

**KAMUYU AYDINLATMADA MUHASEBE MESLEK
ELEMANININ ETİK ANLAYIŞI VE İZMİR İLİNDE BİR
UYGULAMA***

Dr. Yusuf C. ÇUKACI**

ÖZET

Bu çalışmada; ekonomik faaliyetler sonucunda ortaya çıkan işlemlerin sonuçlarının, ilgili bireylere ve kurumlara iletilebilmesi için başlayan muhasebe sürecinin, uygulayıcılarında var olan ve var olması istenen etik kurallar konu edilmiştir. Etik kurallar; diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe meslek elemanlarında da, doğuştan var olan değerlerle birlikte, daha sonradan eğitime edinilen bilgi ve meslek içi deneyimden oluşmaktadır. Meslek içi etik kuralların diğer sosyal bilimlerde olduğu gibi görecelik gösterdiğinden, meslek etik kuralları meslek örgütleri tarafından uluslararası boyutu da düşünülerek oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle ülkemizde oluşturulan meslek etik kuralları, diğer gelişmiş ülkelerden esinlenerek, gerek meslek elemanına ve gerekse işletme çıkar gruplarının isteklerine cevap verecek bir formatta oluşturulmalıdır. Çalışmamızda etik kuralların varlığı ve gelişimi kısaca açıklandıktan sonra, var olan etik kuralların, belirlenen kriterler çerçevesinde İzmir İlinde faaliyet gösteren bağımsız meslek elemanlarına uygulanan yüz yüze anketle ölçümü yapılarak değerlendirilmiştir.

0. Giriş

Yasal düzenlemeye kavuşmasının üzerinden bir mesleğin oluşumu için henüz çok az bir süre geçmiş olduğundan muhasebe mesleğinin, tüm öğeleri ile istenilen bir noktaya gelmiş olduğunu kuşkusuz ki söylemek mümkün değildir. Ancak ilgi çevresi çok olan bir işlevin, yasal normları olmaksızın faaliyetlerini sürdürmesi, insanın aklına sistemi düzenleyen farklı düzenleyicilerin olduğunu getirmektedir. Sosyal bilimlerde normlar; yazılı ve yazılı olmayan biçiminde iki gruba ayrılmış bulunmaktadır. Muhasebe mesleği açısından test edildiğinde, uygulayıcılarının işlemleri vergi boyutuna taşıyınca kadar veya herhangi bir olayın adli sorun teşkil etmesine kadar geçen süreçte yazılı olmayan kuralların hakim olduğu kanısına ulaşılmaktadır.

Ülkemizdeki gelişmelere bakıldığında 1989 yılında çıkan 3568 Sayılı Meslek Yasası ile birlikte, mesleğe giriş ve meslek içi dikey hareketlilikler belli

* Bu çalışma Türkiye XXI Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda bildiri olarak sunulmuştur.

** İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü

bir disiplin altına alınmıştır. Ancak daha önceki yıllarda, muhasebe defterlerini yazabilecek kadar, okur yazar olan bireylerin, meslek elemanı olarak kabul edilmesi, mesleğe girerken her hangi bir önkoşul aranmaması v.b. gibi olumsuz durumlar mesleğin ve meslek elemanının daha sonraki dönemlerde mevcut disiplininin de yasanın çıkış yılına kadar giderek kaybolmasına neden olmuştur. Bu durumun ortaya çıkmasındaki bir başka neden ise; çok boyutlu olan muhasebe işlemlerinin, yalnızca vergisel boyutuyla ilgilenilmiş ve sonuç olarak olaylar yalnızca yasalarla yürütülmeye çalışılmıştır.

Gelişmiş ülkelerle ülkemizin meslek elemanlarının bu konuda karşılaştırmasını yapabilmek için, onların geçirmiş oldukları sürecin ülkemizde de tamamlanması gerekmektedir. Örneğin Amerika Birleşik Devletleri'nde meslek yasınının çıkmasının üzerinden yüzyıl geçmiş ve meslek etik kuralları da oluşturulmuştur. Ayrıca ileri ki dönemlerde bir çok boyutta birlikteliğimizin sağlanacağı Avrupa Topluluğundaki ülkelerde de, meslek yasaları ve etik kuralları oluşturulmuş ve uygulama kolaylığı sağlanabilmiştir.

Tüm bu gelişmeler ve değişimler göz önüne alındığında, ülkemiz meslek elemanının kamuyu aydınlatırken, doğru sonuca ulaşabilmesi için ulusal ve uluslararası yasalarla beraber kabul gören etik kurallara da muhasebe sürecinin başından sonuna kadar uyması ve işletme hakkında bilgi edincilere; sosyal sorumluluğun bilincinde, bağımsız, dürüst, objektif ve mesleki özen içinde, kamu yararını gözeterek bilgileri sunması gerekmektedir.

1. Etik ve Ahlak Kavramı

1.1. Tanım

Sosyal bilimlere bir bütün olarak bakıldığında, bir olayın veya herhangi bir sürecin düzenlenebilmesi için, otorite veya düzenden etkilenenler tarafından, düzenin sağlanması için, gerekli yazılı olan yasalarla beraber, genelde olayların ahlaki boyutu ve gelenekler içinde ki yeri de incelenmektedir. Bu nedenle çeşitli yön ve kapsamda tanımlarını görebilmek mümkündür. Bu tanımlardan bazılarına bakıldığında;

Ahlak kuralları yol haritaları gibidir, yararlı ve vazgeçilmezdir.¹

Ahlak; insanın yaratılışından gelen ve toplum içinde yaşanarak kazanılan iyi ve güzel huylardır.²

Ahlak; insanın doğuştan getirdiği veya sonradan kazandığı bir takım davranış biçimleri, huyları, tavırları, manevi düzeyini belirten tutum ve davranışları olarak ifade edilmektedir.³

Ahlak; insan nefsinde yerleşmiş bulunan öyle bir yetidir ki, fiiller hiçbir zorlamaya gerek kalmaksızın bu yetiden kolayca ortaya çıkar.⁴

¹Hulusi DEMİR; SONGÜR, Neşe; "Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı" Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt: 2, Sayı: 3, yıl 1999, s. 150

²D. Mehmet DOĞAN; **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, 11. Baskı, 1996 İstanbul, s. 96

³Erhan KOTAR; "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi", Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul 1998, s. 65

Ahlak; bireyin diğer bireyler ile, bireylerin diğer kurumlar ile, bireyin devlet ile olan ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı ilkelerin, standartların ve değerlerin bütünüdür.⁵

Tanımlardan da anlaşıldığı gibi ahlak, toplum içinde yaşayan her bireyde mutlaka varolması gereken bir özellik olarak ortaya çıkmaktadır. Ahlakın boyutuna bakıldığında bireyin doğuşundan genlerle beraber gelen özellikleri, yetiştirilme biçimi, aldığı eğitim ve daha sonra içinde bulunduğu toplum, bireyin ahlaki özelliklerinin şekillenmesinde önemli yer tutmaktadır.

Çoğu zaman ahlakla eş anlamlı olarak kullanılan etik kavramı ise, Yunanca karşılığı karakter anlamına gelen, "Ethos" sözcüğünden türemiştir.

