T.C.
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ * SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE ETİĞİ VE BİR UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İSMAİL NEZİH ÖZKAYA

ANABİLİM DALI: İŞLETME

PROGRAMI : MUHASEBE FİNANSMAN

DANIŞMAN: PROF. DR. SELMAN AZİZ ERDEN

KOCAELİ – 2008

SUNUŞ

Tüm dünyada muhasebe mesleğinin uygulanmasında meslek mensuplarının etik davranış sergilemelerinin önemi daha da artmıştır. Muhasebecilerin kamuoyunu aydınlatan mali tabloları hazırlıyor olmaları bu bilincin artarak devam etmesinde önemli rol oynayan faktörlerden biridir.

Türkiye'de muhasebe etiği ile ilgili fazla bir çalışmanın bulunmayışı ve yasal düzenlemelerin dahi son yıllarda gelişmeye başlamasından dolayı bu konunun incelenmesi uygun görülmüştür.

Tezimi hazırlarken birçok hocamın bilgi ve görüşünden yararlandım. Bu arada karşılaştığım bazı güçlüklerin giderilmesinde uzmanlık bilgilerine sık sık başvurduğum değerli hocam ***Prof. Dr. Selman Aziz Erden'*** *e özellikle şükran borcumu ifade etmek isterim. Bana bu meşakkatli çalışmada yol gösteren Prof. Dr. Nihat Erdoğmuş ve Doç. Dr. Sami Karacan hocalarıma da teşekkürlerimi bir borç bilirim. Bunun yanında ağabeyim İ. Semih Özkaya'ya ve değerli eşi Fatma Özkaya'ya, arkadaşım Serkan Güreli'ye, Kocaeli Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası çalışanlarından Emrullah Çakır'a ve Özden Karadeniz'e katkılarından dolayı teşekkürlerimi sunarım.*

Kocaeli, Mayıs 2008 *İsmail Nezih Özkaya*

ÖZET

Etik, insan davranışlarına yön veren ve doğru ile yanlışı ayırmada ona yol gösteren değer yargılarının bilimi olarak tanımlanabilir. Etik, insanlara doğruyu bulmada yardımcı olup toplumda güvenilir bir insan olarak yaşamlarını devam ettirmelerini sağlayan ahlaki kuralların ortak adıdır.

Etik sadece toplum hayatında değil iş yaşamında da insanlara yardımcı olarak işlerini en iyi biçimde devam ettirmelerini sağlar. Tüm meslek dallarında etik kurallara uymak işlerini iyi yapmak isteyen meslek mensupları için zorunludur. Örneğin muhasebe meslek mensupları hazırladıkları finansal tablolarla aynı zamanda kamuoyunu aydınlatma görevini de üstlenmişlerdir. Bu nedenle görevlerini icra ederlerken etik değerleri göz önünde bulundurmaları büyük önem taşımaktadır.

Muhasebe mesleğini icra edenlerin görevleri, kamuoyunu aydınlatan finansal tabloları meydana getirmek ise; etik davranmak ile kamuoyunu aydınlatmak arasında doğrudan bir ilişki bulunmakta mıdır? Böyle bir ilişki mevcut ise meslek mensuplarının bu ilişkiye olan yaklaşımları nedir? Bu çalışma ile bu soruların cevabı bulunmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada etik ve meslek etiği ile muhasebe ve muhasebe meslek etiği hakkında teorik bilgiler verilmiştir. Daha sonra muhasebe meslek mensuplarının etik davranış ile kamuoyunu aydınlatma arasında ilişkiye olan yaklaşımlarını bulmak için meslek mensuplarına 29 sorudan oluşan bir anket uygulanmıştır.

Anket uygulaması sonucunda muhasebe meslek etiği ile kamuoyunu aydınlatma arasında bir ilişkinin bulunduğu fakat bu ilişkinin meslek mensupları tarafından yeterince kuvvetli bir ilişki olarak algılanmadığı ve bu sebeple de muhasebe meslek mensuplarının etiğe olan yaklaşımlarının çeşitli eğitim programları ile geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

ABSTRACT

Ethics can be defined as science of value judgement that directs human behaviour and guide people how to distinguish wrong and correct. Ethics, is a common name of moral codes that helps people to get at the truth and make people to live as respected in society.

Ethics helps people not only at community life, at also business life and make them work well..It is imperative to obey the ethical rules for professionals want to do their job well at all professions. For example accounting professionals assume the duty of informing society with financial sheets they make. When they accomplish their this duty it is so important to consider ethical rules.

If accountants are responsible to make financial sheets that inform society, are there any relationships between acting appropriate to ethics and informing society directly? If there is a relationship, what is the approach of professionals about this relationship? In this study, answers of this questions were tried to replied.

In this study theoretical knowledge was gave about ethics, profession ethics, accounting and accounting ethics. After that an inquiry involves 29 questions was applied to find approach of accountants about relationship between ethical behaviour and informing society.

As a result it is determined that there is a relationship between accounting ethics and informing society but this relationship isn't perceived strongly by professioanals, therefore the approach of professionals about ethics should be improved with several education programmes.

ÖZET……..II

ABSTRACT……..……..III

İÇİNDEKİLER…….…..IV

KISALTMALAR LİSTESİ……..……..VII

TABLOLAR LİSTESİ…….……..….VIII

GİRİŞ…….……..1

BİRİNCİ BÖLÜM
1. ETİK VE MESLEK ETİĞİ……..…….....4
1.1. ETİK KAVRAMI…….……....4
1.2. ETİK SORUMLULUK…….…….....5
1.3. ETİK ÖLÇÜLER…….……....6
1.4. ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR…….……....6
1.4.1. Ahlak Kavramı…….7
1.4.2. Töre Kavramı…….……....8
1.4.3. Örf ve Adet Kavramları...……....9
1.5. TEORİLER SETİ OLARAK ETİK…….……..9
1.5.1. Faydacılık Teorisi……...……..…..10
1.5.2. Kategorik Zorunluluklar Teorisi……...……....10
1.5.3. Haklar Teorisi……11
1.5.4. Adalet Teorisi……..…...…11
1.6. İLKELER SETİ OLARAK ETİK ……..……..12
1.7. İŞLETMEDE ETİK ……..…….....12
1.7.1. İşletme Etiği Tanımı…….....13
1.7.2. İşletmede Etiğe Duyulan Gereksinim……...…13
1.7.3. Çalışanların Etik Dışı Davranışını Oluşturan Nedenler……..….....14
1.7.3.1. *Kişisel Nedenler*……....15
1.7.3.1.1. *Etik Ölçüleri Farklı Yorumlama*……15
1.7.3.1.2. *Bireylerin Bencil Davranması*……16
1.7.3.1.3. *Etik İkilemler*…….……...17
1.7.3.1.4. *Mesleki Bilgi Yetersizliği*……....17
1.7.3.2. *Kişisel Olmayan Nedenler*…….…….....18
1.7.3.2.1. *İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı*.18
1.7.3.2.2. *Haksız Rekabet*……..……..…..19
1.7.3.2.3. *Meslek Ücreti*…….....19
1.7.3.2.4. *Karşılıklı Güvensizlik*…….……....20
1.7.3.2.5. *Sahte ve Yanıltıcı Belge*…….…….....21
1.7.3.2.6. *Etik Davranışların Esnetilmesi*……21
1.8. MESLEK ETİĞİ……..…..21

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ……..…....23
2.1. MUHASEBE KAVRAMI…….…….23
2.1.1. Bilimsel Açıdan Muhasebe…….24
2.1.2. Sayısal İşlem Açısından Muhasebe…….....24
2.1.3. Toplumsal Açıdan Muhasebe…….25
2.1.4. İktisadi Açıdan Muhasebe……..25
2.1.5. Tümlem Açısından Muhasebe……..…..26
2.2. MUHASEBE MESLEĞİ……..……..26
2.3. MUHASEBENİN İŞLETME AÇISINDAN ÖNEMİ…….....27
2.3.1. İç Kullanıcılar…….28
2.3.2. Dış Kullanıcılar……...30

2.4. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ……..32
2.4.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Amaçları…….33
2.4.2. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim……...…34
2.4.3. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar……...35
2.4.3.1. *Teleolojik Yaklaşım*……..36
2.4.3.1.1. *Bireyci Yaklaşım*…….36
2.4.3.1.2. *Yararlı Olma Yaklaşımı*……..37
2.4.3.2. *Deontolojik Yaklaşım*……...37
2.4.3.2.1. *Etik ve Haklar Yaklaşımı*.…….…….38
2.4.3.2.2. *Eşitlikçi Yaklaşım*……...39

2.5. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TAŞIMASI GEREKEN ETİKSEL NİTELİKLER…….…….…40
2.5.1. Dürüstlük…….....40
2.5.2. Tarafsızlık……....41
2.5.3. Sır Saklama…….....43
2.5.4. Bağımsızlık…….…46
2.5.5. Yeterlilik…….....48

2.6. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN ULUSLARARASI DURUMU…….…….…..49
2.6.1. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Mesleki Davranış Yasası İlkeleri…….....49
2.6.2. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü Etik Davranış Standartları….52
2.6.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Mesleki Etik Kuralları.55

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. UYGULAMA: KAMUYU AYDINLATMADA MESLEK ETİĞİNİN ÖNEMİNE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARINA İZMİT' TE ÇALIŞAN SM, SMMM VE YMM'LERE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI…….....59
3.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ…..……..59
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI……..59
3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI……....59
3.4. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI……...60
3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ……..……....60

3.6. ANKETİN DEĞERLENDİRİLMESİ..……..…….....61
3.6.1. Araştırma Bulguları …….……..61
3.6.1.1. ***Kişisel Niteliklerin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular***.....62
3.6.1.2. ***Mesleki ve Etik Niteliklerin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular***……..……..64
3.6.1.3. ***Bağımsızlık ve Tarafsızlık Tehlikesinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular***…….…….…….….71
3.6.1.4. ***Mesleki ve Etik Niteliklerle Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular***……79
3.6.1.5. ***Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Üzerine Bir Eğitim Almalarının Muhasebe Etiği ve Kamuoyunu Aydınlatma Kavramı Arasındaki İlişkinin Derecesini Algılamaları Üzerindeki Etkisinin Varlığının Tespitine Yönelik Ki-Kare Bağımsızlık Testi Uygulaması***……...92

SONUÇ……..……..…94

EK……..……..100

KAYNAKÇA……..……..…….…….....103

ÖZGEÇMİŞ…….…….…...110

KISALTMALAR LİSTESİ

AICPA : Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

FMAC : Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi

Fr : Frekans

IFAC : Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu

IMA : Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

S : Sayfa

SM : Serbest Muhasebeci

SMMM : Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

TÜRMOB : Türkiye Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

YMM : Yeminli Mali Müşavir

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo1 ……62
Tablo2 ……62
Tablo3 ……63
Tablo4 ……63
Tablo5 ……64
Tablo6 ……64
Tablo7 ……65
Tablo8 ……65
Tablo9 ……66
Tablo10 ……..66
Tablo11 ……..67
Tablo12 ……..67
Tablo13 ……..68
Tablo14 ……..69
Tablo15 ……..69
Tablo16 ……..70
Tablo17 ……..70
Tablo18 ……..71
Tablo19 ……..71
Tablo20 ……..72
Tablo21 ……..73
Tablo22 ……..73
Tablo23 ……..74
Tablo24 ……..74
Tablo25 ……..75
Tablo26 ……..75
Tablo27 ……..76
Tablo28 ……..76
Tablo29 ……..77
Tablo30 ……..77
Tablo31 ……..78
Tablo32 ……..78
Tablo33 ……..79
Tablo34 ……..79
Tablo35 ……..80
Tablo36 ……..80
Tablo37 ……..81
Tablo38 ……..81
Tablo39 ……..82
Tablo40 ……..83
Tablo41 ……..84
Tablo42 ……..84

Tablo43 ……..85
Tablo44 ……..85
Tablo45 ……..86
Tablo46 ……..87
Tablo47 ……..88
Tablo48 ……..88
Tablo49 ……..89
Tablo50 ……..89
Tablo51 ……..90
Tablo52 ……..90
Tablo53 ……..91
Tablo54 ……..91
Tablo55 ……..93
Tablo56 ……..93

GİRİŞ

Genel anlamıyla etik, toplumdaki bireylerin toplum huzuru için uyması gerektikleri kurallar bütünü ve bu kuralları biçimlendiren değer yargılarını barındıran felsefi değerleri temsil eder.

Etik hem özel yaşamda hem de iş yaşamında ideal davranış sergileyen insana ulaşmak için gerekli bir felsefi olgudur. Etik değerler bu şekilde gündelik yaşamda toplumda yaşayan insanların diğer insanlara zarar vermelerini önlediği gibi, iş yaşamında da işletmelerin faaliyetlerini dürüst ve kusursuz bir şekilde sürdürmelerine yardımcı olur. Bu da işletmelerin topluma; bir başka deyişle kamuoyuna sunduğu bilgilerin doğruluğunu sağlayarak toplumu olumlu yönde etkiler.

İşletmeler sağlıklı bir örgüt yapısı oluşturup kendi büyümelerini sağlarken aynı zamanda ekonominin kalkınmasına da katkıda bulunmuş olurlar. Ancak işletme için çok önemli olan örgüt yapısı ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun, işletme içindeki ve dışındaki çıkar gruplarıyla iyi bir etkileşim kurulamadığı sürece o işletme ekonomide kendine kalıcı bir yer bulamaz. İşletme ile bu çıkar gruplarının sağlıklı etkileşimini sağlayacak, onlara işletme hakkındaki faaliyet bilgilerini ulaştıracak olan muhasebecilerdir. İşletme içinde bu kadar önemli bir görevi üstlenmiş bulunan muhasebecilerin, bu görevlerini yerine getirirken çalışmalarında etik değerleri göz önünde bulundurmaları işletme ve çevresi arasında sağlıklı bir etkileşimin oluşmasını sağlayacaktır. Bu da muhasebe mesleğine olan güveni ve saygınlığı artıracaktır.

İşletmelerde etik davranışın ne denli önemli olduğu Amerika Birleşik devletleri'nde yaşanan Enron skandalı gibi olaylarla birlikte tüm mesleklerde daha belirgin hale gelmiş ve son yıllarda etik değerlerin işletmeler açısından önemi daha fazla dile getirilmeye başlanmıştır. Bu olayda Amerika' nın en büyük 500 şirketi arasında gösterilen enerji devi Enron şirketi yöneticileri finansal tablolarda genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymayarak şirketin finansal risklerini ve

giderlerini saklayıp gelirlerini kağıt üzerinde olduğundan daha fazla göstermiş ve böylelikle kamuoyunun yanlış bilgilendirilmesini sağlamışlardır. Bu duruma denetçi firma Arthur Anderson denetçileri de göz yummuş ve bu etik dışı suça ortak olmuşlardır. Bu olaydan şirketin 2001 yılında iflasını açıklamasıyla kamuoyunun bilgisi olmuştur. Enron skandalı muhasebe meslek etiğine uyulmamasının ne tür sonuçlara yol açacağı konusunda çok güzel bir örnektir.

Bu çalışmanın amacı muhasebe mesleğinde etik değerlerin muhasebe meslek mensupları açısından ne derece önemli görüldüğünü incelemektir.

Bu çalışma giriş ve sonuç bölümleri dışında üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde "Etik" ve "Meslek Etiği" kavramları ile etik kavramı ile ilişkilendirilebilecek kavramlar tanımlanmıştır. Bunun yanında etik, bir teoriler seti olarak ve ilkeler seti olarak da incelenmiştir. Birinci bölümün devamında "İşletme Etiği" kavramı açıklanarak "Etik" kavramının işletmeler açısından önemi, etiğe duyulan gereksinimler ele alınmış. ve işletmelerde çalışanları etik dışı davranışa iten nedenler kişisel ve kişisel olmayan nedenler olarak iki gruba ayrılarak incelenmiştir. Son olarak "Meslek Etiği" kavramının açıklanmasına yer verilmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebenin tanımı çeşitli açılardan yapılarak "Muhasebe Mesleği" kavramı incelenmiş ve işletmelerde muhasebenin önemine işletme içi ve dışı kullanıcılar açısından dikkat çekilmiştir. Daha sonra muhasebe mesleğini icra eden her meslek mensubunun uyması gereken etik kuralları ifade eden "Muhasebe Meslek Etiği" kavramı açıklanmaya çalışılarak muhasebe meslek etiğinin amaçları, muhasebe mesleğine duyulan gereksinim açıklanmıştır. Bununla birlikte muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar teleolojik ve deontolojik yaklaşım olarak iki ana başlık altında açıklanmış ve muhasebecilerin taşıması gereken etiksel nitelikler incelenmiştir. İkinci bölümün son kısmında ise muhasebe meslek etiğinin uluslararası durumu incelenip, Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (AICPA) Mesleki Davranış Yasası İlkeleri, Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA) Etik Davranış Standartları ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Mesleki

Etik Kurallarının neler olduğu belirtilmiş ve böylece muhasebe mesleğinde etik davranışı sağlamak için uluslararası alanda ne tür önlemler alındığı incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise Türkiye'de muhasebe mesleğini devam ettiren meslek mensuplarının meslek etiğinin kamuyu aydınlatma üzerindeki etkisinin tespiti için İzmit'te faaliyet gösteren meslek mensuplarına yapılan bir anket çalışmasının sonuçlarına yer verilmiştir.

Son bölüm olan sonuç bölümünde ise bu çalışmadan elde edilen bulguların değerlendirilmesine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1. ETİK VE MESLEK ETİĞİ

Bu bölümde etik kavramı, etik sorumluluk, etik ölçülerin ne olduğu açıklanacak ve etikle ilgili diğer kavramlar, etik teorileri, etik ilkeleri, işletmede etik ve meslek etiği üzerinde durulacaktır.

1.1. ETİK KAVRAMI

Etik, Yunanca "Ethikos" ya da "Ethos" tan gelmektedir. Etik sözcüğü Oxford sözlüğünde üç türlü şekilde tanımlanmıştır[1]:

- Değer yargıları bilimi.
- İnsan yaşamının belirli sınırlı bölümlerinde söz konusu olan kabul görmüş kurallar.
- İnsanların en geniş anlamdaki görevlerinin bilimi.Sivil, politik ve uluslararası yasa bilimi.

Başka bir tanımla etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın temellerini araştıran felsefe alanıdır[2].

Etik, genel olarak birey veya grubun doğru veya yanlış davranışlarını yöneten değerler olarak da tanımlanabilmektedir. Bir başka deyişle, yasal gerekleri aşan

[1] Jack Marice, "Institute of Chartered Accountants in England and Wales", **Accountants Dispets**, (Eylül, 1998), s.1.
[2] Habib Akdoğan, **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 2003, s. 5.

ölçüde kendini kontrol edebilme gücüne sahip olan ideal bir insan örneği yaratmaktır[3].

1.2. ETİK SORUMLULUK

Etik davranışın temelinde sorumluluk duygusu vardır. Genel anlamda sorumluluk, bireyin kendi davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir. Bu anlamda toplumsal yaşama dahil her bireyin sosyal sorumluluk adı verilen bir takım kaçınılmaz yükümlülükleri vardır[4].

Sosyal sorumluluk; her bireyin ya da örgütün topluma karşı yerine getirmesi gereken sorumluluklarını kendisinin veya örgütün amaçlarının önünde tutması gerekliliğini ortaya koymaktadır[5]. Sosyal sorumluluklar dört grupta incelebilir[6]:

- İsteğe Bağlı Sorumluluklar
- Etik Sorumluluklar
- Yasal Sorumluluklar
- Ekonomik Sorumluluklar

Etik sorumluluklar hangi davranışların "doğru" olduğunu ve bu doğrulara uygun olan davranış biçimlerini ortaya koymaktadır. Etik davranış, belirli bir ahlaki kod kapsamındaki "iyi" ya da "doğru" olarak nitelendirilen bireysel davranışlardır. Etik davranışlar sadece yasalara uygun olmakla kalmayıp, aynı zamanda toplumun tümü ya da belirli bir bölümü tarafından kabul gören ahlaki ilkelere de uygun olmaktadır. Diğer yandan etik olmayan davranışlar ise bu ahlaki kod çerçevesinde

[3] Nail Sanlı, "Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik", **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi "Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar",** Türmob Yayınları-199, (İstanbul. 10-12 Ekim 2002), s.206.
[4] Salih Özel , "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı No:91, (Temmuz 2000), s.18.
[5] Mine Tükenmez ve Nilgün Kutay, "Muhasebe Mesleki Eğitim ve Etik", **Süleyman Demirel Üniversitesi 15. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Antalya 1996), s.264.
[6] Tükenmez ve Kutay, a.g.e., s.264.

"kötü" ya da "yanlış" olarak nitelendirilen davranışlardan oluşmaktadır. Bu tür davranışlar yasal olabilir veya olmayabilir, ancak toplum tarafından kabul gören ahlaki ilkelere uygun olmadıkları gerçektir[7].

Etik kavramının kaynağı etik sorumluluktan gelmektedir. Bireyin etik sorumluluklarını yerine getirmesi, etik davranışları oluşturur. Etik davranışları belirleyen etik ölçüler zaman içinde toplumsal dinamiklerin değişmesine paralel olarak değişmektedir. Bu nedenle etik davranışlar dinamiktir[8].

1.3. ETİK ÖLÇÜLER

Etik ölçüler toplumda bireylerin uyması beklenen "ideal ilişki" ya da "ideal davranışlardır". Toplumsal yaşama uyumu sağlayan bu ölçüler, henüz hukukun toplum yaşamına girmediği dönemlerde "kendiliğinden doğmuş" adına "örf ve adet" ya da "töre" denmiştir. Toplumsal yaşama içerisinde birlikte olan insanların "inanışları", "genel kanaatleri" ve "eğilimleri" sonucu ortaya çıkmış ve birlikte yaşayan insanlar tarafından genel kabul görerek uygulamaya konmuştur[9].

1.4. ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Etik sözcüğü, ahlak, örf-adet ve töre gibi kavramlarla yakından ilgilidir. Etik tanım olarak açıklaması ahlak felsefesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Türk Dil Kurumu' nun sözlüğü etiği "töre bilimi", "ahlak bilimi" olarak tanımlamaktadır[10].

[7] Tükenmez ve Kutay, a.g.e., s.264.
[8] Akdoğan**,** a.g.e., s.6.
[9] Akdoğan, a.g.e., s.7.
[10] Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 1994, s.1.

1.4.1. Ahlak Kavramı

Ahlak; "Bir toplum içinde bireylerin benimsedikleri, uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallardır." şeklinde tanımlanmıştır[11].

Ahlak kavramı sözlükteki anlamıyla Arapça hulk, huy kökünden gelmiştir. İnsanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı, bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırlar, manevi seviyesini belirten tutum ve davranışlar olarak tanımlanmıştır [12].

Ahlak bir diğer tanımla, bireyin diğer bireyler ile, bireylerin kurumlarda, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyuşum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür[13].

Etik ve ahlaki davranış, kavramları gündelik konuşma sırasında birbirinin yerine kullanılsa da gerçekte sözcüklerin kapsamları farklıdır. Ahlak, insanın doğru ve yanlış, olumlu ve olumsuz, umursamazlık ve vicdan, nihayet iyi ve kötü olarak nitelendirilen davranışlarıyla ilgilidir. Etik ise ahlak felsefesidir . Bir başka deyişle, etik doğru ve yanlış teorisidir, ahlak ise onun pratiğidir. Ahlaki değil etik ilkelerden, etik değil de ahlaki davranış tarzından söz etmek daha doğrudur . Ahlak, toplumsal yaşamda insan ilişkilerinin bir yansıması ve davranışlarının niteliğidir. Etik ise toplumsal yaşamda insan ilişkilerini biçimlendirmek için sürdürülen düşünsel etkinlikler bütünüdür. Ahlak felsefesi olarak etik, ahlaki davranışların eleştiri sürecini geliştirmek ve davranışlara yön vermek amacını içerir[14].

---

[11] Özel**,** a.g.e., s.19.
[12] http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc (26.03.2008).
[13] Mehmet A. Civelek, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, (Alanya. 30 Nisan-4 Mayıs 1997), s.130.
[14] http://www.mmo.org.tr/muhendismakina/arsiv/2001/agustos/tkyetik.htm, (28.10.2008).

1.4.2. Töre Kavramı

Töre en geniş tanımıyla, bir toplumda benimsenmiş, yerleşmiş, davranış ve yaşama biçimlerinin, kuralların, görenek ve geleneklerin, ortaklaşa alışkanlıkların, tutulan yolların bütünüdür. Kısacası töre, bir toplumdaki davranış biçimlerinin tümüdür[15].

Türk tarihinde çok önemli bir yeri bulunan Töre kavramı, Türk örf ve geleneklerinin kesin hükümleri birliği olarak tanımlanabilir. Orhun kitabelerinde töresiz bir devlet veya topluluk olamayacağı belirtilmiştir. Bundan hareketle eski Türklerde kanunsuz veya hükümdarın şahsî iradesine bağlı bir yönetim şekli olmamıştır. Dolayısıyla kağanlar emirlerini, yargıçlar kararlarını töreye göre vermişlerdir. Yani halk doğrudan doğruya törenin himayesindedir[16].

Bozkırlarda fiilen yaşanan hayatın zamanla hukukî-sosyal değer kazanmış davranışlarını ihtiva eden ve genellikle kanun mânâsına alınan töre (törü), eski Türk sosyal hayatını düzenleyen mecburî normlar bütünüdür[17].

