarihi Gelişimi

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde muhasebe eğitimi farklı gelişim göstermiştir. Eğitimi, günümüzde farklı ifadelerle tanımlamak mümkündür. Bu tanımlamalardan bazıları şu şekildedir: Genel çizgilerle eğitim, bireylerin içinde yaşadığı toplumdaki davranış biçimi edindiği süreç toplamlarıdır (Varış,1996:13).

“Bu tanımlama açıklanacak olursa; eğitim, kişisel anlayış, zekâ, ilgi ve yaşantılar gibi kuvvetlerin etkileşmesidir. Bu etkileşim sonucunda kişinin amaçları, bilgileri, davranışları, tavırları, idealleri ve ahlaki ölçüleri değişir. Eğitim, bireyde toplumsal yetenek ve kişiliklerin gelişmesi için seçkin ve kontrol dahilinde bir çevreyi ve okul etkinliklerini de içine alan sosyal bir süreçtir. Bir diğer tanıma göre; eğitim, bireyde doğuştan var olan gizli güçlerin ve yeteneklerin açığa çıkarılmasına, onun daha güçlü, yaratıcı ve yapıcı bir varlık olarak gelişmesi ve büyümesine hizmet etmektir” (Alkan, 1998:14).

Tanımlardan da anlaşılacağı gibi; eğitim, kişilerin eylemlerinde kendi yaşantısı ile istenen değişikliği yapma ve yeni eylemleri kazandırma süreci olarak ifade edilir (Erdoğan, 1990:25).

Muhasebe eğitimi verilmesindeki gaye işletmenin kararını etkileyen faydalı bilginin belirlenmesi, işlenmesi, ölçülmesi, doğruluğunun denetlenmesi, açık ve anlaşılır bir şekilde raporlanması, özetlenerek analiz edilmesi ve öğrencinin bilgilendirilerek bu bilgileri uygulayabilmesi yönünde öğrencilerin kabiliyetlerinin geliştirilmesi olarak ifade edilebilir (Acar, 1995:29).

2.3.1. Muhasebe Eğitiminin Dünyadaki Gelişimi

Muhasebenin gelişimi ele alındığı zaman muhasebenin 5000 yıl öncesine kadar dayandığı bilinmektedir. Ticaretin gelişmesi yapılan işlemlerin kayıt altına alınması ve bu kayıtların sisteme dönüştürülmesi birçok evreden geçerek oluşmuştur. Dünyada muhasebe eğitiminin, ilk çağlarda da var olduğu, eski Çin imparatorluğu (M.Ö. I-II. Yüzyıllar), Sümerler (M.Ö.1500-2000) ile İlhanlı imparatorluğu (MS.1220-1350) dönemlerinde eğitilen muhasebecilerin oldukça ileri düzeyde hesap ve kayıt işlemlerini gerçekleştirdikleri, günümüzde yapılan kazılardan anlaşılmaktadır. İlk tarih çağları ile ilgili olarak elde edilen kalıntılar, o çağlarda kullanılan ders kitapları hakkında fazla bilgi vermemektedir. “Ancak İlhanlılar döneminde yaşamış olan vezirlerden biri oğluna muhasebe ders verme amacı ile “Falakayı Tebriz’i” isimli bir muhasebe hocasından kitap yazması istemiş ve bunun üzerine Tebriz’i tarihte bilinen ilk muhasebe kitabını el yazması olarak yazmıştır. Kitap kayıt ve hesap ile alakalı kuralları ihtiva etmekte, uzun seneler bilgi sahibi olmak isteyenlere yol göstermiştir (Aysan, 1995:110).

1220-1350 tarihleri arasında ortaya çıkan bu kitabın, Batılı kaynaklarda tarihteki ilk muhasebe kitabı olarak gösterilen ve Venedik’te Luca Picioli adlı papaz tarafından 1494 de yayımlanan “Summa Arithmetica” adlı kitaptan 200 yıl kadar eski olduğu anlaşılmaktadır. Çift kayıt yönteminin Tebrizi’ nin kitabında yer alıp almadığı anlaşılmamış olmasına rağmen her iki kitapta da yer alan uygulamaların ve muhasebeci ile ilgili kuralların birbirine benzediği anlaşılmaktadır (Aysan, 1995:111).

Milattan önce 3600 yıllarında bazı muhasebe kayıtlarının tutulduğu ve bazılarının eski Yunan ve Roma dönemlerinde kullanıldığı bilinmekle birlikte muhasebe

tarihi hakkında yazılan kitaplardan ve diğer eserlerden 14. yüzyılda yayınlananlar başlangıç noktası olarak alınmaktadır (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

Endüstri devriminin başlaması ile birlikte ortak paylı ve diğer örgüt biçimlerinin de ortaya çıkması 17. ve 18. yüzyıllarda muhasebenin gelişimini etkileyen önemli kurumsal ve ekonomik değişikliklerdir (Akdoğan ve Aydın, 1987:37).

İlkçağlarda ortaya çıkan bir kayıt düzenin orta çağda çift girişli defter tutma sisteminin özelliklerini taşıyan muhasebe 19. Yüzyıl ve bu yüzyılda başlayan sanayi devrimi ile önemli gelişmeler olduğu özellikle 20. Yüzyılda artan bir hızda günümüze kadar gelmiştir.

2.3.2. Muhasebe Eğitiminin Türkiye'deki Gelişimi

Türkler tarafından oluşturulan muhasebe tarihinin ilk döneminin başlangıcı, eldeki belgelerin yetersizliği nedeniyle tam olarak saptanamamaktadır (Güvemli, 1995,13). *“1071 yılı Türklerin Anadolu'ya girerek Arap ve Fars kültüründen etkilenmeye başladıkları tarih olarak kayıtlara geçmiştir. Türk dili ve Türk kültürünün ve bunlara bağlı hesap işleri ile ilgili kavram ve uygulamaların değişimi de Arap ve Fars kültürü ile karşılaşma sonucu ortaya çıkmıştır.”* Merkezi bir devletçilik anlayışının egemen olduğu İlhanlılar Devleti (1256-1353), Selçuklu Devleti (1040-1308) ve Osmanlı Devletinde mali nitelikteki işlemlerinin kayda alındığı bilinmektedir. Ancak kayıt sisteminin ne olduğu konusunda bilgiler yetersizdir (Aysan,1995:112)

Osmanlı Osmanlı imparatorluğunda ilk muhasebe eğitimi “Enderun” okulunda başladığı görülmektedir. Buradan hareketle Güvemli 'nin yaptığı dönemsel ayrımlara göre ilk muhasebe eğitiminin ikinci döneme denk geldiği anlaşılmaktadır. Sarayda devlet yöneticileri yetiştirmek amacıyla kurulan “Enderun mektebi” dönemin sadrazamlarına ve vezirlerine muhasebe eğitimi vermektedir.

Bu okulda yapılan eğitimin ders kitaplarından birisi; *“Mecma-ul Kavaid”* adını taşımaktadır (Yaklaşık M.S.1600 yılları). Hatta bu kitapta şöyle bir bölüm vardır: *“şimdiki halde dilin üstatları ve zamanın iyi düşünen ve iyi konuşan kişileri -ki bu kişiler Osmanlı soyunun üstat muhasebecileridir-yüce Allah onları mahşere ve hesap gününe kadar baki kılsın.”* Görüldüğü gibi, o zamanın toplumunda muhasebe mesleğini icra edenlerin oldukça seçkin yerleri vardır. Türklerle ilgili muhasebe tarihinde 1839

yalında başlayan Tazminat hareketini bir dönüm noktası olarak kabul etmek gerekmektedir (Güvemli, 1995:16).

1839'lü yıllarda başlayan Tanzimat Ferman'ı sonrası dönemde Osmanlı imparatorluğu, Batı'dan birçok sosyal kurum ve uygulamaları ülkeye getirmeye başlamış ve ülkenin güçlüklerini o yoldan asmak kararını vermiştir. Tanzimat'ın hesap isleri dünyasında oluşturduğu gelişmelerinin altında devlet teşkilatının ve vergi düzeninin değiştirilmesi yatmaktadır (Güvemli, 1995:16).

Bu dönemde ülkeye getirilen önemli batı yöntemleri arasında muhasebe ilke ve uygulamaları da vardır. Uygulamalarda önceleri Fransa'dan muhasebe ilke ve kuralları getirilmiş, daha sonra, muhasebe uygulamalarımız, Alman Muhasebe uzmanlarının etkisinde kalmıştır. Bu dönemde bu ülkelerdeki ders kitaplarından çeviriler yapılmış ve muhasebe eğitimi, bu ilk kitaplarla uygulanmıştır. Eğitim amacıyla dilimize çevrilen Fransızca ve Almanca muhasebe kitaplarıyla yurtiçinde yazılan kitaplar, önceleri taş basması yöntemiyle çoğaltılmış sonradan basım evlerinde basılmaya başlanmıştır (Aysan, 1995s.113).

Bu dönemde Arap harfleri ile yayımlanmış otuz kadar muhasebe kitabı vardır. 1928' deki "Harf Devrimi" nden sonra basım ve yayın işlerinde Latin Harfleri kullanılmış ve o tarihten sonra aşağıdaki muhasebe kitapları eğitim amaçları ile kullanılmıştır. Bu kitaplardan bazılarını sıralayacak olursak (Aysan, 1995:113).

- Hüseyin Tahsin, "Usul-ü Defteri", 1870-1891
- (Yazarı bilinmiyor), "Fen-ni Defteri" , 1871
- İbnü Rıza Mehmet Fuat, "Usul-ü Defteri, Ticari, Mali" , 1907
- Serkis Nihat, "Usulü Muhasebe-i Maliye Yahut Banka, Borsa ve Sigorta Muhasebesi", 1910
- Berberyan, "Usul-ü Muhasebe-i Umumiye", 1912
- Hamit, "Usul-ü Defter" , 1913
- İstepen, Arapyan, "Usul-ü Defter-i Mali" , 3 cilt, 1915
- Remzi Ayıntabi, "İlm-i Muhasebe", 1918
- Serkis Nihat, "Muhasebe-i Ticariye Mebadisi" , 1923
- İbrahim Fazıl(Pelin) , "Ameli Usul-ü Muhaseb-i Ziraye ve Çiftlik Muhasebesi" , 1924

- Serkis Nihat , “Sigorta muhasebesi” , 1926
- Sevket, “Usul-ü Muhasebe ve Kayud-u Hesabiye” , 1925

Ülkemizde muhasebenin belirli bir düzene bağlanması 1807 tarihli Fransız Ticaret Kanununun tercümesi olan 1850 sayılı Kanunname-i Ticaret ile olmuştur. Türkiye’de muhasebe konusunda yapılan en önemli çalışmanın 1960 yılından sonra gerçekleştiği görülmektedir “*Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile Tekdüzen Hesap Planının tüm ülkede uygulanma zorunluluğu getirilmiştir*”. Bu tebliğde;

- “*Muhasebenin temel kavramları*
- *Muhasebe politikalarının açıklanması*
- *Mali tablolar ilkeleri*
- *Mali tabloların Düzenlenmesi ve sunulması*
- *Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi düzenlenmiştir.”*

Bu düzenleme 1994 yılı itibari ile Türkiye’deki yüksek öğretimde muhasebe eğitimi veren enstitü, fakülte, yüksekokul ve ticaret meslek liselerindeki Genel Muhasebe, Mali Tablolar Analizi vb. muhasebe derslerinin eğitiminin de bu doğrultuda yapılmasına yol açmıştır (Akbulut ve Marsap, 1995:22).

2.3.3. Muhasebe Eğitiminin Yönlendirilmesi

Muhasebe eğitiminin yönlendirilmesi, muhasebe bilgilerinin her düzeydeki kullanıcılarının saptanması, bunların gereksinme duydukları muhasebe bilgilerinin kullanıcılara aktarılmasında uygulanacak olan plan ve programların belirlenmesini kapsar (Akbulut ve Marsap, 1995:29).

1. Genel Bilgi;
2. Entelektüel Yetenekler;
3. Kişilik Özellikleri;
4. İletişim Yetenekleri;
5. Örgütsel Bilgi ve işletmecilik Bilgisi
6. Muhasebe Bilgisi;
7. Muhasebe Uygulamaları;
8. Kişisel Özellikler ve Yaklaşımlardır.

3. MUHASEBE MESLEĞİNDE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARINDA ETİK ALGISI

“Muhasebe tanımında geçen unsurları yapan ve yapımına takviye veren bütün muhasebe çalışanları, objektif datalara ulaşabilir. Yanlışsız defterlerin yazılması, sermayelerin muhafaza edilmesi, olası tehlikelerin uzaklaştırılarak etik programı ile beslenebilir ve bu durum bir işletmenin kontrol sistemleri faktörü açısından ehemmiyetlidir.” Yönetim muhasebesi ile iştigal eden meslek mensupları, etik stratejilerinin uygulanmasında önemli olan desteği sağlayabilirler. Günümüzdeki karar alma süreçleri etikse boyuta sahiptir. Üst düzey yönetime bilgi sağlama açısından da anahtar görevi üstlenen yönetim muhasebesi sorumlusu olan meslek mensupları, doğru ve anlamlı finansal önerileri sağlayarak karar verme süreçlerini en iyi biçimde desteklemektedir (Kirik, 2007:16).

Yönetim muhasebesinden sorumlu olan meslek mensupları, bir işletmedeki etikse sorunların çözümünde kendilerini yetiştirmeli ve sorunu önceden sezip tanımlayabilmelidirler. Şirket etik stratejileri, iç kontrol sisteminin daha geniş bir biçimindedir. Yönetim muhasebesinden sorumlu olan meslek mensuplarınca uygulanan denetim, kılavuzluk ve firma muvaffakiyet değerlemesi ve benzeri hususlar işletme etiği altında değerlendirilebilir. Yönetim muhasebesinden sorumlu olan meslek mensupları, yukarı seviyedeki yönetime etikse ve sosyal denetimdeki metotların güncellenmesi hususunda tavsiye verebilirler. Senelik bildirimler veya idari bildirimlerinin hazırlanmasında yönetim muhasebesi konusunda yetkin kişiler, sürdürülebilirlik programlarının etikse davranışla ilgili boyutlarını tanımlayabilirler (Gül ve Ergün,2004:53).

Çalışmamız açısından önemli olan iki kavramın, algı ve etik algısı tanımını yapmak için yapılan literatür taraması sonucunda ortaya çıkan bazı çalışmalardaki tanımlamalar şu şekildedir:

3.1.Algı

“Dökmen (1994:97) algıyı, “duyu organlarından beyne ulaşan verilerin örgütlenmesi, yorumlanması ve anlamlandırılması süreci” olarak ifade etmiştir.

“Aydınlı (1992) ise algıyı, çevreden gelen uyarıcıların duyu organları yoluyla kavranılıp anlaşılması” olarak tanımlanmaktadır.

Algılama ise Çevik (1991) tarafından değişik alanlarda “bir olgu duyusu yapmada belleğin kullanılması” veya “çevre güzelliklerinin-etkilerinin sübjektif kabulü ve çalışılması” ya da “canlı organizmanın ihtiyaçlarından birisi, faydalı araçsal bir iş-çalışma” olarak açıklanmaktadır.

Başka bir tanımlamada algılama, “kişinin kendi dünyasını anlamlı hale getirmek için, bilgi alma, seçme, organize etme ve yorumlama sürecidir. Ayrıca algılama, geçmiş yaşantılar, gelecekteki hedefler ve istek, duygu ve düşüncelerden etkilenen, kişiden kişiye farklılık gösteren bir olgudur da denilebilir”. Algı ve algılama tanımlamalarından sonra Aydınli (1992) algının temel özelliklerini aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- *“Kişiden kişiye değişir,*
- *Algıda hareket önemlidir,*
- *Algılamada, insan gereksinimleri gereği çevresinden amaçlarına uygun bilgi toplar. Algılama, duyu organlarını uyaran nesnelere, farkında olunması gerektiğinden, ortam, duygusal deneyim, duygu, tutum, amaç ve dürtüler tarafından etkilenir. Algılama, görme, işitme, dokunma, tat, koku, yer ve zaman algısı şeklinde sıralanmaktadır. (AÖF Yayınları) Algının olması için öncelikle kişide ilgi, istek veya ihtiyacın doğması gerekir. Kısacası uyarılması gerekmektedir. Bu duruma duyum denilmektedir. Duyumların algıya dönüşmesinde bireyin zihinsel donanımı belirleyicidir. Zihinsel donanımdan kasıt, yorumlama-seçilme ve düzenleme işlemleridir. Algının elektriksel sinyallerle ulaştığı son nokta beyin olup, çevresel uyarıcılar sayesinde görevini sürdürür. Beyin uyarıları aldığı anda, uyarıyı tanımlar ve karşılığında verilecek tepkiyi belirler ve uygulamayı başlatır. Biyolojik açıdan algı ve beynin birlikteliği bu şekilde devam etmektedir” (Aktaran, 2014: Çağlayan, Korkmaz, Öktem).*

3.1.1. Etik algısı

Reidenbach Robin bir şahsın, bir konu veya davranışı etik bakımdan hangi ölçülerde önemli değerlendirip değerlendirmedeği ile ilgili etik yargılardır (Reidenbach ve Robin, 1990; Aktaran: Güney, Mandacı, 2009).

“ Birey ahlakın farkına varması ile ilişik algısı olarak ifade edeceği etik algı, ahlaki bakımdan karar verme aşamalarında katalizör vazifesi görmektedir. Etik kararları göz ardı eden bireyler karar aşamasında etik şema kullanmayıp ekonomik açıdan rasyonel kriter kullanmaya çalışırlar. Hunt ve Vitell (1993) kurmuş oldukları sistemde

etik algılamaya ile yargıyla ahlak niyeti öncü olarak tanımlamıştır. Karar süreçlerinde bireyin etik niyeti olmasında önemli yere sahiptir, bunun nedeni birey etik algıyı son derece önemli kabul eder” (Karande vd. 2000: 38, Aktaran: Güney, Mandacı, 2009).

3.2.Etik

Etik kavramı, Yunan dilinde yer alan karakter veya gelenek manasında kullanılan ethos kelimesinden türemiştir. Ethos'tan türetilmiş ethics, ideal ve soyut kavramı için kullanılmış, ahlak kuralları ve normlarının incelenmesi neticesinde ahlak konusu için bu kavram kullanılmıştır (Aydın, 2001:5).

Türkçemizde de kullanılmaya başlanmış olan etik sözcüğünün sözlük anlamı törel, töre bilimi olarak tanımlanmaktadır. “Etiğin esasında mesuliyet hissi yer almakta ve etik halka karşı sorumluluğun bir çeşit arz tarzı olmaktadır. Sosyal ilişkilerde bir bütün olarak kabullenilmiş ve olması gereken kuralları ve bu kurala itibar etmek suretiyle gerçekleşen davranışlar etik değer olarak adlandırılmaktadır.” (Kirik, 2007:17).

“Etik değerler, asırlarca aynı toplumlarda yaşayan halkların toplumsal düzenleri sürdürmek için, bizzat toplum halkı tarafından özümsemiş ve toplumun zaman içinde karşılaşmış tecrübe ettiği olaylar karşısında güncellenerek kültürel ve dini sistemin yansımalarındandır” (Kırılıoğlu ve Akyel, 2003:59).

Etik, insanların hem bireysel hem de toplumsal ilişkilerinin temelini oluşturan kuralları ve değer yargılarını doğru-yanlış, iyi-kötü gibi insana has olan bu özellikleri ahlaki açıdan araştıran felsefi bir disiplindir (Yıldırım, 2016:173).

Etik, “iyi” ve “kötü” olarak tanımlanabilecek bir bilim, bir topluluk ya da insana özgü davranış kurallarının tamamı olarak yorumlanmaktadır (Özlem, 1997:336).

Etik, bir işin, mesleğin veya ticaretle ilgili olarak ortaklaşa kabul edilmiş olan davranış standartlarıdır. Ahlak ise günlük yaşama etki eden hareket tarzlarının uygunluğunun denetimi sonucu kişide zahir eden değerlerdir. Bu tutumların bir kısmı kanunlara karşıdır. Örneğin çalışma ortamında yararlanılmak üzere şirket tarafından tedarik edilen malzemenin eve götürülüp kullanılması gibi. Bazıları da tamamen yasal olmasına rağmen gayri ahlaki tutumlardır. Örneğin kaybolan değerli bir eşyayı yolda bulan bir kişi, sahibini bulmak için hiçbir araştırma yapmadan bu değerli eşyayı sahiplenmesi gibi” ((Sözbilir, 2000:20).

3.2.1. Meslek Etiği

Meslek etiğini tanımlamak için öncelikle iş etiğinin tanımını yapmak daha yararlı olacaktır. İş etiği, iş dünyasındaki davranışları yönlendiren, onlara yol gösterici olan prensipler ve standartlar toplamı iş etiği olarak tanımlanır. İş etiği meslek etiğini de kapsamaktadır. Çoğu mesleğin kendi adlarıyla oluşturulmuş mesleki etik kuralları vardır (Yıldırım, 2016:179)

Meslek etiği, bir mesleği icra ederken toplum yararının gözetilip uyulması gereken davranış kurallarının tümü olarak adlandırılmaktadır. Mesleki ahlakın dayandığı en temel olan nokta, insan ilişkileridir. Aynı meslek gruplarında çalışan kişilerin arasında gelişen ilişkilerde birtakım davranış kalıplarına uyma, meslek etiğinin gereği olarak belirtilmektedir (Aymanıuy – Sarıoğlan, 2005:28).

Meslek etiğinde belirtilen en temel anlayışa göre, aynı meslek grubunda olan bireylerin dünyanın hangi bölgesinde yaşadığına bakılmaksızın belirtilen davranış kalıplarına göre hareket etmeleri gerekmektedir. Meslek etiği, herhangi bir meslek grubunda, mesleğe yönelik oluşturulan kuralların devamlılığını sağlayan, kurallar doğrultusunda bireyleri istenen davranış şekillerini geliştirmeye zorlayan, yeterli olmayan ve ilke tanımayan meslek üyelerini dışlayan, meslek içi rekabeti düzene koyan ve hizmet idealini devam ettirmeyi hedefleyen ilke ve normlardan oluşmaktadır (Aydın, 2001: 4).

3.2.1.1. Muhasebe Meslek Etiği

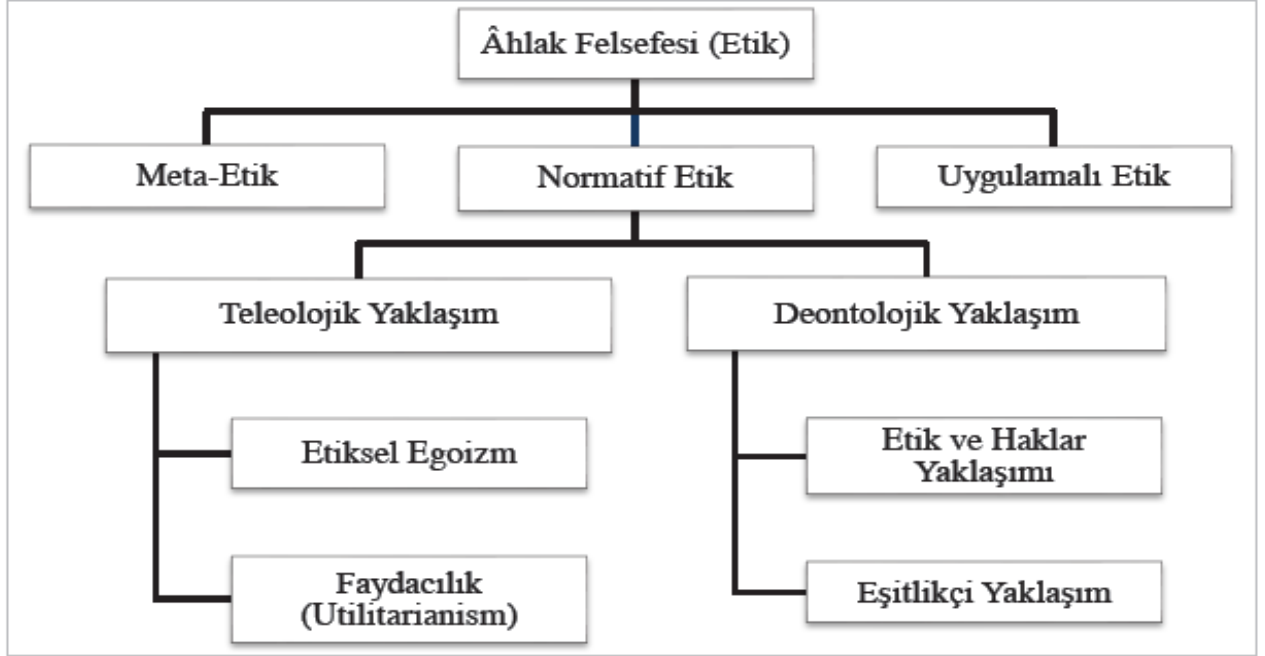
Kamu yararı sunan muhasebe meslek mensupları etik ilke ve değerlere bağlı olmalıdır. Çünkü bu etik ilke ve prensipler meslek standartlarının oluşturulmasında rol alan ilke ve değerler bütünüdür. Bu noktada muhasebe meslek etik ilke ve değerler, muhasebe mesleğini icra eden meslek mensubunun bağımsızlığını, kendi kendine kontrolünü ve ahlaki açıdan dürüst olmasını ifade eder. Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kurallar bütünü olarak tanımlanır (Yıldırım,2016:182).