Etik kavramının gelişimine bakıldığında; Etik, ahlak üzerine düşünebilme etkinliğidir. Bu konuda Harald Delius şöyle der: "Moral (ahlak) ve etik sözcükleri arasında günlük dildeki çok anlamlılık, geçişlilik ve kolaylığa rağmen, her iki sözcüğü birbirinden ayırmak konusunda yinede bir ölçütümüz vardır. Ahlak (moral) olgusal ve tarihsel olarak yaşanmasına rağmen etik, bu olguya yönelen felsefidir. Bu nedenle günlük dilde alışkanlıkla bir ahlaksal problemden söz edildiğinde, aslında bunu etiğe ait bir problem, diğer bir anlatımla etik bir problem olarak algılamak gerekir. Ama etimolojik açıdan bakıldığında iki sözcük de "töre", "gelenek", "alışkanlık" v.b. anlamlara sahiptir.⁶ Bu gerçekten yola çıkıldığında ahlakla etiğin örtüşen yanları olmakla beraber etiğin ahlaktan bir sonraki boyut olduğu sonucuna varılabilir. Etiğin, ahlakın bir sonraki boyutu olması; etiğin daha geniş kapsamlı ve toplumun her grubuna yönelik bir takım düzenlemeler içermesini gerektirmektedir. Etikle ilgili olarak yapılan tanımlamalara bakıldığında;

Etik; birey, toplum ve kurumlar açısından neyin iyi, neyin kötü olduğu konusunda moral, görev ve zorunluluk belirleyen bir disiplindir.⁷

Etik; bir bireyin ya da grubun davranışlarında neyin doğru neyin yanlış olduğuyla ilgili moral, ilke ve değerler bütünüdür.⁸

Tanımlardan da görüldüğü gibi meslek elemanının bireysel ahlak yapısı, kuşkusuz ki onun mesleki ahlakını etkileyebilecektir. Ancak, bireyin ahlaki niteliklerde çok iyi bir yapıya sahip olması, onun aynı zamanda meslek ahlakına da sahip olduğu anlamına gelmemektedir.

⁴ M. Emin KÖKTAŞ; "Toplumsal ve Siyasal Hayatımızda İhmal Edilen Bir Değer: Ahlak", Siyasette ve Yönetimde Etik, Adapazarı 1998, s.5

⁵ A. M. ÇİVELEK; M. B. DURUKAN; "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul, 1998, s.31

⁶ Taşkın TAKIŞ; **ETİK**, Doğu-Batı Düşünce Dergisi, Yıl 1, Sayı: 4, Ağustos-Eylül-Ekim, 1998, s.5

⁷ H. KOONTZ; , H. WEHRICH; **Management Singapore**, McGraw Hill Book Company, 1988 s 611

⁸ DRAFT, R. L. ; **Management**, The Dryden Pres, Third Edition, USA, 1994, s.151

Etik; bir bireyin diğer bireylerden beklediği moral değerleri içeren toplumsal davranış biçimidir. Öyle ki birey, gerek kendine ve gerekse diğer bireylere karşı belirlenen bu moral değerlerle nasıl davranılması gerektiğini hisseder ve ona göre davranır.⁹ Bu nedenle bireysel ahlaka sahip olan ve o ilkeler dahilinde hareket eden bireyin, mesleğe girdikten sonra meslek etik kurallarına da uyması, kuşkusuz ki kolay olacaktır. Bireylerin; toplum olarak yaşama ihtiyaçlarının ve gereğinin sonucu olarak oluşturulan veya kendiliğinden toplum içindeki bireyler tarafından kabul görerek toplumsallık kazanan, ahlaki kuralların üzerinde yapılan düzenlemeler ve desteklemeler sonucunda ahlakın bir üst boyutu olan etik kendiliğinden ortaya çıkmış olacaktır.

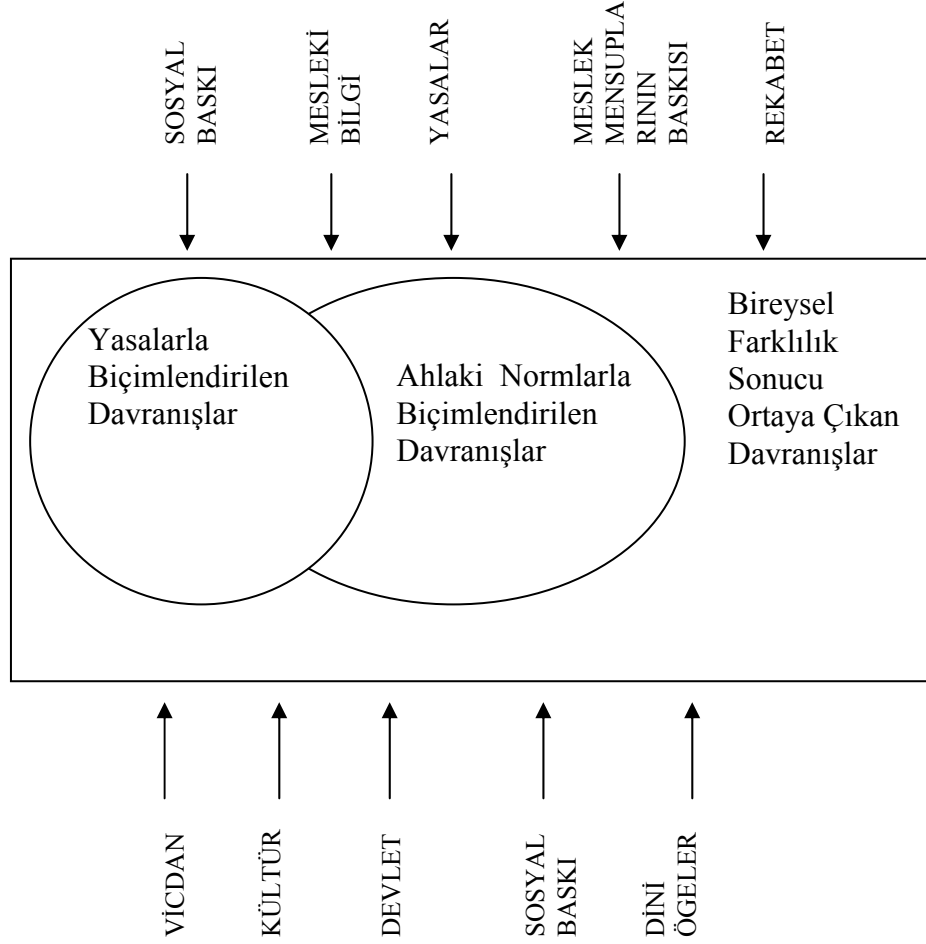
1.2. Sosyal Bilimler ve Etik

Sosyal bilimlerin her alt disiplininde olduğu gibi; muhasebe sürecinin her noktasında da, bireyi göz ardı etmek, onu düşünmeden bazı değerlendirmeler yapmak, hiç şüphe yok ki yanlış sonuçlara gidilmesine neden olacaktır. Meslek elemanlarının bazı durumlarda ikileme düşmesinin nedeni, bireyin davranışlarını yönlendiren etkileyicilerin farklı olmasıdır. Şekil 1'de de görüldüğü gibi bireyin davranışları iç dünyasında var olan ve dışarıdan gelen etkenlerle birleşerek sonuçta eylemi ortaya çıkmaktadır.

Bireyin hareketlerini yönlendiren ve çoğu kez en büyük yaptırım gücüne sahip olan, bir yasanın geçerliliği için minimum düzeyde bir etik değer taşıdığı/taşıması gerektiği varsayılsa dahi, her zaman kanunla etik arasında bir boşluk kalmaktadır. Bunun nedeni kanunun geneli düzenlemiş olmasıdır. Kanunların objektifliği için temel kriter, genel olması yani bireye özgü olmamasıdır.¹⁰ Bu duruma rağmen, meslek elemanının davranışlarında, onu yönlendiren yasalar olmaktadır.