Türklerde töre kanun mânâsına gelmekle birlikte, onunla sınırlı değildir. Çünkü yazılmış kanunlarla, yazılmamış teamüller de törenin içindedir. Hattâ, hukukî töreden başka dinî, ve ahlâkî töreler de vardır. Dolayısıyla, Türk töresi, eski Türklere atalarından kalan bütün kaidelerin toplamı demektir[18].

---

[15] Akdoğan, a.g.e., s.9.
[16] www.turkcenksanati.com/index.php?module=CMpro&func=viewpage&pageid=28&expsubid=6, (06.04.2008).
[17] www.turkcenksanati.com/index.php?module=CMpro&func=viewpage&pageid=28&expsubid=6, (06.04.2008).
[18] www.turkcenksanati.com/index.php?module=CMpro&func=viewpage&pageid=28&expsubid=6, (06.04.2008).

1.4.3. Örf ve Adet Kavramları

Örfler, çoğu zaman toplumun katı beklentileri olarak nitelenen birtakım örnek tutum ve davranışlardır. Örfler, aynı zamanda toplumu, herhangi bir değer sisteminin bünyesini oluşturan temel taşlarını da temsil ederler. Bu değerler sistemi, toplumsal yapının durumuna göre şekillenerek özel bir hukuk sistemi ya da o sistemdeki bir yasa maddesine de gerekçe olur[19].

Adetler ise, tıpkı örfler gibi birçok sosyal içerikli ilişkiyi düzenlemekte, yönetmekte ve denetlemektedirler. Toplumsal yaşamın düzenli bir şekilde devam etmesinde, kuralların uygulanmasında adetler etkili olmaktadırlar; örneğin karşılama ve uğurlamalar; yemek ve sofra düzenleri; geçiş dönemleriyle ilgili kutlama ve kutsamalar; kız isteme, nişanlılık ve evlenme usulleri; cinsler, yaş grupları, meslek mensupları arasındaki ilişkilerin biçimleri; selamlaşma, hatır sorma sırasında uyulması gereken kurallar; bayramlar, mevsimler, önemli günlerle ilgili davranış biçimleri; "yas alma", "baş sağlığı dileme" gibi durumlarda söylenecek sözler, takınılacak tavırlar ve tutumlar adetlerin alanına girerler[20].

1.5.TEORİLER SETİ OLARAK ETİK

Etiğe bir genel teoriler seti olarak bakmak, bu konuda geliştirilen ilkelerin temelini öğrenmeyi sağlar. Etiğin, bir teoriler seti olarak kullanılmasına, daha çok felsefede rastlanmaktadır. Etik alanındaki genel teoriler şunlardır: Faydacılık, Kategorik Zorunluluklar, Haklar ve Adalet Teorisi[21].

[19]http://www.kultur.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF7A2395174CFB32E1A921E9EDE01F4A70 (06.04.2008).
[20]http://www.kultur.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF7A2395174CFB32E1A921E9EDE01F4A70 (06.04.2008).
[21] Metin Saban ve Banu Atalay, "Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül 2005, s.51.

1.5.1. Faydacılık Teorisi

Bu teori, insanların itibar ettiği hareket ve deneyimlerden hangilerinin doğru ya da etik olduğunun tespitinde, o eylem ya da politikanın yararlılık derecesinin önemli olduğunu vurgulamaktadır[22].

Faydacı görüş, temel olarak ortada var olan bir olayın maliyetinin hesaplanmasına dayanır. Bu görüşte maliyeti hesaplarken, olayın getirdiği yararlar yanında sonuç açabileceği zararlar da göz önüne alınır. Bu görüşe göre toplumdaki azınlıkların zararına olsa dahi toplumdaki çoğunluğun yararını en üst seviyeye çıkaracak kararlar verilir ve bu kararlar etiğe uygun sayılır. Bu sebeple azınlık haklarının bu görüşe göre yok olduğu varsayılmaktadır[23].

Her ne kadar etik kararların geçerliliği üzerinde oldukça yarar sağlıyor olsa da, bu teorinin uygulamada oldukça kullanışsız olduğu belirtilmektedir. Bu model, bir ikilem için bütün çözüm önerilerinin, bütün olası paydaşların, her bir paydaşa yönelik bütün çözümlerin tüm maliyet ve faydalarının değerlendirilmesi, paydaşlardan mümkün olduğunca çoğunun faydasının maksimize edilmesi gerektiğini savunmaktadır[24].

1.5.2. Kategorik Zorunluluklar Teorisi

Bu kurallar kümesi, bir kişinin herhangi bir davranışının dayanak noktasının evrensel hukuk kuralları olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu modelin özü, "Başkalarına , sana davranılmasını istediğin gibi davran" görüşüdür[25].

Büyük ölçüde gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarından ziyade izlenen yol üzerinde duran bu yaklaşım, belirli kategorik zorunluluklar fikri üzerine kurulmuştur

[22] Saban, Atalay, a.g.e**.,** s.51.
[23] Sanlı, a.g.e**.**, s.209.
[24] Saban, Atalay, a.g.e., s.51.
[25] Saban, Atalay, a.g.e., s.51.

ve bu nedenle oldukça normatif özellikler taşır. Bu mantığa göre, sonuçlarının ne olduğuna veya yararlı olup olmamasına bakılmaksızın örneğin yalan söylemek veya hırsızlık yapmak etik olmayan davranışlardır[26].

1.5.3. Haklar Teorisi

Bu teori, insanların birtakım temel haklara sahip olduğunu ve aldıkları tüm kararlara saygı duyulması gerektiğini ileri sürmektedir. Bütün insanlar özgürdür ve refah içinde yaşama hakkına sahiptir[27].

Bu teori, bir insanın kendi yaşantısında nelere karar verebileceğine ve toplumsal yaşam içerisindeki davranışlarına sınır tanıyan bir yaşam biçimini kabul eder. Bu yaşam biçimi tüm alanlarda faaliyet gösteren meslek mensupları için geçerlidir ve toplumda yaşamını sürdüren herkes, insan haklarına saygı çerçevesinde birtakım etik kurallara uyma zorunluluğunu kendisinde hissetmelidir[28].

1.5.4. Adalet Teorisi

Adalet teorisi, kişilerin karar alırken eşitlik, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine dayanarak hareket etmeleri gerektiğini ileri sürmektedir. Bu teorinin kullanımında karar verici, konusunda dikkatli olmaya özen göstermelidir. Adalet teorisine göre karar alıcı, içinde bulunduğu süreçte ayrımcılık gözetmemelidir[29].

Bu teoride maliyetin kimin tarafından karşılandığı önemli değildir. Eğer var olan bir vakada büyük kesim, bir başka deyimle kamu bunu kabul ediyorsa, orada birtakım bazı azınlık hakları da yok olsa bile, adalet açısından çoğunluğun görüşü olduğu için kabul edilir. Oysa, etik kurallar zaman zaman bireyi, zaman zaman belli bir kuruluşu, zaman zaman toplumu ve ötesinde bir dünyayı etkilemektedir. Etik

[26]http://66.102.9.104/search?q=cache:rg66R8Zl03IJ:www.odevturk.com/odev.asp, (06.04.2008).
[27] Saban, Atalay, a.g.e**.,** s.51.
[28] Sanlı, a.g.e**.**, s.209.
[29] Saban, Atalay, a.g.e**.,** s.52.

kurallar, kişilerin haklarını koruma altına almakla beraber birtakım meslek kuruluşlarının da haklarını çerçeve altına almalıdır. Dolayısıyla, dünya yaşamını da tanımlayan ve kontrol eden bir yapıya bürünmelidir. Burada etik davranış, daha ziyade muhasebe mesleğinde ele aldığında, meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken; kendilerine karşı olan görevleri, örgütlerine, mesleki kuruluşlarına karşı olan görevleri ve ortada var olan işin sahibine, yani müşterisine karşı olan görevlerini düşünüp; bu görevlerin kesiştiği noktaları iyi tanımlayabilmeleri ve burada hem meslek örgütüne, hem müşterisine, hem bir başka meslektaşına zarar vermeden mesleği icra etmektir[30].

1.6. İLKELER SETİ OLARAK ETİK

Etiğin belirli ilkeler bütünü olarak öğretilmesi, kişilere problem odaklı ve somut öneriler sunma imkanı sağlamaktadır. Bu metot, denetimlerde ve etik kodlarla ilgili tartışmalarda etiğin uygulanmasıyla ilgilidir[31].

Etiğe, bir ilkeler bütünü olarak bakıldığında, kişi, etik olma ile yasal olma arasındaki farkları ayırt edebilmelidir. Etik, gücünü devletten almayan soyut bir sistemdir. Yasallık ise, belirli bir toplumda hukuk kuralları ile hangi davranışlara izin verildiğinin belirlenmesidir. Örnek vermek gerekirse, bazı durumlarda bir insanın ölümüne sebebiyet vermek hukuken yasal addedilebilmekteyken, bu davranışın ahlak dışı olduğu ileri sürülebilmektedir[32].

1.7. İŞLETMEDE ETİK

Bu bölümde işletme etiğinin tanımı yapılarak işletmelerin neden etik kurallara ihtiyacı olduğu incelenecek ve işletmelerde çalışanları etik dışı davranmaya iten nedenler kişisel ve kişisel olmayan nedenler olarak ayrı ayrı incelenecektir.

[30] Sanlı, a.g.e., s.209-210.
[31] Saban, Atalay, a.g.e., s.52.
[32] Saban, Atalay, a.g.e., s.52.

1.7.1. İşletme Etiği Tanımı

Genel olarak işletme etiğinin tanımı "işletme ile ilgili tüm önemli tarafların refahına katkıda bulunacak ve işletme faaliyetlerinden etkilenen tüm kişilerin haklarına saygı gösterecek biçimde şirket kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine rehberlik edecek, kurallar, standartlar ve ilkelerdir" şeklinde yapılabilir[33].

İşletme etiği olarak tanımlanan kurallar, standartlar ve ilkeler aşağıdaki kaynaklarca oluşturulabilir[34]:

- Bir işletmenin kendi amaç bildirisi, değer yargıları bildirisi ve şirket amaçları,
- Bireylerin ve örgütlerin hem yasadan hem de anlaşmalardan kaynaklanan hakları,
- Yasalardan ve geleneklerden kaynaklanan insan hakları,
- Devletin çıkarmış olduğu diğer yasalar ve düzenlemeler,
- Dinsel öğretiler,
- Yazılı ve görsel basının yarattığı beklentiler ve ilgi alanları,
- Üst düzey yönetimin kişisel standartları,
- İşletme ile ilgili taraflardan (işgörenler, işletme ve meslek birlikleri, sendikalar, tüketiciler, yatırımcılar, satıcılar, yerel sivil örgütleri) kaynaklanan standartlar.

1.7.2. İşletmede Etiğe Duyulan Gereksinim

İşletme etiği ve işletmenin sosyal sorumlulukları kavramları her geçen gün dünya çapında daha da yaygın olarak kabul gören işletme kavramlarıdır. İş görenlerden tüketicilere, ortaklardan ticaret yapılan işletmelere kadar ilgili olan

[33] Naciye Sözbilir, **Türkiye' de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000, s,27.
[34] Sözbilir,a.g.e., s.30.

taraflar işletmelerinden ve liderlerinden kar maksimizasyonu talep etmektedirler. İşletmeler faaliyetlerinde çeşitli türde stratejileri uygulamaktadırlar. Günümüzdeki etik anlayışı daha önceki etik anlayışından farklılıklar göstermektedir. Günümüzdeki iş adamları pazar ekonomisinde etik ve işletme karlılığı arasında açık bir bağ kurmaktadırlar. Yine son yıllarda bir çok üst düzey yöneticisi "iyi etik iyi işletmedir" anlayışını benimsemişlerdir[35].

İşletme faaliyetlerinin küreselleşmesi ve düşük düzeydeki işgörenlerin güçlenme eğilimleri etik programlarının işletmelerde uygulanmasında temel neden olmuştur[36].

1.7.3. Çalışanların Etik Dışı Davranışını Oluşturan Nedenler

Etik dışı davranış, bireyin, toplumun iyi, güzel, doğru ve haklı saydığı etik kurallarını terk etmesi, bu ilkelere aykırı davranmasıdır. Tanık olunan birçok etik olmayan davranışların evrensel olduğu görülmektedir. Bireyler üzerinde baskı yaratan etik dışı davranışlar kimi durumlarda etik çatışmalara yol açmakta ve etik olmayan davranışların bireyler için daha çekici görülmesine neden olabilmektedir[37]. Bu durumda etik olmayan davranışlara yol açan baskı kaynaklarını tanıyarak daha etkin bir mücadeleye gidilmelidir[38].

Profesyonel muhasebe meslek mensuplarının etik sorumlulukla davranamamalarının nedeni kuşkusuz ki, toplumun haklarının farkına varmamaları ve yapmış oldukları işin önemini kavrayamamalarıdır. Birçok insan doğruyu bilir ama, doğru olanı değil yanlış olanı yapar. Profesyonel meslek mensupları için en önemli sorun, doğru olanı yapabilen kültür ve değerlere sahip üyeler yetiştirmektir[39].

---

[35] Sözbilir,a.g.e., s.26.
[36] Sözbilir,a.g.e., s.26.
[37] Tükenmez ve Kutay, a.g.e., ss.265-266.
[38] Akdoğan, a.g.e., s.12.
[39] Ahmet Yüksel, "Muhasebe ve Etik", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Tekirova. 23 -27 Mayıs 2001) , s.236.

Çalışanları etik dışı davranmaya iten nedenler iki grupta incelenebilir[40]:

- Kişisel nedenler,
- Kişisel olmayan nedenler.

1.7.3.1. *Kişisel Nedenler*

Kişiyi etik dışı davranışlara yönlendirenlerden biri olan kişisel nedenler tamamen o kişinin kendi eksiklikleri, zaafları, ikilemleri veya yetersizliklerinden kaynaklanmaktadır.[41] Kişiler bu eksiklikleri nedeniyle aşağıdaki nedenlerden dolayı etik dışı davranışların içine düşebilmektedirler[42]:

- Etik Ölçütleri farklı Yorumlama,
- Bireylerin Bencil Davranması,
- Etik İkilemler,
- Mesleki Bilgi Yetersizliği.

1.7.3.1.1. *Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama*

Bireylerin etik ölçütleri, toplumca öngörülen ölçütlerden farklı olarak yorumlamasıdır. Bunun nedeni ise kişinin aldığı eğitim ve kültürün baskın gelmesidir[43].

Meslek mensuplarına yol göstermesi bakımından meslek örgütlerince yayınlanan etik kurallarda yer alan ilkeler genellikle genel ve belirsiz olmaları sebebiyle eleştirilmiştir. Bu bakımdan kuralın farklı kişilerce farklı yorumlanması

[40] Akdoğan, a.g.e., s.12.
[41] Akdoğan, a.g.e., s.12.
[42] Akdoğan, a.g.e., s.12.
[43] Akdoğan, a.g.e., s.12.

söz konusudur. Örneğin meslek mensubunun çıkar çatışması anlayışı, toplumun koyduğu standartları karşılamak bakımından yeterli olmayabilir[44].

1.7.3.1.2. *Bireylerin Bencil Davranması*

Uygulamada etik dışı davranışların önemli bir bölümü bencil davranış nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İş yaşamında, işverenler, yöneticiler, çalışanlar kendi çıkarları veya işletmenin çıkarları doğrultusunda kural dışı davranabilmektedirler. Her durumda kişiler davranışlarının doğru olmadığını bilmelerine rağmen, kendilerine çıkar sağlamak amacıyla etik kurallarını çiğnemektedirler. Hatta bunu haklı çıkarabilecek savlar bile ileri sürebilmektedirler[45].

Türkiye'de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki yönetmeliği de kişisel çıkarları etik ilkelere yönelik bir tehdit olarak benimsemiştir. Bu yönetmeliğin 63. maddesine göre [46]: "Bağımlı çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- Finansal çıkar, krediler ve garantiler,
- Şirket varlıklarının uygunsuz biçimde kişisel amaçlar için kullanımı,
- İstihdam güvenliği ile ilgili endişeler,
- İşveren dışından gelen ticari baskılar."

[44] Mustafa Demirci, "Şehir Planlamasında Etik Davranış İlkeleri ve Standartları", Adnan Menderes Üniversitesi, http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/3.2/1Mustafa%20Demirci.pdf, (28.03.2008) s.294.
[45] Ersin Güredin, "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 20, (Alanya. 30 Nisan-4 Mayıs 1997), ss.117-118.
[46] TÜRMOB, **3568 Sayılı Meslek Yasası ve Son Değişikliklerle Yönetmelikler**, TÜRMOB Yayınları-330, s.321.

1.7.3.1.3. *Etik İkilemler*

Etik ikilemler bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında tartışılabilir doğru yanlarının olması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Karmaşık ve zor tanımlanabilen olgulardır. Kişilerin bir olayın çözümünde mesleki yargılarını kullanırken içine düştükleri kararsızlıklardan kaynaklanmaktadır[47]. İş hayatındaki birçok meslek mensubunun bu ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Karşılaşılan etik ikilemlerin nedenleri olarak çeşitli gerekçeler ileri sürülerek yapılan davranışlar haklı gösterilmeye çalışılabilir[48].

Çoğu kez herkes bunu yapıyor, yasal ise etiktir gibi bir yanılgıya düşmektedirler. Oysa yasal olan her şeyin etik olmayabileceği bilinmektedir. Ayrıca ortaya çıkma ve cezalandırma olasılığı gibi değerlendirmeler kişinin etik davranışlarını etkileyen durumlardır. Gerekçe ne olursa olsun sonuçta etik ikilemler meslek etiği açısından sorun oluşturur[49].

1.7.3.1.4. *Mesleki Bilgi Yetersizliği*

Bireyin kendi mesleğini kusursuz yapabilmesi için mesleğin gerektirdiği mesleki bilgiye, hem kuramsal, hem de uygulamalı olarak sahip olması gerekmektedir. Gerekli kuramsal ve uygulamalı bilgiye yeterince sahip olmayan meslek mensuplarının yaptıkları işlerde taraf olanlar, yapılan işin kalitesini beğenmezler. Meslek mensupları kendilerinden kaynaklanan bu yetersizliği ve eksikliği tamamlamadıkça tatmin duygusu azalır. Rasyonel davranamaz, hataları çoğalır, etik olmayan davranışları artar, işini kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz, güçlü ve yoğun baskıların sonucu olarak etik olmayan davranışlar daha da çoğalır. Bu gibi durumlarda ya meslekte yararlı olamayacağına kanaat getirerek mesleği bırakmalı, ya da mesleği yapabilmesi için eksik olan kurumsal ve uygulamalı bilgilerini mutlaka tamamlamalıdır. Meslek mensubu etik dışı

[47] Cengiz Toroman ve Ahmet Akcan, "Muhasebe Denetiminde Etik", **Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Bodrum. 29 Mayıs-2 Haziran 2002), s. 107.
[48] Akdoğan, a.g.e., s.13.
[49] Akdoğan, a.g.e., s.13.

davranışlara yönelmemek için sürekli yeni bilgilerle eksikliklerini tamamlamalı, etik değerleri her zaman ön planda tutmalıdır[50].

1.7.3.2. *Kişisel Olmayan Nedenler*

Örgütsel yapıları gereği işletme yönetiminde yer alan kişilerin tutum ve davranışları çalışanları çok yakından etkilemektedir.[51] Kişileri kendileri dışında etik dışı davranmaya iten nedenler şunlardır[52]:

- İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı,
- Haksız Rekabet,
- Meslek Ücreti,
- Karşılıklı Güvensizlik,
- Sahte ve Yanıltıcı Belge,
- Etik Davranışların Esnetilmesi.

1.7.3.2.1. *İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı*

İşletme yönetimi etik olmayan davranışlar içinde bulunuyor olabilir. İşletme içinde çalışanlar da bu etik olmayan davranışlara katılabilirler. Hatta bazı durumlarda işletme içinde yükselmenin yolu etik olmayan davranışlara bağlı olabilir. Meslek mensubu bu gibi durumlar da işini kaybetme pahasına etik davranmak zorundadır. Aksi halde etik olmayan davranışların sorumlusu durumuna düşecektir[53].

Bireysel etik değerler ile örgüt ve örgüt içindeki diğer kişilerin etik değerleri arasındaki farklılıktan kişisel-örgütsel çatışmalar ortaya çıkar. Örneğin; "bir kişi,

[50] Akdoğan, a.g.e., s.14.
[51] Akdoğan, a.g.e., s.14.
[52] Akdoğan, a.g.e., s.14.
[53] Akdoğan, a.g.e., s.14.

firmasının ürettiği bir ürünün reklamının erotik dergilerde yayınlanmasına kendi etik değerleri açısından karşı çıkabilir. Fakat işletme politikası bunu gerektirebilir. Bu örnekte örgütsel değerler doğrudan, bireyin kişisel değerleriyle çatışmaktadır[54].

1.7.3.2.2. *Haksız Rekabet*

Her ne kadar meslek mensupları arasında yasal olarak rekabet yasağı varsa da, iş alma açısından gizliden gizliye yürütülen bir rekabet mevcuttur. Bu gibi durumlar ister istemez rekabete katılanları etik olmayan davranışlara itmektedir[55].

Yapılan araştırmalarda Meslek Örgütünün yetersiz kaldığı alanlardan biri de Haksız Rekabetle Mücadelede yetersizlik, olarak belirlenmiştir. Haksız Rekabete karşı meslek yasasında düzenlemeler olmasına rağmen; meslek örgütünün haksız rekabete karşı yeterli müeyyide kabiliyeti olmadığı bilinmektedir. Meslek Örgütünün yetersiz kaldığı alanlarda müeyyide gücü bulundurması ve bu gücünün odalar bünyesinde yasallaştırılması sağlanmalıdır[56].

1.7.3.2.3. *Meslek Ücreti*

Meslek mensubu üstesinden gelebileceği sayıda iş almalı ve belirli ideal kalitede hizmet vermelidir. Bir meslek, parası ön plana alınarak yapılacak olursa, etik olmayan davranışları artırıcı rol oynar[57].

---

[54] Şimşek Birgül; **"Yöneticilerin Çalışanlara Karşı İş Etiğine Yönelik Değerlerin Tesbiti ve Analizine İlişkin Bir Çalışma"**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Eskişehir, 1999'dan aktaran Gülsün İşseveroğlu, "İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt:8, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa, 2001, s.60.

[55] Özel, a.g.e., s.20.

[56] Bahadır Altaş ve Adem Utku Çakıl, **3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Üzerinde Yapılacak Düzenlemelere Esas Olmak Üzere; Mesleki Sorunlarınız ve Çözüm Önerilerimiz**, Malatya: Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2004, s.5.

[57] Akdoğan, a.g.e., s.15.

Türkiye' de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik' in 40. maddesine göre[58]: "Meslek mensubu, sunduğu hizmete göre uygun gördüğü bir ücreti talep edebilir. Bir meslek mensubunun diğerine göre daha düşük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranış değildir. Bununla birlikte, talep edilen ücret düzeyi nedeniyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok düşük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve mesleki standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecekse, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş asgari ücret düzeyinin altında olamaz."

1.7.3.2.4. *Karşılıklı Güvensizlik*

İşletme çalışanları ile karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurulup kurulmaması önemlidir. Güvene dayalı bir iletişim kurulamaz ise etik olmayan davranışlar artma eğilimi gösterebilir[59].

Son yıllarda çalışanlara karşı olan güvensizlikten dolayı onları daha fazla denetlemek için bazı yeni uygulamalara başvurulmaktadır. Örnek olarak yöneticilerin, çalışanların iş performansını belirlemek ve kişiliğini ölçen psikolojik testlerden yararlanarak haklarında bilgi sahibi olabilmek için teknolojinin nimetlerini kullanmaları doğal olduğu kadar, iş etiği açısından sorgulanması gereken bir konudur. Çalışanların monitörlerle izlenmeleri, e-maillerinin kontrolü hatta, dini yada siyasi görüşlerinin değerlendirilmesi, psikolojik açıdan bunalımlara neden olabilir[60].

[58]TÜRMOB, a.g.e., s.288-289.
[59] Akdoğan, a.g.e., s.15
[60] İşseveroğlu, a.g.e., s.61-62.

1.7.3.2.5. *Sahte ve Yanıltıcı Belge*

Sahte belgeler hukuken geçerli olabilmesi için zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgelerdir. Yanıltıcı belgeler ise, şekil koşullarına uygun olarak düzenlendiği halde, içerdiği bilgiler yanlış olan belgelerdir. Sahte ya da gerçek dışı belgeler, kendileri ile uzaktan yakından ilişkisi olmayan elemanları sorumlu durumlara düşebilirler[61].

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun çalışma ve usul esaslarını düzenleyen 43. maddesine göre sahte ve yanıltıcı belgelerle ilgili olarak; "Yasal olarak belgelerinin kullanılması engellenmiş firmalara ilişkin dökümantasyonlara ulaşma yeterliliği ve kriterleri net olarak belirlenerek Meslek Mensuplarına yetki ve sorumluluk verilmelidir." denilmektedir.

1.7.3.2.6. *Etik Davranışların Esnetilmesi*

İş dünyasının etik ölçütleri, genel etik ölçütlerden biraz daha esnek, daha yumuşak ve kendine özgü bir anlayışa sahiptir. Küreselleşme eğilimleri, iş kültüründe zaten var olan etik davranışlara esnek yaklaşımı giderek daha da gevşetmektedir. Bu gibi durumlarda yine etik dışı davranışlara yönelme olabilmektedir[62].