3.3. Etik Yaklaşımlar

Etik kuramların yapılan çalışmalarda farklı şekillerde sınıflandırılmaya çalışıldığı görülür. Genel olarak modern etik teorilerden iki başlık halinde bahsedilir. Bunlar,

Teleolojik (Sonuçsallık-Gayeci) Yaklaşım ve Deontolojik (Haklar) yaklaşımıdır (Sayım, 2011:71).

Tablo 3-1 Etik Kuramlar



Kaynak: Selimoğlu, K. 1997

Teleolojik yaklaşım (Sonuçsallık), bir davranış veya alınan bir kararın neticelerinin etiğe uygunluk seviyesini değerlendirmeyi belirtmektedir. Başka bir ifadeyle sergilenen davranışın neticesinin kabul edilir olmasından dolayı doğru sonucun elde edilmesidir. Ulaşılmak istenen, neticesi en iyi olanları belirlemektir (Sayım, 2011:49). Bu anlayış, fayda-maliyet kıyaslamasıyla karar almada en yüksek yararı sağlayacak tercih hakkının doğru olduğu ilkesine dayanır. Bu yaklaşım kendi içinde iki başlık halinde açıklanır bunlar;

- **Bireyci Yaklaşım (Egoizm):** Bireylerin kendilerine uzun dönemde en çok faydayı sağlayacak duruma göre karar vermelerinde kritik eşik, bireyin çıkar analizi sonucu elde ettiği en fazla fayda elde ettiği neticedir. Herkes kendi yararını ön planda tutma güdüsüyle davranışta bulundukça toplumsal çıkarlar da bu duruma paralel olarak üst düzeye çıkacaktır. Aslında bu bir çeşit ilerleme anlamına gelmektedir. Fakat, bireyci yaklaşıma göre dürüst olmak, doğru olmak kavramları temeline oturunca gerçek ifadesini bulmaktadır (Akdoğan, 2005:297).

- **Faydacılık Yaklaşımı (Utilitarinanism):** Bir eylemin sonuçları en yüksek düzeyde haz ve mutluluk, en az düzeyde acı ve üzüntüyü sağlayabiliyorsa ahlakidir. Bu yaklaşımda öncelikli olarak karardan etkilenecek olan kısımlardan çoğunluğun tatminini temel alan bir yaklaşımdır (Selimoğlu, 1997: 149). Bu yaklaşımın en önemli özelliği bir davranış ya da kararın seçimi söz konusuken resmin tümünü görme üzerinde odaklanması ve toplumsal mutluluk için en iyinin yapılmasını sağlamasıdır (Uçma, 2007:13).

Alman filozof Immanuel Kant'ın geliştirdiği deontolojik yaklaşım, yerine getirilmesi gereken vazife ve etik sorumlulukları irdeler. Kant'ın etik anlayışında göz önünde bulundurulması gereken mutluluk veya yarar sağlama değil, mutluluğa layık olmak ve doğrudan yana davranmak gerekmektedir. Bu bakış açısına göre, ahlakilik koşullu bir durum olarak belirmez. Başka bir deyişle, belli şartları gerçekleştirerek ahlaki davranılması beklenmemelidir. Bu bağlamda şartlar her ne olursa olsun bir davranış biçimi olarak sergilenmesi gereken davranış, ahlaki olmalıdır. Bu yaklaşıma göre, kişi ve grupların, sorumluluk ve hakları doğrultusunda davranışlarını belirlediği görüşü vurgulanmaktadır. Kişinin davranış şeklinde etkili olan ahlaki zorunluklar ve görevler olarak tanımlanır (Arslan, 2005:8)

Deontolojistler, teolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşı bir tavır sergilerler. Bu yaklaşım doğrultusunda davranışın iyi veya kötü davranış olarak adlandırılmasında genele göre bir değerlendirme yapılmamalıdır. Deontolojik yaklaşımda esas nokta, genelin davranışına göre veya en fazla yararın dikkate alınmadığı durumlar için de söz konusu olması gereken haklar ve sorumluluklar olduğu algısı oluşturmaktadır. Bu yaklaşım da kendi içinde iki alt başlık halinde açıklanır (Selimoğlu, 1997).

- **Etik ve Haklar Yaklaşımı:** İnsanların irade, mahrumiyet, gelişme, güvenlik, yaşama dair en temel hakları ve özgürlükleri bulunduğu, bu hak ve özgürlüklerin ise bireyin kararlarında göz ardı edilmeyecek değişkenler olduğu temeline dayanır. Bu yaklaşıma göre kurum ve kuruluşlar karar alırken toplumun diğer bireylerinin haklarını ihlal etmemek zorundadır (Kutlu, 2008:14).
- **Eşitlikçi (Adaletçi) Yaklaşım:** Bu görüşe göre, tarafsızlık, adalet ve eşitlik ilkeleri konu olarak ele alınmaktadır. Bireysel farklılıkların, normların ve yükümlülüklerin net olarak ve hak sahiplerini gözetecek şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bu yaklaşım, meslek gruplarında şu temel ilkelerin benimsendiğini ortaya koymaktadır.

Eşitlik ilkesine göre meslek üyelerinin tümünün eşit olduğu vurgulanmaktadır. Meslek üyelerinin aralarında oluşan farklılıkların, yetenek ve bilgilere paralel şekilde üstlenilen görev ve yükümlülüklerden kaynaklandığı belirtilmektedir. İkinci ilke olarak ele alınan adalet de yine meslek grubunun bünyesinde bulunan meslek üyeleri arasında meslek ahlakıyla ilgili normları, mesleğini icra ederken uygulamada adaletli davranmasını ön görmektedir. Üçüncü ilke olan tarafsızlık ise yansız davranılması gerekliliği üzerine kurulmuştur (archive.ismmmo.org.tr/docs,18.03.2018).

İstanbul Mali Müşavirler Odasının yayınladığı Meslek Etiği El Kitabında, Muhasebe Meslek Etiğini yönlendiren yaklaşımın Deontolojik ve Faydacı yaklaşımlar olduğu bildirilmiştir. Davranışların etiğe uygunluğuna dair yönlendirici kuralları deontolojik yaklaşım belirler. Davranışların yarattığı sonuçlar açısından değerlendirirken ilgili tarafların hepsinin en büyük faydasına sebep olan davranışı ise faydacı yaklaşım tanımlamaktadır (İSMMMO, 2018:14)

3.4.Etik Davranışları Etkileyen Faktörler

“Etik davranış doğrularla yanlışları ayırarak, doğruyu seçerek ahlaklı davranış biçimidir. Ahlaklı davranışı da, toplumda iyi, güzel, doğru olarak kabul edilen birtakım kurala uygun davranma biçimi olarak belirtebiliriz. Kişiden kişiye bu kuralları algılama biçimleri farklı olabilmektedir. Bu yüzden toplumun huzurunu sağlamada en önemli etken hukuki kurallardır. Mesleki davranış unsurları yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğu kabul edilmelidir” (Sözbilir,2000:20).

3.4.1. Yasaların Etik Davranışlar Üzerindeki Etkisi

İnsan davranışlarını tümüyle yasalarda düzenlemek neredeyse imkansızdır. Yasalar da yer almayan fakat toplum ahlaki değerlerinin dışında yer alan davranışı önemsememe mümkün gözükmemektedir. Dolayısıyla meslek ahlakıyla ilgili değer yargıları yalnız yasayla değil aynı zamanda toplumun geleneksel olarak kabul edilmiş davranışlarla oluşması gerekir (Kirik, 2007:20).

Ahlaki yargılara önem veren toplum, aynı anda yasaya da saygılı olan toplumlardır.” Bu toplumların yaygın vasıfları verilen şekilde ifade edilebilir. Hükümet şahıslar, hükümet şirket, şahıs şahıslar, şirket şahıslar, şahıs şirket iletişimlerde karşılıklı dürüstlük çok önemlidir (Kirik, 2007:20).

Birey ve firmaların sağlıklı bir gelişim göstermeleri için “ekonomik-sosyal ve politik yapıda istikrarın egemen olması gereklidir. Toplumun ne doğru ne yanlış olabilirliği konusunda görüş birliğine sahip olması, olayların bilginin adil bir biçimde basitçe dağıtılır ve hal tarafından bilinç içinde değerlendirilmeye tabi tutulur. Düzeni bozan davranış yasama ile adil bir biçimde uygulanıp cezalandırılmalı ve düzeni artırıcı tutumlar takdir edilmelidir” (Sözbilir,2000:23).

3.4.2. Geleneklerin Etik Davranış Üzerine Etkisi

Yasalarla davranışların hepsini düzene sokmak imkansızdır. Kanunlar kapsamasa da toplum ahlakının değeri dışındaki davranışları göz ardı etmek mümkün değildir. Sonuç olarak, mesleki ahlak değerleri sadece yasa şemsiyesi altında konvansiyonel olarak onaylanmış hareket birimleri ile beraberde meydana gelmesi icap etmektedir.”

“Ahlakın tasviri, bireylerin kurumlarla, bireyin öteki bireylerle, bireyin devletle ilişkilerindeki toplum deneyiminden, konvansiyonel olgular sonucu zeka sonucu ortaya çıkan, iletişimi güçlendirici, toplumsal uyum, bunun sonucu olarak halkın sosyal ve politik, ekonomik sistemlerine düzen getirici ilkelerin, toplumsal değer ve standartların tamamlayıcısı olduğu anlaşılmaktadır. Tanım, ahlakın felsefe döngüsü içinde soyutlaşan bir kavram olmadığını göstermektedir. Ahlak, felsefi çerçeve içerisinde, tümleştirici eylem etkisi ile toplumun işleyişindeki esas dayanakları meydana getirebilirler” (Kirik, 2007:22).

“Politik, ekonomik ve sosyal sistemler düzenlidir. Ahlaki ilkeler bir toplum içinde basit bir şekilde bir harekete dönüşebildiğinden, toplumların mevcut durumda sahip oldukları politik, sosyal, ekonomik kalkınma seviyeleri ahlaki ilkelerle örtüşen tutum gösterip göstermediklerinin veya meşru olan eylemleri yapıp yapmadıklarının belirtisi olarak açıklanabilir” (Sözbilir, 2000:25).

3.5.Muhasebede Etik İhtiyacı

Firmaların mali özellik taşıyan işlem ve bununla alakalı diğer faaliyetleri izleyen meslek sahiplerinin etik davranışlar göstermesi gerekmektedir. Elde edilen bilginin tutarlı, istikrarlı, doğru zamanlı, eksiksiz, doğru, güvenilir ve dürüst bir biçimde bilgiden faydalananların hizmetine sunulması bakımından bütünüyle meslek sahibinin etik tutumu önem taşımaktadır. Bundan dolayı bilgi kullanıcılarını ve alınacak kararları, meslek

sahibinin ahlaki veya ahlaka uymayan tutum ve davranışları doğrudan etkileyecektir (Uyar, 2005: 1).

Uluslararası bir ün elde eden ahlak psikoloğuna göre ahlaklı davranış için aşağıda verilen dört işlemin gerçekleştirilmesi gerekir” (Kirik, 2007:22);

- *“Muhasebede ne tür tutumların uygulanabileceği ve bunlardan kimin tesir altından kalacağı, tesir gören tarafın mal varlığı üstündeki tesirini ne şekilde kavrayacaklarını anlamalı*
- *Ahlaki olan ve ahlaki olmayan tutum sınırları belirlenmeli*
- *Ahlaki değerler öteki bireysel olgulardan üstün olmalı ve doğrusu yapılmalı*
- *Etiksel çerçevede içerisinde kararını yürütme enerjisini kendinde bulmalı.”*

Toplumsal alanda meslek mensubunun Sorumluluk alanı çok fazla alanı kapsamaktadır. Kendinden istenen tecrübe ve bilgi yasaların ve bağlı olduğu meslek oda prensipleri içinde aktarması gereken meslek mensubu hizmetini en iyi şekilde sunmak için çaba göstermelidir. Bu şekilde hizmet verirken meydana gelebilecek sorunları aşmak için yeni çözüm yolları geliştirmek için meslek ahlakını ve meslek etiği önemli yere sahiptir (Uyar, 2005: 1).

Muhasebe mesleğini icra edenlerin yapmış olduğu işlem, iş kurum, kuruluş ve şirketlere süreklilik ve karar alma aşamasında yol göstermektedir. Meslek mensupları çalışmalarını yetkili şahıs, kuruluş ve kurumları etkilediğini bilmesi gerekir (Özkaya, 2008: 29).

“Tüm bu etik kararların yükü muhasebe mesleğini icra edenlerin omzundadır. Dürüstlüğün onurunu taşıyarak, açıklık ve yetenek sahibi olarak kamuya güven duygusu vermek, gizli bilgileri korumak muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının en temel görevleridir” (Sözbilir,2000:46).

3.5.1. Muhasebede Meslek Etiğini Belirleyen Sistemler

Mali tabloların güvenilirliğini sağlam yapan faktörlerden biri, muhasebe sistemi, diğeri de yararlanılmakta olan etik sistemdir. Modern anlamda muhasebe mesleğini yürüten meslek sahiplerinin de karşılaşmak durumunda kalabileceği toplum bazında iki etik sistemi mevcuttur (Sözbilir, 2000:57).

Bunlar;

a) Yararlı Olma: Bu yaklaşıma göre dengenin gayesi kötü sonuçlara karşın daha farklı opsiyonları arayıp değerlendirip dengeyi kurmaktır. Bu denge anlayışının oturması için sonuç itibari ile maksimum fayda edilecek çalışmaların ortaya konması gerekir (Özkaya, 2008: 37).

b) Görev Sorumluluğu: ““Görev sorumluluğu çağdaş toplumda yer alan ikinci etik sistem olup faydalı olma yaklaşımının zıttı olarak meşru eylemin neticesi ile alakasız olduğu durumunu kabullenmiştir. Burada verilen kabullenme durumu, görevlerin, kuralların ve ilkelerin esas alınarak uzaklaşmasının mümkün olmadığıdır. Başka bir ifade ile, neticesi ne olursa olsun meşru eylemin uygulanması temelini oluşturur” (Kirik, 2007:24).

3.5.2. Meslek Uygulamalarında Bağımsızlık ve Tarafsızlık

Bağımsızlık Bağımsızlık ilkesi, şirketlerin mali nitelikteki ve parayla ölçülebilen hareketlerini kaydeden ve ilgili taraflara rapor sunan muhasebe uygulamalarında çok önemli bir kuraldır. Burada belirtilen raporları kullanan ilgili taraflar “*finansal tablo kullanıcıları*” olarak ifade edilmektedir ve genel olarak üst düzey yöneticiler, çalışanlar, ulusal ve uluslararası yatırımcılar, bankalar, kredi kuruluşları, karşılıklı yüksek rakamlı çalışılan şirketler ve kamuyu kapsar (Sanlı, 2002: 203).

“Muhasebe ve denetim meslek mensubu, mesleki faaliyetler ve uygulamalarında herhangi bir etki altında kalmadan bağımsızlığını, nesnelliğini ve objektifliğini korumakla mükelleftir. Meslek mensubunun kendisine teklif edilen bir işi veya sözleşme ile üstlendiği bir işi yürütürken objektifliğinin ve bağımsızlığının ortadan kalkmasından kaygılanıyorsa kanunlar çerçevesinde bu işleri kabul etmeyebilir (Yazıcı, 2003: 152).

“Meslek mensubu tarafsızlığını olumsuz olarak etkileyebileceği duruma maruz kalabilirler. Bu gibi durumları ve baskıyı tanımlama veya öngörme daima muhtemel değildir. Sonuç olarak meslek üyelerinin adilliklerini etkileyecek durumlardan uzak durması icap etmektedir” demektedir. Meslek mensubunun tarafsız davranması sonucu sunulan bilgilerle ilgili olan tüm taraflar yakından ilgilenmekte ve direkt olarak etkilenmektedir (Kaya, 2014:80-81).

“Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, dış denetim yapan meslek mensubu, “yetenek ve bağımsızlık arasında yakın bağıntı kurmaktadır. Bu ilişkiyi mesleki kanunlara bağlayan adil bir görünüşü belirtmek sebebi ile meydana getirilir.

Adalet bir üyenin en önemli hizmetlerinden olup düşünce durumunu belirtir. Objektiflik, kişisel fayda kavramları dışında akılcılık, tarafsızlık, içtenlik sorumluluğunu ortaya çıkarır. Bahse konu olan enstitüye göre aşağıda verilmiş olan mali proses ve bağlantılarda bir üyenin yansızlık kavramını yitirdiğini belirtir” (Kirik, 2007:24).

1. “Mesleki bir iş süresince ya da bir görüşün açıklanmasında;

- Herhangi bir şekilde doğrudan ya da dolaylı olarak işletmeden mali çıkar almak ya da kendisine taahhütte bulunmak,
- Herhangi bir gayrimenkul ya da menkul alım satımında doğrudan aracılık ederek şirketten mali çıkar sağlamak,
- Bir yatırım şirketi kurmak ve şirketin is göreni, yöneticisi ya da önemli bir ortağı olarak kendi şirketinin değerini arttırmak,
- Herhangi bir şirketten, şirketin iş göreninden, yöneticisinden ya da büyük çapta hisseye sahip ortaklarından birisinden kredi almak,

2. Finansal tabloların dönemi mesleki işin yapıldığı dönem boyunca ya da denetim firmasının görüşünün açıklandığı zamanda;

- Bir üyenin o işletmenin is göreni, yöneticisi, reklamcısı ya da kefil olması
- Şirketin kârının paylaşımında söz sahibi olması”.

3.6.Uluslararası Alanda Yapılan Meslek Etiği Düzenlemeleri

Muhasebe mesleğinde, meslek etiğine yönelik uluslararası alanda hazırlanan iki temel düzenleme ele alınmaktadır. Bunlardan ilki, USA de bulunan AICPA, ikincisi ise uluslararası bir tepe kuruluş olan IFAC’dır.

3.6.1. AICPA’nın Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeleri

1966 yılında USA’da AICPA (Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), “*Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları*” ilan etmiştir. 1988 yılında bu standartlar Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda düzenlenen değişikliklerle tekrar yapılandırılmıştır. Bu davranış kuralları, olunması gerekli davranışı taşıyan prensip ve meslek ahlaklarına aykırı davranışı açıklar ve saymanlık mesleğinde çalışanların tamamı için uygulanması gereklidir. Mesleki Davranış Yasası’na baktığımızda 6 ilke ve 11 kural olduğunu görmekteyiz.

3.6.1.1.AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

- **“Sorumluluklar:** Meslek mensubu, mesleğini icra ederken moral değerleri ve mesleki duyarlılıkları göz önünde bulundurulmalıdır.
- **Kamu Yararını Gözetme:** Üyeler kamu yararı için hizmet sunmak zorunda olmaları ve kamu güvenini sarsmamaları gerekir.
- **Dürüstlük:** meslek mensupları kamu yararını sağlamak adına mesleki sorumluluğunu dürüst bir tutumla yerine getirmeleri gereklidir.
- **Tarafsız ve Bağımsız Olma:** Meslek mensupları müşteriye hizmet sunduğunda tarafsız ve işletmeye karşı çıkar ilişkisi gözetmemelidir.
- **Özenli Çalışma:** Meslek mensubu görevlerini özenli bir şekilde yerine getirmek adına teknik ve ahlaki meslek standardını incelemesi, yeteneği ve sunduğu hizmet kalitesini geliştirmesi gereklidir. Ayrıca mesleki sorumluluğunu disiplin ve düzen içinde sunması gerekir.

Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Mesleki Davranış Yasası'nın prensipler bölümünde meslek mensuplarının sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği açıklanmıştır. Bu nedenle meslek mensupları bunları incelemekle sorumludurlar”.

3.6.1.2.AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları:

- **“Bağımsızlık:** Meslek mensubu mesleğini firmadan bağımsız olarak icra etmelidir. Denetçinin kişisel olarak denetim firmasının müşteri ile mali ve iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığında bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığını zedeleyen unsur olarak kabul görmektedir. Muhasebeci veya denetçi denetim hizmeti yaparken bağımsız olmalıdır.
- **Dürüst ve Tarafsız Olma:** Meslek mensupları işi yaparken tarafsız ve dürüst olmak zorundadır.
- **Genel Standartlar:** Tüm üyenin uyması gerekli genel standartlar 4 tanedir. Bunlar; mesleki özen, mesleki yeterlilik, koordine edilmiş ve kabul gören veri standardıdır.
- **Standartlara Uyuma:** Üyeler mesleki eylemlerini sürdürürken ilintili mesleki kuruluşlarca belirtilmiş standartları takip etmek mecburiyetindedir.

- **Muhasebe. Prensipleri:** Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarına göre yayınlanan muhasebe standartları ile bütün üyeleri için geçerlidir.
- **Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği:** Muhasebe mesleğini yapanlar edinmiş oldukları bilgileri müşteri onayı olmadan açıklamayı yasaktır. Mahkeme çağrı yapması halinde üyeler buna uyma ve bilgileri açıklamak ve yetkililere aktarmak ile mükelleftir.
- **Şarta Bağlı Ücret:** Meslek mensupları gerçeklerin çarpıtılması amacı ile kendilerine yapılan ücret teklifini kesinlikle kabul edemez.
- **Uygun Davranışlar:** Uygun olmayan eylemler meslek adı ile dürüstlüğe zarar veren eylemlerdir. Bunlara örnek reklam yapma ile hizmet için diğer talepler verilebilir.
- **Komisyon ve Danışma Ücretleri:** Meslek mensuplarından hiçbirisi ürün veya mal için ya da diğer meslektaşları için tanıtım, öneri maksadı ile müşterilerinden komisyon ya da benzer ücret talep edemez”.

Muhasebe meslek gelişimi için üstlenilen görev ve muhasebe etik kurallar hakkında ilk düzenlemeleri AICPA yaptığı için bu kurum temel belirleyici olarak kabul edilmektedir (KARACAN, 2014; 101).

3.6.2. IFAC’ın Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeleri

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından on sekiz bölüm olarak Ahlak kuralları yayınlandı. Bunlardan yedi bölümü tüm profesyonel muhasebecilere, diğer yedisi ise serbest meslek olarak işgal eden muhasebecilere dört bölümü ise bağımlı olarak çalışmakta olan muhasebeciler için uygulanabileceği öngörülmüştür (Karacan, 2014:102).

Bütün profesyonel muhasebeciler için uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;

- **“Dürüstlük ve tarafsız olma,**
- **Etik çatışmalarının çözümlenmesi,**
- **Mesleki yeterlik,**
- **Gizlilik,**
- **Vergi uygulamaları,**
- **Sınır ötesi faaliyetler, yani Ülkedeki teknik standartlara ve etik kurallarına öncelik verilmesi,**

- *Meslek mensupları hakkında basında yayın yapılması(Tanıtım).*

Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;

- *Bağımsızlık,*
- *Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,*
- *Ücretler ve komisyonlar,*
- *Kamu yararına uygulamalar,*
- *Müşterinin para ve benzeri varlıkları*
- *Kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler,*
- *Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimi,*

Bağımlı olarak çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise şunlardır;

- *İşverenlerle çatışma,*
- *Profesyonel Meslektaşların desteklenmesi,*
- *Mesleki yeterlilik,*
- *Raporlama Şeklinde sıralanır” (Karacan, 2014:103).*

3.6.3. Ülkemizde Yapılan Meslek Etiği Düzenlemeleri

3.6.3.1.Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Maliye Bakanlığı'nın 1992'deki yayınında 12 temel muhasebe kavramlarını 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilmiştir. Bu kavramlar kapsamında ele alınan özün önceliği kavramı, tam açıklama kavramı ve sosyal sorumluluk kavramı, tutarlılık kavramı, belgelendirme kavramı ve tarafsızlık MSUGT uyarınca muhasebe mesleklerinde etik hakkında yapılan düzenlemelerdir (Ünsal, 2008:6).