⁹ H. Rıdvan YURTSEVEN; "İşletme Yönetiminde Etik," **Toplum ve İşletmeler Açısından Çanakkale Kentinde Karşılaştırmalı Bir Araştırma**, Erciyes Üniversitesi, 8. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler, Nevşehir, 25-27 Mayıs 2000, s.250

¹⁰ Ahmet YÜKSEL; "**Muhasebe ve Etik**" XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, Mayıs, 2001, s.238



Şekil 1. İnsan Davranışları

Etiğin ilgi alanı, bireyin bütün davranış ve eylemlerinin temelini araştırılmasıdır. Etik tartışmalarının temel konusu, bireyin eylemlerini ahlaki açıdan değerli ya da değersiz kılanın ne olduğudur.¹¹ Meslek etiğinin giderek daha geniş bir boyut kazanmasının nedeni etiğin ilgi alanının artması ve etik kuralların önem kazanmış olmasıdır.

2. Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı

2.1. Muhasebe Mesleği

Profesyonel muhasebeci tanımına göre; yasal olarak muhasebe mesleğini düzenleme yetkisi verilmiş, ülke kuruluşları, denetim veya muhasebe meslek

¹¹ İnyet Pehlivan AYDIN; **Yönetmelik ve Örgütsel Etik**, 2. Baskı, Pegem A Yayıncılık, Ankara 2001, s.6

örgütü tarafından üye olarak kabul edilmesi için gerekli koşulları taşıyan birey profesyonel muhasebecidir.¹² Ülkemizde 3568 sayılı yasayla birlikte; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere üç ayrı grup meslek elemanı faaliyetlerini sürdürmekte ve bu grupların faaliyetlerinin düzenlenmesi ve denetlenmesi iki farklı oda (SMM ve YMM) tarafından yürütülmektedir. Ancak meslek yasasının geç çıkmış olması, mesleğe girerken ön koşulların daha önceki yıllarda belirlenmemiş olması vb. gibi olumsuz öğeler meslek elemanının, gelişmiş ülkelerde aynı faaliyeti yürüten meslektaşlarıyla paralel gidemediklerinin açık nedenleridir.

Dünya geneline bakıldığında profesyonel olarak muhasebecilik faaliyetini sürdürecektir olan bireylerde olması gereken özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

¹³

- ◆ Konu ile ilgili üniversite eğitimini tamamlamış olmak,
- ◆ Belirli bir süre içinde önceden belirlenen bir staj programını gerçekleştirmiş olmak,
- ◆ Yeterlilik sınavında başarı sağlamış olmak.

Ancak, ahlaki bir sorumluluk kaygısı taşımadan muhasebede etkinliğin, güvenin sağlanması ve sürekli kılınması olası değildir.¹⁴ Sözü geçen bu üç koşulun yerine getirilmesi durumunda gerekli olan teknik altyapıya sahip meslek elemanını, düzenlenecek hizmet içi eğitim ve seminerlerle ileriki dönemlerde nitelikli meslek elemanı olarak biçim bulacaktır. Teknik yeterliliğe sahip meslek elemanının yerine getirdiği faaliyetler sonucunda ortaya çıkan muhasebe bilgileri, işletmenin çıkar gruplarının belki de yalnızca bir yönünü düşünerek hazırlanmış olacaktır.

Meslek elemanın sorumlu olduğu tarafların farklı ve beklentilerinin çok yönlü olmasının yanında mesleğin yapısı gereği hem teknik hem de sosyal boyutunun ele alınarak irdelenmesini gerektirmektedir.

Görüldüğü gibi meslek elemanlarının faaliyetlerini istenilen düzeyde yerine getirebilmesi için sözü edilen her iki boyutunda eş zamanlı olarak kullanılması gerekmektedir. Ancak, mesleki uygulamalarda ileri teknoloji ve uzmanlığın kullanılmasının yanında, güven unsuru da kendiliğinden ön plana çıkmaktadır. Meslek elemanlarına güvenin sürekli kılınması ve mesleğin onurunun sürekli korunabilmesi için etik değerlere sahip muhasebecilerin ivedilikle yetiştirilmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.¹⁵ Meslek elemanı için sorumluluk duygusu üç ana başlıkta toplanabilir:¹⁶

¹² Işıl PEKDEMİR; "Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma" Muhasebe ve Denetim Bakış, Ekim 2000, s.43

¹³ Recep PEKDEMİR; "Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma" İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 27, İstanbul, 1999, s. 6

¹⁴ Ahmet YÜKSEL; a.g.e. s.238

¹⁵ Naciye SÖZBİLİR; Tekin YENİGÜN; "Muhasebe Meslek Mensuplarının Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması" Muhasebe ve

- *Sosyal sorumluluk*; Muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli birey veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve buna bağlı olarak bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılmasıdır,
- *Meslektaşlara karşı olan sorumluluk*; yasalarla ortaya konulmuş sınırlar ve mesleki özenin gerektirdiği ölçüde bilgi aktarımı, bilgi sağlama gibi konularda sorumluluk taşınmasıdır,
- *İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk*; yapılan işin karşılığında kendini ücretin ödendiği taraf olarak görmeden, mevcut veriler doğrultusunda; çeşitli bilgiler üreterek, işletme yönetici ve iş görenlerine yerinde ve isabetli kararların alınması temin edilmesidir.

Tüm bu birikimler ve gösterilecek sağduyu sonucunda meslek elemanı; Kanunlara, meslek yasalarına ve toplumun genel kabul görmüş değer yargılarına da önem vererek, güvenilir bilgilerin topluma anlaşılabilir bir biçimde sunulmasını amaçlar. Bu bilgilerle ilgilenen taraflar (ortaklar, yatırımcılar, devlet, çalışanlar, müşteriler, kamu vs.) bu bilgilerin doğruluğuna inanmalıdırlar. İşletmelerin mali tablolarını hazırlayanlar (en üst düzey yetkiliden, en alt çalışanına kadar) etik kuralların bilincinde ve bu kurallar çerçevesi içinde çalışmalarını yürütmelidirler.¹⁷ Böyle bir süreç yürüten ve tüm sorumluluk duygularını yerine getiren meslek elemanına ulaşmak yakın bir gelecekte mümkün olacaktır.

Muhasebe ve denetim mesleği, ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasal parti gibi hesapsal birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini; yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla; belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin, sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır.¹⁸ Bu nedenle muhasebe mesleği yerine getirilirken meslek elemanının yapmış olduğu işin gereklerini yerine getirebilmesi için; gerekli bilgi birikimine ve isteğe sahip olması gerekir. İçinde yaşanan ekonominin sağlıklı olabilmesi, özel ve kamu sektöründe faaliyette bulunan kar amacı güden veya gütmeyen tüm birimlerinin, finansal olaylarının takip edilmesi, belgelenmesi, kaydedilmesi, raporlanması, sunulması ve denetlenmesi faaliyetlerinin yerine getirilmesinde mesleğin gerektirdiği uzmanlığa sahip olan sorumlu bireylerin bilgileri hiç şüphe yok ki büyük önem taşımaktadır. Muhasebe sürecinde