1.8. MESLEK ETİĞİ

İşletmeler belirli çevre koşullarında faaliyet gösteren kurumlardır. Verdikleri kararlarla çevrelerini etkilerler ve aynı şekilde çevrenin kararlarından da etkilenirler. Bu karşılıklı etkileşimde meslek etiği şirkete; çalışanlara, hissedarlara, çevreye olan

[61] Şükrü Kızılot, "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası Ve Muhatabı ", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 6, Sayı:86, (Eylül 1998), s.25.
[62] Akdoğan, a.g.e., s.15-16.

sorumluluklarını ortaya koyar. Meslek etiği mikro çevre içerisinde tüm etmenlerin birbirlerine karşı olan sorumluluklarından oluşur[63].

Meslek etiği denildiğinde iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesi akla gelmektedir[64]. Meslek etiğinin amacı, iş adamlarının ürün ve hizmetlerinde toplumun güvenini kazandırıcı bir takım kolaylaştırıcı kurallar bütünü tesis etmektir[65].

Meslek etiği hangi meslekten olursa olsun kendi ahlaki kültürünü, kendi mesleki özelliklerini ve toplumsal sorumluluklarını uygun bir şekilde oluşturmakta veya oluşturmaya çalışmaktadır. Aynı zamanda da dünyanın her yerinde meslek mensupları tarafından uyulmaya çalışılmaktadır. Meslek etiği genellikle meslek mensuplarının kişisel inisiyatifinde olan bir uygulama olduğu için, meslek mensuplarının yer aldıkları toplum, çevre ve mesleki eğitim sistemi de meslek etiğine verilen değerde önemli rolleri olan faktörlerdir[66].

Kişilerin bir örgüt içinde etik ya da etik olmayan davranışları, yaşamını sürdürdüğü sosyal çevrenin, ailenin, aldığı eğitimin, dinin ve çalıştığı firmanın örgüt kültürünün etkisiyle ortaya çıkar. Meslek etiğinin temelini bireysel etik, işletme etiği ve toplumsal etik oluştururken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek etiğini etkileyen dış çevre etkenleri olarak ortaya çıkmaktadır[67].

---

[63] Akdoğan**,** a.g.e., s.10 .

[64] Seval Kardeş Selimoğlu, "Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 20, (Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997), s.144.

[65]Katherine T. Smith ve L. Murphy Smith, "Business And Accounting Ethics", http://acct.tamu.edu/smith/ethics/ethics.htm, Çev: İsmail Bekçi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Y.2007, C.12, S.3 s.383.

[66] Yusuf Aymankuy ve Mehmet Sarıoğlan, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama", **Sosyal Bilimler Dergisi**, http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf, (26.03.2008), s.30.

[67] Akdoğan, a.g.e., s.11.

İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Çalışmanın bu ikinci bölümünde muhasebenin kavram olarak tanımı yapılarak muhasebenin bir meslek olarak tanımı ve muhasebenin işletmedeki iç ve dış kullanıcılar açısından önemi anlatılacaktır.

Ayrıca bu bölümde muhasebe mesleğinde etik davranmanın amaçları, meslekte etiğin önemi ve muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar ile muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken etik niteliklerin neler olduğu anlatılacaktır.

İkinci bölümde son olarak muhasebe meslek etiğinin uluslar arası durumu anlatılarak dünyada bir çok muhasebe meslek mensubunun bağlı bulundukları örgütlerin meslek etiğine yönelik çıkardıkları mesleki kurallar incelenecektir.

2.1. MUHASEBE KAVRAMI

Muhasebe, işletmeler ve diğer ekonomik birimler hakkındaki finansal bilgilerin ölçümlenip ilgili taraflara raporlanmasını içeren bir süreçtir. Muhasebe bilgilerinin birçoğu parasal terimlerle ifade edilmekle beraber ekonomik kararların alınmasına yardımcı olurlar. Bu kararlar işletme içi ve dışındaki kişiler tarafından alınır[68].

Muhasebe bir bilimdir ve uygulama alanı çok geniştir. Her bilimin olduğu gibi muhasebenin de kendine özgü tanımları, terimleri, ilkeleri, yasaları, kuralları,

[68] J.Don Edwards, Roger H.Hermanson, R.F.Salmonson, Peter R. Kensicki, **Introduction to Accounting**, American Property And Liability Underwriters, Baskı.1, 1985, s.2.

yöntemleri, kuramları ve tümlemleri vardır; bunlar bir bilimi bilim yapan öğelerdir. Bunlar, muhasebede yeterince vardır; kısaca muhasebe tartışmasız bir bilimdir[69].

2.1.1. Bilimsel Açıdan Muhasebe

Bilimsel açıdan muhasebe, hesapsal kişilerin hak ve sorumluluklarını, sayısal olgular olarak, çiftyanlı, denkleşimli ve denetime uygun bir biçimde, dönemsel ve anlık olarak belirleyen, bunları kendine özgü öğelere uygun delillere dayanarak kanıtlayan ve tanıtan bilgi, anlayış ve erişme alanıdır[70].

Burada belirtilen hesapsal kişiler, kendi iradeleriyle karar verebilen sezgin ve ergin kişiler ve çeşitli kurumlar, işletmeler gibi tüzel kişilerdir[71].

Bilim öğeleri, her bilimin olduğu gibi muhasebe biliminin de yapısını oluşturan tanım, ilke, yasa, kural, yöntem, kuram ve tümlem gibi bileşenlerdir[72].

Deliller, bilim öğelerine uygun her türlü belge, defter, hesap, çizelge, rapor, bildirge gibi somut belgelerdir[73].

2.1.2. Sayısal İşlem Açısından Muhasebe

Sayısal işlem açısından muhasebe, matematiğin dört temel işleminden ilk ikisi olan toplama ve çıkarmaya dayalı dönemsel ve anlık olarak tasnif ve uygulamaya ilişkin, denetime uygun, hesap, kitap ve denge işlerinin tümüdür[74].

---

[69] Mehmet Yazıcı, **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2003, s.9.
[70] Yazıcı, a.g.e., s.10.
[71] Yazıcı, a.g.e., s.10.
[72] Yazıcı, a.g.e., s.10.
[73] Yazıcı, a.g.e., s.10.
[74] Yazıcı, a.g.e., s.10.

2.1.3. Toplumsal Açıdan Muhasebe

Toplumsal muhasebe, toplumun her kesiminde, hesapsal kişilerin, dönemsel ve anlık olarak denetime uygun bir biçimde hesap, kitap ve denge işlerinin tümüdür[75].

Muhasebenin toplumun değişen gereksinimlerini karşılama çabaları, Ortaçağ İtalyan deniz tacirlerinin ve İngiliz tacirlerinin kar sağlamaya yönelik etkinliklerinden başlayıp sanayi devriminin üretim maliyeti sorunlarına ve çağdaş işletmelerde, işletme sahiplerinin yerine geçen yönetim kadrosunun gereksinimlerine kadar uzanır[76].

2.1.4. İktisadi Açıdan Muhasebe

İktisadi açıdan muhasebe, tüm hesapsal kişilerin hak ve sorumluluklarını belirlemek amacı ile bunların dönemsel masraf, maloluş, hasılat ve kazanç oluşumuna; anlık varlık ve sermaye durumuna ilişkin hesapsal iş olgularını usulüne uygun belgeler üzerinde saptayan, bunları çift yanlı hesaplara işleyerek izleyen; sonuçları ortaya koyup yorumlayan; belgeleme ve yönetime araç olma özelliği taşıyan uygulama alanı geniş bir bilimdir[77].

Başlangıçta defter tutan bir katip olarak görülen muhasebeci günümüzde önemli ekonomik kararların alınmasında (kişisel,mikro ve makroekonomik düzeyde) gereksinilen bilgileri sağlayan kişi olarak tanımlanmaktadır[78].

---

[75] Yazıcı, a.g.e., s.11.
[76] Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987, s.172.
[77] Yazıcı, a.g.e., s.16.
[78] Akdoğan ve Aydın, a.g.e., s.172.

2.1.5. Tümlem Açısından Muhasebe

Tümlem açısından muhasebe, tüm hesapsal kişilerde, belgelerin düzenlenmesi hesapların tutulması, maloluşların belirtilmesi, sonucun çıkartılması, işletmenin ölçümlenmesi ve öngörünün saptanması gibi öğelerden oluşan dönemsel ve anlık olarak hesaplama, işlem ve hesaplaşmaların tümüdür[79].

2.2. MUHASEBE MESLEĞİ

Meslek "İzlenen yol, ekol, bir çıraklık eğitimini, deneyimi vb. gerektirmesiyle ayırt edilen ve yasal bir çerçeve içinde yer alan iş[80]" olarak tanımlanmıştır.

Bir uğraşının meslek olarak nitelenebilmesi için şu özelliklere sahip olması gereklidir[81]:

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa, bir meslek olarak kabul edilmektedir.

Bu özelliklere sahip olduğu için muhasebe de pek tabi ki meslek olarak sayılabilir.

---

[79] Yazıcı, a.g.e., s.16.
[80] Büyük Larousse, Cilt No:15, İnterpress Basın ve Yayıncılık A.Ş., s.8049.
[81] Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı No: 37, (Ocak 1996), s.119.

2.3. MUHASEBENİN İŞLETME AÇISINDAN ÖNEMİ

İşletmelerde çalışanlar etkili bir biçimde çalışmak için; kullanılan hammadde, emek ve çeşitli hizmet kaynakları ve bu kaynakların kullanılarak elde edilen sonuçları hakkında bilgiye ihtiyaç duyarlar. İşletme dışındaki taraflar da işletme hakkında bilgi sahibi olmak için benzer bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu bilgiyi sağlayan muhasebedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler operasyonel bilgi, finansal muhasebe bilgisi ve yönetim muhasebesi bilgisinden oluşur[82].

- **Operasyonel Bilgi**: İşletmenin günlük aktiviteleri için gerekli bulunan bilgilerdir. İşçilere ödenen ücretler için tutulan ücret bordrosu kayıtları, stoklarda satışa hazır bulunan mal tutarı, bunların maliyetleri ve satış tutarları, müşterilerin borcunu zamanında ödeyip ödemediğinin takip edildiği kayıtlar gibi bilgiler operasyonel bilgiler olup bu bilgiler finansal muhasebe ve yönetim muhasebesine kaynaklık eder[83].
- **Finansal Muhasebe Bilgisi:** İşletme yöneticileri ve işletme dışındaki kişileri ilgilendiren bu bilgiler taraflara karar vermelerinde yardımcı olurlar. Aynı zamanda finansal raporlama olarak adlandırılan bu bilgiler şirketler arası kıyaslamayı yapabilmeye imkan verecek ölçüde belirli temel kurallara uygun olarak düzenlenir[84].
- **Yönetim Muhasebesi Bilgisi:** Yöneticiler çoğu zaman detaylı operasyonel bilgiler üzerinde çalışmaya zaman bulamazlar. Yöneticiler sorumlulukları gereği bu bilgilerin özeti niteliğindeki bilgileri kullanırlar. Bu amaç için hazırlanan muhasebe bilgileri yönetim muhasebesi olarak bilinmektedir. Yönetim muhasebesi bilgileri kontrol, koordinasyon ve planlama olmak üzere üç yönetim fonksiyonunda kullanılır[85].

İşletmenin mali bilgileri ve faaliyet sonuçlarını doğrudan ve dolaylı çıkar ilişkileri nedeni ile incelemek isteyenler vardır. Bunlar ihtiyaçlarına cevap verecek

[82] Robert N. Anthony ve James S. Reece, **Accounting Text And Cases**, Irwin Homewood, Illinois, 1983, s.3.
[83] Anthony ve Reece, a.g.e**.,** s.5.
[84] Anthony ve Reece, a.g.e., s.5-6.
[85] Anthony ve Reece, a.g.e**.,** s.6.

tarafsız, doğru, güvenilir bilgileri muhasebenin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmesi sonucunda sağlayacaklardır[86].

Bu çıkar grupları ikiye ayrılır[87]:

1. İç kullanıcılar,
2. Dış Kullanıcılar.

2.3.1. İç Kullanıcılar

İç kullanıcılar işletme sahipleri, yöneticiler ve çalışanlardır. İşletme sahipleri işletme yönetimini bu konuda uzman olarak yetişmiş kişilere vermektedirler. Yöneticilerin başarılarının ölçülmesi ve değerlendirmesi muhasebeden alınan bilgilerle yapılabilmektedir. İşletme sahipleri ayrıca işletme ile ilgili kararları alırken muhasebeden alacakları raporları kullanırlar.[88] Yöneticilerin en önemli görevi işletmede etkili bir yönetimin kurulması, finansal durum ve finansal raporların sonuçlarına göre durum değerlendirmesi yapmaktır. Bu değerlendirmeler de üretim, finans, pazarlama, insan kaynakları, araştırma ve geliştirme bölümleri ile bilgi alışverişini gerektirir. Bu bölümlerin bilgilerinin çoğu mali nitelikte olup muhasebenin kapsamındadır[89].

İşletmelerde yöneticilerin muhasebeden gelen bilgilerin ışığında aldıkları kararlar dört ana bölümde ele alınabilir[90]:

- Finansal Kararlar: Ne kadar sermayeye ihtiyaç duyulduğu ve ihtiyaç duyulan bu miktarın ortaklardan mı? Yoksa işletmeye kredi sağlayan çevrelerden mi? elde edileceğini belirleyen kararlardır.

---

[86] Özgül Cemalcılar ve Nurten Erdoğan, **Genel Muhasebe-Teknik İlkeler- Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul:1997, s.8.
[87] Sözbilir, a.g.e**.**, s.9.
[88] Sabri Bektöre, Halim Sözbilir ve Kerim Banar, **Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması- Tekdüzen Hesap Planına Göre**, Eskişehir:Birlik Ofset, 1998, s.4-5.
[89] Bektöre, Sözbilir ve Banar, a.g.e., s.6.
[90] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, a.g.e., s.2.

- Kaynak Ayırma Kararları: İşletmenin toplam sermayesiyle nerelere yatırımlar yapılacağını belirleyen kararlar.
- Üretim Kararları: Hangi ürünün ne zaman üretileceğini belirleyen kararlar.
- Pazarlama Kararları: Satış fiyatının belirlenmesi ile reklam bütçeleme veya işletmenin pazarının nerede olduğu ve bu pazarlara nasıl ulaşılacağını belirleyen kararlar.

Temel olarak muhasebe; yatırım, kredi ve benzeri kararları alırken yöneticilere yardımcı olur. Üretim bölümüne, üretimle ilgili çeşitli raporlarla üretim kapasitesi kararlarında yardımcı olur. Finans bölümüne gelecekteki nakit akımı ile ilgili bilgiler vererek günlük nakit akımlarında da yararlı bilgiler sağlar. İnsan kaynakları bölümüne, işletmede çalışanların ödeme maliyetlerini içeren bilgiler vererek daha iyi çalışma koşullarının oluşmasına yardımcı olur. Araştırma geliştirme bölümünün devam eden projelerinin oluşacak maliyetleri hakkında bilgi verir. Pazarlama, satış ve dağıtım bölümü yöneticisince de, satış politikaları ve onların pazarlama maliyetleri hakkında özel raporlarda muhasebe bilgisi kullanılır. İşletmelerin organizasyonunda tüm sorumluluk en üst yöneticiye aittir. Bu nedenle finansal durumları içeren raporları düzenlemek organizasyonun her bölümünde büyük önem taşımaktadır[91].

Çalışanlar muhasebe bilgisi yardımıyla işletmenin finansal gücünü ve performansını anlamaya çalışırlar. Ücret artış taleplerinde bu bilgiler yol gösterici olacaktır[92].

[91] Kermit D.Larson, Contributing Author Barbara Chiappetta, **Fundemental Accounting Principles**, University of Texas-Austin, 1996, s.4-5.
[92] Larson, a.g.e., s.4.

2.3.2. Dış Kullanıcılar

Kredi kurumları, satıcı ve müşteriler mevcut ve potansiyel yatırımcılar devlet ve kamu gibi işletme dışındaki kişiler çıkarlarını korumak amacıyla işletme hakkında ayrıntılı bilgiye gerek duyarlar[93].

İşletme dışı finansal bilgi kullanıcıları aşağıdakilerden oluşur[94]:

- İşletmeye kredi verenler,
- Hissedarlar,
- Satıcılar,
- Müşteriler,
- İşçiler ve işçi sendikaları,
- Devlet.

Finansal raporlar, potansiyel yatırımcılara ve kredi verenlere kredi ve benzer kararları almakta kullanılması için bilgi sağlayacaktır. Bu nedenle finansal tabloların, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını anlaşılabilir şekilde yansıtması gerekmektedir. Finansal tablolar, işletmenin geçmişteki performansını gösterdiği gibi, gelecekteki performansı hakkında da bilgi edinilmesi için kullanılacaktır.[95] Kredi verenlerin ve yatırımcıların işletmenin yeterli finansal gücü ve borç ödeme durumlarını anlayabilmek için aşağıdaki soruların cevaplarını almaya ihtiyaçları vardır[96]:

- İşletmenin geçmişteki borçlarını zamanında ödeyip ödeyemediği,
- Şu andaki kredibilite durumunun ne olduğu,
- Şu andaki borçlarını ödeyebilecek finansal güce sahip olup olmadığı,
- Gelecekteki kazancının yeterli olup olmadığı.

---

[93] Sabri Bektöre, Ferruh Çömlekçi ve Halim Sözbilir, **Mali Tablolar Analizi-Tekdüzen Hesap Planına Göre**,Eskişehir: Birlik Ofset 1997, s.1.
[94] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, a.g.e**.**, s.3.
[95] Larson, a.g.e., s.5.
[96] Larson, a.g.e., s.5.

Hissedarlar ve onlara finans analisti veya yatırım danışmanları gibi danışmanlık yapan kişiler şu soruların cevaplarını arar: İşletmenin hisselerine sahip olunmalı mı? Eğer işletmenin hisselerine sahipsek bu paylar artırılmalı mı, azaltılmalı mı veya aynen muhafaza edilecekse hangi seviyede olmalı? İşletme tatminkar karlar kazandırıyor mu?[97]

Satıcılar kredili veya peşin satış kararını vermeden önce işletmenin borç ödeme gücünü görmek isterler. Bunu da muhasebenin sunmuş olduğu mali tablolar sayesinde gerçekleştirebilirler. [98] İşletmeye kredili mal satan satıcıların cevap aradığı sorular: İşletmeye kredi verilmeli mi? İşletme bu borçların geri ödemelerini vadesinde ödeyebilecek mi? [99]

Müşteriler de almış oldukları malın güvenilirliğini veya işletmenin sürekliliğini, bakım-onarım gibi bir takım hizmetleri alıp alamayacaklarını, işletmenin finansal gücünü inceleyerek öğrenebilirler[100]. Müşterilerin cevabını aradığı sorular: İşletme arzulanan ürünü makul fiyatla sunuyor mu? İşletme ürün garantisine değer vermeyi sürdürecek mi?[101]

İşçi ve işçi sendikaları finansal tabloları ücretler açısından incelemek ister. İşçiler için cevap aranan sorular: İşletme artan işçi ücretlerini ödeme gücüne sahip mi? İşletme finansal olarak devamlı işçi istihdam edebilecek yapıda mı?[102]

Devlet ekonomik dengelerin (toplum düzeninin) bozulmasını önlemek amacı ile işletmelerin faaliyetlerini kontrol etmekle sorumludur. Ayrıca devletin, işletmelerin gelirlerinden aldığı vergiler nedeni ile finansal tabloları kontrol etme yetkisi bulunmaktadır. Devlete ödenecek verginin belirlenebilmesi için muhasebe

[97] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, **a.g.e.**, s.3.
[98] Sözbilir, a.g.e. s.14
[99] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, **a.g.e.**, s.3.
[100] Sözbilir, a.g.e., s.14.
[101] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, **a.g.e.**, s.3.
[102] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, **a.g.e.**, s.3.

bilgileri kullanılır[103]. Devlet birimlerinin cevap aradığı sorular: Bir devlet kurumu sermaye yatırımlarının geri dönüşünde adil bir kazanç sağlıyor mu? Bir işletme çevre kirlenmelerini kontrol eden masraflı sistemleri kurup buna rağmen karlı bir şekilde faaliyetine devam edebiliyor mu?[104]

2.4. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

Muhasebe etiği, muhasebenin sunduğu finansal bilgiyi kullanan iç ve dış kullanıcılara yararlılığı göz önüne alınarak tanımlanmalıdır. Muhasebe standartlarını yüksek tutabilmek için etik faaliyetlere önem vermek esas olmaktadır. Sunulan bilgiler yeterli değilse iç ve dış kullanıcılar sağlıklı bilgi ve kararlar alamayacak ve böylece muhasebeden beklenen yararlar sağlanmamış olacaktır. İşletmelerin finansal faaliyetlerinin tüm ekonomi içindeki yeri göz önüne alındığında bu finansal bilgilerin güvenilirliği daha da önem kazanmaktadır[105].

İşletmelerde meydana gelen ekonomik faaliyetlerin sistemli bir şekilde kayıtlara alınmaması ve bu kayıtlar esas alınarak düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması, toplumda ekonomik yaşama olan güveni olumsuz yönde etkileyecek ve ülkenin ekonomik yapısını, toplumun ona olan güvenini sarsacaktır. Bu sebeple işletmelerde bilgi sistemini oluşturan muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal etik kuralları çerçevesinde mesleğin en iyi ve etkin bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir[106].

Muhasebe meslek etiği, müşterilere, kamuya ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara oturtulmuş etik davranışlarla hizmet edilmesi demektir[107].

---

[103] Sözbilir, a.g.e. s.13.
[104] Edwards, Hermanson, Salmonson, Kensicki, **a.g.e.**, s.3.
[105] Larson, a.g.e., s.13-14.
[106] Can Şımga Mugan, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerine Etkileri", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi,** Cilt No:1, Sayı No:2, (Mayıs 1999), s.3.
[107] James Poon Teng Fatt, "Ethics and the Accountant", **Journal of Business Ethics**, Cilt: 14, (1995), s.997.

Meslek mensuplarının davranışlarını biçimlendiren üç ana faktör vardır. Bu ana faktörler[108]:

- Yapılan Yasal Düzenlemeler,
- Özgür Seçim Hakları,
- Etik Olgusudur.

Meslek mensubunun sahip olduğu etik değerler; hak sınırlarını tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgür olma arasındaki dengeyi kuran dinamiktir[109].

2.4.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Amaçları

Muhasebe mesleğinde etik değerlerin en iyi bir şekilde yerleşmesi ve kalıcı olması için eğitim kurumlarında mutlaka bu öğretinin yapılması gerekmektedir. Verilecek muhasebe meslek etiği öğretisinde şu amaçlara dikkat edilmesi gerekmektedir[110]:

- Muhasebede etik konular tanımlanmalı,
- Muhasebe eğitimi etik konularla ilişkilendirilmeli,
- Etik sorumluluklar oluşturulmalı,
- Etik ikilemlerin ve sapmaların belirlenmesine ilişkin bir sistem oluşturulmalı,
- Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle nasıl başedileceği öğretilmeli,
- Etik davranışlardaki değişiklikler için zemin oluşturulmalı,
- Meslek etiğinin genel alanları ile ilişkiler kurulmalı, muhasebe etiğinin genel çerçevesi ve geçmişi anlaşılarak önemi vurgulanmalıdır.

[108] Akdoğan, a.g.e., s.29.
[109] Akdoğan, a.g.e., s.29.
[110] Akdoğan**,** a.g.e., s.30.

2.4.2. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Doğru ve güvenilir bilginin sunulmasını sağlayacak olan, meslek mensubunun ahlak anlayışıdır. Bilgiyi sunan meslek mensubu olduğuna göre onun göstereceği ahlaki veya gayri ahlaki tutum ve davranış bilgi kullanıcılarını etkileyecektir[111].

Etik, muhasebe mesleğinde çok önemlidir. Çünkü çoğu zaman muhasebecilere etik etkileri olabilecek kararlar vermek için ihtiyaç duyulur. Muhasebecilerin yaptıkları işler bireyleri, işletmeleri ve diğer kurumları önemli ölçüde etkiler. Bir muhasebe meslek mensubunun yaptığı iş, bir şirketin hissedarlarına yapacağı ödemeyi, bir yatırım için ödenecek fiyatı, spesifik bir ürünün başarısı veya başarısızlığını ve ödenecek vergi miktarını etkileyebilir[112]. Özellikle muhasebe meslek mensuplarının tuttukları kayıtların sonuçlarından doğrudan ve dolaylı olarak etkilenen tarafların çok geniş kesimlerin olması, tutulan kayıtların ülkede yaşayan bireylerin refahlarını etkilemesi, muhasebe mesleğindeki uygulayıcıların meslek etiğine yaklaşımlarında daha titiz bir tutum izlemelerini gerekli kılmaktadır[113].

Son zamanlarda muhasebe etiğine duyulan gereksinim, Amerika Birleşik Devletleri' nde meydana gelen Enron ve benzeri muhasebe skandalları gibi bazı kurumsal başarısızlıklar sebebiyle dünya çapında tekrar gündeme gelmiştir.[114] Muhasebecilerin içinde bulunduğu ortam, 70'li yıllardan beri artan bir biçimde karışık ve rekabetçi bir hale gelmiştir. Reklamcılık, müşterilerden gelen direkt talepler, komisyon ve beklenmeyen ücretlerin kabulü ve mesleğin faaliyet alanının genişlemesi gibi faktörler, muhasebe mesleğinin karmaşıklığının artmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda teknik standartlar hızla çoğalmış ve bu da hileli finansal

---

[111] Süleyman Uyar, "Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler", www.muhasebetr.com /yazarlarimiz/suleyman/001/, (12.04.2008), s.1.
[112] Larson, a.g.e., s.4.
[113] Aymankuy ve Sarıoğlan, a.g.e.s.25.
[114] Hasan Kılıç, "Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik", **17. Türkiye Muhasebe Kongresi "Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar",** Türmob Yayınları, İstanbul, 10-12 Ekim 2002, s.428.

raporlama örneklerinin artmasını tetiklemiştir. Günümüzde muhasebeciler sürekli artan rekabetçi baskılar karşısında mesleklerini etik kurallara uyarak sürdürebilmenin uğraşını vermektedirler[115].