Sosyal Sorumluluk Kavramı: Muhasebe uygulamalarının sürdürülmesinde, muhasebe adına yapılan organizasyonda ve mali tablo hazırlanmasında ve takdim edilmesinde bazı grup ve bireyler yerine toplumun genelini kapsayacak çıkarların göz önünde bulundurulması ve buna bağlı olarak bilgi üretiminde gerçeğe örtüşen, taraf olmayan davranışların sergilenmesi önemsenmektedir.

Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı: Muhasebe kayıtları yapılırken gerçeğe örtüşecek şekilde yol takip edilmeli, bu kayıtlar olması gerektiği gibi hazırlanıp, tarafsızlık esasına göre oluşturulan belgelere dayandırılmalı ve muhasebe kayıtlarına esas

teşkil edecek yöntemlerin belirlenmesinde objektif ve önyargısız hareket edilmesi gerekir.

Tutarlılık Kavramı: Muhasebe uygulaması için belirlenen muhasebe politikaları, art arda gelen dönemde değişime gidilmeden uygulanması gereğidir. Bu kavramın amacını, firmanın mali durumuyla ilgili, etkinlik neticeleri ve buna dair değerlendirmenin kıyaslanabilir olması oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olayların ve işlemlerin, kayıt düzenleriyle değerlendirilme ölçülerindeki değişmezlik ve mali tablolarda tasarlanan biçim ve içerik açısından esnek olmayan sabit düzeni öngörür. Firmalar, sebeplerin geçerli olduğu hallerde uygulamakta olduğu muhasebe politikasında değişiklik yapabilirler. Fakat bu değişiklikler ve bunlara bağlı gelişen parasal yansımalar mali tabloların dipnot kısmında açıklanmalıdır.

Tam Açıklama Kavramı: Mali tablolar ve bu tablodan faydalanan birey ve kuruluşun doğru kararlar alması yönünde anlaşılır, açık ve yeterli olması gerekmektedir. Finansal bilgiyle alakalı tam olarak gerçekleşen açıklamanın yanında, verilecek kararda değişikliğe neden olabilecek, karşılaşılabilecek, olası hadiseler de yer verilmesi Mali tablolar kavramının amaçları arasındadır (Uyar, 2005;2).

Sosyal sorumluluk kavramı, etik yasalara uyumluluğu mecburi hale getiren ilk kavram olarak diğerlerine kıyasla etikle yakından ilişkili bir kavramdır. Sosyal sorumluluk terimi, meslek sahibinin üzerine aldığı yükümlülüğü gerçekleştirebilmesini, muhasebenin içerdiği konuları, ne anlama geldiğini ve amacını ortaya koymaktadır (Selimoğlu, 2006:444).

3.6.3.2.3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiği Kuralları

İş ve işlemlerin doğru ve sağlam bir biçimde yerine getirilmesi 3568 sayılı kanunun kapsamında değerlendirilmekte ve bu hususların ilgili makamlara objektif olarak takdim edilmesi esasını düzenlemektedir. Düzenlenen kanunun 1. maddesinde kanunun niçin oluşturulduğu; “İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmaktır” şeklinde ifade edilir (Uyar, 2005;2).

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasada, meslek etiği ayrıca gözden geçirilmiş bir husus olarak ele alınmamış, yerine getirilmesi gereken kurallar şeklinde birtakım düzenlemelere yer verilmiştir (Karacan,2014:108).

Bunlar Şu Şekildedir:

Meslek sırları: Madde 43- Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifŐa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar. Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruŐtırma birinci fıkra hükmünün dıŐındadır. Tanıklık, sırrın ifŐası sayılmaz. Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.

Yasaklar: Madde 45-Serbest muhasebeci malî müşavirler bu unvanlarla, yeminli malî müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2.maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tbi ve onların iŐyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalıŐamazlar, ticar faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan iŐlerle uėraŐamazlar.

Yeminli malî müşavirler, eŐi (boŐanmıŐ dahi olsa) usul ve fruundan biri ve nc dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve sıhr hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların iŐlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebeci malî müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; serbest muhasebeci malî müşavirlik veya yeminli malî müşavirlik ortaklık bürosu veya Şirket Şeklinde birleŐtirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticar faaliyet sayılmaz. Şirket Şeklinde çalışılması halinde, yapılan iŐlerden doğacak ceza sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

Meslek mensupları, iş elde etmek için reklm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kğitlerinde ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.

cret: Madde 46-cret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgar miktarı tarife ile belirlenir.

Tarifedeki asgar miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir.

Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere (5786 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile çıkarılan ibare, Yürürlük: 26.07.2008) serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak Birliğe gönderir.

Birlik yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de göz önüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak (5786 sayılı Kanunun 1'inci maddesi ile değişen şekli, Yürürlük: 26.07.2008) Maliye Bakanlığına gönderir.

Maliye Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmî Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girer. Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır.

Görevle İlgili Suçlar: Madde 47-Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanunu'nun kamu görevlilerine ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar.

Disiplin Cezaları: Madde 48-Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre aşağıdaki disiplin cezaları verilir.

Disiplin cezaları şunlardır:

- **Uyarma;** meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- **Kınama;** meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıнын yazı ile bildirilmesidir.
- **Geçici olarak meslekî faaliyetten alkoyma;** meslekî sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere meslekî faaliyetten alkoymadır.
- **Yeminli sıfatını kaldırma;** yeminli malî müşavirlerin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.
- **Meslekten çıkarma;** meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Meslekî kurallara, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlara ilk seferde uyarı verilip tekrar vuku bulması halinde kınama cezası verilir.

Görevini adil olma, dürüstlük ve bağımsızlıkla icra etmeyen ya da kusurlu yapan ya da yasada yer alan meslek ilkelerine zıt eylemde bulunan meslek mensuplarına geçici şekilde meslekten men cezası verilir.

Meslek mensubunun öncelikle savunmasını yapması beklenir. Savunmasını yapmadan disiplin cezası uygulanmaz. Yetkili disiplin kurulunun vermiş olduğu yasal süreler içinde savunma yapmayanlar, bu hakkından vazgeçmiş sayılırlar. Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır (3568 sayılı kanun).

3.6.4. TÜRMOB Düzenleme ve Çalışmaları

3.6.4.1. Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı

“Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından düzenlenen Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı 24557 sayılı ve 18/10/2001 tarihli Resmi Gazete de yayımlanmıştır.” Bu kararda meslek ahlakının öneminden bahsedilerek, meslek mensuplarının yeterli, güvenilir, tarafsız ve bağımsız olmaları gerektiği üçüncü maddede belirtilmektedir (Kirik, 2007:26).

Bu mecburi meslek kurallar, yasal gerekleri mesleği yürütenler açısından moral ilkeler çerçevesinde kontrol ederek bir sistem ilişkisi içinde meslek üye ilişkilerini düzenleme amacı ile belirlenmiştir. Bu kurallar aşağıda sunulmuştur:

- **“Meslek Ahlakı ve Önemi:** Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının, yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğüünün simgesi olduğunu ve bu ahlak anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı koruyabileceğini ifade eder.
- **Mesleki Uzmanlık:** Ruhsatlı bir meslek mensubu veya bir mesleki şirket mesleki ve ahlaki standartlarla bağdaşmayan herhangi bir mesleki iş anlaşması yapamayacağını belirtir.
- **Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama:** Defter tutma ve bu defterlere göre finansal tabloları hazırlama işleri yalnız ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılabildiğini ifade eder.
- **Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu:** Finansal tablolara esas teşkil edecek muhasebe kayıtları genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınarak düzenlenir. İlgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasalarla belirlenen standartlara uygun olmayan finansal tablolar düzenlenemez.

- **Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptırmazlar ve yetkili olunan işlerin yapılması süresince bağımsızdırlar. Meslek Mensubu, Vergi Kanun'larının ve diğer yasaların yorumlanmasında, kendi düşünceleri ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların da olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadır. Meslek mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması da mesleki kurallara uyarak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır.
- **Mesleki Özen ve Titizlik:** Meslek mensupları yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli özen ve titizliği gösterip göstermediklerini gözetip denetlemek durumundadırlar.
- **Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı:** Bağımsızlık Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir. Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı kamu yararı ilkesini gözetmenin yanı sıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar.
- **Sır Saklama:** Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir.
- **Ücretler:** Ruhsatlı meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar. Başka bir meslek mensubu, asgari ücretin üstünde yapılan işlere haklı bir gerekçe göstermeksizin daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz”.

“Denetim Standardı ve Muhasebe İlkeleri: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler TÜRMOB’ un benimsediği TİMÜDESK’ in standartları ile standart belirtilmiş konularda kabul edilmiş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınmaksızın yazılmış finansal raporlar için, ilkeler doğrultusunda yazıldığı şeklinde fikir beyan edemezler.”

- **“Öngörü Yasağı:** Meslek mensubu, varsayıma dayalı bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz.
- **Haksız Rekabet Yasağı:** Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar.
- **Personel Sağlanması:** Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun personeline bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş önerisinde bulunamaz.
- **Dürüst Olmayan Davranışlar:** Meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar.
- **Reklam ve Teşvik Yasağı:** Reklam yapılması yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından herhangi birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Meslek mensubu basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yüceltmez ya da reklam edemez.
- **Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı:** Müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek parasal cezai yaptırımları taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, komisyon ve benzeri ödemelerin yapılması yasaktır .
- **Bağdaşmayan İşler:** Ruhsatlı meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanlar mesleki hizmetlerinde objektiflerini bozan işler yapmaları yasaktır.
- **Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı:** Ruhsatlı bir meslek mensubu başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, yorumda bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır.
- **Denetimde Kamu Sorumluluğu:** Denetim yapan ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur”.

Bu mecburi meslek kararının hükümleri, TÜRMOB Yönetim Kurulu tarafından yürütülmektedir(www.turmob.org.tr 25.05.2018).

3.6.4.2.Etik İlkeler Yönetmeliği

TÜRMOB' nin etik ilkeler hakkında hazırladığı ikinci düzenleme ise 26675 sayılı 19/10/2007 tarihli Resmi Gazete yayınlanan “Etik İlkeler Yönetmeliği” olduğu görülür. Bu yönetmeliğin amacı birinci maddede şöyle açıklanmıştır. Tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemek” olduğu ifade edilmektedir.

Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler aşağıda sunulmuştur:

- **“Dürüstlük:** *“Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.”*
- **Tarafsızlık:** *“Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellemesidir.”*
- **Meslekî Yeterlilik ve Özen:** *“Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.”*
- **Gizlilik:** *“Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.”*
- **Meslekî Davranış:** *“Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.”*

3.6.4.3.Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması

TÜRMOB tarafından meslek etiği gelişimi açısından yapılan önemli bir diğer çalışma ise 28954 sayılı 27/03/2014 tarihli Resmî Gazete de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması” hakkında düzenlenen tebliğdir. Bu tebliğin mesleki etiğin gelişimine katkısı önemli yer teşkil eder. Tebliğ

amacını birinci maddede şöyle açıklamaktadır. “Etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemek” olarak ifade ediyor. TÜRMOB tarafından hazırlanan bu sözleşme Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve bu yönetmeliğe göre oluşturulacak etik davranış ilke ve değerlerine bağlı olarak görev yapmayı ve hizmet sunmayı, eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik kodları uygulamayı; etik davranışı yaşamın her alanında ortaya koymayı, taahhüt eder (TÜRMOB, 2014).

3.6.4.4.TÜRMOB Etik Komitesi

TÜRMOB “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin 7. Maddesinde belirtilen, oluşturulmuştur.

TÜRMOB Etik Komitesi çalışmalarında,

- Sosyal sorumluluk bilincinin geliştirilmesi,
- Etik değerlere bağlılığın sağlanması,
- Mesleki ilişkilerde etik ilkelere uyumun sağlanması,
- Meslek etiğinin öğretilebilir ve öğrenilebilir olduğundan hareketle, etik

eğitimin sağlanması, amaçlarına erişmeyi hedeflemiştir.

Komite tarafından belirlenen bu hedefler erişme ile yönetmelik ile belirlenen görevleri ifa etmek maksadı ile 2011’de 9, 2012’de 12 ve 2013’te ilk yedi aylık dönem için toplamda 14 komite toplantı yapılmıştır (www.turmob.org.tr,31.05.2018).

3.6.4.5.TÜRMOB Etik Kongreleri

TÜRMOB 10 Nisan 2009’da ilk Etik Kongresini Mersin de yapmıştır. Etik, Meslek Etiği, Uluslararası Düzeyde Muhasebe Mesleğinde Etik, Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği, Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim konuları üzerine yapılmıştır. Türkiye Etik Kongresi'nin ikincisi 20 Şubat 2010’da İstanbul’da düzenlenmiştir. Yaşam ve Meslekte Etik - Algılar – Gerçekler konu başlıklarından oluşur. Üçüncüsü 9 Nisan 2011’de Hatay’da gerçekleştirilmiştir. “Muhasebe Etiğine Güncel Yaklaşım” konusu incelenmiştir. Dördüncüsü 8 Aralık 2012’de Denizli’de yapılmıştır.

“TÜRMOB’nin Meslek Etiği Eğitiminde Stratejik Yol Haritası” bu kongrede belirlenmiştir. Etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimiyle etik davranışların gelişmesini sağlamak adına hazırlanan TÜRMOB Etik Komitesi” nin tamamlamış olduğu çalışmalar meslek mensuplarımızın bilgisine bu kongrede sunulmuştur. Beşincisi 5 Nisan 2014’te Aydın’da yapılmıştır. Altıncısı 27 Haziran 2015’de İstanbul’da, yedincisi ise 2 Haziran 2016’da Ankara’da yapılmıştır (www.turmob.org.tr,31.05.2018).

Muhasebe meslek mensupları kimi zaman da etik dışı uygulamalar konusunda mesleki tehditlerle karşı karşıya kalmaktadırlar. Hatta muhasebe faaliyetlerinde gösterilen özen işletmedeki etiklik düzeyinin önemli göstergelerinden birisi olarak da kabul edilebilir (TÜRMOB 5. Etik Kongresi).

TÜRMOB, bu kongrelerle her geçen yıl meslek mensuplarını bir araya getirerek mesleğin sorunlarını tartışmaya sevk ederek, meslek mensuplarının aralarındaki dayanışmayı pekiştirmek adına, kamuoyuna muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının temel mesleki sorunlara karşı nasıl tavır sergilediklerini gösterebilme fırsatı sunuyor. Bu kongreler her geçen yıl mesleğin gerekliliklerine göre gelişim ve değişim göstererek uluslararası bir düzeyde gerçekleştirilmeye devam etmektedir.

3.6.5. Kamu Gözetim Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Etik çalışmalar açısından önemli bir diğer kurum ise Kamu Gözetim Kurumudur. Kamu Gözetim Kurumu’nun bağımsız denetçiler için yayınladığı uyulması gereken,

Temel etik kurallar şunlardır;

- **“Dürüstlük:** *Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.*
- **Tarafsızlık:** *Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek.*
- **Mesleki yeterlik ve özen:** *Uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve beceriyi müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.*

- **Sır saklama (gizlilik):** Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak.
- **Mesleğe uygun davranış:** İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak”.

Bağımsız Denetçiler için yayınlanan Etik standartlar Meslek etiğine karşı oluşabilecek tehditler ve alınabilecek önlemleri şu şekilde açıklar;

Tehditler, çok farklı ilişkiler ve şartlar neticesinde ortaya çıkabilir. Bir ilişki veya şartın tehdit oluşturması durumunda, söz konusu tehdit, denetçinin temel ilkelere uyumunu tehlikeye düşürebilir veya tehlikeye düşürüyormuşçasına bir algı oluşturabilir. Bir şart veya ilişki birden fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit birden fazla temel ilkeye uyumu etkileyebilir. Tehditler, aşağıdaki kategorilerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir :

- **“Kişisel çıkar tehdidi:** Finansal veya diğer bir tür çıkarın, denetçinin yargısını veya davranışını uygunsuz şekilde etkilemesi tehdididir.
- **Kendi kendini denetleme tehdidi:** Denetçinin; kendi şirketinde veya çalıştığı kurumda daha önceden kendisi veya bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin sonuçlarını, cari dönemde verdiği hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendirememesi tehdididir.
- **Taraf tutma tehdidi:** Denetçinin, bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde savunması tehdididir.
- **Yakınlık tehdidi:** Denetçinin, bir müşteri veya işveren ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarlarıyla çok fazla ilgilenmesi veya işlerini makul olmayacak düzeyde kabul etmesi tehdididir.
- **Yıldırma tehdidi:** Denetçi üzerinde nüfuzu kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir”.

Önlemler, tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen faaliyetler veya diğer önlemlerdir. Bu önlemler; yasalar ya da mesleki

uygulamalar tarafından oluşturulan önlemler ve çalışma ortamındaki önlemler olmak üzere iki kategoride sunulur.

- “Yasalar veya mesleki uygulamalar tarafından oluşturulan önlemler aşağıdaki unsurları içermektedir:
- Mesleğe giriş için gereken eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
- Sürekli mesleki gelişim yükümlülükleri.
- Kurumsal yönetim düzenlemeleri.
- Mesleki standartlar.
- Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri.
- Denetçi tarafından oluşturulan raporların, beyannamelerin, yazışmaların veya bilgilerin yasal olarak yetkilendirilmiş üçüncü bir tarafça gözden geçirilmesi”.

Belirli önlemler, etik olmayan davranışların belirlenmesi veya engellenmesi olasılığını arttırabilir. Muhasebe mesleği, yasalar veya çalışılan kuruluş tarafından oluşturulabilecek bu tür önlemler aşağıda yer almaktadır :

Çalışılan kuruluş, mesleki uygulamalar veya bir düzenleyici kurum tarafından kullanılan ve meslektaşların, işverenlerin ve vatandaşların mesleki olmayan veya etik olmayan davranışlara dikkatini çekebilen iyi tanıtılmış ve etkin şikâyet sistemleri. Etik hükümlerin ihlalini bildirmeye ilişkin açıkça ifade edilen bir görev olarak tanımlanır(kgk.gov.tr 24.05.2018).

3.6.6. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Meslek kurallarını belirlemede Türkiye Sermaye Piyasası Birliğinin amacı; sermaye piyasalarının geliştirilerek ülke ekonomisi için katkı sağlama ana hedef olarak belirlenmiştir. Tüm çalışanlar, mesleğin gerektirdiği bilgiyle donatılarak etik değerlerinin farkında, yatırımcılar için yüksek kaliteli hizmet ve ürün sağlama olarak kabul eden, saygı gören meslek mensuplarını yetiştirmek üzere, üyelerinin, kendileri, müşterileri, çalışanları ve menfaat sahipleri için uymakla yükümlü oldukları meslek ilkelerini belirlemek” olarak tarif eder.

Birliğin meslek kurallarına ilişkin düzenlemesinde yer alan temel ilkeler şu şekilde sıralanmıştır:

- “**Genel İlkelere İlişkin Esaslar:** Genel İlkeler, Dürüst ve Adil Davranma İlkesi, Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi, Saydamlık İlkesi, Kaynakları Etkin Kullanma İlkesi,

Rekabet ve Toplumsal Yararı Gözetme İlkesi, Kara Paranın Aklanması İle Mücadele ilkesi şeklinde tanımlanır.

- **Müşterilerle İlişkiler:** *Müşteriyi Tanıma Kuralı, Müşteri Talimatlarına Uyuma, Bilgi Verme, Müşteri Menfaatleri, Çıkar Çatışmaları, Sır Saklama olarak tanımlanır.*
- **Diğer Üyelerle İlişkiler:** *Mesleki Sorumluluk, Dayanışma ve Bilgi Alışverişi, Haksız Rekabetin Önlenmesi, İlan ve Reklamlar şeklinde ifade edilir.*
- **Çalışanlarla İlişkiler:** *Çalışanların Genel Nitelikleri, Mesleki Yeterlilik, Mesleki Özen ve Titizlik, Kariyer Gelişimi, Çalışanların Müşterilerle İlişkileri, Çalışanların Müşteri Olarak İlişkileri” şeklinde ifade edilir(www.tspb.org.tr, 31.05.2018).*

Etik kavramı için Türkiye’de hak ettiği yere ve öneme sahip olması önünde en büyük bariyer, köklü olan feodal yapının uzantısı olan adamın varsa olmayacak iş yok anlayışından kaynaklanmaktadır. Bazı zümre ve gruplar çıkar sağlama için bazı ayrıcalık getiren, kısa süreli kararnameler sayesinde bizzat devletin yolsuzluk ortamına neden olduğunu belirtmek gerekir. Bu yüzden gerekli güven ortamı tekrar tesis edilerek merkezi hükümetin teşvik, iade gibi uygulamasına son vermesi veya art niyetli kullanımı engelleyebilecek sistemin getirilmesi gerekir (Kırlıoğlu ve Akyel,2003:66).

Günümüzde etik alanında yapılan tüm bu çalışmaların sayesinde etik olgusunun önemi, çoğu meslek mensubu ve birçok işletme tarafından benimsendiği görülür. Bu yönde etik kültürün oluşturulması ve etik algısının geliştirilmesi adına meslek mensubu, fark edilen etik sorunları bertaraf edebilmek adına işletme yönetimine önerilerde bulunarak etik kültürünün oluşturulmasında destek olmalıdır.

4. MUHASEBEDE HİLE VE MESLEK MENSUBUNUN HİLEYE KARŞI SORUMLULUĞU

Bu bölümde, hile kavramı ve tanımı, hile nedenleri, hile türleri, hileyi ortaya çıkaran belirteçler, dünyada ve ülkemizde ortaya çıkan muhasebe hileleri hileyi önleme konuları hakkında bilgiler verilerek bu sorumluluğun kime ait olduğu hakkında cevaplar aranmaya çalışılmıştır.

4.1. Muhasebe Hile Kavramı ve Tanımı

Fraud kelimesi İngilizce de kullanılmakta olup Türkçeye hile kelimesi olarak geçmiştir. Hile, sahtekârlık, yolsuzluk, hırsızlık, gizli anlaşmalar, zimmet, kara para aklama, güveni kötüye kullanma, rüşvet dolandırıcılık olmak üzere tüm bu faaliyetleri içeren genel bir kavram olarak tanımlanmaktadır.” *“Hile; bir kişinin ya da işletmelerin zararına neden olacak şekilde, dürüst olmadan kişisel kazanç sağlamak için yapılan bir aldatma faaliyeti olarak tanımlanır”* (www.mufad.org. 05.11.2017).

Bir örgütün içindeki iş görenin işletmenin sahip olduğu kaynakları kasten uygunsuz şekilde kullanması haksız biçimde kazanç sağlaması durumuna hile denir. İşletmedeki yönetici ve çalışanların illegal avantaj elde etme amacıyla çeşitli şekillerde zarara neden olma, kişi veya işletmenin sahip olduğu varlıklardan mahrum etme sebebi ile kasten aldatmasıdır (Bozkurt, 2009: 60).

Hile, borçlar hukukuna göre kurum, kuruluş ve kişileri sözleşmeye yönlendirme amacı ile gerçek dışı beyan ile kasten kişide yanlış şekilde kanaat meydana getirme ya da yanlış kanaatin sürmesini sağlama için davranmadır. Bizzat hile yanlış beyan ile olacağı gibi sessiz kalma da hileye neden olmaktadır (Ardıç ve Ersol, 2007: 71).

Pek çok hukuk maddesini ilgilendiren ve düzenleme yapılan hile, yapılan eylem ve aldatma ile üçlü etkenle meydana gelmektedir. Hile eylemini yapan şahıs düşünerek ve bilerek bu eylemi yapmakta, çıkar elde etme için kasten karşı tarafı hataya sevk ederek yönlendirme yapmaktadır (Saban, 2006: 59- 60).