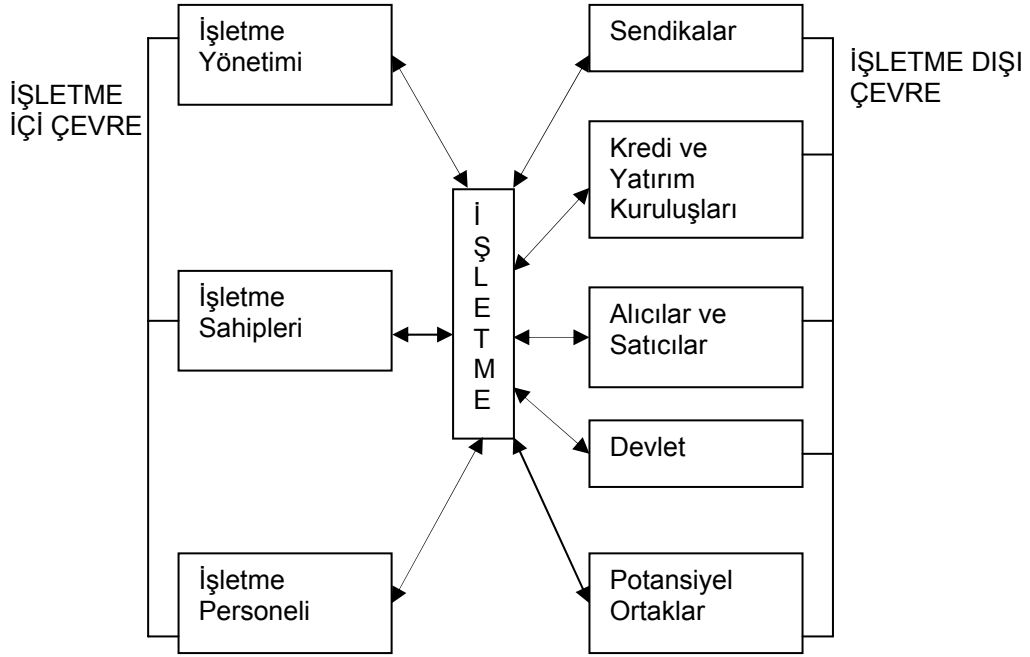
Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı 13, Ocak 2002, s. 98

¹⁶ Özcan ÖZAL; Oya YILDIRIM; Nergis TEK; **MUHASEBE İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, 11. Baskı, İzmir 2001, s. 35-36

¹⁷ Yıldız AKBULUT; **"Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma"**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt 1, Sayı 1, Nisan 1999, s. 125-126

¹⁸ Mehmet YAZICI; **"Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma"** Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını, İstanbul 1986,: s. 10

bilgilerin kullanıcılarına bakıldığında; Şekil 2’de görülebileceği gibi işletmenin iç ve dış çevresi olarak bir ayrım gösterir. Bu nedenledir ki teknik becerilerle donanmış ancak bunu yukarıda sayılan her bir çıkar grubunun yararına, diğerini daha fazla gözetmeksizin sonuçlandırarak bilgi üretmesi gerekecektir.



Şekil 2. İşletme İlgili Grupları

Etik davranış, belli bir ahlaki kod kapsamındaki “iyi” ya da “doğru” olarak nitelendirilen bireysel davranışlardır. Diğer yandan etik olmayan davranışlar ise bu ahlaki kod çerçevesinde “kötü” ya da “yanlış” olarak nitelendirilen davranışlardan oluşmaktadır.¹⁹ Etiğin sonucu olarak iki soyut kavram çıkmış olması, muhasebe meslek elemanının işini daha da güçleştirmektedir. Daha önceden bahsedildiği gibi, muhasebe bilgilerine ilgi duyan çıkar gruplarının tamamı için herhangi bir olayın iyi olması, veya tamamı için kötü olması mümkün olmayacaktır. Ayrıca yapılması veya sonucunun sayılan ilgili grupları için iyi veya kötü olması beklenen bir eylemin yasalara uygun olup olmaması da etik açıdan davranışın boyutunu veya yönünü çoğu kez değiştirmeyecektir.

¹⁹ Mine TÜKENMEZ; Nilgün KUTAY; “Muhasebede Mesleki Eğitim ve Etik”, Türkiye XV: Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Süleyman Demirel Üniversitesi ve MÖDAV, 1996, Antalya, s. 265

2.2. Meslek Ahlakının Tanımı

Daha önceden de tanımı verildiği gibi etik; ahlak kavramını da içine alan bir disiplin olup, "nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu" ifade etmektedir.²⁰ Etik toplum tarafından genel kabul gören ilkeler ve bu ilkeler bütünü olarak kabul edilmekle beraber, etikle ahlak arasındaki ayrıçlardan biri de etiğin biraz daha formel bir yapıya sahip olmasıdır. Etik ilkeler üzerinde konuşulması ve onların şekillendirilmesi bir gerekliliktir. Bu nedenle etiğin, muhasebe meslek elemanları tarafından konuşulması ve etik ilkelerinin ise ülke gerçekleri dikkate alınarak ortaya konulması gerekmektedir.

Profesyonel olarak faaliyetlerini sürdüren muhasebecilerin ikilemde kaldıkları durumlarda, uymaları gereken etik ilkeler, temelini mutlaka bireysel ahlaki ilkelerden almak zorundadır. Bireysel ahlak ilkelerine bakıldığında;

- Sadakat ve güvene layık olma
- Dürüstlük ve bütünlük
- Tarafsızlık ve geniş görüşlülük
- Güvenirlik ve inanırlık
- İyilikseverlik,

Olarak genel bir sıralamaya koymak mümkündür.

Mesleki açıdan ahlak kuralları, o mesleğin itibarlı bir biçimde yürütülmesini sağlayacak kurallardır. Bu kurallar hem meslek elemanlarının birbirleriyle olan ilişkilerini yönlendirir, hem de topluma meslek elemanlarının faaliyetlerini en yüksek performansta yerine getireceğinin işaretini verir. Genel anlamda ahlak; bireylerin belli ahlaki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde doğru ve yanlış ilkeleri ışığında nasıl davranması gerektiğini gösteren kurallardır. Bir başka anlatımda meslek ahlakı; “mesleki davranışlarla ilgili; neyin doğru, neyin yanlış neyin haklı, neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur”.²¹ Öyle ise profesyonelliğin temellerinden biri de kendi kendini yönetebilmek olduğu için bu gibi kuralların bağımsız meslek kuruluşları tarafından hazırlanması gerekmektedir.²²

Muhasebe meslek elemanlarının kamu hizmeti verdikleri göz önüne alındığında bu hizmete özgü tüm özellikleri taşımaları kaçınılmazdır. Ekonomideki hızlı gelişme ve değişmelere ayak uydurma gerekliliği, muhasebe mesleğinde de sürekli bir gelişim ve bilgi değişimini zorunlu kılmaktadır. Muhasebe meslek elemanının kuramsal bilgilerini uygulamaya aktarmaları sırasında bazı sorunlarla karşı karşıya kalmaları kaçınılmazdır. Bu sorunları

²⁰ Naciye SÖZBİLİR; Tekin YENİGÜN; "**Muhasebe Mesleğinde Etik**" XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, Mayıs, 2001, s.30

²¹ Seval Kardeş SELİMOĞLU; "**Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı** " , Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul 1998, s. 144

²² Can ŞİNGA MUGAN; "**Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değer: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri**", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt: 1, Sayı: 2 Haziran 1999, s.14

giderebilmek için; meslek yasası ve yönetmelikler yetersiz kalabilir. Ancak, mesleğin onuruna yaraşır biçimde hareket edebilmek için muhasebecilerin doğru ve yanlış ayırt edebilecek yeteneğe de sahip olmaları gerekmektedir.²³

Muhasebe meslek elemanlarının faaliyetleri yürütmelerinde sorumluluklarının tek boyutlu olmadığı tarafsız olarak dengeli faaliyette bulunmayı ve profesyonelliğin gereği olarak da, belli standartlara uyulması gereği ortaya çıkmaktadır.