Muhasebeciler etik ikilemlerle her an karşı karşıya kalabilirler. Bu ikilemler bazen çok açık, bazen de anlaşılabilmesi çok zordur. Örneğin satışı yapılmamış varlıkların kayıtlarda satılmış gibi gösterilmesi muhasebeciden istenebilir. Burada ikilem çok açıktır. Fakat muhasebeci doğru ile yöneticinin isteği arasında seçim yapmak durumu ile karşı karşıyadır. Tüm gerçekler değerlendirilerek etiksel kavramlar hatırlanarak bu kavramlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen tarafların iyi bilinmesi gerekmektedir. Daha sonra alternatif davranışlar belirlenerek bu davranışların sonuçları karşılaştırılarak ahlaki ve kanuni. standartlara uygun olarak karar verilmesi gerekir. Son olarak da bu etik kararı devam ettirecek cesaret ve azme sahip olunmalıdır[116].

Diğer etik konusu ise muhasebecinin gizli bilgileri koruması konusudur. Muhasebeciler görevleri gereği doğal olarak şahıslarla çalışırlar ve onların gizli bilgilerini edinirler. Örneğin muhasebeciler maaş kayıtlarına, gelecek iş planları ve bütçelerine ve müşterisinin ya da işverenin finansal durumunu yansıtan çeşitli bilgilere rahatlıkla ulaşabilir. Bu durumda etiksel bir sorun olarak muhasebecinin bu tip bilgilerin gizliliğine saygı gösterip bu gizliliği koruması gerekliliği ön plana çıkmaktadır[117].

2.4.3. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar

İlgili kurum ve kuruluşlar meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürdüklerinde ve bunları meslek kültürü olarak tüm meslek mensuplarına benimsettiklerinde, yanlış kararlarla ortaya

[115] Steven M. Mintz, **Cases In Accounting Ethics And Professionalism**, San Francisco: McGraw-Hill Publishing Co., 1990, s.2.
[116] Sözbilir, a.g.e., s.47.
[117] Larson, a.g.e., s.5.

çıkabilecek problemler kolayca çözümlenebilecektir. Ancak mesleki etik standartları somut kurallar halinde tanımlanamadıkları zaman "doğru davranış" ile ilgili anlaşmazlıklar ve ikilemler her zaman söz konusu olacaktır. Modern etik teorileri iki düşünce ekolüne dayanır. Bu ekoller teleolojik ve deontolojik ekollerdir[118].

2.4.3.1. *Teleolojik Yaklaşım*

Bu yaklaşım fayda / maliyet karşılaştırılması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır. Teleolojik yaklaşım, bireyci yaklaşım ve yararlı olma yaklaşımı olmak üzere iki grupta incelenebilir[119].

2.4.3.1.1. *Bireyci Yaklaşım*

Aynı zamanda egoizm olarak adlandırılan bu yaklaşım, doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre, bireyler kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre karar verirler. Bu davranış modelinde en önemli olan nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en üstün yararı sağlayacak sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe genel çıkarlar da üste çıkacaktır. Bu da bir anlamda gelişme demektir. Ancak bireyci yaklaşım, dürüstlük, doğruluk kavramlarının temeline oturduğu zaman gerçek anlamına ulaşır. Söz konusu yaklaşımın üzerindeki diğer görüşler ise bireysel yararın, bireysel çıkara dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların oluştuğu görüşüdür[120].

---

[118] N.S.Bonu ve E.G.Kitindi, "Accounting Ethics : A Study On Professional Indenpendence Status Of Accounting Firms In Bostwona", **New Directions for Accounting-Ethics Research**, 6.th Symposium on in Ethics in Accounting, (Atlanta. August 2001), s.4.
[119] Akdoğan, a.g.e**.**, s.35.
[120] Akdoğan, a.g.e**.**, s.35-36.

2.4.3.1.2. *Yararlı Olma Yaklaşımı*

Denge, muhasebecinin en yakın olduğu kavramdır. Muhasebecilerin ilk öğrendiği şeylerden birisi aktif eşit pasiftir. Yararlı olma yaklaşımı bir etiksel denge sistemi olarak algılandığı zaman iyi şekilde anlaşılabilir. Buradaki denge özelliği kötü sonuçlara karşı iyi sonuçları bularak dengeleme sürecidir. Bu konuda da en iyi faaliyetleri yaparak ancak en büyük denge bulunabilir[121].

Muhasebecilerin çoğu yarar / maliyet analizleri yaparlar. Bu analizde muhasebeciler ve yöneticiler olası maliyetleri ile olası yararlar arasındaki dengeyi en üst düzeye çıkaracak eylemleri benimserler. Yararların para girişi ile ölçümlenemediği durumlarda bu analizde güçlükler ortaya çıkar[122]. Bu durumda öncelikle karardan etkilenecek taraflar için olası seçenekler değerlendirilir. Bununla birlikte fayda / maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılmasına öncü rolü oynamıştır. Bu yaklaşımın en zayıf yanı olası yararların tam olarak tanımlanamamasıdır[123].

2.4.3.2. *Deontolojik Yaklaşım*

Deontoloji yapılması gerekeni yapma bilimidir. Yunanca deon (ödev) ve Logos (Bilim) den gelmektedir.[124] Deontolojik etik, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuram anlamındadır. Özgül ahlaki yükümlülükleri değil, etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgular[125].

---

[121] Harry Hummels, "Organizing Ethics: A Stakeholder Debate", **Journal of Business Ethics**, Cilt: 17,1998, s.1408.
[122] Tom L. Beauchamp ve Norman E. Bowie, **Ethical Theory and Business**, New Jersey: Companion Website, 1979, s.11-12.
[123] Akdoğan, a.g.e., s.36.
[124] http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc , (26.03.2008), s.2.
[125] Akdoğan, a.g.e., s.36-37.

Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile aralarındaki ilişkileri belirleyen kurallar topluluğu deontolojiyi ve deontolojik kuralların temelini oluşturan etiği ifade etmektedir[126].

Deontolojik yaklaşımda faaliyetlerin sonuçlarının doğruluğunun savunulması söz konusu değildir. Temel etik yaklaşımları bakımından akademisyenlerin davranışları, öncelikle belirli temel ilke ve değerleri yansıtmaları bakımından deontolojik etkiler veya yönlenmeler taşıması gerekmekle birlikte, akademisyenlerin faaliyetlerinin sonuçlarının taşıdığı önem göz önüne alındığında, faydacı yaklaşımın da bu alanda geçerli olması gerektiği söylenebilir[127].

Bu yaklaşımı kabul eden deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşıdırlar. Bu yaklaşıma göre bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluklar gösterge olarak alınamaz. Burada fayda / maliyet anlayışı kabul görmemektedir. Çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu deontolojist yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır[128]. Deontolojik yaklaşım da yine iki grupta incelenebilir. Bunlar Etik ve Haklar Yaklaşımı ile Eşitlikçi Yaklaşımdır[129].

2.4.3.2.1. *Etik ve Haklar Yaklaşımı*

Kişilerin irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yaşama gibi hakları ve özgürlüklerinin bulunduğu temeli üzerine kurulmuş bir yaklaşımdır ve bunların meslek mensuplarının kararlarında göz ardı edilemeyecek değişkenler olduğu dikkate alınmalıdır. Meslek mensupları meslek etiğini ilgilendiren bir konuda karar alırken toplumdaki diğer kişilerin haklarını ihlal etmemeye dikkat etmeleri gerekir[130].

[126] Akdoğan, a.g.e., s.37.
[127] http://66.102.9.104/search?q=cache:rg66R8Zl03IJ:www.odevturk.com/odev.asp., (06.04.2008)
[128] Selimoğlu, a.g.e., s.149.
[129] Akdoğan, a.g.e., s.37.
[130] Akdoğan, a.g.e., s.37.

Bu yaklaşımda haklar, kişilerin insan olmalarından dolayı sağladıkları özgürlük, güç ve dokunulmazlık gibi özel çıkarlar olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte genel kanı hakların kanuni ve ahlaki olarak uygulamada yer aldığıdır. Ahlaki haklar kanunla devlet tarafından verilmiş haklar değildir. Buna göre bir ahlaki hak, başkalarının davranışlarını sınırlamayı savunabilmektir[131].

2.4.3.2.2. *Eşitlikçi Yaklaşım*

Eşitlik, adalet ve tarafsızlık esas olarak alınmaktadır. Bu yaklaşım meslek örgütü için şu üç temel ilke üzerine kurulmuştur[132]. Bu ilkeler şunlardır[133]:

- Tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıklar ancak onların yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluklardan kaynaklanmaktadır.
- Meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmasını öngörmektedir.
- Bu ilke tarafsızlık üzerine oturtulmuştur. Meslek mensuplarının mesleğe uymayan şekilde davranmaları sonucunda meslek örgütüne verdikleri zararın bilerek mi, yoksa bilmeyerek mi verildiğinin incelenerek eğer kasıtlı ise gereken cezanın verilmesini öngörmektedir.

Eşitlikçi yaklaşım yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum bazında tutulmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım, hem yararlı olma yaklaşımındaki karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklardan, hem de bireyci yaklaşımdaki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlarından ayrıştırılmıştır. Meslek örgütüne karar verme aşamalarında karşılaşılan çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan

[131] http://www2.sfasu.edu/polisci/Abel/ConstitutionalLawII/RightsTheory.htm., (10.04.2008)
[132] Akdoğan, a.g.e., s.38.
[133] Akdoğan, a.g.e., s.38.

problemlerden kurtulmak için somut kriterler bütünü olarak eşitlikçi yaklaşım önerilmektedir[134].

2.5. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TAŞIMASI GEREKEN ETİKSEL NİTELİKLER

Muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken etik nitelikler aşağıdaki gibidir:

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Sır saklama,
- Bağımsızlık.

2.5.1. Dürüstlük

Meslek mensubunun vermiş olduğu hizmetin kamu yararına olması nedeni ile kamuyu aldatıcı davranışlarda bulunmamak, güveni devamlı kılmak amacıyla dürüstlük zorunlu bir özellik olmalıdır. Bu özellik meslek mensubunun kişiliğinin gelişimi ile birlikte oluşabilmelidir[135].

Etik davranış, başkaları ile ilişkilerde dürüst olmayı ve içtenliği gerektirir. İçten ve dürüst davranmayan yöneticiler, ilişkilerde kendi sonlarını hazırlarlar ve güven ortamı ortadan kalkar[136].

---

[134] Selimoğlu, a.g.e., s.149.
[135] Yıldız Akbulut, "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mödav, Selma Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara, Cilt 1, Sayı 1, (Nisan 1998), s.128-133.
[136] Turgay Çavuşoğlu, "Etik", http://www.sosyalhizmetuzmani.org/etik.doc, (06.04.2008).

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsünün benimsediği ilkelere göre kamu yararını gözetmek için mesleki sorumlulukların yerine getirilmesinde muhasebeciler en üst seviyede dürüstlük hissine sahip olmalıdır[137].

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından yayınlanan mecburi meslek kararı madde 16'da "ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamaz" denilmiştir. Bu da dürüstlüğün meslek etiği açısından önemini göstermektedir[138].

Türkiye' deki Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik'in 6. maddesine göre[139]: " Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir." Yine aynı yönetmeliğin 7. maddesine göre[140]: "Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır."

2.5.2. Tarafsızlık

Muhasebeci tarafsızlığı, muhasebe işlerini yapmada, hesaplaşma ve sonuç çıkarmada, rapor verme, yorum yapma ve görüş bildirmede, herhangi bir kimse, kurum, mensubiyet ve benzerlerinden yana olmamaktır[141].

[137] Mintz, a.g.e., s.3.
[138] Uyar, a.g.e., s.2.
[139] TÜRMOB, a.g.e., s.299.
[140] TÜRMOB, a.g.e., s.299.
[141] Yazıcı, a.g.e., s.153.

Muhasebe uygulamalarında, meslek mensuplarının taraf tutmadan ve hiçbir etki altında kalmadan, sadece mesleki bilgileriyle ve mesleki standartlarıyla baş başa kalarak bu mesleği yapması bir ön koşuldur. Meslek mensupları mesleklerini icra ettikleri konumda ne kadar tarafsız davranabiliyorlarsa ve elde ettikleri bilgileri ne kadar şeffaf bir şekilde ortaya koyabiliyorlarsa ve ne kadar bağımsız davranabiliyorlarsa o ölçüde ürettikleri bilginin önemli ve doğru olduğu kabul edilmektedir[142].

Devlet Muhasebe Uzman ve Yardımcıları mesleki etik kurallarından tarafsızlık ilkesi gereği;[143]

- Görüşlerini, değerlendirmelerini ve tavsiyelerini sunarken gereken mesleki tarafsızlığı gösterirler.
- Yürütülen her işte, özellikle eksiksiz ve objektif olması gereken rapor ve görüşlerde nesnellik ve yansızlık esas olduğundan, bunlardan asla taviz veremez.
- Gerek çalışma arkadaşları gerekse kamu hizmetini alan kişiler arasında ayırım gözetemez, önyargılı davranışlarda bulunamaz.
- Sorumluluklarını tarafsız bir biçimde yerine getirebilmek için etkilerden uzak kalmaya özen gösterir.
- Herhangi bir faaliyet içinde yer alırken veya almayı düşünürken, böyle bir faaliyetin görevlerini tarafsız olarak yerine getirme yükümlülükleri üzerinde yaratabileceği etkileri veya dışarıdan böyle görünebileceğini hesaba katarlar.

Türkiye' deki Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik' in 8. maddesine göre [144]: "Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu

[142] Sanlı., a.g.e., s.203
[143] www.demud.org.tr /etik_kurallar.html, (12.01.2007).
[144] TÜRMOB, a.g.e., s.299.

yüklemektedir." Aynı yönetmeliğin 9. Maddesine göre[145]: "Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir".

2.5.3. Sır Saklama

Meslek mensubu müşterisinin izni olmadan edindiği bilgileri açıklama hakkına sahip değildir. Ancak müşterilerine karşı olduğu kadar, topluma karşı da sorumlulukları vardır. Sır saklama bu sorumluluklardan birisidir[146].

Meslek mensuplarının uygulamaları sırasında topladıkları bilgi ve belgeler gizli belgeler kabul edildiklerinden açıklanamazlar. Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan tam açıklama kavramına göre ve denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla yasa gereği yapılması gereken açıklamalar sır kapsamında sayılmamaktadır[147].

Mecburi meslek kararı madde 10' da sır saklama ile ilgili şu hüküm getirilmiştir; "Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşterisiyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterisinin izni olmadıkça mesleki faaliyetleri son bulsa da açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları sır saklama kuralına yardımcılarının da uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan yardımcılarını bir daha çalıştıramazlar ve meslektaşlarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir". 3568 sayılı Kanunun 43. maddesinde ise meslek mensupları ve bunların yanında çalışanların işleri dolayısıyla öğrendiklerini ifşa edemeyecekleri belirtilmiş ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburiyeti getirilmiştir. Ayrıca adli veya idari her türlü soruşturmanın birinci fıkra hükmü dışında olduğu ve tanıklığın sırrın ifşası sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

[145] TÜRMOB, a.g.e., s.299.
[146] Akdoğan, **a.g.e**. s.43.
[147] Akdoğan, **a.g.e**. s.43.

Sır saklama özellikle meslek mensuplarının ayrıldığı şirketin rakip şirketinde işe girmesi durumunda bazı bilgilerin yeni şirketin menfaatine kullanılmasının eski şirkete haksız yere vereceği zararı önlemesi açısından önemlidir[148].

Türkiye' de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik' te Gizlilik olarak açıklanan bu ilke ile ilgili 12. maddeye göre [149]: "Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

- Yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,
- Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir."

Aynı yönetmeliğin 13. maddesine göre [150]: " Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür".

Yönetmeliğin 14. maddesi de gizlilik ilkesi ile ilgilidir. Bu maddeye göre [151]: "Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

[148] Uyar, **a.g.e.**, s.2.
[149] TÜRMOB, a.g.e., s.300.
[150] TÜRMOB, a.g.e., s.301..

a)Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama,

b) Kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,
- Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,

c) Kanunun yasaklamadığı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dâhilinde açıklama yapmak.

- Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak.
- Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.
- Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.
- Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak."

Yönetmeliğin 15. maddesine göre[152]: "Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

- Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,
- Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

[151] TÜRMOB, a.g.e., s.300.
[152] TÜRMOB, a.g.e., s.301-302.

- Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir.)"

2.5.4. Bağımsızlık

Muhasebe ve denetçi bağımsızlığı, muhasebe ve denetleme işlerinin yapımında, hesaplaşma, sonuç belirleme, rapor verme, yorum yapma ve görüş bildirmede, herhangi bir kimse ya da gücün etkisinde kalmama; baskılardan, bağımlılıklardan ve görüşlerden etkilenmemedir. Muhasebeci ve denetçi, meslek uygulamalarında bağımsızlığını ve nesnelliğini korumakla yükümlüdür. Bağımsızlığının zedelenmesinden endişe duyan, kendini sıkıntılı gören meslek mensubu, kendisine önerilen işi ya da sözleşmeyle yapmayı yüklendiği işi, yasa ve kurallar çerçevesinde, reddedebilir[153].

Bağımsızlık hem gerçekte hem de görünüşte sadece yansız, tarafsız ve nesnel olmak değil aynı zamanda diğer kişiler tarafından da öyle algılanmak anlamını taşır. Tüm muhasebe meslek mensuplarına uygulanabilir bir kavram olan bağımsızlık, sertifikalı bağımsız kamu muhasebecileri için de yaptıkları uygulamalarında özellikle önemlidir. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri enstitüsünün (American Institute Of Certified Public Accountants) etik ile ilgili kuralları denetim yapan sertifikalı kamu muhasebecilerinin (CPA) bağımsızlığı ile ilgilidir. Örnek olarak bir şirketin hisselerine sahip veya bu şirketle yakın iş ilişkisi içinde olan bir bağımsız kamu muhasebecisi bu şirketi bağımsızlıktan yoksun olduğu için denetleyemez[154].

Muhasebe uygulamalarında bağımsızlık, işletmelerin kısmen veya tamamen finansal nitelikte olan, parayla ölçülebilen değerler hareketini kaydeden ve bilgi gereksinimini duyan taraflara raporlar sunmakta uyulması gereken çok önemli bir ilkedir. Bu finansal raporlara ihtiyaç duyan ve kullananlar da "finansal tablo

[153] Yazıcı, **a.g.e**., s.152.
[154] www.enotes.com/business-financa-encyclopedia/ethics-accounting ,(13.03.2008).

kullanıcıları" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu finansal tablo kullanıcıları daha ziyade yöneticiler, çalışanlar, sermaye piyasası yatırımcıları, kredi kuruluşları ve devlet gibi taraflardır[155].

Yöneticiler bu tabloları daha ziyade karlılık ve rantbilite açısından ele almakta, çalışanlar ücret açısından değerlendirmekte, sermaye piyasası ve yatırımcı kuruluşlar bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabloları tahlil ettikten sonra yatırıma gerek duyulup duyulmayacağı ve ne kadar yatırıma girilebileceği açısından değerlendirmekte, kredi kuruluşları söz konusu finansal tablolar çerçevesinde o işletmenin krediyi hak eden bir kuruluş olup olmadığına bakmaktadırlar. Ve en nihayetinde devlet de, bu tabloları alacağı vergiyi hesaplamak ve kontrol etmek için kullanmaktadır[156].

Finansal tablo kullanıcılarına ulaştırılan bilgiler konusunda muhasebe meslek mensuplarına düşen en önemli görev, muhasebe bilgilerini defterlere işleyen meslek mensuplarının, hiçbir tarafın çıkarlarını gözetmeksizin tamamen bağımsız bir şekilde faaliyetlerini sürdürmeleridir[157].

Muhasebe uzman ve yardımcıları, üzerindeki dış baskılar veya etkilere rağmen, bireyler ile birlikte çalışılan diğer kurumlar, proje ve programlar hakkındaki önyargılar ya da çıkar çatışmasına yol açabilecek veya yapılan işe sadakatini zaafa uğratabilecek kişisel ve parasal ilişkilerden uzak durarak bağımsızlıklarını korumaya gayret gösterirler ve bu bağımsızlığı zedeleyecek iş kabulünden kaçınırlar[158].

Muhasebe uzmanı, denetlediği işletmeden, tam anlamıyla bağımsız olacaktır. Bu işletmeye iş, veya vekalet gibi bir akitle bağlı olmayacak ve bağımsızlığı hakkında şüphe yaratacak herhangi bir harekette (mesela şirketin hisselerini satın almak gibi) de bulunmayacaktır. O kadar ki, Fransa' da bir "Expert Comptable", tabi

[155] Sanlı, a.g.e., s.203.
[156] Sanlı, a.g.e., s.204.
[157] Sanlı, a.g.e., s.204.
[158] www.demud.org.tr/etik_kurallar.html, (12.01.2007).

olduğu ana teşekkülden (L'Ordre des Experts Comptable Angréés) özel izin almadan başka bir "Expert Comptable" a bir iş akti ile bağlanamaz. Bu uzmanların kendi aralarında kuracakları şirketler sıkı şartlara bağlanmıştır. Uzman mesleğini kendi bağımsız sorumluluğu altında yürütmelidir[159].

2.5.5. Yeterlilik

Meslek Mensupları;

- Bilgi ve ve yeteneklerini sürekli geliştirerek uygun mesleki yeterlilik seviyesini muhafaza etmek,
- Mesleklerini ilgili kanun, düzenleme ve teknik standartlara göre icra etmek,
- Çalışma konularında ilgili güvenilir bilgileri analiz ettikten sonra, tam anlamıyla bitmiş ve açık raporlar ile tavsiyeler hazırlamak ile yükümlüdürler[160].

Türkiye'de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik' in 10 ve 11. maddeleri mesleki yeterlilik ve özen ile ilgilidir. Yönetmeliğin 10. maddesine göre [161]: "Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir."

Aynı yönetmeliğin 11. maddesine göre[162]: "Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

[159] Mustafa A. Aysan, **Muhasebe' de Denetleme İlkeleri ve Türkiye' deki Uygulamalar,** İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1971, s.40-41.
[160] Saban ve Atalay a.g.e. s.57.
[161] TÜRMOB, a.g.e., s.300.
[162] TÜRMOB, a.g.e., s.300.

a) Meslekî yeterliliğin elde edilmesi: Meslekî yeterliliğin elde edilmesi, Kanun'da belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir.

b) Meslekî yeterliliğin korunması: meslekî konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda, meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, meslekî çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elverişli olanakları sağlar."

Aynı madde mesleki özeni şu şekilde açıklamıştır[163]: "Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür."

2.6. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN ULUSLARARASI DURUMU

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan uluslararası entegrasyon süreci, ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası geçerli muhasebe standartlarına uyumlaştırmasını gerektirmekte ve bunun doğal sonucu olarak, muhasebe belge ve kayıt düzenine etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde de ortak standartlara uyumlu olma zorunlu hale gelmektedir[164].

2.6.1. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

Muhasebe alanında AICPA toplumun muhasebe ihtiyaçlarını karşılayanlar için bir kurallar bütünü tesis etmek ve bu konuda zorlayıcı olmak görevini üstlenir. Profesyonel muhasebe organizasyonları üyelerin etik sorumluluklarının gelişmesi için rehberlik etme sorumluluğunu taşır [165].

[163] TÜRMOB, a.g.e., s.300.
[164] Alövsat Müslümov ve Güler Aras, "Türkiye' de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi", www3.dogus.edu.tr/amuslumov/research/chapters/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf, (09.02.2008), s.3.
[165] Katherine T. Smith ve L.Murphy , a.g.e., s.383.

12 Ocak 1988 yılında AICPA yeni Mesleki Davranış Yasası Kodlarını benimsemiştir. Bu kodlar ilkeler ve kurallar olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. İlkeler amaç odaklı olarak meslek mensuplarına muhasebe mesleğinin etik kuralları ve teknik standartları için bir çerçeve oluşturmaktadır. Söz konusu ilkeler meslek mensubunun mesleğini yürütürken uyması gereken etik sorumlulukları emreder ve meslek mensubunun müşterilere, kamuya ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını açıklar.[166] Muhasebe mesleğinin toplumsal onurunun yerleştiği meslek yasa ve ilkelerinin tam olarak benimsendiği Amerika Birleşik Devletlerinde aynı faaliyetleri yürüten meslek elemanları için oluşturulan bu ilke ve kurallara aşağıda kısaca yer verilmiştir[167]:

a. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (American Institute Of Certified Public Accountants, AICPA) Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

- Sorumluluklar; bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmamasıdır,
- Kamu Çıkarı Gözetme; yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhinde durumların ortaya çıkmasını engellemedir,
- Dürüstlük; sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her ne nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır,
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık; taraf adına ücret karşılığı iş yapılıyor olsa bile, meslek elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir,
- Özenli çalışma; sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde sürdürmektir,

[166] Mintz, a.g.e., s.2-3.
[167] Yusuf C. Çukacı, "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama"**, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı:1, 2006, s.89.

- Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliğini belirleme; meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasada belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih edilmesidir.

b. AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları

- Bağımsızlık; meslek mensubu faaliyetlerine devam ederken yapmış olduğu işin belli bir taraf için veya devlet için yapılmadığı düşüncesi ile hareket etmelidir,
- Dürüstlük ve Tarafsızlık; muhasebe faaliyetleri yerine getirilirken çıkar çatışmalarına girmeksizin, işletmenin mali yapısının olduğu gibi gösterilmesi için, her hangi bir grup veya bireylerin etkisi altında kalınmamalıdır,
- Genel Standartlara Uyum; mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış meslek mensupları, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek belli bir plan dahilinde çalışmalıdır,
- Standartlara Uyum; meslek elemanı faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır,
- Muhasebe İlkeleri ve Uyum; muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesinde meslek elemanları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranışlar sergilemelidir,
- Müşteri bilgilerinin gizliliği; adına iş yapılan müşterinin faaliyetlerinin sonucunda çıkan ekonomik veya muhasebe bilgilerinin işletmenin dışında bulunan birey ve gruplara açıklanmayarak o bilgiler sır nitelikli olarak saklanmalıdır,
- Şartlı ücret; yapılacak işlerin niteliği belirlendikten sonra ücret (Konulan alt ve üst limitler dahilinde olmak şartı ile) işin sonunda değil başında takdir edilmelidir,
- Meslek onuru ile bağdaşmayan davranış; meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşlarının genel itibarını ve meslek

mensubunun kendi bireysel itibarının ve mesleğin gelecekteki onurunu düşünerek, meslek onuru ile bağdaşmayan her türlü hareketten kaçınılmalıdır,

- Reklam yapma yasağı; gerçek nitelikli olmayan veya abartılı şekilde bilgi verilmesi sonucunda veya bir baskı unsuru kullanılarak dayatma sonucu müşteri temin edilmemelidir,
- Komisyon ve danışma ücretleri; meslek elemanının kendi faaliyet alanı dışındaki, bir mal veya ürünün temin edilmesi veya bir hizmetin sunulmasının temin edilmesi için aracılık yaparak bunun sonucunda ücret almamasıdır,
- Meslek unvanı ve mesleği icra biçimi; mevcut yasaların vermiş oldukları yetkilerin kullanılabilmesi için, verilen meslek unvanı haricinde bir unvanın kullanılmamasıdır.

2.6.2. Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü Etik Davranış Standartları

Organizasyonlar, genellikle yöneticileri ve çalışanları için davranış standartları belirlerler. 1 Haziran 1983 tarihinde Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (Institute of Management Accountants, IMA) bünyesinde oluşturulan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Komitesi (Management Accounting Practices Committee) de bu yönde bir bildiri hazırlamıştır[168].

Enstitü üyeleri halka, mesleklerine, hizmet ettikleri işletmeye ve kendilerine karşı en yüksek düzeyde etik davranışları sürdürmekle yükümlüdürler. Bu yükümlülüğe bağlı olarak, IMA tarafından, üyelerce uyulması gereken etik davranış standartları yayımlanmıştır. Üyeler bu standartlara aykırı hareket etmemeli ve üye arkadaşlarının standartlara aykırı hareketlerine göz yummamalıdır[169].

[168] Hansen, Don R. Ve Maryanne M. Mowen; 2000, **Cost Management**, South-Western College Publishing s.16' dan aktaran Saban ve Atalay, a.g.e., s.56.
[169] IMA, 20.05.2004, http://www.imanet.org/ima/docs/1000/981.pdf' den aktaran Saban ve Atalay, a.g.e. s.56.

IMA üyeleri, kendi ülkelerinde uygulanan başka bazı standartlar varsa, bu standartlar ve IMA standartları arasında hangisi daha katı kurallar koymuşsa, o standartlar bütününe uymak durumundadır. Üyeler, hiçbir şekilde, en azından IMA standartlarına denk olmayan herhangi başka bir standarda göre davranmayacaklardır[170].

Standartlara göre aşağıda kısaca açıklanan 4 temel özellik söz konusudur[171]:

1) Yeterlik

Üyeler;

- Bilgi ve yeteneklerini sürekli geliştirerek uygun mesleki yeterlik seviyesini muhafaza etmek
- Mesleklerini ilgili kanun, düzenleme ve teknik standartlara göre icra etmek,
- Çalışma konularıyla ilgili güvenilir bilgileri analiz ettikten sonra, tam anlamıyla bitmiş ve açık raporlar ile tavsiyeler hazırlamak ile yükümlüdürler.

2) Gizlilik

Üyeler;

- Yasal olarak zorunlu olmadıkça ya da gerekli yetkiyle donatılmadıkça, gizli bilgileri ifşa etmekten sakınmak,
- Astlarını, işle ilgili bilgilerin gizli olduğuna dair uygun bir biçimde bilgilendirmek ve bu gizliliğin sürdürülüp sürdürülmediğini takip etmek,
- Kendi şahsi çıkarları veya üçüncü kişilerin menfaati için, gizli bilgileri etik dışı ya da yasadışı yollarla kar elde etmek amacıyla kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdürler.

[170] IMA, 20.05.2004, http://www.imanet.org/ima/docs/1000/981.pdf' den aktaran Saban ve Atalay, a.g.e. s.56.
[171] Hansen ve Mowen; a.g.e., s.17' den aktaran Saban ve Atalay, a.g.e. s.57.

3) Dürüstlük

Üyeler;

- Mevcut çıkar çatışmalarından kaçınmak ve herhangi bir potansiyel çatışmanın taraflarına uygun önerilerde bulunmak,
- Görevlerini etik çerçeve dışında yürütmelerini engelleyecek önyargılardan kaçınmak,
- Faaliyetlerini etkileyecek veya etkileyebilecekmiş gibi görünen her türlü hediyeyi, yardımı ve konukseverliği reddetmek,
- İşletmenin meşru ve etik hedeflerine ulaşmasını aktif ya da pasif şekilde engellemekten sakınmak,
- Bir karar veya aktivitenin başarısını engelleyebilecek mesleki tehditler veya diğer baskı unsurlarını tanımak ve paylaşmak,
- Lehteki bilgileri ve mesleki kararlar ile görüşleri olduğu kadar, aleyhteki bilgileri de iletmek,
- Mesleğin itibarını zedeleyecek bir faaliyette bulunmaktan ya da bu tür bir aktiviteye taraf olmaktan kaçınmakla yükümlüdür.

4) Tarafsızlık

Üyeler;

- Sahip oldukları bilgileri dürüstçe ve nesnel bir şekilde nakletmek,
- Sundukları raporların, yorum ve tavsiyelerin, bu kaynakları kullanma niyetinde olan kişilerce anlaşılır bulunmasını sağlayacak nitelikteki tüm bilgileri açıkça ortaya koymakla yükümlüdürler.

2.6.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Mesleki Etik Kuralları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 1977 yılında Münih' te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. IFAC'a üye olan muhasebe örgütlerinin sayısı 157 olup, bu örgütler 123 ülkeyi temsil etmektedir.[172] Dünya çapında 2,5 milyonun üzerinde muhasebe meslek mensubunu temsil eden IFAC'a Türkiye'den de "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" 1977 yılında kurucu üye olarak üyedir. 1994 yılında da "Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği"(TÜRMOB) IFAC' a üye olmuştur[173].

Dünyadaki muhasebeciler arasında birliği sağlamak ve ülkeler arasında harmonizasyonu gerçekleştirmek için kurulmuş olan Türkiye'nin de üyesi bulunduğu bu federasyonun meslek etiği ile ilgili çalışmaları 1990 yılında başlamıştır. 1992 yılında IFAC'ın bünyesinde oluşturulan eğitim komitesi öncülüğünde "Muhasebeciler için Meslek Ahlakı" eğitimsel mücadele ve uygulama adlı yönetmeliği yayınlamıştır[174].

Bu yönetmelik içerik ve temel başlıklar olarak Amerika'daki çeşitli muhasebe enstitüsü ve birliklerinin yayınlamış oldukları standartları, yönetmelikleri, ilke ve kuralları baz almıştır. Söz konusu bu yönetmelik iki bölümden oluşmaktadır ve şu kuralları içermektedir[175]:

[172] www.ifac.org.tr/About, (14.04.2008).
[173] Yakup Selvi, "Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi' nin Sidney Toplantısından Notlar", archive.ismmmo.org.tr/docs, (05.04.2008) s.1.
[174] Akdoğan, a.g.e.,s.67.
[175] Akdoğan, a.g.e.,s.67.

IFAC' ın 1992 Yılında Çıkarmış olduğu Yönetmelik

A Bölümü	B Bölümü
Tarafsızlık	Bağımsızlık
Meslek Ahlaki İkilemlerin Çözümü	Ücretler ve Komisyon
Mesleki Yeterlilik	Diğer Meslek Mensuplarıyla İlişkiler
Gizlilik	İlan ve Teşvik
Vergi Uygulamaları	Müşterilerin Parası
Ülkelerarası Etkin Faaliyetlerin	
Ve Uygulamanın Birbirine Uymaması	
İlan Etme	

Söz konusu yönetmeliğin çıkarılış amaçları arasında 3. maddede meslek etiğinin eğitimde yer alması gerektiği ve eğitim kurumlarının da bu konuları öğrencilere vermesi gerektiği vurgulanmıştır. Yönetmelik eğitimde ön koşul olarak meslek etiğinin öğretimiyle ilgili maddeleri belirleyerek konuyu ele almıştır. Bu maddeler öğrencilerin temel ders programlarının içinde meslek etiğini de ayrı bir ders olarak almaları gerektiği ve meslekle ilgili değer yargılarıyla doğruluk, sorumluluk, bağımsızlık ve kamu yararı gibi önemli kavramları kazanarak mezun olmaları gerektiği şeklinde görüş içermektedir[176].

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan "Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları" 18 bölümden oluşmaktadır. Bu kuralların 7 bölümü serbest çalışan muhasebeciler için, 7 bölümü tüm profesyonel muhasebeciler için, 4 bölümü de bağımlı çalışan meslek mensupları için öngörülmüştür[177].

Buna Göre;

Profesyonel Muhasebeciler İçin Olanları[178]:

- Dürüstlük ve Tarafsız Olmak,
- Etik Çatışmaların Engellenmesi,

[176] Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.11-12.
[177] Sözbilir, a.g.e., s.55.
[178] Sözbilir, a.g.e., s.56.

- Mesleki Yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi Uygulamaları,
- Ülkedeki Teknik Standartlara ve Etik Kurallara Öncelik Verilmesi,
- Meslek Mensupları Hakkında Basında Yayın Yapılmaması.

Serbest Muhasebecilerin Uyması Gereken Kurallar[179]:

- Bağımsızlık,
- Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanmanın Sorumlulukları,
- Ücret ve Komisyonlar,
- Kamu Yararına Uygulamalar,
- Müşterinin Para ve Benzeri Varlıkları,
- Kamu Yararına Serbest Çalışan Diğer Profesyonel Meslek Mensupları İle İlişkiler,
- Reklam Yapma ve Müşteriye Yaklaşma Biçimi.

Bir İşletmede Ücret Karşılığı Bağımlı Olarak Çalışan Muhasebeciler İçin Kurallar[180]:

- İşverenlerle Çatışma,
- Profesyonel Meslektaşların Desteklenmesi,
- Mesleki Yeterlilik,
- Raporlama, şeklinde sıralanabilir.

Son Bölümde yer alan "Firmalarda Bağımlı Çalışan Profesyonel Muhasebeciler" için etik standartların üyelere daha iyi duyurulması

[179] Sözbilir, a.g.e., s.56-57.
[180] Sözbilir, a.g.e., s.57.

amaçlanmaktadır. En son yaşanan Enron vakasından sonra muhasebe mesleğinin her alanında çalışan meslek mensuplarının, mesleki etik standartlarından daha önceden haberdar edilmiş olmaları gerektiği saptanmıştır. Bu saptama sonucu, Firmalarda bağımlı çalışan muhasebecilerin yayınlanan bu mesleki etik kurallarından daha etkin haberdar olmalarını sağlamaya yönelik olarak IFAC, FMAC(Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi) ile ortak proje çalışması yürütmektedir. Bu çalışma çerçevesinde, FMAC kendi bünyesindeki üye ülke temsilcileri vasıtasıyla mesleki etik kurallarını üye muhasebe meslek örgütlerine iletmeyi ve üye muhasebe meslek örgütleri aracılığı ile de bu örgütlere üye olan meslek mensuplarına ulaştırmayı amaçlamaktadır[181].

[181] Selvi, a.g.e., s.5.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. UYGULAMA: KAMUYU AYDINLATMADA MESLEK ETİĞİNİN ÖNEMİNE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARINA İZMİT'TE ÇALIŞAN SM, SMMM VE YMM' LERE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

Bu bölümde araştırmanın problemi, araştırmanın amacı, araştırmanın kapsamı, araştırmanın sınırları, araştırmanın yöntemi belirtilerek en son anketin değerlendirilmesi yapılacaktır.

3.1. ARAŞTIRMANIN PROBLEMİ

Muhasebe meslek mensuplarının etik davranması ile kamuoyunu aydınlatmak arasında doğrudan bir ilişki bulunmakta mıdır? Böyle bir ilişki mevcut ise meslek mensuplarının bu ilişkiye olan yaklaşımları nedir?

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Araştırmanın amacı, muhasebe meslek etiği ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin muhasebe meslek mensupları tarafından nasıl algılandığını araştırmaktır.

3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın kapsamı muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine uyarak meslek etiğine ne derece önem verdiklerinin ve bunun sunulan finansal raporlar aracılığıyla kamuoyunu aydınlatmasına etkisinin araştırılmasıdır.

3.4. ARAŞTIRMANIN SINIRLARI

Araştırma İzmit ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları ile sınırlanmıştır.

3.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırmanın yöntemi muhasebe meslek mensuplarına uygulanan anket çalışmasıdır. Bu çalışmada esas alınan anketin aynısı 2003 yılında Çorum ilinde Habip Akdoğan tarafından uygulanmıştır[182]. Birebir aynı şekilde hazırlanan anket soruları bu çalışmada da aynı şekilde katılımcılara uygulanmış olup 29 sorudan oluşan söz konusu anket formu ekte sunulmuştur.

Anket uygulanan örneklem kütlesi İzmit ilinde faaliyet gösteren 118 meslek mensubudur. İzmit ilinde kayıtlı SM-SMMM sayısı toplam 1032'dir. Ankete yanıt veren 2 YMM İzmit ilinde YMM'lerin kayıtlı olabileceği meslek odası bulunmadığından dolayı İstanbul'daki meslek odasına kayıtlı olmakla birlikte İzmit ilinde faaliyet göstermektedir.

Bu kişiler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre işletmelerin mali tablolarını hazırlayan ve bu sebeple muhasebe meslek etiğine uygun davranması beklenen muhasebe meslek mensuplarıdır.

Anketin ölçüm araçları ankette sorulan 29 sorudan oluşmaktadır. Bu sorulardan 15 adedi 2 cevaplı sorulardan, 13 adedi çoktan seçmeli sorulardan ve 1 adedi sıralama tipi sorudan oluşmaktadır.

Bu anketteki sorular değerlendirme sırasında aşağıda belirtilen 4 farklı amaç altında gruplanarak yorumlanmıştır:

[182] Anket çalışması ve sonuçları için bkz. Akdoğan a.g.e., s.157.

1. Grup Sorular: Kişisel niteliklerin değerlendirilmesine ilişkin sorulardır. (Anketteki 1-5 numaralı ve arası sorulardır.)

2. Grup Sorular: Mesleki ve etik niteliklerin değerlendirilmesine ilişkin sorulardır. (Anketteki 6-11 numaralı ve arası sorulardır.)

3. Grup Sorular: Bağımsızlık ve tarafsızlığın değerlendirilmesine ilişkin sorulardır. (Anketteki 12-19 numaralı ve arası sorulardır.)

4. Grup Sorular: Mesleki ve etik niteliklerle kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesine ilişkin sorulardır. (Anketteki 20-29 numaralı ve arası sorulardır.)

Bu anket çalışmasının sonuçlarının yorumlanmasında her bir soru için ayrı grafiklerle ve tablolarla sonuçlar açıklanmıştır. 2, 3 ve 4. grup soruların yanıtları tablolar yardımıyla kişisel niteliklere göre sınıflandırılarak gösterilmiştir.

3.6. ANKETİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Anketteki soruların analizinde, ilgili soruya verilen cevapların frekans ve yüzdelik oranlarına göre düzenlenen tablolardan yararlanılmıştır. Ayrıca muhasebe meslek etiği konusunda alınan eğitimin meslek mensuplarının meslek etiği ile kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkiyi algılama derecelerini etkilediğini göstermek üzere analiz yöntemlerinden Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuştur.

3.6.1. Araştırma Bulguları

Anketteki sorular kişisel nitelikler, mesleki etik ve nitelikler, meslek mensuplarının bağımsızlık ve tarafsızlığı ve mesleki etik niteliklerle kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi olarak 4 grupta incelenmiştir.

3.6.1.1. *Kişisel Niteliklerin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular*

Anketteki 1. sorudan 5. soruya kadar olan sorular katılımcıların kişisel niteliklerini saptamak için sorulmuştur.

Cinsiyete İlişkin Bulgular:

Cinsiyetlerin saptanmasına ilişkin soruya 118 meslek mensubu cevap vermiştir. Bunlardan 63'ü erkek, 55'i ise bayandır. Bu sonuçlara göre; ankete katılanların %53'ü erkek, %47'si ise bayandır. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 1 aşağıda gösterilmiştir:

Cinsiyetler

Yanıtlar	Frekans	Oran
Erkek	63	53%
Kadın	55	47%
Toplam:	**118**	**100%**

Tablo 1

Eğitim Düzeylerine İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerini saptamak amacıyla sorulan soruya 118 kişi yanıt vermiştir. 99 kişiyle ankete katılan meslek mensuplarının büyük bölümünün Lisans mezunu olduğu saptanmıştır. Bunları 9 kişiyle Lisansüstü, 5 kişiyle orta öğretim(en fazla lise mezunu) ve 5 kişiyle ön lisans mezunları takip etmektedir. Bu sonuçlara göre; ankete katılanların %84'ü lisans , %8'i Lisansüstü, %4'ü orta öğretim(en fazla lise mezunu) ve %4'ü ön lisans mezunudur. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 2 aşağıda gösterilmiştir:

Eğitim Düzeyleri

Yanıtlar	Frekans	Oran
Lisans	99	84%
Lisans Üstü	9	8%
Orta Öğretim	5	4%
Ön Lisans	5	4%
Toplam:	**118**	**100%**

Tablo 2

Meslek Ünvanlarına İlişkin Bulgular:

Anketi cevaplayan 118 meslek mensubundan 107'si Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM), 9'u Serbest Muhasebeci (SM) ve 2'si Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak çalışmaktadır. Büyük çoğunluğun Lisans mezunu olduğu bu grupta yine çoğunluğun SMMM'den oluşması birbiriyle örtüşen sonuçlar olarak ortaya çıkmıştır. Bu sonuçlara göre; anketi cevaplayanların %90'ı SMMM, %8'i SM, %2'si ise YMM'dir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 3 aşağıda gösterilmiştir:

Meslek Ünvanları

Yanıtlar	Frekans	Oran
SM	9	8%
SMMM	107	90%
YMM	2	2%
Toplam:	**118**	**100%**

Tablo 3

Çalışma Şekillerine İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının 73'ünün bir işverene bağlı olarak, 43'ünün serbest olarak ve 2'sinin ise kamuda çalışmakta olduğu saptanmıştır. Bu sonuçlara göre; anketi cevaplayanların %62'sinin bir işverene bağlı, %36'sının serbest olarak çalıştığı, %2' sinin ise kamuda çalıştığı tespit edilmiştir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 4 aşağıda gösterilmiştir:

Çalışma Şekilleri

Yanıtlar	Frekans	Oran
Serbest	43	36%
Kamuda Çalışıyor	2	2%
İşverene Bağlı Çalışıyor	73	62%
Toplam:	**118**	**100%**

Tablo 4

Bu sonuç İzmit ilinde faaliyet gösteren SMMM'lerin daha çok işverene bağlı olarak çalışmayı tercih ettiğini göstermekle beraber bağımsızlığı azaltıcı bir faktördür.

Çalışma Sürelerine İlişkin Bulgular:

Çalışma sürelerine ilişkin 44 kişi 0-5 yıl arası, 42 kişi 10 yıl üstü, 32 kişi ise 5-10 yıl cevabını vermiştir. Bu sonuçlara göre ankete cevap verenlerin %37'si 0-5 yıl arası, %36'sının 10 yıl üstü ve %27'si ise 5-10 yıl arası çalışmıştır. Katılımcıların %63'ünün en az 5 yıldır çalışıyor sonucunun çıkması meslek mensuplarının deneyim açısından iyi sayılabilecek bir durumda olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 5 aşağıda gösterilmiştir:

Çalışma Süreleri

Yanıtlar	Frekans	Oran
0-5 yıl	44	37%
5-10 yıl	32	27%
10 yıl ve üstü	42	36%
Toplam:	**118**	**100%**

Tablo 5

3.6.1.2. *Mesleki ve Etik Niteliklerin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular*

Anketteki 6. sorudan 11. soruya kadar olan sorular katılımcıların mesleki ve etik niteliklerinin saptanması amacıyla sorulmuştur.

Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Bulgular:

Muhasebe meslek etiği ile ilgili bir eğitim alınıp alınmadığına ilişkin soruya 71 kişi evet, 45 kişi hayır yanıtını vermiş, 2 kişi ise cevap vermemiştir. Evet yanıtını verenlerin oranı, sorulara cevap verenlerin % 61'idir. Türkiye'de muhasebe meslek etiği konusunda bilincin son zamanlarda oluşmaya başlaması ve bu konudaki eğitim programlarının henüz çok yeni olmasına rağmen %61 oranı, bu konuda iyi bir sonuçtur. Bu sonuçlara göre oluşan grafik Tablo 6 aşağıda gösterilmiştir:

Muhasebe Mesleği İle İlgili Eğitim Almak

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	71	61%
Hayır	45	39%
Toplam:	**116**	**100%**

Tablo 6

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 7' de verilmiştir:

6. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	4	5.6%	65	91.5%	2	2.8%	22	31.0%	2	2.8%	47	66.2%	71	100%
Hayır	5	11.1%	40	88.9%	0	0.0%	20	44.4%	0	0.0%	25	55.6%	45	100%

Tablo 7

Beklenen durum her meslek mensubunun bu eğitimi almasıdır. Tablo 7'de görüldüğü gibi dikkat çeken husus özellikle lisans mezunu olan SMMM'lerin etik konusunda bir eğitim almaları beklenirken 40 SMMM'nin bu eğitimi almadığını belirtmesidir. YMM' lerin tamamı beklendiği gibi bu eğitimi almıştır. 9 SM içinde sadece 4'ünün bu eğitimi almış olması olumsuz bir sonuçtur. SMMM'ler içinde ise bu oran beklendiği gibi daha yüksektir. Ankete cevap veren 105 SMMM'den 65'i bu eğitimi almıştır. Fakat buna rağmen beklenen herkesin bu eğitimi almasıdır.

Alınan Muhasebe Meslek Etiği Eğitiminin Düzeyine İlişkin Bulgular:

Muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitim aldığını söyleyen 71 kişiden 60'ı, bu eğitimi Lisans, 6 kişi Ön Lisans, 3 kişi Lisans üstü ve 2 kişi ise orta öğretimde aldıklarını beyan etmiştir. Bu sonuca göre bu eğitimi Lisans düzeyinde alanlar %85, Ön Lisans düzeyinde alanlar %8 ve Lisansüstü programda alanlar %4 ve orta öğretimde alanlar %3 orana sahiptir. Bu konuda eğitim aldığını söyleyen kişilerin %97 gibi büyük bir kesimi bu eğitimi yüksek öğrenimde (orta öğretim üstü) almıştır. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 8 aşağıda gösterilmiştir:

Muhasebe Mesleği İle İlgili Eğitimin Hangi Düzeyde Alındığı

Yanıtlar	Frekans	Oran
Lisans	60	85%
Ön Lisans	6	8%
Lisans Üstü	3	4%
Orta Öğretim	2	3%
Toplam:	**71**	**100%**

Tablo 8

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 9'da verilmiştir:

7. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Orta Öğretim	1	50.0%	1	50.0%	0	0.0%	2	100.0%	0	0.0%	0	0.0%	2	100%
Ön Lisans	2	33.3%	4	66.7%	0	0.0%	2	33.3%	0	0.0%	4	66.7%	6	100%
Lisans	1	1.7%	57	95.0%	2	3.3%	17	28.3%	1	1.7%	42	70.0%	60	100%
Lisans üstü	0	0.0%	3	100.0%	0	0.0%	2	66.7%	1	33.3%	0	0.0%	3	100%

Tablo 9

Tablo 9'da görüldüğü üzere 2 YMM'nin 2'si ve SMMM'lerin 60'ı bu eğitimi en az Lisans düzeyinde almıştır. Bu sonuçlara göre Lisans düzeyinde etik ile ilgili eğitimlerin var olduğu sonucuna varılabilir. Bunun yanında 6. soruda verilen cevaplara bakıldığında 5 SM'nin ve 40 SMMM'nin etik ile ilgili bir eğitim almadığı görülmüştü. 40 SMMM'nin bu eğitimi almamış olması halen lisans düzeyindeki etik eğitimin yeterli sayıda öğrenciye verilemediğini göstermektedir.