Muhasebe hataları daha çok kayıtlar üzerinde oluşurken, hileler belgeler üzerinde yapılmaktadır. Muhasebe hata ve hileleri arasında temel belirleyici fark, kasıt kavramıdır. Kastan yapılmış olan düzensizlikler hile olarak nitelendirilirken kasıt olmadan yapılanlar ise hata olarak ifade edilmektedir. Muhasebe hileleri hataya oranla çok daha zor şekilde ortaya çıkarılabilir. Bunun nedeni hileyi yapmış olan şahıs hem sisteme zarar vermekte

hem de davranışlarını gizlemeye çalışır. Genel olarak hilenin özellikleri aşağıda açıklanmaktadır (Bozkurt, 2009: 60):

- *“Hileyi yapan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından gizlice yapılmaktadır,*
- *Her türlü organizasyonda ve organizasyonun aşamasında ortaya çıkabilir,*
- *Hileyi yapan kişilere doğrudan veya dolaylı fayda sağlamayı amaçlamaktadır,*
- *Kasıt unsuru taşımaktadır,”*

Hilenin ortaya çıktığı durumlarda hileye maruz kalan kişi ve kurumlar zarar görmektedir,

- *“Genel olarak hilenin amaçları ise (Bozkurt, 2009: 18):*
- *Daha az kâr dağıtma isteğidir,*
- *Hak edilmeyen teşviklerden yararlanma isteğidir,*
- *Yolsuzlukları gizlemek ve ortadan kaldırmaktır,*
- *Vergi kaçırma düşüncesidir,*
- *Zimmetlerin gizlenmesidir,*
- *Ortakların birbirlerini aldatma arzularıdır.”*

4.2.Meydana Gelen Muhasebe Hilelerinin Altındaki Nedenler

Muhasebe hileleri, “Şirket sahipleri ve şirket çalışanları tarafından yapılmasına göre ikiye ayrılıp, işletmenin vergi ve mali şartlarında yapılan hileler daha çok işletme sahipleri tarafından uygulanır. Şirket çalışanları ise baskı, kendini haklı gösterme ve fırsatçılık sebepleri ile yapılmaktadır.” (Keskin, 2014:23).

4.2.1. Hilenin Ayırt Edici Özellikleri

Yapılan hileler, gerek finansal rapor ya da varlıkların kötüye kullanımı olarak olsun hile;

- Hileye dönük baskı ya da teşvik
- Hile için düşünülen fırsat ile
- Davranışın belirli şekilde rasyonel olmasını içermektedir.

Hileli finansal raporlama, aşağıdaki şekillerde yapılabilir:

- Tabloların hazırlanması esnasında kullanılan kayıtlar ya da belgelerin tahrifi veya manipüle edilmesiyle

- Finansal tablolarda yer alması gereken işlem, olay ya da diğer bilgilerin kasten yer almaması ya da yanlış yazılması
- Sunum, sınıflandırma ve tutar ile ilgili ya da açıklamalarında muhasebe ilkelerinin kasten yanlış yer almasıdır.

Örgüt içi kontrol sisteminin normal işliyor gibi görünmesine rağmen, usulüne uygun denetimlerle hileli finansal işlemlerin özellikle yönetim tarafından gerçekleştirildiği anlaşılabilir. Hileli işlemler, aşağıda bildirilen şekillerde ya da yönetimin buna benzer teknikler kullanmasıyla yapılabilmektedir:

- İşletme aktivitelerine yönelik elde edilen verilerin manipüle edilmesi ya da başkaca hedefler gözetilerek, genellikle muhasebe dönemlerinin sonunda gerçeği yansıtmayan yevmiye kayıtlarının tutulması,
- Hesap bakiyelerinin tahmin edilmesinde kullanılan varsayımlara ve yargılara yönelik uygun olmayan müdahalelerde bulunmak,
- Raporlama dönemi sırasında oluşan olayların veya işlemlerin finansal tablolara yansıtılmaması ya da yansıtılması gereken zamandan önce veya sonra işleme sokulması,
- Finansal tablolara giren tutarların etkileneceği konuların gizlenmesini sağlamak ya da açıklamalarda bulunmamak,
- İşletmelerin finansal mevcut durumu ya da performansı ile ilgili algı oluşturmak maksadıyla verilerin kurgulanması, doğru olmayan verilerin paylaşılması ve karmaşık işlemlerle ilgililerin dikkatinin dağıtılmasını sağlamak,
- İşletmelerin finansal durumu için önemli sayılan ve olağan dışı gerçekleşen işlemlerin koşullarının ve bu işlemlere yönelik kayıtların değiştirilmesini sağlamak.

İşletmelerde hile çeşitlerinden biri de varlıkların kötüye kullanılmasıdır. Bu hile türü, varlıkların çalınmasından ibaret olup genellikle iş görenlerce yöneticilere göre daha küçük ve önemli olmayacak miktarda cüz'i hırsızlıklardır. Varlıkların kötüye kullanılması işletme yönetimi tarafından da yapılabilen hilelerdir. Aslında bu tür eylemlerin saklanması, tespit edilmesinin engellenmesi, örtbas edilmesi ya da

gizlenmesinin sağlanması yöneticiler tarafından daha kolay yapılabildiğinden genellikle şahsi çıkarları bağlamında bu hile türüne başvurularına sıklıkla rastlanabilir. İşletme varlıklarının kötüye kullanılmasına yönelik hileli eylemlere aşağıdaki yöntemlerle başvurulabilir;

- İşletmeye ait tahsil edilen nakdi tutarı, kişinin zimmetine geçirmesi (örnek verilecek olursa, alacak hesabındaki tahsilatların kötüye kullanımı ya da işletme kayıtlarından silinmiş olan alacak hesaplarından gelen tahsilatların şahsi banka hesabına yatırılmasının sağlanması).
- İşletmeye ait fiziksel mal varlıklarının ya da fikri mülkiyet haklarının çalınması. Bu hile türü genellikle stokların çalınarak kişisel kullanımı ya da satılması, aynı şekilde hurda malzemelerin çalınarak satılması ya da kullanılması, işletmenin kendi malı olan teknolojik veri ya da veri sisteminin rekabet halindeki başka firmalara maddi çıkar sağlamak amacıyla ya da işletmeye zarar vermek maksadıyla gizli bir şekilde satmak şeklinde gerçekleştirilmektedir.
- İşletmeye teslim alınmamış mal ya da hizmetler karşılığında ödeme yapılmasının sağlanması da varlıkların kötüye kullanımına örnektir. Bu hile yönteminde özellikle hayali satıcılar oluşturulması ve işletmeden bu hayali satıcı hesabına ödeme yapılması, fiyatların olduğundan yüksek gösterilerek tedarikçilerin satın alma birimine aradaki farkı ödemeleri karşılığında işletmenin satın alma birimi çalışanlarına tarafından ödeme yapılması veya işletmede çalıştığı gösterilen ancak olmayan bir kişiye rutin aylık ödemelerinin gerçekleştirilmesi bu kapsamda değerlendirilebilir.
- İşletmeye ait varlıkların kişisel amaçlarla kullanılması yönteminde kişisel kredilerin ya da ilişkili tarafa ait kredilerin alınması için işletme varlıklarının teminat olarak gösterilmesi örnek olarak verilebilir.

İşletmelere ait varlıkların kötüye kullanılmasında genel olarak, varlıkların kaybolduğunu veya izinsiz şekilde teminat olarak verildiğini gizlemek gayesiyle yanlış ya da yanıltıcı belge veya kayıtlar düzenlenmesi şeklinde söz konusu olur (www.kgk.gov.tr, 25.05.2018).

4.2.2. İşletme Sahiplerinin Hileye Başvurma Nedenleri

“Genel nedenleri yapılan yolsuzlukları örtmek, vergi kaçakçılığı, şirket durumunu olduğundan farklı raporlayarak giderleri yükseltip bunu da işletme ye transfer etmek ve arız maliyetlerini örtmektir ” (Çelik, 2010:17).

“Muhasebe raporlarının kasti olarak manipüle edilmesi ile mali tablolarında gerçek dışı bildirim yapılır” (Kaval, 2008:65)..

4.2.2.1.Vergi Kaçırma

İşletmelerin ortakları ve sahiplerinin, vergi kaçırma amacıyla birçok finansal hileye başvurduğu bilinen bir gerçektir. Vergi kaçırmaya yönelik muhasebe hilesinin esasını devletin belirlediği vergi yükümlüklerinin göz ardı edilmesi, uyulmaması ya da eksik bir şekilde uyulması oluşturmaktadır. Vergi kaçırılması işlemi tacir veya vergi mükellefi olan tüzel ya da gerçek kişilerin elde ettikleri kazancın yasalara göre vergiye tabi olmaması adına yapılan işlemler ya da olması gerekenden daha az vergi yükü oluşmasını sağlamak şeklinde yapılan hilelerdendir (Altuğ, 1994: 336).

Vergi kaçırılması ile ilgili genel olarak, beyannamelerin olması gerektiği gibi verilmemesi, vergiden doğan yükümlülüklerin yerine getirilmemesi, hasılat ve satışların vergiye tabi tutulmaması, beyanname ya da defter kapsamında değerlendirilmemesinden kaynaklanmakta olduğu görülür. İşletme sahipleri birtakım nedenlerden dolayı vergi kaçırmaktadır. Bu nedenlerin bazı örneklerine aşağıda yer verilmiştir (Altuğ; 1999: 336):

- *İşletmelerin çok para kazanma hırsıdır,*
- *Vergi kaçırılanların çok para kazandığı anlayışıdır,*
- *Vergi oranlarındaki adaletsizliklerdir,*
- *Vergi kaçıranlara verilen cezaların düşük olmasıdır,*
- *Vergi denetimlerinin yetersiz olmasıdır,*
- *Hızlı büyümek isteyen işletmelerin gelirlerini kayıt dışına çıkartarak vergi kaçırma isteğidir.”*

4.2.2.2.Yolsuzlukları Gidermek

İşletme sahibi, diğer ortaktan farklı şekilde kendine çıkar sağlama maksadıyla, dolandırıcılık, hırsızlık gibi yolsuzlukları gizlemek için belge, hesap ve kayıtlar üzerinde birtakım oynamalar yapabilmektedir. Bu şekilde olan muhasebe hilelerinin küçük işletmelerde ve iç kontrol sisteminin tam olarak oturmadığı işletmeler içinde görüldüğü söylenebilir (Gürbüz, 1990: 61).

Belirli personel ile anlaşılan işletme sahipleri hasılat ve satışı işletmenin hesaplarına yansıtmayarak, alınan paranın kendi hesabına aktarılmasını talep eder. İşletmedeki çalışanlar, satış sonrasında eksik stoku düzeltmek için hileye başvurabilir, eksik stokları fire hesaplarına alıp işletme defterine kaydedebilir (Keskin, 2014:24).

4.2.2.3.İşletmeyi Gerçek Durumundan Farklı Göstermek

Yönetimin yanlı davranmasından kaynaklanan, finansal tablo hazırlama ve işlemlerin kaydolmasında üçüncü şahısların menfaatine yapılan yolsuzluklardır. Bu kapsama giren hilelerde hisse sahipleri, ortaklar, alıcılar ve işletmenin kendisi zarar görür (Çelik, 2010: 19).

İşletmelerin yeni ortağa ihtiyaçlarının olması, kredi temininin kolaylaşması, şirket hisselerinin daha fazla fiyatlandırma sağlanması amacıyla işletmenin bilançoları süslenir şirketin mevcut durumu olduğundan daha iyi gösterilir. Bu hileye başvurmanın başka bir amacı da şirket ortaklarına kâr dağıtımını azaltmaktır. Bu maksatla şirketin bilançolarında oynama yapılarak olduğundan daha düşük gösterilir ve hisse senetlerinin fiyatında düşme olması sağlanabilir (Keskin, 2014:24-25).

4.2.2.4.Alış Hileleri

Alış hilelerinde genel olarak, gizli alış, kayıt dışı alış, yüksek bedelde alışın kayıt dışı bırakılarak yapılması, vergi kaçırmayı amaçlayarak dönem kazancını azaltan işlemlerin yapılması örnek gösterilebilir. Bu türden yapılan yolsuzluklarda alış faturası, bedeli yüksek gösterilerek yapılmaktadır. Gerçek olan mal bedeli fatura fiyatından düşük olmasına rağmen satıcılar yüksek fiyattan fatura kesmek sureti ile alıcının hile yapmasına sebebiyet vermektedir (Küçüksavaş, 2006: 373).

4.2.2.5.Satış Hileleri

“Satış hilelerinde, satılan hizmet ya da malın bedelinin kısmen ya da tamamen muhasebe kayıtları altında deftere kaydolması, satış fiyatlarının normalde yüksek olmasına karşın düşük fiyatlardan fatura edilmesi olarak yapılmaktadır” (Sonsuzoğlu; 1996: 97).

“Satış hilelerinde, fatura üzerinde sahtekarlık, gizli satışın yapılması, zararına satış olarak gösterilmek sureti ile yapılmaktadır. Satıcı firmalar birim fiyatları yüksek ürünleri düşük fiyatlardan yapılmış gibi göstererek fatura tanzim eder. Ancak, alıcı firmalar, faturada yer alan miktarı bankadan ödeyerek, kalan kısmı elden satıcıya ulaştırır ” (Keskin, 2014:25).

4.2.2.6.İşletme Giderlerini Yükseltmek

“Daha az vergi ödeme maksadı ile işletme sahipleri işletme giderlerini normalden daha fazla göstermektedir. İşletmeye ait giderler yüksek tutularak, vergi matrahları azaltılır. İşletme yıl boyunca ödeyeceği yıllık vergiler, kurumlar vergi beyannamesinden doğan tutarları azaltıp satış maliyeti ve hasılatın azaltılmasına başvurarak ödenmesi gereken vergiyi düşük tutmaktadır.” (Taşkiran, 1995: 29).

4.2.2.7.Özel Giderleri İşletmeye Aktarma

“Özel giderlerin işletme gider hesaplarına aktarılması, işletme ile alakalı olmayan giderler işletmenin gider hesabında gösterilmesi şeklinde yapılmaktadır. Kişisel giderler, özel giderler, bireysel sigorta giderleri bu türe örnek olarak verilebilir” (Küçüksavaş, 2006: 373).

4.2.2.8.Arızı Giderler

İşletmelerin normal faaliyetleri ile ilgisi bulunmayan gider türü arızı gider olarak adlandırılır. Arızı giderleri gizleyerek de vergi ile ilgili hilelere başvurulabilir. Bu hile türlerine örnek verilecek olursa; sabit varlıkların satışıyla oluşan zarar, fatura dahil olmayan özel indirim tutarları, iskonto, hurda ve atık satış hâsılatları arızı giderlerdir. (Okay, 2011: 78).

4.3.Hileli Finansal Raporlama ve Meslek Mensubu

4.3.1. Hileye Başvurma Nedenleri

İşletmelerin büyüklükleri veya iç kontrol sisteminin sistematik, güncel ve geniş kapsamlı olması o işletmede hilenin önleneyeceği anlamına gelmez. Bu kapsamda dikkat edilmesi gereken şey, iş görenlerin ve yöneticilerin dürüstlüğünün ve iyi niyetli olup olmadıklarının saptanmasıdır (Çelik, 2010: 21).

“İnsanı hile yapmaya yönelten birden fazla dürtü vardır ve bunları birkaç sebep ile limitlendirmek doğru değildir. Hile yapma eylemi bu dürtülerin uygun zamanda uyanması sebebi ile olur. Firma personelinin hileye başvurusu, yukarıda da belirtildiği gibi, genellikle yapılan baskı, elde edilmek istenen fırsat ve beklenmedik bir durum karşısında kendini haklı gösterme çabası sebebi ile olur ve buna fırsat, haklı çıkarma ve ve baskı üçgen oluşumu denir” (Keskin, 2014:26).

Fırsat, baskı ve haklı gösterme dürtülerinin oluşması şirket çalışanın hileli davranışları yerine getirmesi için gereken en önemli üç faktördür. Bu faktörlerden başka çalışanların hileli işlemlere yönelmesini sağlayan faktörlerde bulunabilir. Bu unsurları aşağıdaki gibi açıklanmak mümkündür (Bozkurt, 2009: 169):

- “Zayıf ahlak politikaları,
- Üçüncü kişilerle yapılan gizli anlaşmalar,
- Hile yapan personelin cezalandırılacağı bir disiplin kurulunun olmaması,
- İşletme çalışanlarının bilgi akışının zayıf olması,
- Tepe yönetim de var olan mesleki yetersizlik,
- Aşırı derecede karışık işletme yapısı,
- Etkili iç denetçilerinin olmaması,
- Yöneticilerin sık değişmesidir”.

4.3.2. Hile Yapmayı İten Dürtü/Baskı unsuru

Hileli davranmaya iten baskı unsurunun oluşabilmesi için çalışanın finansal problemler yaşaması, statüsel sorunlarının bulunması ya da kişisel problemlerin birikmesi, işinin tehlikeli boyutlara ulaştığını hissetmesi ile gerçekleşir. İş görenleri hileli işlemlere yönelten baskıları kötü alışkanlıklarla ortaya çıkan baskılar ve mali niteliğe sahip baskılar şeklinde ikiye ayırmak mümkündür (Bozkurt, 2009: 65).

Kötü Alışkanlıklardan Doğan Baskılar: “Çalışanın kumar, madde bağımlılığı, gece hayatına düşkün olması gibi örnekler, kişiyi hileye iten nedenler arasında gösterilir” (Bozkurt, 2009: 65).

Mali Nitelikli Baskılar: “Kişiler iyi koşullarda yaşamak için paraya ihtiyaç duyarlar. Kişinin paraya ihtiyaç duyma nedenlerinden dolayı mali nitelikli baskılar ortaya çıkar. Bu baskılara örnek olarak; para hırsı, sağlık harcamaları, ani para gereksinimleri verilmektedir. Bu baskı türleri kısa sürede ortaya çıkacağı gibi uzun süreli zamanlarda da ortaya çıkabilir. Nedenleri aşağıda açıklanmaktadır” (Bozkurt,2009: 65):

- “Çalışanların daha iyi derecede yaşama istekleri,
- Yüksek tutardaki kişisel borçlar,
- Açgözlülük,
- Kumar uyuşturucu veya alkol bağımlılıkları,
- Beklenmeyen mali gereksinimleri,
- Fazla para kazanma hırsı,
- Yüksek tutardaki sağlık harcamaları,
- Yüksek faiz oranları
- Kazançla sonuçlanmayan yatırımlar gibi sebepler çalışanların hile yapmasında baskı unsurlarıdır.”

4.3.3. Hile Yapmayı Kolaylaştıran Fırsat Unsuru

Hile yapmayı kolaylaştıran fırsat unsurları, temel olarak üç durum ile açıklanmaktadır. Baskı, Fırsat ve Haklı gösterme hile üçgenini oluşturmaktadır. Fırsat, “hile üçgeninin en kritik unsurudur. Çalışanların hileyi düşünmesi, uygulaması veya yakalanmayacağına inanması fırsat unsurunu ortaya çıkarmaktadır. İşletmelerde hileli işlemlerin gerçekleşmesinin önüne geçilmesi için “fırsat” unsuruna dikkat etmek gerekir. Hileli işlem yaptığında yakalanma ihtimalinin çok fazla olduğunu bilen çalışan bu eyleme kolay kolay girişmeyecektir. Bunun aksine yaptığı hileli işlemin fark edilemeyeceğini düşünen ve yakalanma riskinin çok düşük oranda olduğunu hisseden çalışan da her fırsatta hile yapmaya kalkışacaktır. Hileli işlemlerin yapılmasına zemin hazırlayan fırsat unsurlarını şu şekilde sıralamak mümkündür (Bozkurt, 2009: 66):

- “Etik politikaların zayıf olması,
- Çalışmalarda denetimin sağlıklı olmaması,

- *İşletmede çalışanlar arasındaki iletişim kanallarının zayıf olması,*
- *Üst yönetimde, bilgi eksikliği, umursamazlık,*
- *Yapılan işlerin değerlendirilmesindeki ilgisizlik ve yetersizlik,*
- *Hile yapanların cezalandırılacağı bir ortamın olmaması gibi unsurlar çalışanları hile yapmaya iten fırsat unsurlarıdır.”*

İşletmelerde, iç kontrol yapısının güçlü olmaması hile yapılmasına olanak sunduğu tespit edilmiştir. “Daha sağlam bir iç kontrol sistemi, hilelere engel olur ve hileleri ortaya çıkartmakta etkilidir. Hileyi yapan kişi ya da kişiler tespit edildiği durumda anında cezalandırılmalıdır. Üst yöneticilerin bu durumu ciddiye almaları gerekir, aksi takdirde çalışanların hile yapması için uygun ortam oluşmaktadır. Bu da işletme içi yolsuzlukları ve işletme için zararlı olan hile durumlarını ortaya çıkarmaktadır” (Keskin, 2014:28).

4.3.4. Yapılan Hileyi Makul Kılma Haklı Gösterme Çabaları

“Çalışanın kendini haklı gösterme arzusu, baskı ve fırsat ikilisi arasında bağlantı görevi göstermesi olup aynı zamanda hileye başvuranın psikolojik açıdan kendini bu durumda bile haklı çıkarma çabasındandır. Hileyi yapan kişi veya kişiler yakalandıkları durumda kendilerini haklı gösterecek davranışlar sergilerler kendisinin haklı olduğunu başkalarına inandırmak için bazı nedenleri vardır, bunlar aşağıda belirtilmiştir” (Erdoğan, 2009):

- *“Şimdiye kadar olan çalışmalarımın karşılığıdır,*
- *Başarılarımın karşılığını alamamıştım,*
- *Bunu yapan bir ben değilim,*
- *Kendim için değil arkadaşlarım için yaptım,*
- *Parayı çalmadım, daha sonra bunları geri ödeyecektim,*
- *Sadece bir kerelik ihtiyacım olduğu için yaptım,*
- *Yaptığının suç olduğunu bilmiyordum,*
- *Bu parayı bir amaç için almıştım gibi kendilerini haklı gösterecek sözler beyan etmektedirler.”*

4.4.Muhasebe Hile Türleri

“Çalışanların, kurumların ve kuruluşların muhasebe hilelerine başvurularındaki en temel nedenin menfaat sağlama gayesi taşıdığı bilinmektedir. Muhasebe hile türleri; bilinçli manipülasyonlar, kayıt dışı prosesler, bilgisayar manipülasyonları, evrakta sahtecilik gibi gayri ahlaki tutumlardır” (Çelik, 2010:27).

4.4.1. Kasti Hata

“Muhasebe hataları dikkat eksikliği ve yeterli bilgi sahibi olmamak gibi durumlardan meydana gelebilir ve bunlar kayıt, nakil, unutma, tekrarlama, bilanço hataları olarak belirtilebilir. Fakat bu hataların fayda elde etme yani menfaat sağlama amacı taşıması sonucunda kasti hatalar ortaya çıkar” (MHUD, 2004: 69).

Yapılan işlemin bilinçli mi yoksa bilinçsiz mi yapıldığını anlamak oldukça zordur ve eylem kesin olarak anlaşılana kadar muhasebe hatası olarak kabul edilir. Tespiti için ise, eğer varsa vergilerdeki düzensizliği tespit edip hata kaynağını araştırırlar”. Denetim mesleğini icra eden meslek mensubu (Gürbüz, 1990: 62);

- “Önemli düzensizliklere hile gözü ile bakmaktadırlar,
- Düzensizlikleri az sayıda ve bir menfaat sağlamıyorsa hata olarak kabul etmektedirler,
- Bir düzensizliğin kolayca ortaya çıkarılması mümkün olmasına rağmen bunu örtmeyi sağlayıcı bir yanlışlık varsa düzensizliğin hile olduğu düşünmektedirler,
- Düzensizliklerin sık ve aynı yönde olması bir kasıt unsurunu ortaya çıkarmaktadır.”

4.4.2. Kayıt Dışı İşlemler

Genellikle kamu otoritesinin denetimine tabi tutulmayacak şekilde yerine getirilen her türlü ekonomik işlemler kayıt dışı işlem şeklinde tanımlanabilir. İşletmelerde bazı işlemlerin, kasti bir şekilde belge düzenlemeden yapılması ya da yasal olarak tutulması gereken defter kayıtlarına işlenmemesi biçiminde yapılan kayıt dışı işlemler de hile türlerindedir (Karakoç, 1997: 99).

“Fatura üzerinde kasti yapılan oyunlar kayıt dışı yapılan eylemlere örnek olup, işletmelerin vergiden kaçınmak için yaptığı algısını taşır” (Keskin, 2014:30).

4.4.3. İşlemden Önce veya Sonra Kayıt

İşletmeye ait faaliyetler, düzenli bir şekilde ve zamanında uygun kayıt programına girilmesi gerekir. Kayıt işleminin zamanında yapılmaması muhasebe işlemlerinin raporlaması aşamasını önemli oranda sıkıntıya sokacak bir durumdur.. V.U.K' un 219. maddesine göre yapılan işlemler yapıldığı tarihten en geç on gün içerisinde muhasebe kayıtlarına alınması gerekmektedir (www.gib.gov.tr,05.11.2017).