Meslek ahlakı; sosyal çevre, bireysel ahlak ve örgüt kültürünün oluşturduğu bir bütündür. Bir başka deyiş ile, meslek ahlakının temelini; toplumsal ahlak, bireysel ahlak ve işletme ahlakı oluşturmaktadır. Bunlar meslek ahlakını etkileyen iç çevre etkeni olarak kabul edilirken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar ve devlet ise meslek ahlakını etkileyen dış çevre etkeni olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁴ Meslek ahlakının oluşumunda iç ve dış çevre etkenleri globalleşmenin de etkisiyle ulusal boyutunun yanı sıra uluslararası boyut kazanmış ve etkilendiği çevresel boyutlar genişlemiştir. Ancak meslek örgütlerini dünya kuruluşu yapmanın, muhasebe sonuçlarındaki vergisel boyuttan dolayı mümkün olmaması nedeniyle, ulusal boyutlu oluşturulan meslek örgütlerinin belirleyecekleri ilkelerin dünyanın gelişmiş her köşesinde kabul göreceği biçimde düzenlenmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Meslek örgütleri tarafından belirlenen ilkelerin başında, gerekli kriterleri taşımayan meslek elemanlarına gerekli yaptırımların uygulanması gelmektedir.

Muhasebeciler de diğer profesyoneller gibi, zaman zaman çelişkiye kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlara düşebilirler. Bunun sonucunda da ahlaki ikilemeyle karşı karşıya kalabilirler.²⁵ Ahlaki ikileme içinde kalan meslek elemanının doğruyu seçebilmesi ve doğruya göre hareket etmesi ancak konulacak ilkeler sonucunda mümkün olabilecektir. Bu ilkelerin uygulanabilir ve uyulabilir nitelikte olabilmeleri, onların gerekli özen içinde ve edinilen deneyimlerin ışığı altında ortaya konulmasını gerektirmektedir. Muhasebe meslek elemanı sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmek koşuluyla bu sorunu giderecektir.

2.3. Meslek Ahlakının Tarihçesi

Ülkemizde etik kuralların etkisini artırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe ahlak kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulamasını sağlamak amacıyla, gerçekleştirilen ilk mesleki çalışma, 1942’de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nde toplanan az sayıda meslek elemanının eseridir. Bu derneğin üniversitelerle yapmış olduğu işbirliği sonucunda toplanan 14. Türkiye Muhasebe Kongresinde muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve ülkemizde oluşturulan meslek ahlak ve kuralları, batı ülkelerindekine benzer

²³ Naciye SÖZBİLİR; Tekin, YENİGÜN; a.g.e. s.

²⁴ Fikret OTLU; “**Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi**” Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1999, Sayı: 4 (Güz), s. 144

²⁵ Can ŞİMGA MUGAN; a.g.e. s.9

biçimde düzenlenmiştir. Bu dönemde bir çok kanun, yönetmelik ve tebliğlere giren bu kuralların uygulanma ve yaygınlık derecesi konusunda geniş kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır. Ülkemizde meslek ve ahlak kuralları ile ilgili en önemli gelişmeler, 13 Haziran 1989'da uygulamaya başlanan meslek kanununu izleyen yıllarda ortaya çıkmıştır.²⁶

İllerde kurulan meslek odaları ile TURMOB, meslek mensupları arasında ahlak kurallarının yaygınlaştırılmasını sağlamak üzere, TURMOB'un yönetmeliğine uygun "Disiplin Kurulları" düzenini oluşturmuşlardır. TURMOB'un 22 Haziran 1990 tarihli "Disiplin Yönetmeliği" Disiplin Kurullarının işleyişi kararlarının özellikleri ile ilgilidir. Ayrıca SPK'nın "Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar" Tebliğinde (Seri: 10, No: 3) de meslek ahlakı ile ilgili kurallar vardır.²⁷

2.4. Muhasebe Meslek Ahlakının Ulusal ve Uluslararası Durumu

Avrupa Birliğinde kabul edilen direktiflere göre; Konsolide mali tablolar, konsolidasyona alınan bütün ortaklıkların varlıkları, kaynakları, finansal durumları ile kar veya zararını gerçeğe uygun ve doğru olarak (true and fair) yansıtmak zorundadır.²⁸

Türkiye'de 'de 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi gazete'de yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 03.01.1990 tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir'in Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik muhasebe mesleğinin genel standartlarını yazılı olarak ortaya koymaktadır. Başlıklar itibari ile;

- ◆ Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi,
- ◆ Mesleki Eğitim ve Bilgi,
- ◆ Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- ◆ Sır Saklama,
- ◆ Sorumluluk,
- ◆ Bağımsızlık,
- ◆ Haksız Rekabetten Kaçınma.

²⁶ A. Mustafa AYSAN; "Türkiye'de, Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler" Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, Sayı: 5 Temmuz 1998, s.31

²⁷ A. Mustafa AYSAN;a.g.e. s.31-32

²⁸ Fatih YILMAZ; "Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarında Gelişmeler" XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Mayıs 2001 Antalya s.199

Amerika Birleşik Devletlerinde Meslek Etiğinin Durumu

Muhasebe mesleğinin toplumsal onurunun yerleştiği meslek yasa ve ilkelerinin tam olarak benimsendiği Amerika Birleşik Devletlerinde aynı faaliyetleri yürüten meslek elemanları için oluşturulan ilkelere bakıldığında;

a. Amerikan Bağımsız Kamu Muhasebecileri (American Institute Of Creditified 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 bozulmaması,
- *Kamu çıkarı*; yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhinde durumların ortaya çıkmasını engellemelidir,
- *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 hareket edilmesidir,
- *Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği*; 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, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek, belli bir plan dahilinde çalışmalıdır,
- *Standartlara uyum*; meslek elemanının faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır,
- *Muhasebe ilkeleri 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 ücret*; meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşlarının genel itibarını ve meslek mensubunun kendi bireysel itibarını ve mesleğin gelecekteki onurunu düşünerekten 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.

3. Etik Kuralları ve Meslek Mensuplarının Davranışları Üzerine Araştırma

3.1. Araştırmanın Amacı

Ülkemiz meslek elemanlarının yasal düzenlemeye kavuşarak ortak bir çatı altında toplanmalarının üzerinden henüz çok az bir sürenin geçmiş olması, meslek elemanlarının toplum içerisinde ve diğer mesleklerin karşısında gerektiği yerde olmamalarının nedenlerinden en önemlisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önceden de belirtildiği gibi 1990 öncesi yıllarda mesleğe

giriş açısından her hangi bir sınırlama olmadığından meslek elemanının hareket serbestisi, yapılan işin vergi boyutuyla ancak sınırlı kalabilmekteydi. Yasanın çıkmasından önce 1942 yılında meslek elemanlarının bir kısmı ve bazı akademisyenlerin, meslek yasasının çıkmasından sonra ise; TURMOB, Maliye Bakanlığı ve illerdeki odaların katkılarıyla meslek saygınlığının belli bir noktaya gelebilmesi ve meslek elemanlarının standart bazı tutumlar edinmeleri için meslek etik kuralları belirlenmeye çalışılmıştır.