Muhasebe Meslek Etiği Eğitiminin Gerekliliğine İlişkin Bulgular:

Muhasebe meslek etiği eğitiminin gerekli olup olmadığına ilişkin soruya 112 meslek mensubu evet, 3 meslek mensubu ise hayır yanıtını vermiş, 3 kişi ise yanıt vermemiştir. Evet diyenlerin oranı cevap verenlerin %97'si gibi yüksek bir orandır. Buradan da anlaşılacağı üzere meslek mensupları bu konuda bir eğitimin gerekli olduğunu düşünmektedir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 10 aşağıda gösterilmiştir:

Meslek Mensupları İçin Etik Eğitimin Gerekliliği

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	112	97%
Hayır	3	3%
Toplam:	**115**	**100%**

Tablo 10

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 11'de verilmiştir:

8. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	9	8.0%	101	90.2%	2	1.8%	42	37.5%	2	1.8%	68	60.7%	112	100%
Hayır	0	0.0%	3	100.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	3	100.0%	3	100%

Tablo 11

Tablo 11'de görüldüğü üzere 3 SMMM etik eğitim ile ilgili bir eğitime gerek görmediğini belirtmiştir. Halbuki tüm meslek mensuplarından beklendiği gibi bütün SMMM' lerin de bu eğitimi gerekli görmesi beklenirdi. Sözkonusu 3 SMMM'nin 3'ünün de bir işverene bağlı olduğu görülmektedir. Muhasebe mesleğinde önemli yeri olan etik ile ilgili bir eğitimin gerekli olmadığını düşünenlerin hepsinin işverene bağlı olması dikkat çekici bir sonuçtur.

Meslek Örgütleri Tarafından Yapılan Meslek Etiğine Yönelik Eğitim Çalışmalarına Katılımcılığı Ölçmeye İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının üyesi bulundukları meslek örgütü tarafından yapılan eğitim çalışmalarına katılmalarının ölçülmesine ilişkin soruya 13 meslek mensubu cevap vermemiştir. Yapıldı-katıldım yanıtını verenler 43 kişi soruya yanıt verenlerin %41'ini, yapıldı-katılmadım diyen 17 kişi %16'sını ve yapılmadı yanıtını veren 45 kişi ise %43'ünü oluşturmaktadır. Verilen cevaplara göre oluşan Tablo 12 aşağıda gösterilmiştir:

Üyesi Bulunulan Meslek Örgütünün Meslek Etiği İle İlgili Bir Eğitim Çalışmasının Yapılmış Olması

Yanıtlar	Frekans	Oran
Yapıldı- Katıldım	43	41%
Yapıldı-Katılmadım	17	16%
Yapılmadı	45	43%
Toplam:	**105**	**100%**

Tablo 12

Bu soruyla meslek örgütlerinin meslek mensuplarına meslek etiği konusunda bir eğitim çalışması uygulayıp uygulamadığının gözlemlenmesi amaçlanmıştır. Alınan yanıtlara göre meslek örgütünün etik ile ilgili bir eğitim çalışması yaptığı söylenebilir. Ancak %43 gibi büyük bir kesimin bu eğitim çalışmasından haberdar olmadığı sonucu da ayrıca ortaya çıkmaktadır.

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 13'te verilmiştir:

9. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Yapıldı-Katıldm	4	9.3%	37	86.0%	2	4.7%	14	32.6%	2	4.7%	27	62.8%	43	100%
Yapıldı-Katılmadım	1	5.9%	16	94.1%	0	0.0%	6	35.3%	0	0.0%	11	64.7%	17	100%
Yapılmadı	3	6.7%	42	93.3%	0	0.0%	20	44.4%	0	0.0%	25	55.6%	45	100%

Tablo 13

Tablo 13'te görüldüğü üzere 16 SMMM meslek örgütü tarafından bir etik eğitim çalışmasının yapıldığını fakat yapılan bu çalışmaya katılmadığını belirtmiştir. Aynı zamanda serbest çalışan meslek mensuplarının 6'sının aynı şekilde yapılan çalışmaya katılmadığını belirtmesi dikkat çekicidir. Oysa Serbest çalışanların ve SMMM ruhsatına sahip olan meslek mensuplarının böyle bir çalışmaya daha fazla önem vermesi beklenirdi. Bunun yanında işverene bağlı çalışan 11 meslek mensubunun yapılan çalışmaya katılmadığını bildirmesi bağlı çalışan meslek mensuplarının yapılan eğitimlere serbest çalışanlara göre daha az önem verdiğini göstermekle birlikte olumsuz bir sonuçtur.

Tabloda görüldüğü üzere böyle bir eğitimin yapılmadığını belirten 45 kişinin 25'i bir işverene bağlı 20'si serbest olarak çalışmaktadır. Yapılan bir çalışmadan haberdar olmadığı görülen bu gruptaki meslek mensuplarının yaklaşık yarısının işverene bağlı ve yarısının serbest olarak çalışması meslek örgütünden yeterli bilgilenmenin sağlanamaması ile serbest veya bağlı çalışılmasının bir bağlantısı bulunmadığını göstermektedir.

Üyesi Bulunulan Meslek Örgütü Tarafından Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Bir Çalışmanın İstenmesine İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının, üyesi bulundukları meslek örgütü tarafından muhasebe meslek etiğine ilişkin bir çalışmanın yapılması için istekli olup olmadıklarını değerlendirmek için sorulan soruya 81 kişi evet, 2 kişi ise hayır yanıtını vermiş, 35 kişi yanıt vermemiştir. Soruyu cevaplayanların %98'inin evet yanıtını verdiği tespit edilmiştir. Bu sonuca göre katılımcıların bu konuda bir eğitim çalışması yapıldığından emin olmadıkları saptanmıştır. Fakat yine de meslek mensupları kesin olarak meslek etiği konusunda bir eğitimi gerekli görmektedir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 14 aşağıda gösterilmiştir:

Üyesi Bulunulan Meslek Örgütünün Meslek Etiği İle İlgili Bir Eğitim Çalışması İstenilmesi Durumu

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	81	98%
Hayır	2	2%
Toplam:	**83**	**100%**

Tablo 14

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 15'te verilmiştir:

10. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	6	7.4%	75	92.6%	0	0.0%	30	37.0%	1	1.2%	50	61.7%	81	100%
Hayır	0	0.0%	2	100.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	2	100.0%	2	100%

Tablo 15

Beklendiği gibi sadece 2 kişi etik eğitimin gerekli olmadığını belirtmiştir. Fakat arzu edilen herkesin bu önemli eğitimi gerekli görmesidir. 2 kişinin de SMMM olması SMMM'lerin bu konuda daha istekli olması beklendiğinden dikkat çekicidir.

Mesleğe İlişkin Düzenlenmiş Bir Meslek Etiği Kararının Varlığının Meslek Mensupları Tarafından Bilinmesine İlişkin Bulgular:

Türkiye'de TÜRMOB tarafından çıkarılan "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" (Etik Yönetmeliği), 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak uygulamaya girmiştir. Bu soruyla katılımcıların bu yönetmelik hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarının gözlemlenmesi amaçlanmıştır. Ankete katılan 73 meslek mensubu "var", 32 meslek mensubu "bilgim yok" ve 6 meslek mensubu ise " yok" şeklinde yanıtlamıştır. 7 kişi bu soruyu cevaplamamıştır. Bu soruda "var" cevabını verenlerin oranı %66, "bilgim yok" cevabını verenlerin oranı %29 ve "yok" cevabını verenlerin oranı ise %5 olarak tespit edilmiştir. Bu konuda soruyu yanıtlayan meslek mensuplarının %65' inin bilgili olduğu sonucuna varılmıştır. Sonuçlara göre oluşan Tablo 16 aşağıda gösterilmiştir:

Mesleğinize İlişkin Düzenlenmiş Bir Meslek Etiği Kararının Varolma Durumu

Yanıtlar	Frekans	Oran
Var	73	66%
Yok	6	5%
Bilgim Yok	32	29%
Toplam:	**105**	**100%**

Tablo 16

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 17'de verilmiştir:

11. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Var	8	11.0%	63	86.3%	2	2.7%	34	46.6%	1	1.4%	38	52.1%	73	100%
Yok	0	0.0%	6	100.0%	0	0.0%	1	16.7%	0	0.0%	5	83.3%	6	100%
Bilgim Yok	1	3.1%	31	96.9%	0	0.0%	5	15.6%	0	0.0%	27	84.4%	32	100%

Tablo 17

Tablo 17'de görüldüğü üzere dikkat edilmesi gereken husus 37 SMMM'nin meslek etiği kararından haberi olmadığı sonucunun çıkmasıdır. Halbuki arzu edilen tüm meslek mensuplarının bu karardan haberdar olmasıdır.

3.6.1.3. *Bağımsızlık ve Tarafsızlık Tehlikesinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular*

Anketteki 12. sorudan 19. soruya kadar olan sorular meslek mensuplarının Bağımsızlık ve tarafsızlığının değerlendirilmesi amacıyla sorulmuştur.

Müşterilerden Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Olup Olmadığının Tespitine İlişkin Bulgular:

Müşterilerden faaliyet sonuçları konusunda baskı olup olmadığının tespitine ilişkin soruya katılımcıların 51'i "evet", 54'ü ise "hayır" yanıtını vermiştir.13 kişi soruyu yanıtlamamıştır. Baskı görme oranı soruyu yanıtlayanlar içinde %49 olarak saptanmıştır. Bu soruda saptanan %49 oranı çok yüksek bir orandır. Bu durum tarafsızlığı ve bağımsızlığı riske edebilir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 18 aşağıda gösterilmiştir:

Müşterilerden Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Görme

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	51	49%
Hayır	54	51%
Toplam:	**105**	**100%**

Tablo 18

Bu soruya verilen yanıtlar cinsiyetlere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 19'da verilmiştir:

12. soru	Cinsiyet	
Yanıtlar	Erkek	Kadın
Evet	28	23
Hayır	27	27
Toplam	55	50
Oran	51%	46%

Tablo 19

Tablo 19'da görüldüğü üzere kadın meslek mensuplarında baskı görme oranı %46, erkeklerde ise %51 olarak saptanmıştır.

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 20'de verilmiştir:

12. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	5	9.8%	46	90.2%	0	0.0%	21	41.2%	0	0.0%	30	58.8%	51	100%
Hayır	4	7.4%	48	88.9%	2	3.7%	22	40.7%	1	1.9%	31	57.4%	54	100%

Tablo 20

Tablo 20'de görüldüğü üzere müşterilerden faaliyet sonuçları konusunda baskı olduğunu söyleyen 48 SMMM'nin bulunması istenmeyen bir durumdur. Aynı zamanda serbest çalışıp baskı gördüğünü söyleyen meslek mensuplarının sayısı da fazla çıkmıştır. Arzu edilen tüm meslek mensuplarının baskılardan uzak kalmasıdır. Uygulamada işverene bağlı çalışan meslek mensupları, işverenle birlikte içinde bulundukları ücret ilişkisinden ötürü baskılara daha fazla maruz kalabilmektedirler. Fakat bu sonuçlara bakıldığında serbest çalışanların baskı görme oranı toplam baskı görenler içinde %41,2 çıkmıştır. Bu sonuç serbest çalışanların dahi büyük oranda baskıya maruz kaldıklarını göstermektedir ki bu son derece olumsuz bir sonuçtur.

Herhangi Bir Müşteri İle İş Ortaklığının Olup Olmadığının Tespitine İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının herhangi bir müşterileriyle iş ortaklığı yapıp yapmadığını tespit etmek için sorulan soruya 3 kişi "Evet", 107 kişi "Hayır" yanıtını vermiştir. "Evet" yanıtını verenler yanıtlayanların %2,7'sini oluşturmaktadır. 8 kişi de yanıt vermemiştir. 3568 Sayılı yasa meslek elemanlarının başka faaliyetlerde

bulunmasını yasaklamıştır. Bu durum tarafsızlık ve bağımsızlık konusuna gölge düşürmektedir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 21 aşağıda gösterilmiştir:

Müşterilerle İş Ortaklığı Yapılması

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	3	3%
Hayır	107	97%
Toplam:	**110**	**100%**

Tablo 21

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 22'de verilmiştir:

13. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	1	33.3%	2	66.7%	0	0.0%	1	33.3%	0	0.0%	2	66.7%	3	100%
Hayır	8	7.5%	97	90.7%	2	1.9%	42	39.3%	1	0.9%	64	59.8%	107	100%

Tablo 22

Tablo 22'de görüldüğü gibi bugüne kadar herhangi bir müşterisiyle iş ortaklığı olduğunu söyleyenlerin az olması sevindiricidir. Fakat yine de hiç böyle bir ilişkiye girmemesi beklenen meslek mensupları arasında bu ilişkilerde bulunanların az da olsa bulunması istenen bir durum değildir.

Herhangi Bir Müşteriyle Kefalet, Borç-Alacak İlişkisine Girilip Girilmediğinin Tespitine İlişkin Bulgular:

Herhangi bir müşteriyle kefalet, borç-alacak ilişkisine girip girmedikleri yönünde meslek mensuplarına sorulan soruya 10 meslek mensubu "Evet", 99 katılımcı ise "Hayır" yanıtını vermiş, 9 kişi de yanıt vermemiştir. "Evet" yanıtını verenler yanıtlayanların %9'unu oluşturmaktadır. Borç- alacak ilişkisi de tarafsızlık ve bağımsızlığı tehdit eden bir ilişkidir. Bu nedenle meslek mensupları böyle bir

ilişki içine girmekten kaçınmalıdır. Sonuçlara göre oluşan Tablo 23 aşağıda gösterilmiştir:

Müşterilerle Kefalet, Borç- Alacak İlişkisine Girilmesi

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	10	9%
Hayır	99	91%
Toplam:	**109**	**100%**

Tablo 23

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 24'te gösterilmiştir:

14. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	1	10.0%	9	90.0%	0	0.0%	7	70.0%	0	0.0%	3	30.0%	10	100%
Hayır	8	8.1%	89	89.9%	2	2.0%	36	36.4%	1	1.0%	62	62.6%	99	100%

Tablo 24

Tablo 24'te görüldüğü gibi herhangi bir müşterisiyle kefalet, borç-alacak ilişkisi içinde bulunduğunu söyleyen 10 kişinin 9'u SMMM ve 7'si serbest çalışmaktadır. Arzu edilen hiçbir meslek mensubunun bu tür bir ilişki içinde bulunmamasıdır.

Müşteri İşletmeyle Faaliyetleri Nedeniyle Mahkemelik Olup Olunmadığının Tespitine ilişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının müşterileriyle mahkemelik olup olmadıklarının tespitine ilişkin soruya 2 kişi "evet", 107 kişi ise "hayır" yanıtını vermiş, 9 kişi ise yanıt vermemiştir. "Evet" yanıtını verenler bu soruyu yanıtlayanların %1,8'sini

oluşturmaktadır. Son derece olumlu bir sonuç olarak saptanmıştır. Sonuçlara göre oluşan Tablo 25 aşağıda gösterilmiştir:

Müşterilerle Mahkemelik Olma

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	2	1.8%
Hayır	107	98.2%
Toplam:	**109**	**100%**

Tablo 25

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 26'da gösterilmiştir:

15. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	0	0.0%	2	100.0%	0	0.0%	1	50.0%	0	0.0%	1	50.0%	2	100%
Hayır	9	8.4%	96	89.7%	2	1.9%	42	39.3%	1	0.9%	64	59.8%	107	100%

Tablo 26

Tablo 26'da görüldüğü üzere müşterisiyle mahkemelik olduğunu belirten 2 meslek mensubunun 1'i serbest çalışan ve diğeri işverene bağlı SMMM'dir.

Müşterilerden Önemli Sayılabilecek Bir Hediye Alınıp Alınmadığının Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek mensuplarına müşterilerinden önemli sayılabilecek bir hediye alıp almadıkları sorulmuş ve katılımcıların 6 tanesi "evet", 102 tanesi "hayır" yanıtını vermiştir. 10 kişi bu soruyu yanıtsız bırakmıştır. "Evet" yanıtını verenler bu soruyu yanıtlayanların %5,5' unu oluşturmaktadır. Müşterilerden bu tür hediyelerin alınması da tarafsızlığı ve bağımsızlığı tehdit eden bir faktördür ve meslek mensuplarının bu tip yaklaşımlardan uzak durması meslek etiği açısından önemlidir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 27 aşağıda gösterilmiştir:

Müşterilerden Önemli Sayılacak Bir Hediye Alma

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	6	5,5%
Hayır	102	94,5%
Toplam:	**109**	**100%**

Tablo 27

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 28'de gösterilmiştir:

16. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	2	33.3%	4	66.7%	0	0.0%	4	66.7%	0	0.0%	2	33.3%	6	100%
Hayır	7	6.9%	93	91.2%	2	2.0%	38	37.3%	1	1.0%	63	61.8%	102	100%

Tablo 28

Tablo 28'de görüldüğü gibi müşterilerinden önemli sayılabilecek bir hediye aldığını söyleyen 6 kişinin meslek unvanlarına göre %66,7'si SMMM ve %33,3'ü SM ve %66,7'si serbest %33,3'ü işveren bağlı şekilde çalışmaktadır. Buradan serbest çalışan meslek mensuplarının işverene bağlı çalışanlara göre uygulamada hediye almaya daha sıcak baktığı sonucu çıkarılabilir. Fakat yine de meslek mensuplarının hediye alması arzulanan bir durum değildir.

Gelirin %15' inden Fazlasının Sağlandığı Bir Müşterinin Olup Olmadığının Tespitine İlişkin Bulgular:

Meslek mensupları arasında gelirlerinin %15'inden fazlasının sadece bir müşteriden sağlayanların olup olmadığını tespite yönelik soruya 11 katılımcı "evet", 95 katılımcı ise "hayır" yanıtını vermiştir. 12 kişi bu soruya yanıt vermemiştir. "Evet" yanıtını verenler yanıtlayanların %10'unu oluşturmaktadır. Gelirin %15'inin tek bir müşteriden sağlanması bağımsızlığı riske etmektedir. Bu sonuçlara göre oluşan Tablo 29 aşağıda gösterilmiştir:

Gelirin %15' inden Fazlasının Bir Müşteriden Sağlanması

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	11	10%
Hayır	95	90%
Toplam:	**106**	**100%**

Tablo 29

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 30'da gösterilmiştir

17. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	2	18.2%	8	72.7%	1	9.1%	7	63.6%	0	0.0%	4	36.4%	11	100%
Hayır	7	7.4%	88	92.6%	0	0.0%	34	35.8%	1	1.1%	60	63.2%	95	100%

Tablo 30

Tablo 30'da görüldüğü üzere gelirinin %15' inden fazlasını sağladığı bir müşterisi olduğunu söyleyen 11 kişinin %18,2'sinin SM, %72,7'sinin SMMM, %9,1' nin YMM olması ve %63,6'sının serbest çalışıyor olması dikkate çekicidir. Serbest çalışan SM, SMMM ve YMM'lerin gelirlerinin büyük kısmını bir müşteriden sağlaması hiç istenmediği gibi özellikle YMM'lerin bu konuda çok dikkatli olması gerekmektedir.

Müşterilere Denetim Faaliyetleri Konusunda Aracılık Eden Meslek Mensuplarının Tespitine İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının arasında müşterilerine denetim faaliyetleri konusunda aracılık edenlerin tespitine yönelik soruya 22 meslek mensubu "evet", 81 tanesi ise "hayır" yanıtını vermiştir. 15 kişi ise bu soruya yanıt vermemiştir. "Evet" yanıtını verenler soruyu yanıtlayanların %21'ini oluşturmaktadır. Bu tür bir konuda aracılık yapmak yine bağımsızlık ve tarafsızlığı tehlikeye sokabilecek bir davranıştır. Sonuçlara göre oluşan Tablo 31 aşağıda gösterilmiştir:

Müşteriye Denetim Faaliyetleri Konusunda Aracılık Edilmesi

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	22	21%
Hayır	81	79%
Toplam:	103	100%

Tablo 31

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 32'de gösterilmiştir:

18. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	2	9.1%	19	86.4%	1	4.5%	9	40.9%	0	0.0%	13	59.1%	22	100%
Hayır	6	7.4%	74	91.4%	1	1.2%	31	38.3%	1	1.2%	49	60.5%	81	100%

Tablo 32

Tablo 32'de görüldüğü gibi müşterilerine denetim faaliyetleri konusunda aracılık ettiğini söyleyen 22 kişinin %86,4'ünün SMMM ve %4.5'unun YMM olması bununla birlikte %40,9'unun serbest çalışıyor olması dikkat çekicidir. Halbuki tüm meslek mensuplarının ve uygulamada bağımsız olduklarından özellikle serbest çalışan meslek mensuplarının hepsinin bu ilişkiden uzak durması beklenirdi.

Meslek Mensuplarının Müşterilerinden Dış Denetimi Aynı Firmaya Arka Arkaya 7 Yıldan Uzun Bir Dönem Yaptıranların Varlığının Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek mensuplarının müşterilerinden dış denetimi 7 yıldan uzun bir dönem yapanların olup olmadığının tespitine yönelik soruya 11 kişi "var", 88 kişi ise "yok" yanıtını vermiştir. 19 kişi bu soruya yanıt vermemiştir. "Var" yanıtını verenler bu soruya yanıt verenlerin %11'ini oluşturmaktadır. Bu tür bir durumun Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre olmaması gerekir. Dolayısıyla soruya verilen yanıt aynı yöndedir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 33 aşağıda gösterilmiştir:

Müşterilerden Dış Denetimi 7 Yıldan Uzun Bir Dönem Yaptıran Olması

Yanıtlar	Frekans	Oran
Var	11	11%
Yok	88	89%
Toplam:	**99**	**100%**

Tablo 33

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 34'te gösterilmiştir:

19. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	1	9.1%	9	81.8%	1	9.1%	3	27.3%	0	0.0%	8	72.7%	11	100%
Hayır	6	6.8%	81	92.0%	1	1.1%	36	40.9%	1	1.1%	51	58.0%	88	100%

Tablo 34

Müşteri işletmelerinden dış denetimi aynı firmaya arka arkaya 7 yıldan uzun bir dönem yaptıranların olduğunu belirten 11 kişinin 9'u SMMM ve 1'i YMM'dir. SMMM ve YMM'lerin bu konuda daha hassas olması ve müşterilerini bu konuda uyarması beklenmektedir.

3.6.1.4. *Mesleki ve Etik Niteliklerle Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkinin Değerlendirilmesine İlişkin Bulgular*

Anketteki 20. sorudan 29. soruya kadar olan sorular mesleki ve etik niteliklerle kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkilerin muhasebe meslek mensuplarınca nasıl algılandığını saptamak amacıyla sorulmuş sorulardır.

Etik Değerler ile Kamuoyunu Aydınlatma Arasındaki İlişkinin Derecesinin Nasıl Algılandığını Ölçmeye İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının etik ilke ve kurallar çerçevesinde davranarak mali tabloları hazırlamaları kamuoyunu aydınlatma açısından olumlu yönde bir etki

yaratır. Meslek mensuplarının etik değerler ile kamuoyunu aydınlatmak arasındaki ilişkiyi nasıl algıladıklarına ilişkin soruda 33 kişi ilişkinin derecesini yüksek, 37 kişi orta olarak gördüğünü belirtmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, zayıf bir ilişki görenlerin sayısının 34 kişi olmasıdır. Kamuoyunun doğru bir şekilde bilgilendirilmesi için aradaki kuvvetli olması gereken ilişkiyi zayıf görenlerin oranı umulanın çok üzerindedir. Bu sonuç olumsuz bir durumdur. 14 kişi soruyu yanıtsız bırakmıştır. İlişkinin derecesini yüksek görenler bu soruyu yanıtlayanların %32'sini, ilişkiyi orta düzeyde görenler %35'ini ve zayıf olarak görenler %33'ünü oluşturmaktadır. Meslek mensupları kamuoyunu aydınlatma konusunda etik değerlere uymanın önemini bilmek zorunda olduğundan, etkin bir eğitim çalışmasıyla aradaki ilişkinin gerçekte kuvvetli olduğu yönünde meslek elemanları bilinçlendirilmelidir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 35 aşağıda gösterilmiştir:

Etik Değerler İle Kamuoyunu Aydınlatma Arasındaki İlişkinin Derecesi

Yanıtlar	Frekans	Oran
Zayıf	34	33%
Orta	37	35%
Yüksek	33	32%
Toplam:	**104**	**100%**

Tablo 35

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 36'da gösterilmiştir:

20. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Zayıf	2	5.9%	32	94.1%	0	0.0%	13	38.2%	0	0.0%	21	61.8%	34	100%
Orta	4	10.8%	32	86.5%	1	2.7%	16	43.2%	0	0.0%	21	56.8%	37	100%
Yüksek	1	3.0%	31	93.9%	1	3.0%	10	30.3%	1	3.0%	22	66.7%	33	100%

Tablo 36

Tablo 36'da görüldüğü üzere etik değerler ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin derecesini zayıf bulan 34 kişinin meslek unvanlarına göre dağılımı 2'si SM, 32'si SMMM şeklindedir. Çalışma şekillerine göre %38,2'si serbest olarak çalışmaktadır. İlişkiyi zayıf bulanların %94,1'inin SMMM dikkat

çekicidir. Halbuki bu konuda arzulanan tüm meslek mensuplarının bu ilişkinin derecesini yüksek olarak algılamalarıdır. Aradaki ilişkiyi orta derece bulanların %86,5'nin yine SMMM, %2,7'sinin YMM olması ve %43,2'sinin serbest çalışıyor olması da ayrıca dikkat çekici bir durumdur.