4.4.4. Bilanço Hileleri

Bilanço işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklarla ve bu varlıkların sağlamış olduğu kaynakları, belirli bir düzen ve tertip içerisinde gösteren finansal bir tablodur (Lazol ve Çabuk, 2005: 8).

“Bir finansal tablonun uygulanacak denetimlere yanıt vermesi için şekil birliği ilkelerini sağlaması gerekir” (Keskin, 2014:30).

Bilanço hileleri; “bir işletmenin durgunun olduğundan iyi gösterilmesi için bilanço düzenlemesi üzerinde yapılan manipülasyonlardır ” “Başka bir tanımla bilanço hileleri; belirli bir amaca dönük bilançonun olduğundan farklı düzenlenmesi için yapılan kasti hatalardır. Bilanço hileleri; işletmenin genel mali durumu hakkında yanıltıcı bilgiler taşır” (Çelik, 2010:34).

Bilanço hileleri; “bilanço makyajlama olarak ta bilinip işletmenin durumunu daha iyi göstermek için manipülasyon yapılmasıdır ” ve bu eylemin temel sebepleri; (Kirik, 2007: 60):

- “İşletmelerin kredibilitelerini artırmak,
- İşletmeleri kamuoyuna daha iyi bir formda sunmak,
- Hisse senetlerinin değerini artırmak,
- İşletme datalarını manipüle ederek yeni ortak çekmek için cazip hale getirmektir.”

Bilanço hileleri, işletmelerin mali ve iktisadi durumunun olduğundan daha kötü gösterilmesi içinde yapılmaktadır. Bunların temel sebepleri ise (Kirik, 2007: 61):

- “Verginin ödenmemesi veya az ödenmesi,
- Kâr dağıtılmaması veya daha az kâr dağıtmak,
- Borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları düşürülerek spekülasyon yapmak,
- Ortaklardan ayrılacak kişilerin hisselerini olduğundan daha ucuza almaktır.”

4.4.5. Bilgisayar Hileleri

“Bilgisayarlar her ne kadar muhasebe hatalarını en aza indirmek için yapılsa da bilgisayar destekli hilelerin doğmasını sağlar. Muhasebe bilgi sistemlerinde, verilerin işlenmesi, saklanması, iletilmesinin bilgisayar ortamlarında yapılması, muhasebe veri ve yazılımlarının güvenliği konusunda bazı sorunları meydana getirmiştir” (Karakaya, 1994: 118-120).

4.4.6. Uydurma Hesaplar

Uydurma hesaplar; “işletme hasılatını saklamak, maliyetleri artırmak sebebiyle, hayali hesaplar açarak aldatmaya ve yanıltmaya yönelik yapılan işlemlerdir (Bayraktar, 2007:27). Hayali hesapların sebepleri aşağıda verilmiştir” (Irmak, 2002: 44):

- *“İşletmelerin vergi kaçırma düşüncesi,*
- *İşletmelerin durumlarını olduğundan daha iyi veya daha kötü göstermek istemesi,*
- *İşletme yöneticilerinin, çalışanların veya ortaklarının ve personelin yaptığı yolsuzlukları gizlemek istemesi,*
- *Belgesiz ve kayıtsız yapılan işlemleri denkleştirme düşüncesi gibi sebeplerden dolayı uydurma hesaplar kullanılmaktadır.”*

İşletmelerde görülen en çok uydurma hesaplar aşağıda açıklanmaktadır (Irmak, 2002: 46):

- *“Gerçekte olmayan kişi ve şirketlerden mal alınmış gibi belge düzenlenmesi ve kayıtlara alınmasıdır,*
- *Yüksek bedelle satılan mal ve hizmetlere düşük bedellerle fatura düzenlenmesidir,*
- *İşletme ortaklara borçlu gösterilerek, ortakların hesaplarına para aktarımı yapılmasıdır,*
- *Vergiden muaf esnaflara iş yaptırılmış gibi gider faturaları düzenlenmesidir,*
- *Gerçekte olmayan kişilere alacak hesapları alacakların şüpheli hale geldiğini göstererek karşılık ayrılması gibi yöntemler günümüzde en çok karşılaştığımız uydurma hesap yöntemleridir.”*

4.4.7. Belge Sahtekârlığı

“Bu bölümde belge sahtekârlığının tanımı, nedenleri, yöntemleri ve mevzuattaki yeri üzerinde durulacaktır.”

4.4.7.1. Belge Sahtekârlığının Tanımı

“KDV tebliğinin, yirmi sekiz numaralı tebliğinde; hukuki geçerliği sağlayan ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgeler, sahte belgeler olarak tanımlanmaktadır (www.gib.gov.tr. 05.11.2017). Sahte belge; “gerçek olmayan işlemin varmış gibi düzenlenmesi işlemidir. Sahte belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikası, gider pusulası, ücret bordoları, çek, bono, senet, ödeme kaydedici cihaz fişi gibi belgelerin gerçek bir işlem durumu olmadığı halde, bunlar varmış gibi düzenlenen belgelerdir” (Bayraktar, 2007: 28)

Yanılıcı belge ise; gerçek bir işlem veya duruma dayanmakla birlikte bu işlem ve durumu miktar itibarıyla, gerçeğe aykırı bir şekilde yansıtan belgelerdir. Yanılıcı belge; gerçekte olan bir ticari faaliyeti veya işlemi olduğundan farklı gösteren belgelerdir. Sahte belge kullanımında ortaya çıkarılan bir belge, tamamen bir hayal ürünü iken, yanılıcı belge kullanımındaki belgelerde, bir takım değişiklikler yapılmaktadır (MHUD, 2004: 154).

4.4.7.2. Belge Sahtekârlığının Nedenleri

Günümüz şartlarında en fazla görülen muhasebe hilelerinden birisi belge sahtekârlığı olup belgenin kendisi ya da içeriğinin yanlış olması veya belge gerçek olsa da içeriğinin gerçeği yansıtmamasıdır. İşletme çalışanları ve ortaklarının belge sahtekârlığı yoluyla hileye başvurmalarının sebepleri aşağıdaki gibi açıklanabilir (www.ismmmo.org.tr. 07.11.2017):

- “Belgesiz bir harcamayı belgeli bir hale getirme düşüncesidir,
- Yıllık Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi matrahlarını azaltarak devlete daha az vergi ödeme düşüncesidir,
- Devletin yapmış olduğu teşviklerden yararlanma düşüncesidir,
- Şirkette yapılan yolsuzlukları giderme düşüncesidir,
- İşletmelere alınan malların ülkeye kaçak veya işletmeye kayıt dışı yöntemlerle alınmış ise bu malları kayıtlara almak için yapılmaktadır,
- Belgelenemeyecek komisyon ve harcamalar belgelendirmek için yapılmaktadır,
- Yapılan bu işlemlerin suç gibi algılanmamasıdır,
- Yapan kişilere verilen cezaların az olmasıdır,

- *İşletme çalışanlarının kazançlarını şahsi servetlere dönüştürme hırsı gibi nedenlerden dolayı işletme çalışanları, şirket ortakları ve yöneticiler belge sahtekârlığına yönelmektedir.”*

4.4.7.3.Belge Sahtekârlığı Yöntemleri

“Cezalarının hafifliği dolayısı ile çok yapıp bir çok çeşidi bulunmaktadır” Bu yöntemler (Irmak, 2002: 45-46):

- *“Mal veya hizmet satışlarının yüksek fiyatlı olmasına rağmen, faturalarının düşük bedellerle kesilmesidir,*
- *Gerçekte mal veya hizmet alımı olmadığı halde, olmuş gibi faturaların düzenlenmesidir,*
- *Düzenlenen faturaların nüshalarındaki rakamların bir birinden farklı gösterilmesidir,*
- *Sahte belgelerle vergi iadesi veya devlet teşviklerden yararlanmaktır,*
- *Ticari faaliyetlerine son vermiş işletmelerin faturalarını kullanmaktır,*
- *İhraç edilen mal bedellerinin yüksek göstererek haksız KDV iadesi alınmasıdır,*
- *Gerçek bir işletme adına aynı numaralar kullanılarak çok sayıda belge bastırılması ve düzenlenmesidir.”*

4.4.7.4.Belge Sahtekârlığının Mevzuattaki Yeri

Sahte belge; V.U.K’ un 359. maddesinin (b) bendinin bir numaralı fıkrasında gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir şeklinde tanımlanmaktadır. Yanıltıcı belge ise; V.U.K. 359. maddesinin (a) bendinin iki numaralı fıkrasında gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge olarak tanımlanmaktadır (www.mevzuat.gov.tr. 07.11.2017).

Yeni çıkan kanun ve hükümlere göre sahte veya yanıltıcı belge kullananlara ve düzenleyen kişiler için hapis cezası uygulanmaktadır (www.mevzuat.gov.tr. 07.11.2017):

- *“Defter ve muhasebe kayıtlarında hesap ve muhasebe hileleri yapılması, sahte isimlere hesap açılması veya işlemlerin matrahi azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına aktarılması,*
- *Maliye Bakanlığıyla anlaşma yapılmaksızın belge basılması, sahte belge basılması veya bunların kullanılması,*

- *Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, değiştirilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya belgelerin içeriğiyle oynamak gibi işlemleri yapan kişilere hapis cezası getirmektedir.”*

4.5.Hilelerin Önlenmesi İçin Yapılması Gerekenler

Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) 2002 yılında "Hilelere Karşı Yönetim Programları ve Kontroller" raporunu hazırlayarak bağımsız denetçilere ve iç denetçilere yapacakları denetimde yol göstermek istemiştir. Bu rapor doğrultusunda işletme hilelerinin en aza indirilmesi için örgütsel dürüstlük ve etik kurallar uyma kültürünün oluşturulması, hilelerin ortaya çıkartılması ve önlenmesine yönelik denetim ve yönetim kurulu oluşturulması, iç denetçi ve bağımsız denetçilerin sorumluluklarının farkında olması gerekir (Şengür, 2010:73).

4.5.1. İşletme İçerisinde Dürüst ve Etik Kültürlerinin Oluşturulması

Dürüst ve etik değerlerin meydana getirilmesi işleminin başlangıcı işe alımlarda bireylerin ahlaki değerlere sahip olmasına dikkat edilmesiyle başlar. Bu amaç doğrultusunda işletmeler kendi örgütsel yapısına has etik kuralları belirlemeli, kurumsal etik kurallar yazılı bir şekilde bulunmalı ve personele etik kurallarla ilgili bilgi verilmelidir. Kurumsal etik politikalar (Cendrowski vd. 2007: 74):

- *“Hırsızlık,*
- *Hediye kabul etme ve verme politikası,*
- *Çıkar çatışmalarını engelleyebilmek için prosedürler,*
- *Şirket içi gizli bilgilerin uygun kullanımı içermelidir.”*

Etik kültürler ile ilgili kuralların yazılı olması yeterli bir önlem değildir. Bunun yanı sıra etik kavramının üst düzey çalışanlar ve diğer çalışanlarada yerleşik bir kültür haline getirilmesi gerekir. Etik kuralların geliştirilmesi ve uygulanması aşamasında aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır (CIMA, 2008: 28):

- *“Etik kültür kurallarının çalışanlara yazılı bir şekilde bildirmesi gerekmektedir,*
- *İşletmelerde çalışanlara etik kurallarla ilgili eğitimler verilmelidir,*
- *İşletmelerde çalışanların etik kurallara uymaması esnasında uyarı ve şikâyet için bir ihbar hattı kurulmalıdır,*

- *İşletmeler, çalışanlara etik kurallarının yazdığı el defterleri dağıtmalıdır.” dağıtmalıdır.”*

4.5.2. İşletmelerde Etkili Bir İç Kontrol Sistemi Geliştirmek

İç kontrol; “işletmenin üst düzey yöneticilerin, diğer çalışanlarının, faaliyetlerinin etkin ve daha verimli olması, finansal raporlarının güvenilirliği, ilgili yasalara ve düzenlemelere uygunluğu konusunda amaçlarına ulaşım ulaşılmadığı, yönünde makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmış bir süreçtir. İç kontrol; kurumların hedeflerine ulaşması ve misyonlarını gerçekleştirmesi, bu yolda ilerlerken önlerine çıkabilecek belirsizliklerin en aza indirilmesi amacıyla uygulanan süreçtir. İç kontrol, kurumların sürekli değişen çevre koşulları, hizmet alanların talepleri ve öncelikleri ile gelecekte ortaya çıkabilecek tehdit unsuru olan veya fırsatlar yaratabilecek risklerle başa çıkabilmeleri için yönetimi güçlendirir” (www.maliye.gov.tr. 09.10.2017).

“İç kontrol sistemi; kontrol çevresi, risk değerlendirme, kontrol faaliyetleri ve gözetim olmak üzere beş ana bileşenden oluşmaktadır.”

Kontrol çevresi; “işletmelerin amaçlarına ulaşabilmeleri için gerekli ortamı sağlamaktadır.” Kontrol çevresinin bileşenleri (Pickett, 2003: 194).

- *“Çalışanların mesleki yeterliliği,*
- *Yönetim kurulu ve denetim komitesi,*
- *İşletmelerin yönetim felsefesi ve çalışma tarzı,*
- *Çalışanların dürüstlüğü ve etik değerler,*
- *Örgütsel yapı,*
- *Çalışanlarının yetki ve sorumluluk dağılımlarıdır.”*

Risk Değerlendirme; “işletmelerin karşı karşıya kalabileceği tüm risklerin tanımlandığı süreçtir. İşletmelerde kontrol ortamının oluşturulması işletme genelinde hile riskini azaltmaktadır. İşletmelerde yapılan, etik kuralların oluşturulması, cezalandırılma korkusunun yaratılması, olumlu çalışma ortamının yaratılması işletmelerde karşılaşılan hile risklerini en aza indirmektedir”. “İşletmelerde yapılan hile riski değerlendirmeleri iç kontrol sistemini güçlendirerek işletmelerde karşılaşılabilecek hile türlerini en az seviye indirmektedir” (Akdemir, 2010:57).

Kontrol Faaliyetleri; “yönetim kararlarının uygulanmasında politika ve prosedürlerden oluşur ve riskleri kabul edilebilir seviyeye indirmeyi amaçlamaktadır.

Kontrol faaliyetleri, işletmede bulunan tüm alt birimlere ayrı prosedürler belirleyerek uygulanmaktadır”. Yapılan bu prosedürlerin hepsinin ortak amacı, hile riskini azaltmaktır (Pickett, 2003: 197).

Bilgi ve İletişim; “işletmelerde hile yapan çalışanların, hile eylemi uzun süre gizli tutma fırsatını azalmaktadır. Açık iletişim merkezi sayesinde, işletmede hileli eylemlerin daha erken ortaya çıkartılmasını kolaylaştırmaktadır” (Cendrowski vd, 2007: 128).

Gözetim; “iç kontrol sisteminin tam olarak işlediğini, işletmelerin tüm bölümlerinin bu sisteme dâhil olduğunu ve bütün işlemlerin standartlara uygun olarak yapıldığının bağımsız güvencesini vermek üzere tasarlanmış bir süreçtir. Gözetim, işletmelerin tümünde hileli işlemlerin en kısa zamanda ortaya çıkarılmasını sağlamaktır. İç kontrol sistemleri işletmelerde hilelerin en aza indirilmesi için yapılan en önemli hile önleme unsurudur. İç kontrol sisteminin kurulması işletmeler için yüklü maliyet ve zaman gerektirse de çalışanların yapacakları yolsuzlukları engellemek için her işletmeye gereklidir” (Akdemir, 2010:58).

4.5.3. Denetim ve Yönetim Kurulunun Kurulması

İşletmelerdeki yönetim kurulu şirketin dışarıda temsil edilmesini sağlayan ve işletmeyi idare eden kişilerden oluşan bir topluluktur. Serbest sermaye piyasası gereğince yönetim bağımsızlığının arttırılması ve çıkar çatışmalarının önüne geçilmesi için yönetim kurullarında bağımsız üye sayısı ikiden az olmamalı ve bunların sayısı yönetim kurulunun üçte birini oluşturmalıdır (www.spk.gov.tr. 09.10.2017).

Denetim komitesi, yönetim kurulu için gözetim sorumluluğunun yerine getirilmesine de yardım sağlamaktadır. Denetim komitesi finansal rapor hazırlama sürecini kontrol altında tutarak, hata ve hilelerin oluşmasına engel olmaktadır. İç kontrol sisteminin etkinliğinin artması için denetim komitesi, iç denetçiler ve bağımsız denetçilerle iş birliği içinde hareket etmelidirler. Denetim komitesi, finansal raporlara hilenin karışmasını önlemekle kalmaz, aynı zamanda hileye başvurmalarını da engellemiş olur. Bundan dolayı denetim komitesi, devamlı iletişim halinde olmalıdır. Denetim komitesi, ne kadar çok sıklıkla bir araya gelirse komitenin etkinliği artmaktadır. Yapılan araştırmalar sonucunda hile yapan şirketlerde komitelerin toplantı sayısı, hile yapmayan Şirketlere oranla daha az olduğu ortaya çıkmıştır (www.coso.org.09.10.2017).

4.5.4. İç Denetimin Sorumlulukları

İşletme içinde meydana gelen hilelerin tespiti ve önlenmesine yönelik raporların hazırlanması iç denetçinin sorumluluğundadır. Çıkar çatışmalarının yaşanmaması, personel alımları ve işten çıkarılması gibi ciddi durumlarda etkileri bulunan iç denetçilerin yetkilerini kullanarak bu tür suiistimallere karışmaması için iç denetim müdürü, denetim komitesine ilişkili olmasına dikkat edilmelidir (Rezaee, 2002: 154).

Suiistimal; “uluslararası iç denetim standartlarında iki şekilde tanımlanmıştır. Birincisi; kurumun yararına tasarlanan suiistimal, ikinci ise; kurumun zararına gerçekleştirilen suiistimaldir. Kurumun yararına tasarlanan suiistimale örnek olarak; bilgilerin kasten yanlış beyan edilmesidir”(Rezaee, 2002: 155).

4.5.5. Denetçinin Genel Amaçları

Finansal tablo denetimi için denetçilerin temel amaçları;

- Finansal tablolar bütün olarak hile ya da hata kaynaklı ciddi bir yanlış içerip içermediği ile ilgili makul kanaate ulaşma ve bu şekilde tabloların tüm açılardan geçerli şekilde finansal raporlama ilkelerine göre hazırlandığı ile ilgili görüş bildirme
- Bulgulara uygun olacak şekilde, tablolar ile ilgili rapor yapma ile BDS’ler için zorunlu tutulması gereken bildirimleri yapmaktır.
- Makul güvencenin olmadığı ve denetçinin raporda sınırlı görüş bildirdiği, finans tablolarının hedef kullanıcı için yapacağı bildirimde yetersiz olacağı durumlar için BDS denetçilerin görüşünü bildirmeden kaçınmalarını ya da mevzuata göre çekilme halinin olması durumu için denetim faaliyetinden çekilmelerini gerektirmektedir (www.kgk.gov.tr27.05.2018).

4.5.6. Hilenin Önlenmesi Ve Tespit Edilmesine İlişkin Sorumluluk

Hilenin tespiti ve önüne geçilmesi ile ilgili sorumluluk temelde yönetim ile üst yönetime aittir. Üst yönetimdeki idarecilerin gözetim halinde yönetim hileye neden olacak durumu hem önleme hem de ceza ile caydırıcı tutum almaları gerekir.

Gösterilecek olan bu caydırma tutumu, üst yönetimden mesul olanların aktif gözlemleri ile daha güçlü hale getirilerek ahlak ve etik davranış kültürünü oluşturması

beklenmektedir. Üst yönetimin yapacağı aktif gözlem sayesinde işletme yönetiminin ihlal edebileceği ya da finansal raporlama sürecinde uygunsuz müdahalelerin olmasını kapsar.

İşletme yönetimince analiz yapanların işletme performansı ile karlılık ile ilgili algıyı etkileme maksadıyla kazanç yönetimine başvurma bu şekilde olabilecek müdahaleye örnek olabilir(www.kgk.gov.tr27.05.2018).

4.5.7. Denetçinin Sorumlulukları

Bir Denetçi BDS' ye uygun bir denetim faaliyeti yürütürken finansal tablolara bütüncül olarak bakarak hile ya da hatadan kaynaklanan ciddi yanlışların olmadığına dair rasyonel güvenceler vermek durumundadır.

Yapılan denetim faaliyetlerinin BDS ilkelerine göre uygun şekilde planlama ve yürütülmesine karşın, yapısal kısıtlama nedeni ile kaçınılması imkansız olarak finansal tablolarda bazı önemli yanlışların belirlenememe riski söz konusu olabilir(www.kgk.gov.tr27.05.2018).

4.5.8. Bağımlı Çalışan Meslek Mensubunun Sorumluluğu

Bağımlı çalışan meslek mensupları için uyması gereken etik ilkeler yönetmeliğinde, meslek mensubunun tehdit ve baskılarla karşı karşıya kalabileceğini ve bu tehditlere karşı alınması gereken önlemleri şu şekilde açıklar;

- **Tehdit ve Önlemler:** Bağlı çalışan meslek elemanlarının verdikleri hizmete kamu, yatırımcı, kredi veren, iş verenlerde ihtiyaç duymaktadır.

Bağımlı olarak çalışan elemanlar işletme ve üçüncü şahısların gereksinim duyduğu finans ve diğer bilginin hazırlanması ile raporlanmasından hem tek hem de ortak sorumlulukları olabilir.

Buna ilave olarak meslek mensubu olanlar, etkili finans yönetimi ile meslek ile ilgili alanlarda uzman önerisi sağlamaları gerekebilir.

Bağılı çalışan meslek mensubu mesleği gereği genel olarak işletmelerde üst düzey statülerde yer alır. Ne kadar üst düzeyde çalışırlarsa davranış ve uygulamaları da o kadar kolay etkileyebilirler. Bu yüzden bağımlı çalışanların işletmede üst düzey faaliyetlerde etik anlayışı vurgulayarak ahlak merkezli yapıyı desteklemeleri de sorumlulukları içinde yer almaktadır.

- **Potansiyel Çıkarlar:** Bağımlı olarak çalışanların iş verenlerine karşı sorumlulukları temel ahlak ilkeleri ile uyumlu olduğu durumlarda söz konusu olabilir.

Normal şartlarda, bağlı çalışanların işverenlerin koyduğu kanuni ve ahlak merkezli amaçları, kurallar ve süreci desteklemesi gerekmektedir. Ancak temel ahlak ilkelerine yönelik gelebilecek riskler olduğunda, meslek mensupları buna karşı reaksiyon göstermelidir.

İşverenlere karşı sorumluluk sebebi ile, meslek mensupları temel etik ilkeleri dolaylı ya da direk olarak tehdit oluşturacak biçimde baskıya maruz kalabilirler. Bunlar örtülü ya da açık baskı olabilir. Baskı bir yönetici ya da gözetmen tarafından kaynaklanabilir.

Meslek mensuplarının maruz kalabileceği bazı baskılar aşağıda şu şekilde yer almaktadır:

- a) Yasa ve düzenlemeler karşı gelmek,
- b) Mesleki ve teknik standartlara karşı davranmak,
- c) Etik ve yasal olmayan kazanç için faaliyette bulunmak
- d) İş verenlerin denetçi ya da düzenleyici kurumlara yalan ya da kasten yanlış yönlendirmektir.

Bu şekilde meydana gelebilecek baskılar nedeni ile meydana gelebilecek tehditler değerlendirilerek, önemli olanları gidermek için makul seviyeye indirmek maksadı ile yeni önlemler alınmalıdır. Bunlardan bazıları aşağıda belirtilmiştir:

- a) Bağımsız danışmanlardan ya da meslek örgütünden öneri almak
- b) Kanuni öneriler alma,
- c) İşletme içinde anlaşmazlık olması halinde çözüm önerilerinin hazır olması.

- **Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması:** Bağımlı şekilde çalışmakta olan elemanlar, sıklıkla işveren ve üçüncü gruplar için istenen bilginin hazırlanma ve raporlamasında görev almaktadır. Bu çeşit verilen rapor, tahmin, bütçe, finansal tablo, yönetim analiziyle yönetim temsil mektubu bilgilerini kapsayan raporlar olabilmektedir. Meslek mensupları bu şekildeki raporların hazırlanmasında dürüst hareket etmeli ve finansal raporlama ilkelerine uygun şekilde davranmalıdır.