Yapılan bu çalışmalar sonucunda meslek elemanlarının gelişebilmesi ve mesleğin istenilen düzeyde örgütlenebilmesi için uluslararası etik kuralların benimsenmesi ve bu kurallara göre davranış ve işlemlerin yönlendirilmesi gerekmektedir. Söz edilen durumun değerlendirilebilmesi için uluslararası arenada bazı meslek kuruluşları tarafından ortaya konularak kabul gören etik kurallar ile ülkemizde TURMOB tarafından öngörülen etik kuralların ortak noktaları alınarak, belirlenen kriterler doğrultusunda hazırlanan soruları İzmir ilinde faaliyette bulunan ve bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlere yöneltilmiştir. Ankete il merkezinde faaliyette bulunan 905 meslek elemanının %7,5'ü tesadüfi olarak seçilerek dahil edilmiştir.

3.2. Araştırma soruları ve Araştırmada Kullanılan Değerleme Yöntemi

Etik kuralların ortak bileşkesi niteliğinde altı kriter belirlenmiş ve bunların anketin uygulandığı bireylerde var olup olmadıkları ve sorulara ne derece de katıldıkları ölçülmek istenmiştir. Bu amaç doğrultusunda hazırlanan anket formu üç bölümden oluşturulmuştur. Birinci bölümünde ankete katılan bireyin demografik özelliklerinin saptanması amaçlanmış ve bu amaç doğrultusunda dokuz soru yöneltilmiştir. İkinci bölümde ise; belirlenen etik kuralların ortak noktası olan altı kavram belirlenmiştir. Buna göre belirlenen kriterler;

- ❖ Bağımsızlık,
- ❖ Dürüstlük,
- ❖ Kamu Yararı,
- ❖ Mesleki Özen,
- ❖ Objektiflik,
- ❖ Sosyal Sorumluluk.

Belirlenen bu kriterler doğrultusunda toplam 22 soru hazırlanmıştır. Verilen sorulara ankete katılan meslek elemanının katılıp katılmadığının ölçülebilmesi için beşli ölçü esas alınmış ve 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 2=Katılmıyorum, 3=Fikrim Yok, 4=Katılıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum biçiminde cevap vermesi istenmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise meslek elemanına meslek etiği kavramını duyduğunda aklına gelen beş kavramı yazması istenmiştir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Yapılan anket sonucunda elde edilen veriler SPSS programında analize tabi tutulmuştur. Yapılan analizlerde öncelikle Alfa güvenilirlik testi yapılarak anketin %71 düzeyinde güvenilir sonuçlar içerdiği tespit edilmiştir.

Anketin ikinci bölümünde sorulan; 22 sorunun ayrı ayrı frekansları alınmış ve daha sonra soruların ait olduğu grupların frekans ortalamaları aşağıdaki biçimde bulunmuştur. Daha önceden de bahsedildiği gibi 1=Kesinlikle Katılmıyorum, 5=Kesinlikle Katılıyorum şeklinde değerlemeye tabi tutulmuştur.

Anket formunda bağımsızlıkla ilgili olarak beş soru sorulmuş ve ankete katılan meslek elemanlarının; bağımsızlık kavramlarına katılıp katılmadıkları test edildiğinde verilen olumlu ifadelere 4.0903 bir ortalama ile katıldıklarını göstermişlerdir.

Dürüstlük ile ilgili olarak sorulan üç sorunun sonucunda ise; olumlu olarak yöneltilen sorulara katılanların 3.8710 gibi bir ortalama ile olumlu yönde fikir beyan ettikleri,

Kamu yararının ölçümü ile ilgili olarak sorulan üç sorunun cevaplarının ortalamasının 3.9140 olduğu ve ankete katılan meslek elemanlarının kamu yararını gözetme oranını belirtmişlerdir.

Bize göre mesleki özenin ölçülmesi, diğer öğeler arasında ön planda olması gerekliliği düşünüldüğünden, bu konu ile ilgili olarak altı soru sorulmuş ve grup ortalaması olarak 4.2500 sonucuna ulaşılmıştır.

Objektiflikle ilgili olarak üç soru sorulmuş ve grup ortalaması olarak 3.4892 sonu elde edilmiştir.

Sosyal sorumlulukla ilgili olarak sorulan iki soru sonucunda grup ortalaması 3.9677 olarak çıkmıştır.

Daha sonra ise, alınan grup ortalamalarının **pearson korelasyonuna** göre aralarındaki ilişki aranmış ve Tablo 1'den de görüldüğü gibi ilişkinin önem derecesine göre;

- Dürüstlük-Kamu Yararı
- Bağımsızlık-Kamu Yararı
- Dürüstlük-Sosyal Sorumluluk
- Dürüstlük-Bağımsızlık
- Kamu Yararı-Sosyal Sorumluluk
- Kamu Yararı-Objektiflik,

arasında ilişkinin olduğu sonucu çıkmıştır. Bu ilişkilerin sayılarla karşılığını Tablo 1'de de görebilmek mümkündür.

Tablo 1. Gruplar arası Pearson Korelasyon Tablosu

		BAĞIMSIZLIK	DÜRÜSTLÜK	KAMU YARARI	MESLEKİ ÖZEN	OBJEKTİFLİK	SOSYAL SORUMLULUK
BAĞIMSIZLIK	Pearson Krl Önem.Düz. (Çift Yönlü) N	1,000 , 62	,484** ,000 62	,545** ,000 62	,157 ,222 62	-,056 ,663 62	,239* ,061 62
DÜRÜSTLÜK	Pearson Krl Önem.Düz. (Çift Yönlü) N	,484** ,000 62	1,000 , 62	,588 ,000 62	,123 ,340 62	,149 ,247 62	,485** ,000 62
KAMU YARARI	Pearson Krl Önem.Düz. (Çift Yönlü) N	,545** ,000 62	,588** ,000 62	1,000 , 62	,210 ,102 62	,347** ,006 62	,397 ,001 62
MESLEKİ ÖZEN	Pearson Krl Önem.Düz. (Çift Yönlü) N	,157 ,222 62	,123 ,340 62	,210 ,102 62	1,000 , 62	,048 ,711 62	,029 ,823 62
OBJEKTİFLİK	Pearson Krl Önem.Düz. (Çift Yönlü) N	-,056 ,663 62	,149 ,247 62	,347** ,006 62	,048 ,711 62	1,000 , 62	,222* ,083 62
SOSYAL SORUMLULUK	Pearson Krl Önem.Düz. (Çift Yönlü) N	,239 ,061 62	,485** ,000 62	,397** ,001 62	,029 ,823 62	,222* ,083 62	1,000 , 62

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Anket formunda sorulan bazı değişkenlere alınan cevapların birbiriyle karşılaştırılması sonucu elde edilen sonuçları aşağıda verilen tablolarda görebilmemiz mümkündür.

Tablo 2. İşletmenin Mali Tablosunun Gerçeğinden Farklı Kaydedilmesi ile Mali Tabloların Üçüncü Kişiler Tarafından Kullanılması

	İşletmenin Mali Yapısının Gerçeğinden Farklı Kaydedilmesi					
		2,00	3,00	4,00	5,00	Toplam
Mali Tablolardaki Bilgilerin Üçüncü Kişiler Tarafından da Kullanılabilmesi	1,00	2	2			4
	2,00			4		4
	4,00		2	21	8	31
	5,00			3	20	23
	Toplam	2	4	28	28	62

Mali tablolardaki bilgilerin üçüncü kişiler tarafından kullanılabilmesinin gerekliliği ile işletmenin mali yapısının gerçeğinden farklı kaydedilmesinin kabul edilemeyecek bir durum olduğuna verilen cevaplarda, her ikisine de katılıyorum diyenler %84 çıkmıştır.