Kamuoyunu Aydınlatma İlkesinin, Bilgi Kullanıcılarından Hangisi Açısından Daha Önemli Olduğunun Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek elemanlarının hazırladıkları finansal tablolar ile hangi kesimleri daha çok bilgilendirmek istedikleri ölçümlenmek istenmiştir. Sonuç olarak 39 kişiyle en çok "yöneticiler", daha sonra 32 kişiyle "devlet", 20 kişiyle "kredi verenler" ve son olarak 8 kişi ile "ortaklar" önem sırasına göre sıralanmıştır. 19 kişi soruyu yanıtsız bırakmıştır. Bu soruyu cevaplayanların %39'u yöneticiler, %32'si devlet, %20' si kredi verenler ve %9'u ortaklar için kamuoyunu aydınlatmanın daha önemli olduğunu belirtmiştir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 37 aşağıda gösterilmiştir:

Kamuoyunu Aydınlatma İlkesinin Bilgi Kullanıcıları Açısından Önemi

Yanıtlar	Frekans	Oran
Yöneticiler	39	39%
Kredi Verenler	20	20%
Ortaklar	8	9%
Devlet	32	32%
Toplam:	**99**	**100%**

Tablo 37

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 38'de gösterilmiştir:

21. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Yöneticiler	3	7.7%	35	89.7%	1	2.6%	16	41.0%	1	2.6%	22	56.4%	39	100%
Kredi Verenler	2	10.0%	17	85.0%	1	5.0%	6	30.0%	0	0.0%	14	70.0%	20	100%
Ortaklar	0	0.0%	8	100.0%	0	0.0%	3	37.5%	0	0.0%	5	62.5%	8	100%
Devlet	2	6.3%	30	93.8%	0	0.0%	13	40.6%	0	0.0%	19	59.4%	32	100%

Tablo 38

Tablo 38'de görüldüğü üzere kamuoyunu aydınlatma ilkesinin, bilgi kullanıcılarından "Yöneticiler" açısından daha önemli olduğunu düşünenlerin %56,4' ünün işverene bağlı olması beklenen bir durumdur. Görüldüğü gibi SMMM'lerin büyük kısmı önce yöneticiler ardından devlet açısından daha önemli olduğunu düşünmektedir.

Hangi Kesime Karşı daha Çok Sorumluluk Hissedildiğinin Tespitine İlişkin Bulgular:

Meslek mensuplarının finansal tablo kullanıcılarından hangisine karşı daha çok sorumluluk hissettiğinin tespitine ilişkin soruya en çok 49 kişi ile "toplum" yanıtı verilmiştir. Bu cevabı 28 kişiyle "kendiniz" seçeneği takip etmiş, daha sonra 26 kişiyle "müşteriler" ve son olarak 6 kişiyle "mesleki kuruluşlar" seçenekleri sıralanmıştır. 9 kişi soruyu yanıtsız bırakmıştır. Bu soruya cevap verenlerin %45'i topluma karşı, %26'sı kendisine, %24'ü müşterilerine ve %5'i mesleki kuruluşlara karşı kendini sorumlu hissettiğini belirtmiştir. Toplum seçeneğinin ilk sırada yer alması meslek mensubunun etik davranış sergilemesinin kamuoyunu aydınlatma konusundaki önemini ortaya koyduğu için önemlidir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 39 aşağıda gösterilmiştir:

Toplumun Hangi Kesimine Karşı Daha Sorumlu Hissedildiği

Yanıtlar	Frekans	Oran
Toplum	49	45%
Müşteriler	26	24%
Meslek Kuruluşları	6	5%
Kendiniz	28	26%
Toplam:	**109**	**100%**

Tablo 39

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 40'ta gösterilmiştir:

22. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Toplum	4	8.2%	44	89.8%	1	2.0%	22	44.9%	1	2.0%	26	53.1%	49	100%
Müşteriler	2	7.7%	23	88.5%	1	3.8%	8	30.8%	0	0.0%	18	69.2%	26	100%
Meslek Kuruluşları	0	0.0%	6	100.0%	0	0.0%	1	16.7%	0	0.0%	5	83.3%	6	100%
Kendiniz	2	7.1%	26	92.9%	0	0.0%	10	35.7%	0	0.0%	18	64.3%	28	100%

Tablo 40

Tablo 40'ta görüldüğü üzere kendisini en fazla müşteriler karşısında daha sorumlu hisseden 23 ve meslek kuruluşları karşısında sorumlu hisseden 6 SMMM bulunmaktadır. Aynı zamanda kendini müşterilere karşı sorumlu hisseden 8 serbest çalışan ve meslek kuruluşlarına karşı sorumlu hisseden 1 serbest çalışan meslek mensubu bulunmaktadır. Arzu edilen bütün meslek mensuplarının kendini daha çok topluma karşı sorumlu hissetmesidir.

Etik Davranışlar İçerisinde Müşteri Memnuniyeti Biçiminin Ne Olması Gerektiğinin Tespitine İlişkin Bulgular:

Muhasebe mesleğinde olması gereken mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar müşteri memnuniyetidir. Meslek mensuplarının müşteri memnuniyet biçiminin nasıl olması gerektiğinin tespiti için sorulan soruya 80 kişi mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar olması gerektiği yönünde cevap vermiştir. Bu soruyu cevaplayanlar içindeki oranı %77'dir. Belli oranda müşteri memnuniyeti cevabını veren 7 kişinin cevaplayanlar içindeki oranı %6,5, koşulsuz müşteri memnuniyeti cevabını veren 11 kişinin oranı %10,5, etik davranış içerisinde yeri yok cevabını veren 6 kişinin cevaplayanlar içindeki oranı %6'dır. Soruyu cevapsız bırakan 14 kişi bulunmaktadır. Böylece meslek mensuplarının müşteri memnuniyeti konusunda bilinç sahibi oldukları saptanmıştır**.** Sonuçlara göre oluşan Tablo 41 aşağıda gösterilmiştir:

Etik Davranışlar içerisinde Müşteri Memnuniyeti Biçimi

Yanıtlar	Frekans	Oran
Belli Oranda	7	6.5%
Koşulsuz	11	10.5%
Mesleki Sorumluluğun Gerektirdiği Kadar	80	77%
Etik Gavranış İçerisinde Yeri Yok	6	6%
Toplam:	**104**	**100%**

Tablo 41

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 42'de gösterilmiştir:

23. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Koşulsuz müşteri memnuniyeti	2	18.2%	9	81.8%		0.0%	5	45.5%		0.0%	6	54.5%	11	100%
Belli oranda müşteri memnuniyeti		0.0%	7	100.0%		0.0%	3	42.9%		0.0%	4	57.1%	7	100%
Mesleki Sorumluluğun gerektirdiği kadar	5	6.3%	73	91.3%	2	2.5%	28	35.0%	1	1.3%	51	63.8%	80	100%
Etik Davranış içinde yeri yoktur		0.0%	6	100.0%		0.0%	3	50.0%		0.0%	3	50.0%	6	100%

Tablo 42

Tablo 42'de görüldüğü üzere etik davranışlar içerisinde müşteri memnuniyeti biçiminin koşulsuz müşteri memnuniyeti biçiminde olması gerektiğini belirten 11 kişinin 9'u SMMM ve 5'i serbest çalışan meslek mensubudur. Oysa tüm meslek mensupları gibi SMMM ve özellikle serbest çalışan meslek mensuplarının koşulsuz müşteri memnuniyetini değil mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar müşteri memnuniyetini hedeflemesi beklenir.

Muhasebenin Temel Kavramlarından Kamuoyunun Aydınlatılması Açısından Meslek Mensuplarının En Önemli Bulduğu Kavramların Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek mensupları tarafından Kamuoyunun aydınlatılması açısından en önemli bulunan Muhasebe kavramlarının tespitine yönelik sorulan soruda her bir meslek mensubunun vermiş olduğu yanıtlar dikkate alınarak önem sırasına göre 1. önemli, 2. önemli ve 3. önemli olarak saptanmıştır. "Sosyal Sorumluluk" kavramı %63 oranla birinci olmuştur. Bu kavram etiğin dayandığı alandır.

2. önemli kavram %44 oranla "tarafsızlık-belgelendirme" kavramı olmuştur.

3. önemli kavram olarak %32 oranla "tam açıklama" kavramı karşımıza çıkmaktır.

Bu yanıtlara göre oluşan Tablo 43 aşağıda gösterilmiştir:

Muhasebenin Temel Kavramlarından En Önemli 3 Tanesinin Önem Sırasına Göre Sıralanması

Yanıtlar	Frekans	Oran
1. Önemli (Sosyal Sorumluluk)	65	63%
2. Önemli (Tarafsızlık-Belgelendirme)	36	44%
3. Önemli (Tam Açıklama)	29	32%

Tablo 43

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 44'te gösterilmiştir:

24. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Sosyal Sorumluluk	5	7.7%	60	92.3%	0	0.0%	24	36.9%	1	1.5%	40	61.5%	65	100%
Tarafsızlık-Belgelendirme	1	2.8%	34	94.4%	1	2.8%	14	38.9%	0	0.0%	22	61.1%	36	100%
Tam Açıklama	1	3.4%	26	89.7%	2	6.9%	10	34.5%	0	0.0%	19	65.5%	29	100%

Tablo 44

Tablo 44'te görüldüğü üzere muhasebenin temel kavramlarından kamuoyunun aydınlatılması açısından "Sosyal Sorumluluk" kavramını en önemli bulan 65 kişinin meslek unvanlarına göre dağılımı 5'i SM, 60'ı SMMM şeklindedir.

Etiğin dayanağı sorumluluk kavramı olduğundan meslek mensuplarının "Sosyal Sorumluluk" kavramını en önemli bulması istenen bir sonuçtur. Meslek mensupları görevlerini sosyal sorumluluk çerçevesinde yaparlarsa arzu edilen etik davranışlar sergilenebilir.

İkinci önemli olarak "Tarafsızlık-Belgelendirme" saptanması, meslek mensuplarının işlerini yaparken sosyal sorumluluktan sonra tarafsızlığa önem verdiğini göstermesi bakımından olumlu bir sonuçtur.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkiyi Meslek Mensuplarının Nasıl Algıladığının Tespitine İlişkin Bulgular:

Ankete katılan 84 kişi genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkinin çok önemli olduğunu belirtmiştir. Bu da anketin amacı ile örtüşmektedir. 18 kişi direkt bir ilişkisi yok yanıtını vermiş, 6 kişi az önemli bulduğunu belirtmiştir. Soruya 10 kişi cevap vermemiştir. çok önemli olduğunu belirtenler bu soruyu cevaplayanların %78'ini, direkt bir ilişkisi olmadığını söyleyenler %17'sini ve az önemli olduğunu belirtenler %5'ini oluşturmaktadır. Sonuçlara göre oluşan Tablo 45 aşağıda gösterilmiştir:

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Kamuoyunun Aydınlatılması İle İlişkisinin Nasıl Görüldüğü

Yanıtlar	Frekans	Oran
Çok Önemli	84	78%
Direkt ilişkisi Yok	18	17%
Az Önemli	6	5%
Toplam:	**108**	**100%**

Tablo 45

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 46'da gösterilmiştir:

25. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Çok Önemli	5	6.0%	77	91.7%	2	2.4%	30	35.7%	2	2.4%	52	61.9%	84	100%
Direkt İlişkisi Yok	1	5.6%	17	94.4%	0	0.0%	5	27.8%	0	0.0%	13	72.2%	18	100%
Az Önemli	2	33.3%	4	66.7%	0	0.0%	4	66.7%	0	0.0%	2	33.3%	6	100%

Tablo 46

Tablo 46'da görüldüğü üzere genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkiyi göremeyen ya da az önemli bulan 24 meslek mensubu bulunmaktadır. Halbuki muhasebecilerin hazırladığı finansal tablolarla kamuoyunu aydınlatması ve bu görevlerini doğru bir şekilde yerine getirmelerini sağlayan genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri arasında kuvvetli bir ilişki mevcuttur. Bu ilişkinin 24 meslek mensubu tarafından yeterince kuvvetli algılanmaması istenmeyen bir sonuçtur. Direkt ilişkinin olmadığını söyleyenlerin %94,4'ü ve az önemli bulanların %66,7'si SMMM'dir. Görüldüğü gibi aradaki ilişkinin derecesini az veya hiç olmadığını belirtenlerin büyük çoğunluğu SMMM'dir.

Bir İşletmeye Ait Mali Tabloları İncelerken Dipnotların Dikkate Alınıp Alınmadığının Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek mensupları tarafından mali tabloları incelerken dipnotların dikkate alınıp alınmadığının tespiti için sorulan soruya 104 meslek mensubu "evet" cevabını vermiştir. Bu cevabın soruya yanıt verenler içindeki oranı %93'tür. Gerçekten de dipnotlar mali tablolarda kamuoyuna daha geniş bilgi sunma imkanı verdiğinden çok önemlidir. Soruya 7 kişi "hayır" yanıtını vermiş 7 kişi ise soruya cevap vermemiştir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 47 aşağıda gösterilmiştir:

Bir İşletmeye Ait Mali Tabloları İncelerken Dipnotları Dikkate Almak

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	104	93%
Hayır	7	7%
Toplam:	**111**	**100%**

Tablo 47

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 48'de gösterilmiştir:

26. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	8	7.7%	94	90.4%	2	1.9%	38	36.5%	2	1.9%	64	61.5%	104	100%
Hayır		0.0%	7	100.0%		0.0%	2	28.6%		0.0%	5	71.4%	7	100%

Tablo 48

Tablo 48'de görüldüğü üzere bir işletmeye ait mali tabloları incelerken dipnotları dikkate almadığını belirten 7 kişinin hepsinin SMMM olması dikkat çekicidir.

Bir İşletmeye Ait Hisse Senetlerinin Satın Alınması Düşünüldüğünde Denetlenmiş Finansal Tablolarının Önceden İncelenip İncelenilmediğinin Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek mensuplarının bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüklerinde denetlenmiş finansal tablolarının önceden incelenip incelenmediğinin tespitine ilişkin soruya 99 kişi "evet" cevabını vermiştir. Evet yanıtını verenlerin soruya yanıt verenler içindeki oranı %93'tür. Bu durum denetim ile meslek mensubu ve kamuoyu arasındaki ilişkinin kuvvetli olduğunu göstermektedir. Soruya 8 kişi "hayır" yanıtını verirken 11 kişi ise soruyu boş bırakmıştır. Sonuçlara göre oluşan Tablo 49 aşağıda gösterilmiştir:

Bir İşletmeye Ait Hisse Senetlerini Satın Almayı Düşünüldüğünde Denetlenmiş Finansal Tablolarını Önceden İncelemek

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	99	93%
Hayır	8	7%
Toplam:	107	100%

Tablo 49

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 50'de gösterilmiştir:

27. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	7	7.1%	90	90.9%	2	2.0%	34	34.3%	1	1.0%	64	64.6%	99	100%
Hayır	1	12.5%	7	87.5%		0.0%	4	50.0%	1	12.5%	3	37.5%	8	100%

Tablo 50

Tablo 50'de görüldüğü üzere bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüğünde denetlenmiş finansal tablolarını önceden incelemediğini belirten 8 kişinin %87,5'inin SMMM, %12,5'inin SM olması ve %50'sinin serbest olarak çalıştığını belirtmesi dikkat çekicidir.

Bir İşletmeye Ait Hisse Senetlerinin Satın Alınması Düşünüldüğünde Denetlenmiş Finansal Tablolarının Önceden İnceleniyorsa Denetimi Yapan Denetçinin Kim Olduğuna Bakılmasının Tespitine Yönelik Bulgular:

Meslek mensupları satın almayı düşündükleri hisse senetlerinin sahibi olan işletmenin finansal tablolarını inceliyorsa denetçinin kim olduğuna dikkat edip etmemesinin tespitine yönelik sorulan soruya katılımcıların 85'i "evet" cevabını vermiş. Evet diyenlerin oranı soruya cevap verenlerin %83'üdür. Bu cevap bir önceki sorudaki denetim, meslek mensubu ve kamuoyu arasındaki ilişkiyi kuvvetlendirmiştir. Soruya 17 kişi "hayır" cevabını verirken, 16 kişi cevap vermemiştir. Sonuçlara göre oluşan Tablo 51 aşağıda gösterilmiştir:

Bir İşletmeye Ait Hisse Senetlerinin Satın Alınması Düşünüldüğünde Denetçinin Kim Olduğuna Bakılması

Yanıtlar	Frekans	Oran
Evet	85	83%
Hayır	17	17%
Toplam:	**102**	**100%**

Tablo 51

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 52'de gösterilmiştir:

28. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Evet	5	5.9%	78	91.8%	2	2.4%	29	34.1%	2	2.4%	54	63.5%	85	100%
Hayır	2	11.8%	15	88.2%		0.0%	5	29.4%		0.0%	12	70.6%	17	100%

Tablo 52

Tablo 52'de görüldüğü üzere bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüğünde denetlenmiş finansal tablolarını önceden incelediğini söyleyen meslek mensuplarından denetimi yapan denetçinin kim olduğuna bakmayan 17 kişinin meslek unvanlarına göre yüzdelik dağılımları %11,8'i SM ve %88,2'si SMMM şeklindedir. Çalışma şekillerine göre yüzdelik dağılımları %29'u serbest ve %71'i işverene bağlı şeklindedir.

Meslek Yasasına Aykırı Davranıştan Dolayı Ceza Alan Veya Soruşturma Geçiren Meslek Mensuplarının Varlığının Tespitine Yönelik Bulgular:

Şimdiye kadar ceza alan veya soruşturma geçiren meslek mensuplarının varlığının tespiti için sorulan soruya verilen yanıtlara bakıldığında sadece 1 meslek mensubunun soruşturma geçirdiği, ceza alanın olmadığı ve 106 meslek elemanının

da hayır yanıtını vermiş olduğu saptanmıştır. Fakat asıl dikkat çekici sonuç 11 kişinin bu soruyu yanıtsız bırakmayı tercih etmiş olduğudur. Soruya cevap verenlerin %0,9' u soruşturma geçirdiğini belirtmiştir. Cevap vermeyenlerin oranı ise toplam içinde %9'dur. Sonuçlara göre oluşan Tablo 53 aşağıda gösterilmiştir:

Meslek Yasasına Aykırı Davranıştan Ceza Alınıp Alınmadığı

Yanıtlar	Frekans	Oran
Soruşturma Geçirdim	1	0.9%
Ceza Aldım	0	0%
Hayır	106	99%
Toplam:	**107**	**100%**

Tablo 53

Bu soruya verilen yanıtlar kişisel özelliklere göre ayrılmış ve aşağıda Tablo 54'de gösterilmiştir:

29. soru	Meslek Ünvanı						Çalışma Şekli						Toplam Frekans/Oran	
Yanıtlar	SM		SMMM		YMM		Serbest		Kamu		İşverene Bağlı			
	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Fr	Oran	Top Fr	Top Oran
Soruşturma Geçirdim	0	0.0%	1	100.0%	0	0.0%	1	100.0%	0	0.0%	0	0.0%	1	100%
Ceza Aldım	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0.0%	0	0%
Hayır	8	7.5%	96	90.6%	2	1.9%	37	34.9%	2	1.9%	67	63.2%	106	100%

Tablo 54

Tablo 54'de görüldüğü üzere meslek yasasına aykırı davranıştan dolayı şimdiye kadar soruşturma geçirdiğini belirten sadece bir meslek mensubu vardır. Bu meslek mensubu SMMM olmakla birlikte serbest olarak 10 yıl veya daha uzun süredir çalışmaktadır.

Soruya cevap verenler arasında meslek yasasına aykırı davranıştan dolayı şimdiye kadar herhangi bir ceza aldığını belirten bulunmamıştır.

3.6.1.5. *Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Üzerine Bir Eğitim Almalarının Muhasebe Etiği ve Kamuoyunu Aydınlatma Kavramı Arasındaki İlişkinin Derecesini Algılamaları Üzerindeki Etkisinin Varlığının Tespitine Yönelik Ki-Kare Bağımsızlık Testi Uygulaması*

Uygulanan anketin amacını oluşturan muhasebe meslek etiği ile kamuoyunu aydınlatma arasında bulunan ilişkinin meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı sorusuna ankette verilen cevaplar doğrultusunda, bu ilişkinin yeterince yüksek algılanmadığı sonucu ortaya çıkmıştır. Bu algının meslek mensupları tarafından yüksek olması gerektiğinden bu algıyı artırmak gerekli görülmektedir. Bu sebeple eğitime önem verilmesi gereklidir. O halde eğitim ve etiğin kamuoyunu aydınlatma üzerindeki etkisinin algılanması arasında bir ilişkinin varlığı kanıtlanmalıdır. Bu sebeple Ki-Kare bağımsızlık testine başvurulmuş meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği üzerine bir eğitim almaları sonucu etik değerler ile kamuoyunu aydınlatmak arasındaki ilişkiyi algılamalarının değişip değişmediği araştırılmıştır.

Bu araştırma için hipotezler aşağıda verilmiştir:

H0: Muhasebe meslek etiği üzerine bir eğitim alan meslek mensuplarının bu konuda bir eğitim almayan meslek mensuplarına göre, muhasebe etiği ve kamuoyunu aydınlatma kavramı arasındaki ilişkiyi algılama dereceleri farklılık göstermez.

H1: Muhasebe meslek etiği üzerine bir eğitim alan meslek mensuplarının bu konuda bir eğitim almayan meslek mensuplarına göre, muhasebe etiği ve kamuoyunu aydınlatma kavramı arasındaki ilişkiyi algılama dereceleri farklılık gösterir.

SPSS yardımıyla Ki-Kare Bağımsızlık testi uygulanıldığında aşağıdaki tablolar elde edilmiştir:

Ankette yer alan 6. ve 20. soruların çözümlerini içeren çapraz tablo aşağıda verilmiştir:

			Etik Değerler ile Kamuoyunu Aydınlatma Arasındaki İlişkinin Derecesi Nedir? (20.soru)				Toplam
			Cevap Yok	Yüksek	Orta	Zayıf	.00
Muhasebe Meslek Etiği İle ilgili Herhangi Bir Eğitim Aldınız mı? (6.soru)	Cevap Yok	Bulunan	0	0	2	0	2
		% içinde 6. soru	.0%	.0%	100.0%	.0%	100.0%
		% içinde 20. SORU	.0%	.0%	5.4%	.0%	1.7%
	Evet	Bulunan	8	16	29	18	71
		% içinde 6. SORU	11.3%	22.5%	40.8%	25.4%	100.0%
		% içinde 20. SORU	57.1%	48.5%	78.4%	52.9%	60.2%
	Hayır	Bulunan	6	17	6	16	45
		% içinde 6. SORU	13.3%	37.8%	13.3%	35.6%	100.0%
		% içinde 20. SORU	42.9%	51.5%	16.2%	47.1%	38.1%
Toplam		Bulunan	14	33	37	34	118
		% içinde 6. SORU	11.9%	28.0%	31.4%	28.8%	100.0%
		% içinde 20. SORU	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

Tablo 55

Ki-Kare Testi

	Değer	df	Anlamlılık Değeri (2 taraflı)
Pearson Ki-Kare	14.485(a)	6	0.025
Olasılık Oranı	15.723	6	0.015
Doğrusal İlişki	0.319	1	0.572
Geçerli olanların ana kütlesi (N)	118		

Tablo 56

Bulunan sonuca göre anlamlılık değeri (p): 0,025 bulunmuştur. Bu değer $p<0,05$ şartını karşıladığından muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitim almak ile etik değerler ve kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkiyi algılama arasında anlamlı bir ilişkinin var olduğu söylenebilir.

Bu bulgulara göre H0 hipotezi reddedilmiş ve muhasebe meslek etiği üzerine eğitim alan meslek mensuplarının bu konuda eğitim almayan meslek mensuplarına göre, muhasebe etiği ve kamuoyunu aydınlatma kavramı arasındaki ilişkiyi algılama derecelerinin farklılık gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Sonuç olarak muhasebe meslek etiği eğitimi almak, meslek mensuplarının etik değerlerin kamuoyunu aydınlatmak ile ilişkisini algılamaları üzerinde etkilidir denilebilir.

SONUÇ

Bir ülke içinde faaliyet gösteren işletmelerin finansal durumlarını gözler önüne seren raporları hazırlayan muhasebe meslek mensupları için etik kurallara uygun hareket etmek son derece önemlidir. Çünkü bu raporlarda etik davranmamaktan dolayı yapılacak yanlış beyanlar, toplum içinde bu raporları kullanan işletme içi ve dışı kullanıcıların alacakları kararlara etki edecek ve çok geniş bir kesimi etkileyecektir.

Uluslararası alanda birçok meslek örgütünün çıkarmış bulunduğu etik kuralların varlığına rağmen, Türkiye'de Muhasebe meslek mensuplarına etik davranmayı zorunlu kılacak yasal düzenlemeler henüz son yıllarda oluşturulmaya başlanmıştır. Muhasebe meslek mensuplarının etik davranmalarını garanti altına alacak yasal kurallar daha da genişletilerek Türkiye' deki muhasebe uygulamalarının doğruluğu garanti altına alınmalıdır.