Olası bir tehdit ile karşılaşılması durumunda bu tehditlerin analiz edilerek belirli bir seviyeye çekilmesi gerekmektedir. Bu tehdidin makul seviyeye indirilmesi söz konusu değil ise, meslek mensupları yanlış bilgi içeren bu veriler ile çalışmayı reddedebilir.

Bu durum sürekli ve önemli bir derecede ise bağlı çalışan meslek mensupları Birinci Kısım ve Birinci Bölüm içindeki Önlemlerin altında yer alan prensipler ışığında yetkililere durumu haber vermek ile yükümlüdür.

- **Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme:** Temel ahlak prensiplerinden olan mesleki özen ve yeterlilik, meslek mensuplarının deneyimli olduğu konularda görev alması gerektiğini belirtmektedir. Meslek mensupları elde ettikleri uzmanlık ve deneyim sayesinde iş verenleri yanıltmamalı, gerek duyduğunda uzmanların desteğine başvurmaktan çekinmemelidir.

Bağımlı şekilde çalışan meslek mensuplarının işlerini yaparken tehdit edebilecek unsurlardan bazıları aşağıda verilmiştir:

- a) Görevin uygun biçimde ifası için gerekli olan zamanın verilmemesi,
- b) Görevi yerine getirirken ilgili bilginin eksik, sınırlı ya da yetersiz olması,
- c) Eğitim ve deneyimin yetersiz olması
- d) Görev yerine getirilirken kullanılacak materyallerin yetersiz olması.

Yukarıda zikredilen tehditlerin önem seviyesi, meslek mensuplarının, diğerleriyle çalışma dereceleri, işletmedeki kıdem durumları ile gözetim incelemeye bağlı olmaktadır. Bahsedilen tehditler, önemli olanları için uygun önlemlerin alınmasını gerektirir. Alınabilecek uygun önlemlerden bazıları aşağıda verilmiştir:

- a) Ek eğitim ya da danışmanlık alınması
- b) Görev ifa edilirken yeterli zamanın verilmesi
- c) Uzman kişilerden destek almak
- d) Uygun olması halinde işletmedeki üst düzey birimlerden, uzman ya da meslek örgütlerinden danışmanlık almak gösterilebilir.

Eğer tüm önlemlere rağmen tehditler giderilemiyorsa ya da makul düzeye indirilemiyorsa bu durumda meslek mensubu bu görevi kabul etmeyebilir. Böyle bir durumda meslek mensubunun makul sebepleri ortaya koyması zorunludur.

- **Finansal Çıkarlar:** Meslek mensubu kendi ya da birinci dereceden yakınları için tehdit oluşturabileceği finansal çıkarlar söz konusu olabilir. Mesela, kazanç elde etmek için fiyat ile ilgili bilgileri manipüle etme ihtimali gizlilik ya da tarafsızlığı çiğneyerek bireysel çıkar yaratabilirler. Bireysel çıkar elde etme için alınabilecek önlemlerden bazıları aşağıda verilmiştir.

a) Meslek mensubu ya da birinci derece yakın aile üyelerin işveren olduğu işletmelerde dolaylı ya da direk finans çıkarlarının olması ve bu çıkarların meslek mensupların verebileceği kararlardan direk olarak etkilenmelerinin olması,

b) Meslek çalışanlarının kardan prim almaları ve prim değeri meslek mensubunca verilecek kararlardan etkilenmesi durumunda,

c) Ana sözleşmede bağımlı çalışanların elde edilen kardan pay almalarına olanak veren maddelerin olması

Belirlenen riskler, önemli olmayanlar dışında alınabilecek önlemler ise şunlar olabilir:

- a) Üst yönetimin alacağı ücretleri belirleme için yönetime bağılı olmayan bir komitenin kurulması,
- b) Gerekli hallerde işletme içindeki üst birimlere danışmak
- c) Gerekli hallerde işletme içindeki yönetim biriminden sorumlulara ya da meslek örgütünden danışmalık desteği almak.

Ahlaki konular ile ilgili eğitimlerin güncel olarak verilmesi ve içeriden öğrenecek olanların ticaret yapmasını engelleyecek yasal tedbirleri almaktır.

- **Teşvikler:** Bağımlı olarak çalışan mensuplarına ya da bunların birinci dereceden yakınlarına teşvik verilebilir. Bu teşvikler, genelde ağırlama, hediye ve ayrıcalıklı davranış olabilmektedir.

Bu teşviklerin bağımlı çalışan meslek mensuplarına verilmesi etik ilkelere aykırı olabilir. Meslek mensupları veya aile üyelerine teşvik durumu ciddi şekilde incelenerek analiz edilmesi gerekir.

Verilen bir teşvik meslek mensuplarının karar ya da faaliyetlerini etkilemede, legal ya da dürüst olmayan eylemleri teşviki ya da gizli bilgileri alma maksadı ile yapılmış olursa gizlilik ve tarafsızlık ilkesine göre açık tehdit unsuru olacaktır.

Bu türdeki teşviklerin kabulü ile gizlilik ya da tarafsızlık tehdit edilmiş olacaktır. Teşvik kabul edilirse, verilen teşvikin kamuya ilan edilmesi ve meslek mensuplarının ya da ailelerine leke gelme gibi ek tehditleri de beraberinde getirecektir.

Bazı durumlarda teşvikin yapılması bile ek önlemleri beraberinde getirebilir. Bağımlı olarak çalışanlar bu şekildeki tekliflerin nasıl bir risk getireceğini değerlendirip aşağıda verilen önlemleri alması gerekmektedir:

- a) Bu çeşit tekliflerin yapılması halinde ivedilikle üst yönetime bilgi verme,

- b) Mesleki örgüt ya da teklif yapan şahsın işverenine yapılan teklif hakkında bilgi verme
- c) Bu türdeki tekliflerin yapılacağı pozisyonda çalışanların yakın aile bireylerine önlem ve tehditler hakkında bilgi vermek gerekir.

Etik yanı bulunmayan bu şekildeki teşviklerin verilmesi yönünde baskı, işveren ve işletme yönetiminden geliyorsa, meslek mensubunun yönetmelikteki birinci kısımda yer alan etik çalışmanın çözümüne dair olan bölüme uygun davranma sorumluluğu vardır (www.ismmmo.org.tr,02.06.2018).

Sonuç olarak bağımlı çalışan meslek mensuplarının, konumları itibarıyla yukarıda sayılan tehdit, baskı, çıkar ve teşviklerle karşılaşma olasılığı yüksektir. İster hileli finansal raporlama ister varlıkları kötüye kullanma yönündeki hileye yönelik olsun bağımlı çalışan meslek mensuplarının etik algıları önem arz eder. Çünkü bağımlı çalışan meslek mensuplarının hizmetlerine kamunun yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler, işverenler ve iş dünyasının diğer kesimleri de ihtiyaç duyarlar.

Hem çalıştıkları işletmelerin hem de üçüncü kişilerin ihtiyaç duyduğu tüm bu bilgilerin hazırlanmasından ve raporlanmasından tek başlarına ya da ortak biçimde sorumlu olduklarından etik dışı davranmalarına yol açacak herhangi bir tehdit, baskı, teşvik ve çıkar ilişkisinde, eğer meslek mensubunun etik algısı yüksek değilse etik dışı davranmasına yol açabilir.

Hile ve etik dışı faaliyetlere yönelmenin önüne geçebilecek kabiliyete sahip olan kişi yine meslek mensubudur. Çünkü mesleki konumları kamu yararı sorumluluğu taşıdığından, üçüncü kişilerin kararını olumsuz etkileyecek bir davranışı desteklememelidir. Böyle bir durumda meslek mensubunun davranışlarında etik kurallara uygun hareket etme sorumluluğu vardır. Bu nedenle meslek mensubunun bu durumlara karşı dikkatli olması ve riskleri değerlendirerek etik kurallara uygun bir tavır sergilemesi beklenir. Meslek mensubunun etik algısı mesleğin saygınlığı açısından da önem arz etmektedir.

5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ VE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUPLARININ ETİK ALGISI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA UYGULAMASI

Çalışma evreni muhasebe mesleğini icra eden muhasebe ve denetim meslek mensupları olarak belirlenmiştir. Örneklem olarak ise İstanbul ili Anadolu yakasında faaliyet gösteren muhasebe mesleğini icra eden muhasebe ve denetim meslek mensupları ele alınmıştır. İstanbul il sınırlarında faaliyet gösteren İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına kayıtlı 156 meslek mensubu ile anket doldurularak çalışma tamamlanmıştır.

5.1.Yöntem ve Metodolojisi

5.1.1. Amaç ve Kapsam

Araştırmada öncelikle muhasebe ve denetim mesleğini icra eden meslek mensuplarının etik algı oluşum düzeyleri tespit edilmeye çalışılmış olup etik kurallara uyma ve uymama nedenleri kapsamlı bir şekilde analiz edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın amacı muhasebe mesleğini icra etmekte olan farklı demografik özelliklere sahip meslek mensubu olan katılımcıların meslek etiği algı düzeylerinin ölçülmesi ve demografik özelliklerine göre meslek etiği konusundaki görüşleri bakımından farkların saptanmasıdır. Araştırmanın kapsamı muhasebe ve denetim mesleğini icra eden katılımcılar ile sınırlıdır. Araştırmada anket yöntemi kullanılmıştır.

5.1.2. Anket Kaynağı

Anketi tasarlarken daha önce yapılan çalışmalardan yararlanılarak anket formu hazırlanmıştır. Anket kaynakları aşağıda verilmiştir.

- “Şahin Dağlı, A. 2013, *Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.*
- *Kısakürek, M.M. ve Alpan, N. (2010). Tarafından geliştirilip Karaman E. S. 2015. tarafından Muhasebe Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı (Balıkesir İli Örneği) adlı yüksek lisans tezinden kullanılmıştır”.*

5.1.3. Veri Toplama Araçları

Araştırmada katılımcıların muhasebe meslek etiği konusundaki görüşleri ölçümlemek amacıyla 26 adet likert tipte sorudan oluşan, üç adet alt boyuta sahip bir ölçek kullanılmıştır. Ölçeğin alt boyutları şu şekildedir; etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri. Ölçek alt boyutları için hesaplanan cronbach's alpha güvenirlik katsayıları tablo 5.1'deki gibidir.

Tablo 5-1 Ölçek Güvenirlik İstatistikleri

Alt boyut	Madde Sayısı	Cronbach's Alpha Güvenirlik Katsayısı
Etik Algısı	10	0,68
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	8	0,73
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	8	0,59

Tabloda görüleceği üzere tüm alt boyutlar 0,5 ile 0,8 arasında güvenirlik katsayılarına sahiptir. Alt boyutların çok yüksek güvenirlikte olmamakla beraber, bilimsel amaçlı çalışmalar için kabul gören düzeyde güvenilir oldukları söylenebilir ($p>0,5$).

Çalışmada ölçek soruları dışında katılımcıların iş ile ilgili özelliklerine dair istatistiklerin ve bazı demografik özelliklere dair istatistiklerin toplanabilmesi amacıyla 6 adet tanımlayıcı soru ve katılımcıların meslek etiği konusundaki fikir bilgi ve eğilimlerinin belirlenebilmesi amacıyla 6 adet ölçek dışı soru sorulmuştur.

5.1.4. Veri Toplama Süreci

Araştırma kapsamında 14/12/2017 ile 02/01/2018 tarihleri arasında 156 adet muhasebe mesleğini icra eden katılımcı ile yüz yüze görüşme yöntemi ile anket doldurulmuştur.

5.1.4 Araştırma Soruları

Araştırma amaçları doğrultusunda oluşturulan araştırma soruları aşağıdaki gibidir.

Araştırma Sorusu 1: Farklı mesleki ünvana sahip katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Araştırma Sorusu 2 : Kadın ve erkek katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

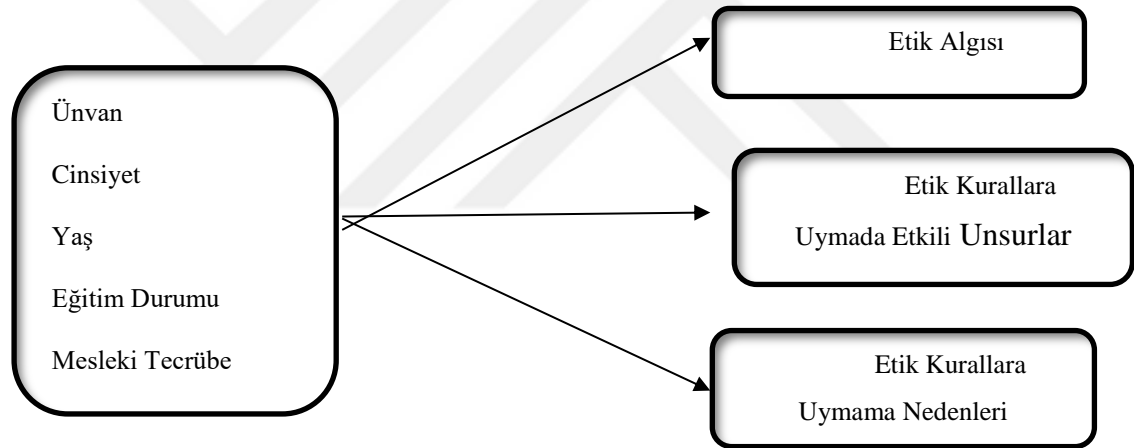
Araştırma Sorusu 3 : Farklı yaş grubundaki katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Araştırma Sorusu 4 : Farklı eğitim seviyesine sahip katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Araştırma Sorusu 5: Farklı sürelerde mesleki tecrübeye sahip arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

5.1.5. Araştırma Modeli

Araştırma soruları doğrultusunda oluşturulan araştırma modeli şekil 1'deki gibidir.



5.1.6. Veri Girişi Ve Analizi

Araştırma kapsamında toplanan veriler önce microsoft excel programına sayısal kodlama ile girilmiştir. Daha sonra veri ibm SPSS 22.0 versiyonuna aktarılmış ve analizin bundan sonraki tüm aşamaları ibm SPSS ile tamamlanmıştır.

Anket formunda yer alan demografik ve mesleki bilgilere ait istatistikler tablolar yardımıyla sunulmuştur. Ölçek dışı meslek etiği ile ilgili sorulara ait frekans dağılımları da tablolar ve yorumlar ile irdelenmiştir. Etik algısı ölçeği skor değerlerine ait normal dağılım testleri yapılmış, normal dağılmadığı saptanan tüm alt boyutlar ile yapılacak ileri analizlerde parametrik olmayan test tekniklerinden faydalanılmıştır.

5.2.Bulgular

Araştırma kapsamında görüşülen meslek mensuplarına ait demografik istatistikler tablo 5.2'deki gibidir.

Tablo 5-2 Kişisel Tanımlayıcı Bulgular

		Frekans (n)	Yüzde (%)
Cinsiyet	Kadın	64	41,0%
	Erkek	92	59,0%
	Toplam	156	100,0%
Yaş	25 ve altı	5	3,2%
	26-35	68	43,6%
	36-45	50	32,1%
	46-55	24	15,4%
	56 ve üstü	9	5,8%
	Toplam	156	100,0%
Öğrenim Durumu	İlköğretim	0	0,0%
	Lise	4	2,6%
	Önlisans	2	1,3%
	Lisans	96	61,5%
	Lisansüstü	54	34,6%
	Toplam	156	100,0%

Katılımcıların % 41'i kadın (n=64), % 59'u erkektir. (n=92). Katılımcıların yaş gruplarına göre dağılımları şu şekildedir; % 3,2 25 yaş ve altı (n=5), % 43,6'sı 26 ile 35 yaş arası (n=68), % 32,1'i 36 ile 45 yaş arası (n=50), % 15,4'ü 46 ile 55 yaş arası (n=24), % 5,8'i 56 yaş ve üzeridir (n=9). Katılımcıların eğitim durumlarına ait istatistikler şu şekildedir; %2,6'sı lise (n=4), %1,3'ü ön lisans (n=2), % 61,5'i lisans (n=96), % 34,6'sı lisansüstü (n=54).

Katılımcıların meslekleriyle ilgili özelliklerine dair tanımlayıcı bulgular tablo 5.3'deki gibidir.

Tablo 5-3 Mesleki Tanımlayıcı Bulgular

		Frekans (n)	Yüzde (%)
Mesleki Ünvan	SMMM	132	84,6%
	Denetçi	24	15,4%
	Toplam	156	100%
Meslek Tecrübesi	0-5 Yıl	41	26,3%
	6-10 Yıl	41	26,3%
	11-15 Yıl	31	19,9%
	16-20 Yıl	26	16,7%
	21 Yıl Ve Üzeri	17	10,9%
	Toplam	156	100,0%

Katılımcıların % 84,6'sı SMMM (n=132), % 15,4'ü denetçidir. (n=24). Katılımcıların mesleki tecrübe yıllarına göre dağılımları ise şu şekildedir; % 26,3'ü 0 ile 5 yıl arası (n=41), % 26,3'ü 6 ile 10 yıl arası (n=41), % 19,9'u 11 ile 15 yıl arası (n=31), % 16,7'si 16 ile 20 yıl arası (n=26), % 10,9'u 21 yıl ve üzeri (n=17) mesleki tecrübeye sahiptir.

Katılımcıların meslek odaları ile ilgili sorulara verdikleri cevaplara ait frekans dağılımları tablo 5.4'de sunulmuştur.

Tablo 5-4 Meslek Odaları İle İlgili Soru İstatistikleri

		Frekans (n)	Yüzde (%)
Bağlı olduğunuz meslek odası veya mesleki gruplar, meslek etiği eğitimleri düzenliyor mu?	Evet	129	82,7%
	Hayır	10	6,4%
	Bazen	17	10,9%
	Toplam	156	100,0%
Bağlı olduğunuz meslek odasının/ mesleki gruplarının düzenlediği eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere katılıyor musunuz? ?	Evet	79	50,6%
	Hayır	30	19,2%
	Bazen	47	30,1%
	Toplam	156	100,0%

Katılımcıların % 82,7'si meslek odası veya mesleki grupların meslek etiği eğitimleri düzenlediğini ifade ederken, % 6,4'ü bu tür eğitimlerin düzenlenmediğini, %10,9'u ise bazen düzenlendiğini ifade etmiştir. Katılımcıların % 50,6'sı bağlı

buldukları meslek odasının veya mesleki grupların düzenlediği eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere katıldığını ifade ederken, % 19,2'si katılmadığını, % 30,1'i ise bazen katıldığını ifade etmiştir. Sonuç olarak meslek odalarının, meslek etiği eğitimi düzenlediği ve bu eğitimler dışındaki, diğer eğitim, konferans ve panellere katılımı oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Katılımcıların mesleki etik ile ilgili ölçek dışı diğer sorulara verdikleri yanıtlara ait frekans dağılımları tablo 5.5'deki gibidir.

Tablo 5-5 Mesleki Etik İle İlgili Soru İstatistikleri

		Frekans (n)	Yüzde (%)
Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz	Evet	114	73,1%
	Hayır	2	1,3%
	Zaman Zaman	40	25,6%
	Toplam	156	100,0%
Çalışma hayatınızda etik davrandığınıza/davranacağınıza inanıyorsanız, bunun en önemli sebebi aşağıdakilerden hangisidir?	Eğitim	32	20,5%
	Karakter özelliğim	76	48,7%
	Meslek yasası	12	7,7%
	Gelenek ve inanç	7	4,5%
	Ailede edindiğim görgü, terbiye	27	17,3%
	Diğer	2	1,3%
	Toplam	156	100,0%
Meslek mensuplarının uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir?	Dürüstlük	68	43,6%
	Tarafsızlık ve bağımsızlık	34	21,8%
	Mesleki yeterlilik	15	9,6%
	Sır saklama ve güvenilirlik	9	5,8%
	Mesleki özen	30	19,2%
	Toplam	156	100,0%
Meslek mensuplarının etik kurallara aykırı faaliyetlerine neden olan en önemli sebep sizce nedir?	Eğitim yetersizliği	30	19,2%
	Ülkedeki yasalar	8	5,1%
	Müşteri baskısı	18	11,5%
	Piyasa koşulları	25	16,0%
	Daha çok kazanç isteği	47	30,1%
	Denetim eksikliği	28	17,9%
Toplam	156	100,0%	

Katılımcıların % 73,1'i meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip ettiğini, %1,3'ü takip etmediğini, % 25,6'sı ise zaman zaman takip ettiğini belirtmişlerdir. Katılımcıların verdiği cevaplardan yola çıkarak meslek mensuplarının meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip eden bireyler oldukları gözlemlenmiştir.

Katılımcıların çalışma hayatında etik davranma sebepleri sorulduğunda ortaya çıkan istatistikler ise şu şekildedir; % 20,5'i eğitim, % 48,7'si karakter özelliği, % 7,7'si meslek yasası, % 4,5'i gelenek ve inanç, % 17,3'ü ailede edindiğim görgü ve terbiye, % 1,3'ü ise diğer seçeneğini işaretlemiştir. Katılımcıların vermiş oldukları cevaba istinaden meslek mensuplarının karakter özelliklerinin çalışma hayatında etik davranmalarına yönelik önemli derecede etkisinin olduğu görülür.

Katılımcılara göre meslek mensuplarının uyması gereken değerlerden en önemlileri şöyledir; % 43,6 dürüstlük, % 21,8 tarafsızlık ve bağımsızlık, % 9,6 mesleki yeterlilik, % 5,8 sır saklama ve güvenilirlik, % 19,2 mesleki özen. Meslek mensuplarının uyması gereken en önemli değerlerin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki özen olduğu tespit edilmiştir.

Katılımcıların meslek mensuplarının etik kurallara aykırı faaliyetlerde bulunmalarının sebeplerine dair önem sıralaması sorulduğunda ise ortaya çıkan istatistikler şu şekildedir; % 19,2'si eğitim yetersizliği, % 5,12i ülkedeki yasalar, % 11,5'i müşteri baskısı, % 16'sı piyasa koşulları, % 30,1'i daha çok kazanç isteği, % 17,9'u denetim eksikliği seçeneklerini seçmişlerdir. Yani en önemli olandan başlayarak, daha çok kazanç isteği, eğitim yetersizliği, denetim eksikliği, piyasa koşulları, müşteri baskısı ve yasalar olduğu tespit edilmiştir.

Meslek etiği ölçeği alt boyutları için hesaplanan skor değerlerine ait betimsel istatistikler tablo 5.6'da sunulmuştur.

Tablo 5-6 Meslek Etiği Ölçeği Alt boyut Betimsel İstatistikleri

Alt boyut	N	Minimum	Maksimum	Ortalama	Std. Sapma
Etik Algısı	156	1,80	4,80	3,55	,57
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	156	1,38	5,00	3,89	,63
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	156	2,25	5,00	3,65	,54

Tabloda görüldüğü üzere etik algısı alt boyutu minimum 1,80, maksimum 4,80 ortalama 3,55 ve 0,57 standart sapma değerine sahiptir. Etik kurallara uymada etkili unsurlar alt boyutu minimum 1,38, maksimum 5 ortalama 3,89 ve 0,63 standart sapma değerine sahiptir. Etik kurallara uymamanın nedenleri alt boyutu minimum 2,25 maksimum 5 ortalama 3,65 ve 0,54 standart sapma değerine sahiptir.

Ölçek alt boyutlarının normal dağılım testleri ve çarpıklık ve basıklık değerleri tablo 5.7'deki gibidir.

Tablo 5-7 Mesleki Etik Ölçeği Alt boyut Normal Dağılım İstatistikleri

Alt boyut	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk		Çarpıklık	Basıklık
	İstatistik	Sig.	İstatistik	Sig.		
Etik Algısı	.097	.001	.976	.009	-.507	.281
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	.108	.000	.942	.000	-1.026	1.665
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	.123	.000	.973	.004	-.182	.573

Tablo incelendiğinde tüm alt boyutlar için her iki normal dağılım testi anlamlılık değerinin de 0,05'den küçük olduğu görülür. Bu durumda tüm alt boyutların % 95 güven düzeyinde normal dağılmadığı söylenebilir. Diğer yandan çarpıklık ve basıklık değerleri incelendiğinde ise çok yüksek olmamakla beraber negatif çarpıklık ve pozitif basıklık dikkat çekmektedir. Gerek normal dağılım testi sonuçları gerekse örneklem büyüklüğü ve örneklemin tanımlayışı gruplara dağılımları göz önünde bulundurulduğunda ileriki analizlerde parametrik olmayan test tekniklerinden faydalanılmasına karar verilmiştir.