Tablo 3. İşletmeye Yönetim Danışmanlığı Hizmeti Vermek ve Kararların Alınmasında Meslek Mensubu Olmayan veya Bilgisiz İnsanların Bilgisinin Alınması Değişkenlerinin Karşılaştırılması

	Mükellef İşletmeye Yönetim Danışmanlığı Hizmeti Vermek					
		2,00	3,00	4,00	5,00	Tpl
Kararların Alınmasında Meslek Mensubu Olmayan veya Bilgisiz İnsanların Bilgisini Almak	1,00	3				3
	2,00	12		6	2	20
	3,00			2		2
	4,00	3	2	11	6	22
	5,00			8	7	15
Toplam		18	2	27	15	62

Kayıtların yapılmasında veya bilgilerin üretilmesinde meslek erbabı olmayan veya kararların isabetli olabilmesi için herhangi bir katkısı olmayacak kişilerin bilgisine müracaat etmenin gereksizliği ile muhasebe işlemleri yürütülen firmaya yönetim danışmanlığı hizmetinin verilmesinin meslek elemanının sorumluluğunda olduğuna dair soruya %50 katıldıklarını ve kesinlikle katıldıklarını belirtirken % 24 ise katılmadıklarını Tablo 3'de görüldüğü gibi belirtmiştir.

Tablo 4. İşletmenin Mali Yapısının Gerçeğinden Farklı Kaydedilmesi ve Hazırlanan Mali Tabloların Dipnotlarının Sadece Mükellefe Bilgi Olarak İletilmesi ifadelerinin karşılaştırılması

	İşletmenin Mali Yapısının Gerçeğinden Farklı Kaydedilmesi					
		2,00	3,00	4,00	5,00	Toplam
Hazırlanan Mali Tabloların Dipnotlarının Sadece Mükellefe Bilgi Olarak İletilmesi	1,00		2			2
	2,00			2		2
	3,00	2			1	3
	4,00		2	19	10	31
	5,00			7	17	24
	Toplam	2	4	28	28	62

Hazırlanan mali tabloların dip notlarının sadece mükelleflere verilmesi ile işletmenin mali yapısının gerçeğinden farklı kaydedilmesine, ankete katılanların % 85'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum biçiminde cevap vermiştir.

Tablo 5. İşletmenin Mali Yapısının Gerçeğinden Farklı Kaydedilmesi ve Ekonomik Sıkıntı İçinde Olan Mükellefe Muhasebe Kayıtlarında Tolerans Göstermek Değişkenlerinin Karşılaştırılması

	İşletmenin Mali Yapısının Gerçeğinden Farklı Kaydedilmesi					
		2,00	3,00	4,00	5,00	Toplam
Ekonomik Sıkıntı İçinde Olan Mükellefe Muhasebe Kayıtlarında Tolerans Göstermek	1,00		2	3	2	7
	2,00	2	2	12		16
	4,00			6	12	18
	5,00			7	14	21
	Toplam	2	4	28	28	62

İşletmenin mali yapısının gerçeğinden farklı kaydedilmesinin kabul edilemez bir durum olduğuna verilen cevaplar ile hazırlanan mali tabloların dipnotlarının sadece mükellefe iletilmesinin kabul edilemeyeceği konusundaki cevapların % 63'ü bu fikre katılma doğrultusundadır.

Tablo 6. Meslekteki veya Teknolojideki Değişimlere Ayak Uydurma ile Bağımsız Denetçi Seçiminde Firmayı Yönlendirme Değişkenlerinin Karşılaştırılması

	Meslekteki veya Teknolojideki Değişimlere Ayak Uydurma					
		1,00	3,00	4,00	5,00	Toplam
Bağımsız Denetçi Seçiminde Firmayı Yönlendirme	1,00			2	6	8
	2,00			7	19	26
	3,00			2	6	8
	4,00	2		8	6	16
	5,00		1	1	2	4
	Toplam	2	1	20	39	62

Bağımsız dış denetim için firmayı yönlendirmenin gereksizliğine inananlar ile; mesleki, teknik, bilgilerde ve teknolojideki gelişmelere ayak uydurmanın gerekliliğine inananların cevaplarına karşılıklı olarak bakıldığında % 58'i YMM seçmedeki olumsuz cevaplara rağmen değişmelere ve gelişmelere ayak uydurmanın gerekliliğinden bahsederken, ankete katılanların % 28'i değişimden yana olurken, YMM seçiminde de mutlaka mükellefin yönlendirilmesi gerekliliğine inandıklarını ortaya koymuşlardır.

Tablo 7. Mali Tablolardaki Bilgilerin Üçüncü Kişiler Tarafından da Kullanılabilmesi ve Hazırlanan Mali Tabloların Dipnotlarının Sadece Mükellefe Bilgi Olarak İletilmesi Değişkenlerinin Karşılaştırılması

	Mali Tablolardaki Bilgilerin Üçüncü Kişiler Tarafından da Kullanılabilmesi					
		1,00	2,00	4,00	5,00	Toplam
Hazırlanan Mali Tabloların Dipnotlarının Sadece Mükellefe Bilgi Olarak İletilmesi	1,00	2				2
	2,00			2		2
	3,00	2		1		3
	4,00		4	20	7	31
	5,00			8	16	24
	Toplam	4	4	31	23	62

Hazırlanan mali tabloların dip notlarının sadece mükellefe iletilmesinin yerinde bir hareket olmadığı ile mali tablolardaki bilgilerin üçüncü kişiler tarafından da kullanılabilmesi gerekliliğine cevap verenlerin %83'ü aynı cevabı seçmişlerdir.

Tablo 8. Kararların Alınmasında Meslek Mensubu Olmayan veya Bilgisiz İnsanların Bilgisini Almak ve İşletme Çıkar Gruplarının Göz Önünde Tutulması Değişkenlerinin Karşılaştırılması

		Kararların Alınmasında Meslek Mensubu Olmayan veya Bilgisiz İnsanların Bilgisini Almak					
		1,00	2,00	3,00	4,00	5,00	Toplam
İşletme Çıkar Gruplarının Göz Önünde Tutulması	1,00	1	2				3
	2,00		10		4		14
	3,00	1			2		3
	4,00	1	4	2	14	9	30
	5,00		4		2	6	12
	Toplam	3	20	2	22	15	62

Muhasebe işlemlerinin yapılmasında işletme çıkar gruplarının tamamının göz önünde tutulması gerekliliği ile muhasebe ile ilgili belgelerin oluşturulmasında ve bazı kararların alınmasında meslek mensubu olmayan veya bilgisiz insanların bilgisini almanın gereksizliğine cevap verenlerden % 63'ü katılıyorum tarzında cevap vermişlerdir.

Anket sonuçlarının değerlendirilmesinde muhasebe meslek elemanlarının toplumsal gerek haline gelen öğeler ve meslek elemanı oluncaya kadar geçen süre içerisinde verilen eğitimler sonucunda edinilen etik ilkelerin uygulanması ve önemsenmesi, meslek elemanında vazgeçilmez öğeler olarak yerleşmiştir.