Çalışmanın son bölümünde yapılan anket uygulaması İzmit'te faaliyet gösteren 118 meslek mensubuna uygulanmıştır. Ankette yer alan birinci grup sorularla kişisel özellikler saptanmıştır. Ankete katılanların %53'ü erkek, %47'si ise bayandır. Meslek mensuplarının %84' ü lisans mezunu, %8' i Lisansüstü, %4'ü orta öğretim(en fazla lise mezunu) ve %4 ön lisans mezunudur. Anketi cevaplayanların %90'ı SMMM, %8'i SM, %2'si YMM'dir. Çalışma şekillerine göre ayırım yapıldığında ise %62'sinin bir işverene bağlı, %36'sının serbest, %2'sinin ise kamuda çalıştığı; meslekte çalışma süreleri bakımından ayırım yapıldığında ise %37'sinin 0-5 yıl arası, %27'sinin 5-10 yıl arası ve %36'sının 10 yıl ve daha fazla muhasebe mesleğini icra ettikleri görülmüştür.

Anketteki ikinci grup sorularla ankete katılanların mesleki ve etik nitelikleri saptanmıştır. Buna göre ankete katılan meslek mensuplarının %61'i muhasebe meslek etiği ile ilgili bir eğitim almıştır. Etik ile ilgili eğitim aldığını söyleyen

meslek mensuplarının %97 ile çoğunluğu bu eğitimi orta öğretimden daha yüksek bir düzeyde aldığını belirtmiştir.

Etik konusunda meslek mensupları için etik eğitiminin gerekliliği konusunda cevap veren meslek mensuplarının %97'si gerekli olduğunu belirtmiştir. Bu sonuç meslek mensuplarının eğitimde muhasebe meslek etiği ile ilgili eğitimin öneminin bilincinde olduğunun göstergesidir.

Anketi cevaplayan meslek mensuplarından %41'i üyesi bulundukları meslek örgütünün etik konulu bir eğitim çalışması yaptığını ve katıldığını, %16'sının yapılan eğitim çalışmasına katılmadığını ve %43'ü ise böyle bir çalışmanın yapılmadığını belirtmiştir. Bu sonuçlar meslek örgütünün etik ile ilgili bir eğitim çalışması yaptığını göstermektedir. Bunun yanında %43'lük kısmın böyle bir eğitimin yapılmadığını belirtmesi büyük bir çoğunluğun var olan bir programdan haberdar olmadığını ortaya koymaktadır ki bu durum meslek örgütü ile meslek mensuplarının iletişiminin iyi olmadığını göstermektedir. Ankete katılanların %98 gibi büyük çoğunluğu böyle bir eğitimin yapılmasından yana olduğunu göstermiştir.

Katılımcılara mesleğe ilişkin düzenlenmiş bir meslek etiği kararı olup olmadığı sorulduğunda %66'sının çıkarılmış bulunan Etik Yönetmelik'ten haberdar olduğu saptanmıştır.

Anketin üçüncü grup sorularında katılımcıların bağımsızlık ve tarafsızlığını etkileyebilecek davranışlar saptanmıştır. Katılımcıların %49'u müşterilerinden faaliyet sonuçları hakkında baskı yapıldığını söylemiştir. Bu sonuç bağımsızlık ve tarafsızlığı tehdit eden kötü bir sonuçtur. Anket sonuçlarına göre kadınların baskı görme oranı erkeklere oranla daha az çıkmıştır. Bu sonuca dayanarak kadınlara erkeklerden daha az baskı yapıldığı sonucu çıkarılabilir. Baskı altında bulunan meslek mensupları mesleki yeterliliklerini eğer öyle değilse olması gereken duruma getirmeli, kendinden emin olarak faaliyetlerini devam ettirmeli ve müşteriden gelebilecek baskıları minimum düzeye indirmelidir. Ne olursa olsun etik davranıştan

vazgeçmemeli, aksi yönde davranması isteniliyorsa bunun kamuoyunun bilgilenmesi açısından olumsuz sonuçlar doğuracağını ve bunun da uzun vadede müşteri işletmenin aleyhine olacağını müşterilerine anlatmalıdır.

Müşterisiyle iş ortaklığında bulunduğunu bildiren meslek mensuplarının oranı bu soruya cevap verenlerin içinde yaklaşık olarak %3'tür(%2,7). Müşterisiyle borç-kefalet ilişkisi içine giren meslek mensuplarının oranı %9, müşterisiyle mahkemelik olanların oranı %1,8, müşterisinden değerli bir hediye kabul edenlerin oranı %5,5, gelirinin %15'inden fazlasını bir müşteriden sağladığını bildiren meslek mensubu sayısı ise toplam cevaplayanların %10'unu oluşturmaktadır. İdeal olan meslek mensubunun tarafsızlık ve bağımsızlığını engelleyici özelliği olan bu ilişkilerin içinde hiç olmamasıdır. Bu sebeple meslek mensupları etik eğitim programları ile bilinçlendirilmelidir.

Müşterilerine denetim faaliyetleri konusunda aracılık yaptığını ifade eden meslek mensupları cevap verenlerin %21'ini, müşteri işletmelerinden dış denetimi aynı firmaya arka arkaya yedi yıldan uzun bir dönem yaptıranların olduğunu bildiren meslek mensupları ise %11'ini oluşturmaktadır. %21 oranı olumsuz sayılabilecek bir orandır. Meslek mensupları denetim faaliyetlerine aracılık yapmamalı, müşterilerine denetimlerini bağımsız bir kuruluşa yaptırması gerektiğini söylemelidirler.

Dördüncü grup sorularda etik değerler ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin anketi cevaplayan meslek mensuplarının %32'si tarafından yüksek, %35'i tarafından orta, %33'ü tarafından zayıf düzeyde görüldüğü saptanmıştır. Bu sonuçlara bakıldığında etik değerler ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki kuvvetli ilişkinin meslek mensuplarının çoğu tarafından yeterince algılanamadığı söylenebilir. Halbuki etik değerler göz ardı edilerek yapılan çalışmalar sonucu oluşacak finansal tablolar işletmelerin gerçek durumunu yansıtmayacak ve kamuoyu yanlış bilgilendirilecektir. Bu konuda yine etik eğitimin önemi ön plana çıkmaktadır.

Kamuoyunu aydınlatmanın bilgi kullanıcılarından hangisi açısından daha önemli olduğu sorusuna verilen cevaplarda anketi cevaplayan meslek mensuplarından %39'u yöneticiler için, %32'si devlet için, %20'si kredi verenler, %9'u ortaklar için önemli olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir. Bu sonuçlara göre meslek mensuplarının muhasebesini tuttukları firmaların yöneticilerinin veya sahiplerinin bilgilenmesini daha önemli gördükleri, vergi verilen devletin ve diğer finansal tablo kullanıcılarının bilgilenmesini ise 2. sırada önemli gördükleri söylenebilir. Tabii ki önce firmanın bilgilenmesi yöneticilerin doğru karar vermeleri için gereklidir. Ancak yöneticiler yanında firma dışındaki finansal tablo kullanıcılarının da doğru bilgilenmesi kamu yararı için gereklidir. Bu açıdan çıkan sonuçlarda yöneticiler ve diğer finansal tablo kullanıcıları arasında oransal olarak göze çarpan önemli bir fark çıkmaması tüm kesimlerin doğru bilgilenmesine verilen önemi göstermesi açısından olumlu bir sonuçtur. Bununla beraber meslek mensuplarının %45'i kendisini topluma karşı sorumlu daha sonra %26'sı ise kendisine karşı sorumlu hissettiğini belirtmiştir. Bu sonuç meslek mensuplarının sosyal sorumlulukları çerçevesinde hareket ettiğini göstermesi açısından olumludur.

Meslek mensuplarının %77'si etik davranış içerisinde müşteri memnuniyetinin mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar olması gerektiğini belirtmiştir. Bu sonuç muhasebe mesleğini icra edenlerin koşulsuz müşteri memnuniyetini sağladıkları takdirde etik dışı davranış içinde bulunacakları bilincinin geliştiğini göstermesi açısından olumlu bir sonuçtur.

Ankete cevap veren meslek mensupları, muhasebenin temel kavramlarından kamuoyunun aydınlatılması açısından en önemli gördükleri kavramları sırasıyla %63 oranıyla birinci olarak "Sosyal Sorumluluk" kavramı, %44 oranıyla ikinci olarak "Tarafsızlık-Belgelendirme" kavramı ve %32 ile üçüncü olarak "Tam Açıklama" kavramları olduğunu belirtmişlerdir. Etiğin temelini sosyal sorumluluk oluşturur. Bu sorumluluğu hisseden meslek mensupları etik değerlere önem verecektir. Bu açıdan bakıldığında olumlu bir sonuç çıkmıştır.

Ankette genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin derecesinin nasıl algılandığı konusunda verilen cevaplar, %78 oranında bu ilişkinin çok önemli görüldüğü sonucunu çıkarmıştır ve bu sonuç anketin amacıyla paraleldir.

Meslek mensuplarının ankete verdikleri cevaplarda bir işletmeye ait mali tabloları incelerken dipnotları dikkate alan meslek mensuplarının oranı %93, bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüğünde o firmanın denetlenmiş finansal tablolarını incelediklerini söyleyenlerin oranı %93 ve denetçinin kim olduğuna bakanların oranı %83 olarak saptanmıştır. Bu cevaplar meslek mensuplarının denetime önem verdiklerini ve dolayısıyla finansal tabloların doğru bilgileri içerdiklerinden emin olmak istediklerini gösterir ki; bu sonuç meslek mensuplarının kamuoyunu aydınlatmaya verdikleri önemi göstermektedir.

Ankette son olarak meslek mensuplarına meslek yasasına aykırı bir davranıştan dolayı soruşturma geçirip geçirmedikleri veya ceza alıp almadıkları sorulmuş, alınan cevaplara göre sadece bir meslek mensubunun soruşturma geçirdiği saptanmıştır. Bu soruya 11 melek mensubu yanıt vermemiştir. Bu soru içeriği itibariyle meslek mensuplarının cevap vermekten kaçınabilecekleri türden bir sorudur. Bu açıdan bakıldığında cevap vermeyenler arasında soruşturma geçiren veya ceza alan meslek mensupları olabilir.

Anketten çıkan sonuçlara bakıldığında etik değerler ile kamuoyunu aydınlatmak arasında bir ilişkinin bulunduğu fakat meslek mensuplarının bu ilişkinin derecesini yüksek görmedikleri tespit edilmiş ve bunun nedeni olarak da eğitim konusunda eksiklikler olduğu belirlenmiştir. Nitekim bu anketin 2003 yılında Habip Akdoğan tarafından Çorum'da yapılan uygulamasında da aynı şekilde eğitim konusunda eksiklikler saptanmıştır. 2003 yılında yapılan Çorum anketinde ve 2008 yılında yapılan bu ankette paralel sonuçların çıkması halen eğitim alanında gelişim yaşanmadığını göstermektedir.

Meslek mensuplarının etik değerlere uygun bir şekilde mesleklerini icra etmeleri bu konuda bilinçlenmelerine ve dolayısıyla eğitim görmelerine bağlıdır. Bunun için meslek mensuplarının ruhsatlarını almadan önce henüz üniversite çağlarında bu eğitimi almaları büyük önem taşımaktadır. Mesleğe adımlarını atmadan bu eğitimi almaları etik sorumluluğun meslek mensuplarında kolaylıkla oluşmasını sağlayacaktır. Halen meslek mensubu olanlar için ise meslek odaları etik bilincin yaygınlaşmasını sağlayacak eğitim seminerleri vermeli hatta bu eğitime katılımları cezai yaptırımlarla zorunlu tutmalıdır. Meslek odaları çağımızın bilişim teknolojilerinden de yararlanıp interaktif eğitim programları yayınlamalı, web sitelerine bu konudaki bilgileri aktarıp kullanıcılarla paylaşmalıdırlar.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki bağımsızlığını tehlikeye atacak faktörler, bir işverene bağlı olarak çalışan meslek mensuplarını daha fazla etkileyecektir. Bunlar müşteriden veya yöneticilerden gelen baskılar, müşteri ile olan yakın iş ilişkileri, borç alacak ilişkisi gibi faktörlerdir. Meslek mensubunun bu faktörlerden asgari düzeyde etkilenmesini sağlamak için meslek etiği eğitimlerinin yanı sıra yasal düzenlemelerin de geliştirilmesi gerekmektedir.

Türkiye'de meslek odaları, üniversiteler ve muhasebe ile ilgili tarafların geniş katılımıyla, halen mevcut olan Etik Yönetmelik ve diğer ilgili yasal düzenlemelere ek olarak yapılabilecek yasal düzenlemelerin tespiti için yürütülecek çalışmaların Türkiye'de muhasebe meslek etiğinin yerleşmesi ve gelişmesi için önemli katkılar sağlayacağı açıktır. Bu amaçla ilgili mercilerin konuyu en kısa zamanda ve en kapsamlı şekilde ele almaları gerekmektedir.

EK: İZMİT'TE ÇALIŞAN SM, SMMM VE YMM' LERE UYGULANAN ANKET

ANKET ÇALIŞMASI

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması muhasebe meslek etiği ve kamuoyunun aydınlatılması konusunda yapılan bir çalışmada kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Ankete katılıp cevaplayanların kimliklerine ilişkin herhangi bir bilgi içermemektedir. Çalışmaya zaman ayırıp cevaplandırdığınız için teşekkür ederiz.

ANKET SORULARI

1. Cinsiyetiniz nedir? E : K:
2. Eğitim düzeyiniz nedir? Orta Öğretim: Ön Lisans: Lisans: Lisansüstü:
3. Sahip olduğunuz meslek ünvanı nedir? SM: SMMM: YMM:
4. Çalışma şekliniz nasıldır? Serbest: Kamuda çalışıyor: Bir işverene bağlı olarak:
5. Kaç yıldır bu meslekte çalışıyorsunuz? 0-5 Yıl: 5-10 Yıl: 10 Yıl ve üstü:
6. Muhasebe meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim aldınız mı? Evet: Hayır:
7. Aldınız ise, hangi düzeyde aldınız? Orta Öğretim: Ön Lisans: Lisans: Lisansüstü:
8. Sizce meslek mensupları için böyle bir eğitim gerekli midir? Evet: Hayır:
9. Üyesi bulunduğunuz meslek örgütü tarafından meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim çalışması yapıldı mı, yapıldıysa katıldınız mı? Yapıldı – katıldım: Yapıldı-katılmadım: Yapılmadı:
10. Eğer böyle bir çalışma yapılmadıysa, yapılmasını ister misiniz? Evet: Hayır:

11. Mesleğinize ilişkin düzenlenmiş bir meslek etiği kararı var mı?
Var: Yok: Bilgim Yok:

12. Müşterinizden size faaliyet sonuçları konusunda baskı yapıldığı oluyor mu?
Evet: Hayır:

13. Bu güne kadar herhangi bir müşteri işletmenizle iş ortaklığınız oldu mu?
Evet: Hayır:

14. Herhangi bir müşterinizle kefalet, borç –alacak ilişkiniz oldu mu?
Evet: Hayır:

15. Müşteri işletmenizle faaliyetleriniz nedeniyle bugüne kadar hiç mahkemelik oldunuz mu?
Evet: Hayır:

16. Müşterinizden önemli sayılabilecek herhangi bir hediye aldınız mı?
Evet: Hayır:

17. Gelirinizin %15' inden fazlasını sağladığınız bir müşteriniz oldu mu?
Evet: Hayır:

18. Müşterinize denetim faaliyetleri konusunda hiç aracılık ettiğiniz oldu mu?
Evet: Hayır:

19. Müşteri işletmelerinizden dış denetimi aynı firmaya arka arkaya 7 yıldan uzun bir dönem yaptıran var mı?
Var: Yok:

20. Etik değerler ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin derecesi nedir?
Zayıf: Orta: Yüksek:

21. Kamuoyunu aydınlatma ilkesinin, bilgi kullanıcılarından hangisi açısından daha önemli olduğunu düşünüyorsunuz?
Yöneticiler: Kredi Verenler: Ortaklar:
Devlet:

22. Kendinizi aşağıdakilerden hangisi karşısında daha sorumlu hissedersiniz?
Toplum: Müşteriler: Meslek Kuruluşları:
Kendiniz:

23. Etik davranışlar içerisinde müşteri memnuniyeti biçimi ne olmalıdır?
Koşulsuz müşteri memnuniyeti: Belli oranda müşteri memnuniyeti:
Mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar: Etik davranış içerisinde yeri yoktur:

24. Aşağıda verilen muhasebenin temel kavramlarından, kamuoyunun aydınlatılması açısından sizce en önemli bulduğunuz üç tanesini önem sırasına göre yazınız.

Sosyal Sorumluluk	Parayla Ölçülme	Tam Açıklama
Kişilik	Maliyet Esası	İhtiyatlılık
İşletmenin Sürekliliği	Tarafsızlık- Belgelendirme	Önemlilik
Dönemsellik	Tutarlılık	Özün Önceliği

1: 2: 3:

25. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini kamuyu aydınlatma açısından;
Çok önemli buluyorum:
Direkt bir ilişkisi olduğunu düşünmüyorum:
Az Önemli buluyorum:

26. Bir işletmeye ait mali tabloları incelerken dipnotları dikkate alır mısınız?
Evet: Hayır:

27. Bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüğünüzde denetlenmiş finansal tablolarını önceden inceler misiniz?
Evet: Hayır:

28. Cevabınız evet ise, denetimi yapan denetçinin kim olduğuna bakar mısınız?
Evet: Hayır:

29. Meslek yasasına aykırı davranıştan dolayı şimdiye kadar herhangi bir soruşturma geçirdiğiniz, ya da ceza aldığınız oldu mu?
Soruşturma Geçirdim: Ceza Aldım: Hayır:

Anket bitmiştir zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz.

Lütfen cevapladığınız anketi görevliye teslim ediniz…

KAYNAKÇA

Akbulut, Yıldız. "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Mödav, Selma Matbaacılık Ltd.Şti., Ankara, Cilt 1, Sayı 1, (Nisan 1998).

Akdoğan, Habib. **Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 2003.

Akdoğan, Nalan ve Aydın, Hamdi. **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayın No: 98, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No:44, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987.

Altaş, Bahadır ve Çakıl, Adem Utku. **3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Üzerinde Yapılacak Düzenlemelere Esas Olmak Üzere; Mesleki Sorunlarınız ve Çözüm Önerilerimiz**, Malatya: Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2004.

Anthony, Robert N ve Reece, James S. **Accounting Text And Cases**, Irwin Homewood, Illinois, 1983.

Aymankuy, Yusuf ve Sarıoğlan, Mehmet."Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama"**, Sosyal Bilimler Dergisi,** http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf, (26.03.2008).

Aysan, Mustafa A. **Muhasebe' de Denetleme İlkeleri ve Türkiye'deki Uygulamalar,** İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 1615 İşletme Fakültesi Yayınları No.8, 1971.

Beauchamp, Tom L. ve Bowie Norman E. **Ethical Theory and Business**, New Jersey: Companion Website, 1979.

Bektöre, Sabri., Sözbilir, Halim ve Banar, Kerim. **Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması- Tekdüzen Hesap Planına Göre**, Eskişehir: Birlik Ofset, 1998.

Bektöre, Sabri ., Çömlekçi, Ferruh ve Sözbilir, Halim. **Mali Tablolar Analizi-Tekdüzen Hesap Planına Göre**, Eskişehir: Birlik Ofset, 1997.

Bonu, N.S. ve Kitindi, E.G. "Accounting Ethics : A Study On Professional Indenpendence Status Of Accounting Firms In Bostwona", **New Directions for Accounting-Ethics Research**, 6.th Symposium on in Ethics in Accounting, (Atlanta. August 2001).

Büyük Larousse, Cilt No:15, İnterpress Basın ve Yayıncılık A.Ş.

Cemalcılar, Özgül ve Erdoğan, Nurten. **Genel Muhasebe-Teknik İlkeler-Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul:1997.

Civelek, Mehmet. A. "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, (Alanya. 30 Nisan-4 Mayıs 1997).

Çavuşoğlu, Turgay. "Etik", http://www.sosyalhizmetuzmani.org/etik.doc, (06.04.2008).

Çukacı, Yusuf C. "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama"**, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 8, Sayı:1, 2006.

Demirci, Mustafa. "Şehir Planlamasında Etik Davranış İlkeleri ve Standartları", Adnan Menderes Üniversitesi, http://www.etiksempozyumu.sakarya.edu.tr/etik/3.2/1Mustafa%20Demirci.pdf, (28.03.2008).

Edwards, J.Don., Hermanson, Roger H., Salmonson, R.F., Kensicki, Peter R. **Introduction to Accounting**, American Property And Liability Underwriters, Baskı.1, 1985.

Fatt, James Poon Teng, "Ethics and the Accountant", **Journal of Business Ethics**, Cilt:14, (1995).

İşseveroğlu, Gülsün. "İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik", **Yönetim ve Ekonomi**, Cilt:8, Sayı:2, Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Manisa, 2001

Güredin, Ersin. "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 20, (Alanya. 30 Nisan-4 Mayıs 1997).

Hummels, Harry. "Organizing Ethics: A Stakeholder Debate", **Journal of Business Ethics**, Cilt:17,1998.

Kılıç, Hasan. "Denetim Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik", **17. Türkiye Muhasebe Kongresi "Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar",** Türmob Yayınları, İstanbul, 10-12 Ekim 2002.

Kızılot, Şükrü. "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası Ve Muhatabı ", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 6, Sayı:86, (Eylül 1998).

Larson, Kermit D., Contributing Author Barbara Chiappetta, **Fundemental Accounting Principles**, University of Texas-Austin, 1996.

Marice, Jack. "Institute of Chartered Accountants in England and Wales", **Accountants Dispets,** (Eylül, 1998).

Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı No: 37, (Ocak 1996).

Mintz, Steven M. **Cases In Accounting Ethics And Professionalism**, San Francisco: McGraw-Hill Publishing Co., 1990.

Mugan, Can Şımga.,"Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerine Etkileri", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi,** Cilt No:1, Sayı No:2, (Mayıs 1999).

Müslümov, Alövsat ve Aras, Güler. "Türkiye' de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi", www3.dogus.edu.tr/amuslumov/research/chapters/Etik_Muslumov_Aras_Turkce.pdf, (09.02.2008).

Özel, Salih. "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı No:91, (Temmuz 2000).

Saban, Metin ve Atalay, Banu. "Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Eylül 2005.

Sanlı, Nail. "Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik", **XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi "Muhasebe, Vergi ve Denetimde Yeni Yaklaşımlar",** Türmob Yayınları-199, (İstanbul. 10-12 Ekim 2002).

Selimoğlu, Seval Kardeş. "Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:20, (Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997).

Selvi, Yakup. "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Finansal ve Yönetim Muhasebesi Komitesi'nin Sidney Toplantısından Notlar", archive.ismmmo.org.tr/docs, (05.04.2008).

Smith, Katherine T. ve Smith, L. Murphy. "Business And Accounting Ethics, http://acct.tamu.edu/smith/ethics/ethics.htm**,** Çev: İsmail Bekçi, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Y.2007, C.12, S.3.

Sözbilir, Naciye. **Türkiye' de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, T.C. Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000.

Toroman, Cengiz ve Akcan, Ahmet. "Muhasebe Denetiminde Etik", **Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Bodrum. 29 Mayıs-2 Haziran 2002).

Tükenmez, Mine ve Kutay, Nilgün. "Muhasebe Mesleki Eğitim ve Etik", **Süleyman Demirel Üniversitesi 15. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Antalya 1996).

Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, Ankara: Türk Dil Kurumu Yayınları, 1994.

TÜRMOB, **3568 Sayılı Meslek Yasası ve Son Değişikliklerle Yönetmelikler** TÜRMOB Yayınları-330.

Umar, Ziya. **Türk Hukuk Tarihi**, Cilt 1, Ankara: 1993.

Uyar, Süleyman. "Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler", www.muhasebetr.com /yazarlarimiz/suleyman/001/, (12.04.2008).

Yazıcı, Mehmet. **Kurumsal Muhasebe Denetimi**, İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2003.

Yüksel, Ahmet. "Muhasebe ve Etik", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı**, (Tekirova. 23 -27 Mayıs 2001).

İNTERNET KAYNAKLARI

http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc, (26.03.2008).

http://www.mmo.org.tr/muhendismakina/arsiv/2001/agustos/tkyetik.htm, (28.10.2008).

http://www.turkcenksanati.com/index.php?module=CMpro&func=viewpage&pageid=28&expsubid=6, (06.04.2008).

http://www.kultur.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF7A2395174CFB32E1A921E9EDE01F4A70, (06.04.2008).

http://66.102.9.104/search?q=cache:rg66R8Zl03IJ:www.odevturk.com/odev.asp, (06.04.2008).

http://www2.sfasu.edu/polisci/Abel/ConstitutionalLawII/RightsTheory.htm, (10.04.2008).

www.demud.org.tr/ etik_kurallar.html, (12.01.2007).

www.ifac.org.tr/About, (14.04.2008).

www.enotes.com/business-financa-encyclopedia/ethics-accounting (13.03.2008).

ÖZGEÇMİŞ

İsmail Nezih Özkaya, 14 Ekim 1981 İzmit'te doğdu. İlköğretimini Fevzi Çakmak İlköğretim Okulu'nda, ortaokulu ise İzmit Ortaokulu'nda okudu. Lise öğrenimimi İzmit Lisesi'nde tamamladı. 1999-2003 yılları arasında Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünde Lisans eğitimini bitirdi. 2004 yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde Muhasebe-Finansman Programına başladı. Yabancı dili İngilizce'dir.

Mayıs 2005 tarihinden bu yana Kalibre Boru San ve Tic. A.Ş.' de muhasebe sorumlusu olarak görev yapmaktadır.