Araştırma dahilinde cevaplanması istenen araştırma sorularının tamamı bir tutum veya eğilimin gruplar arasındaki farkını irdelemeye yöneliktir. Daha önce bahsedildiği

gibi normal dağılmayan veri ve tanımlayıcı gruplara ait birey sayısının 30'un altında olduğu küçük örneklem özelliği gösteren veri ile yapılacak gruplar arası karşılaştırmalarda parametrik olmayan (non-parametrik) test tekniklerinden faydalanmak uygun olacaktır. İki gruba sahip tanımlayıcı özelliklere göre yapılacak fark analizlerinde grupların ölçek sıra ortalamalarını dikkate alan mann whitney u testi, ikiden fazla gruba sahip tanımlayıcı özelliklere göre yapılacak fark analizlerinde ise yine ölçek sıra ortalamalarını dikkate alan kruskall wallis h non parametrik test tekniklerinden faydalanılmıştır. Mann whitney u testi sonucu anlamlı farklılık bulgulanılması durumunda grupların sıra ortalamaları karşılaştırılmış, kruskal wallis h testi sonucu anlamlı farklılık bulgulanması durumunda ise farklılığın kaynağı olan grup veya grupların tespiti amacıyla her grup birbiri ile man whitney u testi ile karşılaştırılıp sıra ortalamalarına bakılmıştır.

Araştırma Sorusu 1 : Farklı mesleki ünvana sahip katılımcılar arasında mesleki etik algısı altboyutları bakımından fark var mıdır ?

Söz konusu araştırma sorusunun cevaplanabilmesi amacıyla yapılan mann whitney u testi istatistikleri tablo 5.8'de sunulmuştur.

Tablo 5-8 Ünvan Değişkenine Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Mann Whitney U Testi İstatistikleri

Altboyut	Mesleki Ünvan	N	Ortalama Sıra	Mann-Whitney U	p.
Etik Algısı	SMMM	132	76,284	1291,50	0,15
	Denetçi	24	90,688		
	Toplam	156			
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	SMMM	132	78,428	1574,50	0,96
	Denetçi	24	78,896		
	Toplam	156			
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	SMMM	132	80,443	1327,50	0,20
	Denetçi	24	67,813		
	Toplam	156			

* % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlılığı simgeler

Tablo incelendiğinde tüm alt boyutlar için hesaplanan anlamlılık değerlerinin 0,05'den büyük olduğu görülür. Bu durumda SMMM ve Denetçiler arasında etik algısı, Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar ve Etik Kurallara Uymama Nedenleri bakımından

% 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak manidar bir farkın olmadığı söylenebilir (p>0.05).

Araştırma Sorusu 2: Kadın ve erkek katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Kadın ve erkek katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkların sınanması amacıyla yapılan Mann Whitney U testi istatistikleri tablo 5.9’da sunulmuştur.

Tablo 5-9 Cinsiyet Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Mann Whitneu U Testi İstatistikleri

Alt boyut	Cinsiyet	N	Ortalama Sıra	Sıra Toplamları	Mann-Whitney U	Sig.
Etik Algısı	Kadın	64	79.19	5068.00	2900.00	0.87
	Erkek	92	78.02	7178.00		
	Toplam	156				
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	Kadın	64	82.73	5294.50	2673.50	0.32
	Erkek	92	75.56	6951.50		
	Toplam	156				
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	Kadın	64	82.08	5253.00	2715.00	0.40
	Erkek	92	76.01	6993.00		
	Toplam	156				

Kadın ve erkek katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları sınayan mann whitney u testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0,05’den büyük olduğu görülür. Bu durumda kadın ve erkek katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farkın saptanamadığı söylenebilir (p>0,05).

Araştırma Sorusu 3: Farklı yaş grubundaki katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Farklı yaş grubundaki katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkların sınanması amacıyla yapılan Kruskall Wallis H testi istatistikleri tablo 5.10’da sunulmuştur.

Tablo 5-10 Yaşa Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Kruskall Wallis H Testi İstatistikleri

Alt boyut	Yaş	N	Ortalama Sıra	Ki-Kare	p
Etik Algısı	25 ve altı	5	47.00	4.25	0.37
	26-35	68	80.04		
	36-45	50	84.04		
	46-55	24	69.40		
	56 ve üstü	9	77.89		
	Toplam	156			
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	25 ve altı	5	61.40	2.05	0.72
	26-35	68	75.04		
	36-45	50	84.18		
	46-55	24	81.29		
	56 ve üstü	9	75.17		
	Toplam	156			
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	25 ve altı	5	110.00	5.25	0.26
	26-35	68	83.18		
	36-45	50	73.61		
	46-55	24	67.56		
	56 ve üstü	9	82.00		
	Toplam	156			

Farklı yaş gruplarında olan katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları sıyanan kruskall wallis h testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0,05'den büyük olduğu görülür. Bu durumda farklı yaş grubunda olan katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farkın saptanamadığı söylenebilir ($p>0,05$).

Araştırma Sorusu 4: Farklı eğitim seviyesine katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Farklı eğitim seviyesindeki katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkların sınanması amacıyla yapılan Kruskall Wallis H testi istatistikleri tablo 5.11'de sunulmuştur.

Tablo 5-11 Eğitim Seviyesine Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Kruskall Wallis H Testi İstatistikleri

Alt boyut	Eğitim Durumu	N	Ortalama Sıra	Ki-Kare	Sig.
Etik Algısı	Lise	4	84.63	5.79	0.05
	Önlisans	2	65.50		
	Lisans	96	49.83		
	Toplam	102			
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	Lise	4	66.88	1.47	0.47
	Önlisans	2	63.00		
	Lisans	96	50.62		
	Toplam	102			
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	Lise	4	58.13	2.25	0.32
	Önlisans	2	80.75		
	Lisans	96	50.61		
	Toplam	102			

Farklı eğitim seviyesine sahip katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları sınavan kruskall wallis h testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0,05'den büyük olduğu görülür. Bu durumda farklı eğitim seviyesine sahip olan katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farkın saptanamadığı söylenebilir ($p>0,05$).

Araştırma Sorusu 5: Farklı sürelerde mesleki tecrübeye sahip arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından fark var mıdır ?

Farklı yıllarda mesleki tecrübeye sahip katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkların irdelenmesi amacıyla yapılan Kruskall Wallis H testi istatistikleri tablo 5.12'de sunulmuştur.

Tablo 5-12 Mesleki Tecrübeye Göre Mesleki Etik Alt boyutları Arasındaki Farkın Sınanması Amacıyla Yapılan Kruskall Wallis H Testi İstatistikleri

Alt boyut	Mesleki Tecrübe	N	Ortalama Sıra	Ki-Kare	p.
Etik Algısı	0-5 Yıl	41	70.65	4.90	0.29
	6-10 Yıl	41	85.48		
	11-15 Yıl	31	74.95		
	16-20 Yıl	26	90.23		
	21 Yıl Ve Üzeri	17	69.15		
	Toplam	156			
Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar	0-5 Yıl	41	71.44	4.27	0.37
	6-10 Yıl	41	75.98		
	11-15 Yıl	31	82.74		
	16-20 Yıl	26	92.60		
	21 Yıl Ve Üzeri	17	72.32		
	Toplam	156			
Etik Kurallara Uymama Nedenleri	0-5 Yıl	41	88.90	4.74	0.31
	6-10 Yıl	41	69.59		
	11-15 Yıl	31	80.35		
	16-20 Yıl	26	80.48		
	21 Yıl Ve Üzeri	17	68.50		
	Toplam	156			

Farklı yıllarda mesleki tecrübeye sahip katılımcılar arasında mesleki etik algısı alt boyutları bakımından farkları sınavan kruskall wallis h testi anlamlılık değerlerinin tüm alt boyutlar için 0,05'den büyük olduğu görülür. Bu durumda farklı yıllarda mesleki tecrübeye sahip katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farkın saptanamadığı söylenebilir ($p>0,05$).

Meslek mensuplarının meslek etiği hakkındaki görüşlerini saptamak amacıyla uygulanan, etik algı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark saptanamamıştır. Katılımcılar tarafından verilen cevapları irdelemek amacıyla ayrıca frekans analizleri yapılmaya karar verilmiştir.

Tablo 5-13 Etik Algısı Ölçeği Madde Frekans Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std. Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
1.Etik olgusu duruma ve topluma göre değişir.	24	15,5%	15	9,7%	11	7,1%	64	41,3%	41	26,5%	3,54	1,38
2.Bireylerin etik değerleri, içinde buldukları toplumdan farklılık gösterebilir.	12	7,7%	12	7,7%	24	15,4%	70	44,9%	38	24,4%	3,71	1,15
3.Toplumun etik değerlerine uymak gerekir.	8	5,2%	7	4,5%	25	16,2%	76	49,4%	38	24,7%	3,84	1,02
4.Bir davranış, birine zarar verecekse yapılmamalıdır.	4	2,6%	4	2,6%	11	7,1%	27	17,5%	108	70,1%	4,50	0,93
5. Muhasebe meslek üyeleri yasal ve etik değerlere çok bağlıdır.	14	9,0%	35	22,4%	54	34,6%	44	28,2%	9	5,8%	2,99	1,05
6. Muhasebe meslek üyeleri tarafsızdır.	14	9,2%	28	18,3%	53	34,6%	46	30,1%	12	7,8%	3,09	1,08
7. Muhasebe meslek üyeleri mevzuatı çok iyi bilmektedir.	12	7,9%	22	14,6%	48	31,8%	53	35,1%	16	10,6%	3,26	1,09
8. Muhasebe meslek üyeleri müşterilerine ait bilgileri kendilerinde saklamaktadırlar.	6	3,9%	9	5,8%	20	12,9%	85	54,8%	35	22,6%	3,86	0,96
9. Muhasebe meslek üyeleri, yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmaktadırlar.	9	5,8%	24	15,4%	52	33,3%	42	26,9%	29	18,6%	3,37	1,13
10.Meslek üyelerinin “muhasebe etiği” eğitimi almış olması, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacaktır.	7	4,5%	14	9,0%	33	21,2%	58	37,2%	44	28,2%	3,76	1,10

Tabloya göre, Etik olgusu, duruma ve topluma göre değişir sorusuna %15,5 'i kesinlikle katılmıyorum % 9,7 si katılmıyorum % 7,1 kararsızım % 41,30 katılıyorum % 26,5 i kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Yani katılımcıların çoğunluğu (% 67,8) etik olgusunun duruma ve topluma göre değiştiiğini ifade eder.

Bireylerin etik değerleri, içinde buldukları toplumdaki farklılık gösterebilir sorusuna, % 7,7 si kesinlikle katılmıyorum % 7,7 si katılmıyorum % 15,4 ü kararsızım % 44,9 katılıyorum % 24,4 ü kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcılar çoğunluğuna (% 69,3) göre bireylerin etik değerleri, içinde buldukları toplumdaki farklılık gösterebilir.

Toplumun etik değerlerine uymak gerekir diye sorulduğunda % 5,2 si kesinlikle katılmıyorum % 4,5 i katılıyorum % 16,2 si kararsızım % 49,4 ü katılıyorum % 24,7 si kesinlikle katılmıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların çoğunluğu (% 74,1) toplumun etik değerlerine uyulması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Bir davranış, birine zarar verecekse yapılmamalıdır sorusuna % 2,6 sı kesinlikle katılmıyorum % 2,6 sı katılmıyorum % 7,1 i kararsızım %17,5 i katılıyorum %70,1 i kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların çoğunluğu (%87,6) Bir davranış, birine zarar verecekse yapılmaması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Muhasebe meslek üyeleri yasal ve etik değerlere çok bağlıdır sorusuna %9,0 i kesinlikle katılmıyorum %22,4 ü katılmıyorum % 34,6 sı kararsızım %28,2 si katılıyorum %5,8 kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların çoğunluğu (%57) muhasebe meslek üyeleri yasal ve etik değerlere çok bağlıdır sorusuna katılmadıklarını ifade etmişlerdir.

Muhasebe meslek üyeleri tarafsızdır sorusuna % 9,2 si kesinlikle katılmıyorum %18,3 ü katılmıyorum % 34,6 sı kararsızım %30,1 i katılıyorum %7,8 i kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Meslek mensuplarının tarafsız olduğu konusunda ise katılımcıların çoğunluğunun (% 34,6) kararsız kaldıkları görülür.

Muhasebe meslek üyeleri mevzuatı çok iyi bilmektedir sorusuna % 7,9 u kesinlikle katılmıyorum % 14,6 katılmıyorum %31,8 i kararsızım %35,1 i katılıyorum %10,6 sı kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların önemli bir kısmı (% 31,8) kararsız kalsa bile çoğunluğu (%45,7) meslek mensuplarının mevzuatı çok iyi bildiğini ifade eder.

Muhasebe meslek üyeleri müşterilerine ait bilgileri kendilerinde saklamaktadırlar sorusuna %3,9 u kesinlikle katılmıyorum % 5,8 i katılıyorum % 12,9 u kararsızım % 54,8 i katılıyorum %22,6 sı kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların çoğunluğu (% 77,4) muhasebe meslek mensupları müşterilerine ait bilgileri kendilerinde saklamakta olduklarını ifade eder.

Muhasebe meslek üyeleri, yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmaktadırlar sorusuna % 5,8 i kesinlikle katılmıyorum % 15,4 ü katılmıyorum % 33,3 ü kararsızım % 26,9 u katılıyorum % 18,6 ı kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların önemli bir kısmı (% 33,3) kararsız kalsa bile çoğunluğu (% 45,5) muhasebe meslek mensuplarının, yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmakta olduklarını belirtir.

Meslek üyelerinin “muhasebe etiği” eğitimi almış olması, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacaktır sorusuna % 4,5 i kesinlikle katılmıyorum % 9 u katılmıyorum % 21,2 si kararsızım % 37,2 si katılıyorum % 28,2 si kesinlikle katılıyorum şeklinde cevaplamışlardır. Katılımcıların çoğunluğu (% 65,4) muhasebe meslek mensuplarının “muhasebe etiği” eğitimi almış olması, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacağını belirtir.

Katılımcıların meslek etiği hakkındaki görüşleri pozitif bir şekilde aynı yönde cevaplar verdikleri gözlemlenmiştir. Meslek mensuplarının etik algı bilincine sahip oldukları görülür.

Tablo 5-14 Etik Kurallara Uymada Etkili Unsurlar Ölçeği Madde Frekans Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std. Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
1. Çevresel baskılar etkilidir.	3	1,9%	18	11,6%	13	8,4%	60	38,7%	61	39,4%	4,02	1,06
2. Alınan eğitimler etkilidir.	3	1,9%	4	2,6%	16	10,3%	62	40,0%	70	45,2%	4,24	0,88
3. Meslek örgütünün denetimleri etkilidir.	5	3,2%	13	8,4%	20	13,0%	66	42,9%	50	32,5%	3,93	1,04
4. Dini inançlarının düzeyi etkilidir.	18	11,8%	18	11,8%	41	26,8%	47	30,7%	29	19,0%	3,33	1,25
5. Cezai yaptırımlar etkilidir.	3	1,9%	7	4,5%	17	10,9%	59	37,8%	70	44,9%	4,19	0,94
6. Vicdani yaptırımlar etkilidir.	13	8,4%	8	5,2%	34	22,1%	61	39,6%	38	24,7%	3,67	1,16
7. Meslekî bilgi düzeyi etkilidir.	1	,6%	10	6,4%	19	12,2%	78	50,0%	48	30,8%	4,04	0,86
8. Meslekî tecrübe etkilidir.	2	1,3%	12	7,7%	21	13,5%	71	45,5%	50	32,1%	3,99	0,94

Tabloya göre, Çevresel baskılar etkilidir soruna % 1,9 u kesinlikle katılmıyorum % 11,6 sı katılmıyorum % 8,4 ü kararsızım % 38,7 si katılıyorum %39,4 ü kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir.

Alınan eğitimler etkilidir sorusuna % 1,9 u kesinlikle katılmıyorum % 2,6 sı katılmıyorum % 10,3 ü kararsızım % 40 ı katılıyorum % 45,2 si kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir.

Meslek örgütünün denetimleri etkilidir sorusuna % 3,2 si kesinlikle katılmıyorum %8,4 katılmıyorum % 13 ü kararsızım % 42,9 u katılıyorum %32,5 i kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir.

Dini inançlarının düzeyi etkilidir sorusuna % 11, 8 i kesinlikle katılmıyorum % 11,8 i katılmıyorum % 26,8 i kararsızım % 30,7 si katılıyorum % 19 u kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir.

Cezai yaptırımlar etkilidir sorusuna % 1,9 u kesinlikle katılmıyorum % 4,5 i katılmıyorum % 10,9 u kararsızım % 37,8 i katılıyorum % 4, 19 u kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir. Vicdani yaptırımlar etkilidir sorusuna % 8,4 ü kesinlikle katılmıyorum % 5,2 si katılmıyorum % 22,1 i kararsızım % 39,6 sı katılıyorum %27,7 si kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir. Meslekî bilgi düzeyi etkilidir sorusuna %0,6 sı kesinlikle katılmıyorum % 6,4 ü katılmıyorum %12,2 si kararsızım % 50 si katılıyorum % 30,8 i kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir. Meslekî tecrübe etkilidir sorusuna % 1,3 ü kesinlikle katılmıyorum % 7,7 si katılmıyorum % 13,5 i kararsızım % 45,5 i katılıyorum %32,1 i kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade etmişlerdir.

Katılımcılara yöneltilmek amacıyla seçilen bu unsurların, etik kurallara uymada etkili unsurlar olarak en etkili unsurdan başlayarak sırasıyla, alınan eğitimlerin, cezai yaptırımların ve mesleki bilgi düzeylerinin etkilerinin diğerlerine oranla daha etkili oldukları tespit edilmiştir.

Tablo 5-15 Etik Kurallara Uymama Nedenleri Ölçeği Madde Frekans Analizi

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama	Std. Sapma
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%		
1.Meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusunu	4	2,6 %	6	3,8 %	14	9,0 %	6	29,5 %	8	55,1 %	4,31	0,97
2.Meslek mensubunun müşteri kaybetme kaygısı	2	1,3 %	1	,6%	9	5,8 %	5	36,7 %	8	55,8 %	4,45	0,75
3.Meslek mensubunun etik kuralları yeterince bilmemesi	7	4,5 %	3	21,3 %	3	25,9 %	5	38,9 %	1	11,0 %	3,30	1,06
4.Meslek mensubunun meslek onuruna inanmaması	1	7,7 %	1	9,6 %	6	39,1 %	5	32,7 %	1	10,9 %	3,29	1,04
5.Meslek mensubunun ahlaki zayıflığı	5	3,2 %	1	11,8 %	5	34,3 %	5	35,6 %	2	15,4 %	3,49	0,99
6.Cezaların yeterince uygulanmaması	5	3,2 %	1	6,5 %	2	13,0 %	7	48,7 %	4	28,6 %	3,93	0,98
7.Meslek mensubunun siyasi eğilimi	4	26,0 %	2	16,5 %	3	22,4 %	3	24,7 %	1	11,7 %	2,79	1,37
8.Meslektaşlar arasındaki iletişim eksikliği	8	5,2 %	1	9,0 %	2	18,9 %	5	36,7 %	4	30,3 %	3,78	1,13

Tabloya göre, Meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu sorusuna % 2,6 sı kesinlikle katılmıyorum % 3,8 i katılmıyorum % 9 u kararsızım % 29,5 i katılıyorum % 55,1 i kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Meslek mensubunun müşteri kaybetme kaygısı sorusuna % 1,3 ü kesinlikle katılmıyorum % 0,6 sı katılmıyorum % 5,8 i kararsızım % 36,5 i katılıyorum %55,8 i kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Meslek mensubunun etik kuralları yeterince bilmemesi sorusuna % 4,5 i kesinlikle katılmıyorum % 21,30 katılmıyorum % 25,2 si kararsızım % 38,1 i katılıyorum % 11 i kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Meslek mensubunun meslek onuruna inanmaması sorusuna % 7,7 si kesinlikle katılıyorum % 9,6 sı katılıyorum % 39,1 i kararsızım % 32,7 si katılıyorum % 10,9 u kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Meslek mensubunun ahlaki zayıflığı sorusuna % 3,2 si kesinlikle katılmıyorum % 11,5 i katılmıyorum % 34 ü kararsızım % 35,9 u katılıyorum % 15,4 ü kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Cezaların yeterince uygulanmaması sorusuna % 3,2 si kesinlikle katılmıyorum % 6,5 i katılmıyorum % 13 ü kararsızım % 48,7 si katılıyorum % 28,6 sı kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Meslek mensubunun siyasi eğilimi sorusuna % 26 sı kesinlikle katılmıyorum % 16,2 si katılmıyorum % 22,1 i kararsızım % 24 ü katılıyorum % 11,7 si kesinlikle katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Meslektaşlar arasındaki iletişim eksikliği sorusuna % 5,2 si kesinlikle katılmıyorum %9 u katılmıyorum % 18,7 si kararsızım % 36,8 i katılıyorum % 30,3 ü katılıyorum şeklinde ifade edilmiştir.

Etik kurallara uymama nedenlerine etki eden faktörlerin başında en etkili olan meslek mensuplarının müşteri kaybetme kaygısı olduğu görülür. Müşteri kaybetme kaygısından sonra gelen üç faktöründe etkileri yadsınamaz bunlar; sırasıyla meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu, cezaların yeterince uygulanmaması ve meslektaşlar arasındaki iletişim eksikliği, diğer faktörlere oranla daha etkili oldukları söylenebilir.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Küreselleşen dünya genelinde olduğu gibi ülkemiz de de hızlı bir şekilde iş piyasalarında yükselme görülmektedir. İşte bu yükseliş işletmelerin sayıca artmasına neden olmaktadır. Bu bakımdan çok sayıda var olan işletmeler arasında beliren yüksek rekabet ortamı, iş piyasalarının iyice gerilmesine neden olmaktadır. Bu gerilimler doğrultusunda işletmelerin sürdürülebilirliğini sağlayabilmek için etik kurallar dışına çıkma eğiliminde oldukları gözlemlenmiştir.

Artan iş hacmi dolayısıyla iş ve işlemlerin doğru düzgün yapılmasını zorlayarak hata ve hile yapma olasılığını da beraberinde getirmiştir. İşletmelerin bu gelişmelere entegre olabilmek ve bu süreçte işletme faaliyetlerinin daha doğru, güvenilir bilgi sunabilmesi için, meslek etiği ve sosyal sorumluluk olguları üzerine yoğunlaştıkları görülür.

Finansal bilgilere ihtiyaç duyan karar alıcılar açısından finansal bilgilerin güvenilir olması önemlidir. Bu noktada mesleği icra eden meslek mensuplarının etik algıları büyük önem arz etmektedir.

Hile ve etik ilişkisinde eğer meslek mensubunun mesleki özen ve etik algısı gelişmemiş ise daha fazla kazanç dürtüsü ile amacı kar elde etmek olan sürdürülebilirliğini sağlamak isteyen etik dışı faaliyetlere yönelen işletmelerin, çıkarına davranabilir hile yapmaya veya tespit ettiği hileyi görmezden gelme olasılığı ortaya çıkabilir.

Hile ve etik dışı faaliyetlere yönelmenin önüne geçebilecek kabiliyete sahip olan kişi meslek mensubudur. Çünkü mesleki konumları kamu yararı sorumluluğu taşıdığından buna elverişlidir. Meslek mensuplarının etik algılarını geliştirmeleri, gerekli mesleki özen ve yeterliliğe sahip olmaları için mesleki eğitimlerin önemi oldukça yüksektir.

Muhasebe mesleği açısından staj girişte adaylara etik algı yönünden bir ölçme ve değerlendirme yapılabilir. Bunun yanı sıra adaylara staj süresince verilen online eğitimlerin yanı sıra kapsamlı olarak uygulamalı mesleki etik eğitimleri düzenlenmesi ve bu eğitimlere adayların katılması sağlanarak etik algı geliştirilmesi yönünde fayda sağlayacaktır.