Anket formunun üçüncü bölümünde yer alan ve ankete katılanlara; “Muhasebe etiği denildiğinde aklınıza gelen kavramları sıralayınız” şeklindeki yönlendirmenin sonucunda gelen cevaplar tekrarlanma sıklığına göre; Dürüst olmak, sosyal sorumluluk sahibi olmak, mesleki sorumluluk, güvenilirlik, açıklık, şeffaflık, objektif davranmak, tarafsızlık, kişilik, önemlilik, kararlılık, mesleki borcunu ödemek, sözünde durmak, meslek ahlakını ve onurunu zedeleyici davranışta bulunmamak, düşük ücret karşılığında hizmetin kalitesini düşürmemek, meslek mensubu kişilerle rekabete girişmemek, meslek odasının almış olduğu kararlar ölçüsünde oda tüzüğüne aykırı harekette bulunmamak, meslek mensubu mükellef diyalogu içerisinde seviyenin korunmasına dikkat etmek, devletin gelir kaynaklarına katkıda bulunmak, kişisel gelişim, saygılı olmak, saygınlık, gizlilik, mesleki ilke, mesleki dayanışma, karşılıklı saygı, kaydetme, belgeye dayanma, netlik, tutarlılık, ahlak, eşitlik, kararlılık, analiz, güven, diyalog içinde olmak, iletişim, uyumluluk, bilgi paylaşımı, haksız rekabetin önlenmesi, kesin bilmediğiniz hakkında bir şey söylemek, gerçekçilik, mesleki eğitim, bilgi yenileme, meslek prensipleri, insan ilişkileri, mesleki eğitim ve doğruluk şeklinde cevap vermişlerdir.

3.4. Araştırmanın Değerlendirilmesi ve Öneriler

Meslek elemanının sahip olması gereken teknik özellikler 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile 03.01.1990 Tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikle belli sınırlamalar altına alınmıştır.

Daha öncede değinildiği gibi meslek elemanının uyması gereken yasal yaptırımların yanında ahlaki kuralların da varolması gerekmektedir. Aksi halde, muhasebe meslek elemanının istenilen amaç ve doğrultuda görev yapması engellenmiş olacak ve bunun doğal sonucu olarak mesleki saygınlığa gölge düşürülecektir.

Meslek elemanlarının uymaları gereken yasal normlar, beklentilere cevap verebilecek düzeyde olmakla beraber, yasalar bireylerin karşılaşabilecekleri her türlü durumu düzeltemeyeceği/düzenleyemeyeceği için yasal normların yanında ahlaki normlarında olması ve tüm bireyler tarafından benimsenmesi gerekmektedir.

Muhasebe etik kurallar ise, henüz meslek elemanları tarafından belli sistematik dahilinde kabul görmemiştir. Bu durum meslek elemanlarının etik ilkelerden yoksun oldukları anlamına gelmemelidir. Gelişimine ihtiyaç duyulan etik kuralların tekdüze bir biçimde uygulanmasıyla bu boşluk kuşkusuz ki giderilebilecektir.

Yapmış olduğumuz araştırmada; ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından kabul gören etik ilkelerin; mesleğin aşamaları (SM-SMM), meslek elemanının yaşı, mesleki deneyimleri vb. gibi öğeler herhangi bir farklılık olmaksızın meslektaşların çoğu tarafından benimsenmiş ve uygulanmış olduğu gözlemlenmiştir. Ancak meslek elemanlarının aydınlatmakla yükümlü olduğu tarafların farklılığı, işlerin karmaşıklığı ve olayların çoğunun mali nitelik taşıması, meslek elemanlarının hareket serbestliğini çoğu kez kısıtlamaktadır. Bununla beraber ankete cevap veren meslek elemanlarının yine de etik davrandığı sonucuna varılmıştır.

Daha sağlam ve düzenli bir meslek organizasyonu için; belirlenen etik ilkelerin yasaların dışında kalan olayları da öngörümleyerek özele inmezsizin saptanması ve her aşamadaki meslek elemanı adayına benimsetilmesi ve olayın takipçisi olunması kaçınılmazdır.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Yıldız; **"Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma"**, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Cilt 1, Sayı 1, Nisan 1999,
- AYDIN, İnayet Pehlivan; **Yönetmel Mesleki ve Örgütsel Etik**, 2. Baskı, Pegem A Yayıncılık, Ankara 2001,
- AYSAN, A. Mustafa; **"Türkiye'de, Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler"** Muhasebe ve Finansman Dergisi, Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği, Sayı: 5 Temmuz 1998,
- CİVELEK, A. M.; DURUKAN, M., B.; **"Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı"**, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul, 1998,
- DEMİR, Hulusi; SONGÜR, Neşe; **"Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı"** Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt: 2, Sayı: 3, yıl 1999,
- DOĞAN, D. Mehmet; **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, 11. Baskı, 1996 İstanbul,
- DRAFT, R. L. ; **Management**, The Dryden Pres, Third Edition, USA, 1994,
- KOONTZ, H; WEHRICH, H; **Management Singapore**, McGraw Hill Book Company, 1988
- KOTAR, Erhan; **"Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi"**, Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul 1998,
- KÖKTAŞ, M. Emin; **"Toplumsal ve Siyasal Hayatımızda İhmal Edilen Bir Değer: Ahlak"**, Siyasette ve Yönetimde Etik, Adapazarı 1998,
- OTLU, Fikret; **"Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi"** Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 1999, Sayı: 4 (Güz),
- ÖZAL Özcan; YILDIRIM, Oya; TEK, Nergis; **MUHASEBE İlkeler ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları**, 11. Baskı, İzmir 2001,
- PEKDEMİR, Işıl; **"profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma"** Muhasebe ve Denetime Bakış, Ekim 2000,
- PEKDEMİR, Recep; **"Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma"** İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 27, İstanbul, 1999,

- SELİMOĞLU, Seval Kardeş; **“Muhasebe Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı “**
Türkiye 3. Muhasebe Denetimi Sempozyumu,
İSMMO Yayınları, Yayın No: 20, İstanbul 1998,
- SÖZBİLİR, Naciye; Tekin, YENİGÜN; **“Muhasebe Meslek Mensuplarının
Bağımsızlık ve Tarafsızlıklarının Korunmasında
Risk Alanları ve Bir Anket Çalışması”** Muhasebe ve
Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma
Derneği (MUFAD) Muhasebe ve Finansman Dergisi
Sayı 13, Ocak 2002,
- SÖZBİLİR, Naciye; Tekin, YENİGÜN; **“Muhasebe Mesleğinde Etik”** XX.
Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe
Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, Mayıs, 2001,
- ŞİNGA MUGAN, Can; **“Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değer: Muhasebe
Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”**, Muhasebe
Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Cilt: 1, Sayı: 2
Haziran 1999,
- TAKIŞ, Taşkın; **ETİK**, Doğu-Batı Düşünce Dergisi, Yıl 1, Sayı: 4, Ağustos-
Eylül-Ekim, 1998,
- TÜKENMEZ, Mine; KUTAY, Nilgün; **“Muhasebede Mesleki Eğitim ve
Etik”** , Türkiye XV: Muhasebe Eğitimi Sempozyumu,
Süleyman Demirel Üniversitesi ve MÖDAV, 1996,
Antalya,
- YAZICI, Mehmet; **“Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine
Araştırma”** Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını,
İstanbul 1986,
- YILMAZ, Fatih; **“Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarında
Gelişmeler”** XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi
Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar,
Mayıs 2001 Antalya
- YURTSEVEN, H. Rıdvan; **“İşletme Yönetiminde Etik,”** Toplum ve
İşletmeler Açısından Çanakkale Kentinde
Karşılaştırmalı Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi,
8. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi Bildiriler,
Nevşehir, 25-27 Mayıs 2000,
- YÜKSEL, Ahmet; **“Muhasebe ve Etik”** XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi
Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar,
Antalya, Mayıs, 2001,