Ayrıca meslek mensuplarının etik kurallara uymama nedenleri ile ilgili yapılan araştırma sonucunda müşteri kaybetme kaygısı olduğu tespit edilmiştir. Müşteri kaybetme kaygısından doğan etik dışı davranışların bertaraf edilmesi için her bağımsız bürosu olan meslek mensubuna belli bir kota getirilerek mesleğe yeni giren ve az

müşterisi olan meslek mensuplarının da etik dışı davranmaya yönelmeden müşteri alabilmesi mümkün kılınabilir. Örneğin 250 müşterisi olan bir meslek mensubu 251'inci müşteriyi kabul etmesine engel teşkil edecek bir kural oluşturulursa meslek mensupları açısından fayda sağlayacağı gibi aralarındaki birlik ve dayanışmayı da pekiştirecektir.

Son zamanlarda ülkemizde muhasebe uygulamalarını çok dar kalıplar içerisine sıkıştıran vergi muhasebesi anlayışının silinerek muhasebe alanındaki yapılan çalışmalar ve düzenlemelerle uluslararası çağdaş seviyelere ulaştığını söyleyebilmek meslek adına sevindirici bir haberdur.

Kuşkusuz ki bu yönde, TÜRMOB tarafından düzenlenen etik yönetmelikler, tebliğler, muhasebe etik kongreleri ve etik gelişim projeleri mesleği çağdaş bir düzeye taşımaya vesile olmuştur. Ayrıca Denetim meslek mensuplarının denetim mesleğini icra ederken uyması gereken standartları düzenleyen Kamu Gözetim Kurumunun yayınladığı Etik Kurallar Standardı mesleki etik gelişim yönünde önemli yer teşkil eder.

Meslek gruplarının etik dışı faaliyetlere yönelmesine engel olunması açısından meslek yasalarının, TÜRMOB tarafından düzenlenen etik yönetmeliklerin, tebliğlerin, muhasebe etik kongrelerinin ve etik gelişim proje eğitimlerinin, KGK tarafından yayınlanan etik kurallar standardının yanı sıra bu yasalara ve düzenlemelere istinaden alınabilecek önlemlerin son derece önem taşıdığı sonucuna varılmıştır.

Ayrıca çalışma ortamında etik kültürünün gelişimi açısından işletmelerin bu yasalar çerçevesinde etik kuralların oluşturulması, iç kontrol sisteminin olabildiğince güçlendirilmesi hayati önem arz etmektedir.

Sonuç olarak etik algı göreceli bir kavram olduğu için analizi de bir o kadar zordur.

Çalışmada yapılan anket çalışması verilerinden yola çıkarak, meslek odalarının çoğunluğunun mesleki eğitimler düzenlediği ve bu eğitimlere katılımın oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir. Bu anlamda birlik ve odaların gayretli çalışmaları mevcut olduğu tespit edilmiştir.

Araştırma kapsamında, meslekle ilgili yasa ve yenilikleri takip etmeyi meslek mensupları mesleki gelişimin bir parçası olarak gördüklerini belirtmişlerdir. İş yaşamında etik davranmaya neden olan en önemli özelliklerinin ise karakter özelliği ve onun devamında eğitim olduğu sonucuna varılmıştır. Meslek mensuplarının uyması gereken en önemli ilkeler ise dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık olduğu bunun yanı sıra mesleki özenin gerekli olduğu sonucuna varılmıştır.

Araştırma sonucunda meslek mensuplarının etik kurallara aykırı faaliyetlerde bulunmasına neden olan en önemli sebepler sırasıyla en üst seviyeden başlayarak, daha fazla kazanç isteği, eğitim yetersizliği ve denetim eksikliği olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda neden aranacaksa ekonomik manada meslek mensubunun daha fazla kazanç isteği etik dışı davranmalarına neden olmaktadır.

Etik kurallara uymada etkili unsurlar ile etik kurallara uymama nedenlerinde anlamlı bir fark oluşmamıştır. Ayrıca frekans analizi yapılmaya karar verilmiştir. Etik kurallara uymada etkili unsurları ve etik kurallara uymama nedenlerini tespit etmek amacıyla yapılan bu frekans analizinde en etkili olandan başlayarak sırasıyla alınan eğitimlerin, cezai yaptırımların ve mesleki bilgi düzeyinin diğer unsurlara oranla daha etkili oldukları görülür.

Etik kurallara uymama nedenleri için yapılan frekans analizi sonucu ise en üst seviyeden başlayarak sırasıyla meslek mensubunun müşteri kaybetme kaygısı, meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusu ve cezaların yeterince uygulanmaması diğer nedenlere oranla daha etkili oldukları görülür.

Farklı mesleki unvana sahip katılımcılar arasında etik algı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olmadığı görülmüştür.

Kadın ve erkek katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark saptanamamıştır.

Farklı yaş grubunda olan katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark saptanamamıştır.

Farklı eğitim seviyesine sahip olan katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark saptanamadığı görülmektedir.

Farklı yıllarda mesleki tecrübeye sahip katılımcılar arasında etik algısı, etik kurallara uymada etkili unsurlar ve etik kurallara uymama nedenleri bakımından % 95 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir fark saptanamadığı görülmektedir.

Araştırma bulgularına dayanarak meslek mensubu olan katılımcıların meslek etiği algı düzeylerinin ölçülerek demografik özelliklerine göre meslek etiği konusundaki

görüşleri bakımından oluşturulan hipotezlerimizde anlamlı farkların oluşmaması hipotezimizi çürütmek bir yana aksine bu durum meslek mensupları arasındaki unvan, cinsiyet, yaş, tecrübe, eğitim seviyesi farklılıklarına rağmen, ortak bir mesleki kültüre sahip olduklarını ve etik algı derecelerinin oldukça yüksek olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Dolayısıyla günümüzde ülkemizde muhasebe meslek mensuplarının etik algı bilincinin gelişmesi ve yerleşmesi yönünde pozitif ve gelişime açık bir bakış açısına sahip oldukları görülmüştür. Muhasebe ve denetim mesleğinde dünya ölçeğinde standart olan etik ilkeler ve ilgili yasaların katılımcılar tarafından dikkate alındığı ve bu yöndeki sorumluluk bilincinin benimsenmiş olduğu gözlemlenmiştir.

Katılımcı meslek mensupları, meslek etiğinin ne denli öneme sahip olduğunun bilincinde olup bu yönde alınan eğitimlerin ve yapılan denetimlerin etik algı gelişimine katkı sağladığı ve bu yönde sorumluluk bilinci taşıdıkları sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- ACAR D., 1995. “Yükseköğretimde Muhasebe Eğitiminin Motivasyon Sorunları”, Türkiye XIV Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 31 Ekim-4 Kasım 1995, Kemer- Antalya.
- AKBULUT, Y. ve Marsap, B., 1995. “Muhasebe Eğitiminde Eğitim Teknoloji Araçlarının Kullanılması”, Türkiye XIV Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 31 Ekim-4 Kasım Kemer-Antalya.
- AKDEMİR Ç., 2010. “İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, İstanbul.
- AKDOĞAN N., ve Aydın H., 1987. Muhasebe Teorileri, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları No: 98, 557s.
- AKDOĞAN, (2005). Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik Ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılmaları. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 10 (1), 295-300. Retrieved from
- ALKAN, C., 1998. Eğitim Teknolojisi, Ankara: Anı Yayıncılık, 226s.
- ALTUĞ, O., 1999. Muhasebe ve Hukuk İlişkileri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 260s.
- ARDIÇ, O. ve ERSOL E., 2007. Borçlar Hukuku, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 248s.
- ARNOVA, S. B., 2003. “İşletmelerde Çalışanlar Tarafından Yapılan Hilelerin Kırmızı Bayraklar Yoluyla İzlenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD), 20, ss. 118-126.
- ARSLAN, M. (2005). İş ve Meslek Ahlakı (Business and Professional Ethics). Ankara: Siyasal yayinevi.
- ARSOY, A. (2008), “Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları”, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 10(2), ss.17-35.
- AYDIN, İ.P., 2001. Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik, Ankara, Pegem Yayınları.
- AYSAN M. A., 1995. “Dünyada ve Türkiye’ de Muhasebe Eğitiminin Tarihi Gelişimi”, Türkiye XIV Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 31 Ekim-4 Kasım 1995, Kemer-Antalya,

- AYMANKUY, Yusuf SARIOĞLAN Mehmet, Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2005
- BAYRAKTAR, A., 2007. “Türkiye'deki Muhasebe Hileleri Tarihi” Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- BOZKURT, N., 2009. İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri, Alfa Yayınları, İstanbul, 460s.
- BÜYÜKMİRZA, K., 2009. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara, 681s.
- CAN, A. V., 2007. “Luco Pacioli Muhasebenin Babası mıdır?”, Uluslar arası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, (12) ss. 92-106.
- CENDROWSKI, H, JAMES P, MARTIN ve LOUIS W, P. 2007. The Handbook Of Fraud Deterrence, John Wiley & Sons Inc, New Jersey, USA, 456s.
- CIMA 2008. Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise, Chartered Institute of Managment Accountant, London, 104s.
- ÇAĞLAYAN, S., KORKMAZ, M., & ÖKTEM, G. Sanatta Görsel Algının Literatür Açısından Değerlendirilmesi.
- ÇATIKKAŞ Ö., ÇALIŞ, Y., (2007), İşletmelerde Muhasebe Hilelerinin Önlenilmesi İçin Hile Belirtileri, MÖDAV, İstanbul. GÜL, Kudret ve ERGÜN, Halil, “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Ocak, 2004, s.60-61
- ÇELİK T., 2010. “Muhasebede Hata ve Hileler ile İlgili Muhasebe Meslek Mensupları Üzerinde Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Niğde Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Niğde.
- ÇETİN, A. C., & DAĞLI, S. Ş. (2014). Muhasebe Meslek Etiği Ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, 20(2).
- DOYRANGÖL, N., (2010), Sermaye Piyasası Aracı Kurumlarında Etkili Bir İç Kontrol Sistemi ve Denetim Fonksiyonu, Lebib Yalkın Matbaası, İstanbul.
- ERDOĞAN, Ö., 1990. “Öğretim Üyelığının Öğrenme Öğretme Süreçler Açısından Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir,
- ERGİN, H., 2005. Muhasebeye Giriş, Kütahya: Ekspres Matbaası, 270s.

- GÖKGÖZ, A. 2011. Tarihsel Perspektifte Muhasebenin Doğuşunu ve Gelişimini Etkileyen Faktörler, Yalova Sosyal Bilimler Dergisi, 1(1), ss. 167-177.
- GÜL, K. ve Ergün, H., (2004). “Muhasebe Mesleğinde Etik”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:11, Ocak, s.60-61
- GÜLER, M. S. ve Gülçiçek M. 2006. Ülkemizde Devlet Muhasebesinin Gelişimi, Kamu Hesaplarına Uzman Bakış, (54) ss. 57-71.
- GÜNER, S. 2013. “Muhasebe Bilgi Sistemi Algısı: Karabük Üniversitesi Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Karabük Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karabük.
- GÜNEY, S., & MANDACI, G. Makyavelizm Ve Etik Algısı İlişkileri: Bankacılık Sektöründe Bir Araştırma.
- GÜRBÜZ, H., 1990. Muhasebe Denetimi, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- GÜVEMLİ, O. 1995. Kronolojik Akış İçinde Muhasebe Uygulamalarının Gözlenmesi, Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, Çeşme: 1-5 Mayıs 1994, ss.45-70.
- IRMAK, R. 2002. Muhasebenin Genel Esasları, Muhasebe Hata ve Hileleri ile Bunların Tespit Yöntemleri ve Hesapların Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınevi, Ankara, 188s.
- KARAKAYA M., (1994), Muhasebe Bilgi Sistemi ve Bilgi Teknolojisi, Ankara.
- KARAKOÇ Y., 1997. Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil, Denge YMM Aİ Yayınları, İzmir, 292s.
- KARAPINAR, A ve Ayıkoğlu Z., F. 2009. Finansal Analiz, Ankara: Gazi Kitabevi, 305s.
- KAVAL, H., 2008. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi, 3.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- KAYA, M. 2014. “Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Mesleki Etik Kurulları Açısından Değerlendirilmesi” Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- KESKİN Serkan, 2014. “Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısında Etik Tutumlar: Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma” Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta
- KIRLIOĞLU, Hilmi ve AKYEL, Nermin, “Mesleki Etik ve Ülkemizde Muhasebe Denetimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:17, Ocak, 2003, s.59

- KİRİK Z., 2007. “Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyon Karahisar'da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma”, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- KÜÇÜKSAVAŞ N., 2006. Genel Muhasebe İlke ve Uygulamaları, Beta Yayınları, İstanbul, 553s.
- KUTLU, H. A. (2008). Muhasebe meslek ahlakı. Nobel.
- KOÇBERBER, Seyit 2006. Dünyada ve Türkiye’de Denetim Etiği Sayıştay Dergisi Sayı:68.
- LAZOL, İ., ÇABUK, A., 2005. Mali Tablolar Analizi, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 354s.
- MHUD (Maliye Hesap Uzmanları Derneği), 2004. Denetim İlke ve Esasları, Acar Matbaası, İstanbul, 711s.
- OKAY S., 2011. “Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi” Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- OTAR, İ. 1984. Risale-i Felekiyye ‘Kitab-us-Siyaqat’Hakkında, Muhasebe Enstitü Dergisi, (37) ss. 9-27.
- ÖRTEN, R. 2000. Genel Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Örnekleri. Ankara: Gazi Kitabevi, 553s.
- ÖZKAYA, İsmail Nezih, (2008), Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- ÖZLEM, D., 1997. Günümüzde Felsefe Disiplinleri, İstanbul, (Derleyen), Delius Harald, İnkılap Kitabevi.
- PAZARÇEVİREN, S. Y., 2005. “Adli Muhasebecilik Mesleği”, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 1(2), ss. 1-19.
- PEKER, A. 1988. Modern Yönetim Muhasebesi, Fatih Yayınevi, İstanbul, 872s.
- PICKETT, K.H.S, 2003. The Internal Auditing Handbook, John Wiley & Sons Inc, Second Edition, USA.
- REZAEI, Z., 2002. Financial Statement Fraud: Prevention and Detection, John Wiley & Sons, New York, 352s.
- SABAN, N., 2006. “Bir Analiz : Türk Hukukunda Hile Kavramının Unsurları”, Muhasebe ve Finansman Dergisi , Sayı : 31, ss. 59- 60.

- SANLI, Nail, (2002), Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar, Türmob Yayınları-199.
- SAYIM, F. (2011). Sağlık Piyasası ve Etik. Bursa: MKM Yayınları.
- SELİMOĞLU, S., K., 1997. Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı. III.Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu,Alanya: İSMMMMO, ss. 146-159.
- SELİMOĞLU, S., K, “Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik”, Mali Çözüm Özel Sayı, 437-456. 2006
- SEVİLENGÜL, O. 2009. Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara, 811s.
- SONSUZOĞLU E.(1996), "Vergi Kaçakçılığı", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara.
- SOLAŞ, Ç. 1995. İhanlılar Döneminde Yakın Doğudaki Devlet Muhasebe Uygulaması (1220-1350), Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğine Bakış, Çeşme: 1-5 Mayıs 1994. ss.39-44.
- SONSUZOĞLU E. (1996), "Vergi Kaçakçılığı", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara
- SÖZBİLİR, Naciye, Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, AKÜ Yayınları, Afyonkarahisar, 2000
- ŞENGÜR, E., 2010. “İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma”, Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.
- TANIŞ, V. N. ve Berikol B. Z. 2011. Genel Muhasebe, Adana: Karahan Yayınevi, 537s.
- TAŞKIRAN N., (1995), "Kaçakçılık Suçunun Tarifi", Vergi Sorunları Dergisi, Ankara.
- TÜRMOB, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, (2014)
- TÜRMOB, 28954 sayılı 27/03/2014 tarihli Resmi Gazete “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması
- TÜRMOB, 26675 sayılı 19/10/2007 tarihli Resmi Gazete “Etik İlkeler Yönetmeliği
- ULUSAN, H. 2010. ‘Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları’nın Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi’, Sakarya Üniversitesi, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, 13(19), ss. 75-99.

- UÇMA, T. (2007). Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması. Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- UYAR, Süleyman (2005), Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler, Makale, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> 25.11.2017.
- ÜNSAL, Ahmet(2008), “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”, KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:14.
- VARIŞ, F., 1996. Eğitimde Program Geliştirme: "Teori ve Teknikler", Ankara: Alkım Kitapçılık Yayıncılık, 309s.
- YAZICI, Mehmet, (2003), Kurumsal Muhasebe Denetimi, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.
- YILDIRIM, Adem (2016) Muhasebe Meslek Mevzuatı ve Etiği 2.Baskı Dora Yayınları

Elektronik Kaynaklar

- www.coso.org/publications/ffr_1987_1997.pdf, (09.10.2017)
- www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, (05.11.2017)
- www.ismmmo.org.tr, (07.11.2017)
- www.maliye.gov.tr, (09.10.2017)
- www.mevzuat.gov.tr, (07.11.2017)
- www.mufad.org/journal/attachments/article/750/4.pdf, (05.11.2017)
- www.spk.gov.tr/displayfile.aspx.pdf, (09.10.2017)
- [www.turmog.org.tr/Mevzuat/18/yonetmelik-ve-tebligler\(04/03/2018\)](http://www.turmog.org.tr/Mevzuat/18/yonetmelik-ve-tebligler(04/03/2018))
- [www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5165/Etik-Kurallar\(04/03/2018\)](http://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5165/Etik-Kurallar(04/03/2018))
- dergipark.gov.tr/sduibfd/issue/20841/223397
- archive.ismmmo.org.tr/docs (18.03.2018)
- www.gib.gov.tr (01.05.2018)
- www.turmog.org.tr/FaaliyetRaporlari/EtikKomitesi (29.05.2018)
- www.tspb.org.tr/wp-content/uploads/2015/07/TSPB_Meslek-Kurallari-Duzenlemesi.pdf(31.05.2018)

EKLER

EK A :ANKET FORMU

Sayın Katılımcı;

Bu anketten elde edilen veriler bilimsel amaçlı kullanılacak ve bu projeye ilgisi bulunmayan kişilerle paylaşılmayacaktır. Bu sebeple araştırmanın amacına ulaşması ankette yer alan sorulara vereceğiniz doğru yanıtlara bağlıdır. Değerli vaktinizi bu çalışmaya ayırdığınız için çok teşekkür eder, saygılarımızı sunarız.

DEMOGRAFİK/SEÇMELİ SORULAR

1) Mesleki unvanınız nedir?	7) Bağlı olduğunuz meslek odası veya mesleki gruplar, meslek etiği eğitimleri düzenliyor mu?
	a) Evet ()
a) SMMM ()	b) Hayır ()
	c) Bazen ()
b) Denetçi ()	
	8) Bağlı olduğunuz meslek odasının/ mesleki gruplarının düzenlediği eğitimler dışındaki eğitim/konferans/panellere katılıyor musunuz?
2) Cinsiyetiniz?	a) Evet ()
a) Kadın ()	b) Hayır ()
b) Erkek ()	c) Bazen ()
3) Yaşınız?	9) Meslekle ilgili kanun, yenilik ve gelişmeleri takip edebiliyor musunuz?
a) 25 ve altı ()	a) Evet ()
b) 26-35 ()	b) Hayır ()
c) 36-45 ()	c) Zaman zaman ()
d) 46-55 ()	
e) 56 ve üstü ()	10) Çalışma hayatınızda etik davrandığınızı/davranacağınıza inanıyorsanız, bunun en önemli sebebi aşağıdakilerden hangisidir? (Bir tane işaretleyiniz).
	a) Eğitim ()

4) Öğrenim durumunuz?	b) Karakter özelliğim ()
a) İlköğretim ()	c) Meslek Yasası ()
b) Lisesi ()	d) Gelenek ve inanç ()
c) Önlisans ()	e) Ailede edindiğim görgü, terbiye ()
d) Lisans ()	f) Diğer ()
e) Lisansüstü ()	11) Meslek mensuplarının uyması gereken değerlerden sizce en önemlisi hangisidir? (Bir tane işaretleyiniz).
	a) Dürüstlük ()
5) Kaç yıldır bu meslektesiniz?	b) Tarafsızlık ve bağımsızlık ()
a) 0-5 ()	c) Mesleki yeterlilik ()
b) 6-10 ()	d) Sır saklama ve güvenilirlik ()
c) 11-15 ()	e) Mesleki özen ()
d) 16-20 ()	12) Meslek mensuplarının etik kurallara aykırı faaliyetlerine neden olan en önemli sebep sizce nedir? (Bir tane işaretleyiniz).
e) 21 ve üstü ()	a) Eğitim yetersizliği ()
	b) Ülkedeki yasalar ()
	c) Müşteri baskısı ()
	d) Piyasa koşulları ()
.....	e) Daha çok kazanç isteği ()
	f) Denetim eksikliği ()

Anketin bu kısmında yer alan sorulara önermelere 1 ile 5 arasında yer alan değerler verecek cevaplayınız. Tüm soruları eksiksiz cevaplamanız araştırmanın doğru sonuca ulaşması açısından önem taşımaktadır.

- 1 **Kesinlikle Katılmıyorum**
- 2 **Katılmıyorum**
- 3 **Kararsızım**
- 4 **Katılıyorum**
- 5 **Kesinlikle Katılıyorum**

ETİK ALGISI					
Etik olgusu duruma ve topluma göre değişir.	1	2	3	4	5
Bireylerin etik değerleri, içinde buldukları toplumdaki farklılıklarla gösterebilir.	1	2	3	4	5
Toplumun etik değerlerine uymak gerekir.	1	2	3	4	5
Bir davranış, birine zarar verecekse yapılmamalıdır.	1	2	3	4	5
Muhasebe meslek üyeleri yasal ve etik değerlere çok bağlıdır.	1	2	3	4	5
Muhasebe meslek üyeleri tarafsızdır.	1	2	3	4	5
Muhasebe meslek üyeleri mevzuatı çok iyi bilmektedir.	1	2	3	4	5
Muhasebe meslek üyeleri müşterilerine ait bilgileri kendilerinde saklamaktadırlar.	1	2	3	4	5
Muhasebe meslek üyeleri, yasaları ve kamu çıkarını, müşteri çıkarından daha üstte tutmaktadırlar.	1	2	3	4	5
Meslek üyelerinin "muhasabe etiği" eğitimi almış olması, muhasebecilik mesleğini yerine getirirken etik davranışa sebep olacaktır.	1	2	3	4	5
ETİK KURALLARA UYMADA ETKİLİ UNSURLAR					
Çevresel baskılar etkilidir.	1	2	3	4	5
Alınan eğitimler etkilidir.	1	2	3	4	5
Meslek örgütünün denetimleri etkilidir.	1	2	3	4	5
Dini inançlarının düzeyi etkilidir.	1	2	3	4	5
Cezai yaptırımlar etkilidir.	1	2	3	4	5
Vicdani yaptırımlar etkilidir.	1	2	3	4	5
Meslekî bilgi düzeyi etkilidir.	1	2	3	4	5
Meslekî tecrübe etkilidir.	1	2	3	4	5
ETİK KURALLARA UYMAMA NEDENLERİ					
Meslek mensubunun daha fazla para kazanma tutkusunu	1	2	3	4	5
Meslek mensubunun müşteri kaybetme kaygısı	1	2	3	4	5
Meslek mensubunun etik kuralları yeterince bilmemesi	1	2	3	4	5
Meslek mensubunun meslek onuruna inanmaması	1	2	3	4	5
Meslek mensubunun ahlaki zayıflığı	1	2	3	4	5
Cezaların yeterince uygulanmaması	1	2	3	4	5
Meslek mensubunun siyasi eğilimi	1	2	3	4	5
Meslektaşlar arasındaki iletişim eksikliği	1	2	3	4	5

ÖZGEÇMİŞ.

1979 yılın da Samsun Terme ilçesinde doğdu. İlköğretimi Samsun Terme Söğütlü İlköğretim Okulunda tamamladı. 2011 yılında lise mezuniyetini tamamlayarak Anadolu Üniversitesi Kamu Yönetimi Lisans eğitimine başladı. 2015 yılında lisans derecesini başarıyla tamamladı. 2016 1. dönem Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Staj Giriş Sınavında başarılı oldu. Şu anda stajını başarıyla tamamladı . 2009 yılından beri muhasebe mesleğini icra ediyor şimdi ise özel bir şirkette Muhasebe Müdürü olarak çalışıyor. Ayrıca 2017 yılında İstanbul Üniversitesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi alanında Yüksek Lisansını tamamladı. 2018 Bahar döneminde İstanbul Üniversitesinde Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi bölümünde doktora (PHD) programına özel öğrenci olarak kabul edildi. Araştırma alanı olarak Muhasebe alanı dışında kadınların siyasal ve sosyal katılımı üzerine çalışmalar yapıyor.