

# MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

**Yrd. Doç. Dr. Kudret GÜL\***

**Yrd. Doç. Dr. Halil ERGÜN\*\***

## ÖZET

Karmaşık bir yapısı olan ticari faaliyetlerin düzenli bir şekilde sürdürülebilmesinde muhasebe mesleğinin önemli bir yeri vardır. Ticari faaliyetlerin ve muhasebe mesleğinin, etkin bir şekilde yürütülebilmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir. Bu noktada, meslek etiğine gereksinim duyulur. Bu çalışma, Balıkesir’de faaliyette bulunan muhasebecilerin, meslek etiğinden sapmalarını ve bu sapmalara neden olan etmenlerin belirlenmesi amacıyla yönelik olarak hazırlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Mesleğinde Etik.

## ABSTRACT

Professional accounting plays very important role to run economic life properly. In order to maintain economic life and professional accounting properly, legitimization of profession seems to be insufficient. At that point, accounting ethic is necessary. This study aims to find out the deviation of accounting ethic and the reasons of factors that cause the deviation among accountants who work in Balıkesir.

**Keywords:** Accounting, Professional Accounting, Accounting Ethics.

\* Balıkesir Üniversitesi Balıkesir Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi: gulkudret2002@yahoo.com

\* Balıkesir Üniversitesi Balıkesir Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi: drhalilergun@mynet.com

**GİRİŞ**

**M**uhasebeciler toplumda oldukça önemli bir rol oynamaktadırlar. İşletmeciler, yatırımcılar kredi verenler, kamu kuruluşları ve ticaretle uğraşan diğer birimler; mali yönetim, raporlama ve vergilendirme konularında uzman tavsiyesi için muhasebecilere gereksinim duyarlar. Muhasebecilerin bu hizmetleri verirken sergiledikleri tutum ve davranışlar, toplumun ekonomik refahı üzerinde oldukça etkilidir.

Muhasebe bilgilerini kullananlar, işletmeden doğrudan çıkarı olanlar ve dolaylı çıkarı olanlar olmak üzere ikiye ayrılabilir. Bu bilgilerle doğrudan çıkarı olan kullanıcılar işletme sahipleri ve ortakları, olası ortaklar kredi verenler, satıcılar, yönetim, başta vergi kurumları olmak üzere ilgili diğer kamu kurumları, çalışanlar ve müşterilerdir. Dolaylı çıkarı olan kullanıcılar ise, menkul kıymet borsaları, düzenleyici ve kontrolle yetkili kurumlar, finansal danışmanlar, avukatlar, sigortacılar, medya, meslek örgütleri ve işçi sendikalarıdır.

Muhasebe bilgilerini kullananlar arasında dolaylı çıkarı olanların hem sayısal olarak çok fazla olması, hem de homojen bir yapıda olmamalarından dolayı gereksinim duydukları bilgiler de birbirinden oldukça farklıdır. Üstelik, işletme içinde üretilen muhasebe bilgilerine ulaşmaları da doğrudan çıkarı olan kullanıcılara göre oldukça zordur. Bu grupların gereksinim duydukları bilgileri elde edebilmeleri daha çok dışsal muhasebe raporları aracılığı ile olmaktadır.

Muhasebe kayıtları, ticari faaliyetlerin yasal temelini oluşturur. Ancak, kişiler veya kuruluşlar arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülebilmesi için, biçimsel ve yasal temelden daha fazlasına gereksinim

duyulur. Yasaların yetersiz kaldığı durumlarda ise, bu gereksinimler ancak, meslek etiği ile karşılanabilir.

**Etik Kavramı ve Kapsamı**

Etik, insanların töresel ya da ahlaksal ilişkilerini, davranış biçimlerini ve görüşlerini araştıran bir felsefe dalıdır<sup>1</sup>. Günlük hayatta etik ile ahlak kavramlarının sıklıkla birbirinin yerine kullanıldığı görülür. Oysa, bilim adamları arasındaki genel eğilim, bu iki kavramın birbirinden ayrı olduğu doğrultusundadır. Etik, doğru ve yanlış davranış teorisi; ahlak ise, onun pratiğidir. Etik, bir kişinin belli bir durumda ifade etmek istediği değerlerle ilgilidir. Ahlak ise, bunu hayata geçirme tarzıdır. Diğer bir deyişle, bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı, yalnızca bireylerin kişisel etik ve değerleri tarafından değil, kitle iletişim, çıkar grupları ve öğütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir<sup>2</sup>.

Meslek etiği ise, belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup, koruduğu; meslek üyelerine emreden, onları belli bir şekilde davranmaya zorlayan; kişisel eğilimlerini sınırlayan; yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan; meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür<sup>3</sup>. Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, muhasebe etiği, muhasebeciler tarafından oluşturulan ve muhasebe ile ilgili taraflarca da benimsenen mesleki ilkeler bütünüdür. Böylece, muhasebe mesleğinin etik kuralları olarak belirlenen ve meslek üyelerinin genel ve ortak olan davranış biçimlerini tanımlayan ilkelerin üç temel işlevi olduğu ileri sürülebilir<sup>4</sup>:

- . Yetersiz ve ilkesiz üyeleri ayırmak,
- . Meslek içi rekabeti düzenlemek,
- . Meslek ideallerini korumak.

1 Aziz Çalışlar, **Ansiklopedik Kültür Sözlüğü**, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1983, s.135.

2 Çiğdem Kirel, **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, AÜ Yayınları, Eskişehir, 2000, s.4.

3 İnalet Pehlivan, **Yönetim, Mesleki ve Örgütsel Etik**, Pegem Yayıncılık, Ankara, 1998, s.5.

4 İnalet Pehlivan, **a.g.e.**, s.86.

Bir meslek grubu ne kadar güçlü ise, etik ilkeleri de o kadar etkili olmaktadır. Diğer bir deyişle, meslek grubunun gücü ve otoritesi, kurduğu etik disiplinini ve buna duyulan saygıyı önemli ölçüde etkilemektedir. Meslek grubunun gücünün azalması durumunda ise, üyeler meslek grubunun kontrolünden kolayca kurtulabilmektedirler. Böyle bir durumda grubun, etik kurallara karşı gelen üyelerine uygulayabileceği yaptırımlar yetersiz kalabilmektedir. Dolayısıyla, meslek grubu ne kadar güçlü ve örgütlü olursa, meslek etiği de o kadar gelişmekte ve saygınlık kazanmaktadır.

### **Muhasebede Sosyal Sorumluluk**

Muhasebede sosyal sorumluluk, sadece işletmenin yöneticilerine değil, işletme ile ilgili taraflara da doğru bilgi vermeyi kapsar. Muhasebe bu görevi yerine getirirken, hukuki sorumluluktan daha kapsamlı bir sorumluluğu ifade eden sosyal sorumluluk duygusu ile yaklaşmalıdır. Muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ve üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belli bir ilgi grubunun değil de, tüm ilgili grupların hatta, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gereğine sosyal sorumluluk denir<sup>5</sup>.

Muhasebe, işletmeler hakkında karar verecek çeşitli düzeydeki taraflara, işletme ile ilgili finansal bilgiler sağlayarak bir hizmet sunduğu için, toplumda fayda işlevini yerine getirmektedir. Muhasebe bilgileri, işletme ile ilgili tarafların kararlarının yanı sıra, kaynak dağılımı konusundaki kararlarda da önemli rol oynar. Kıt kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasında, bu kaynakları verimli bir şekilde kullanan kişi veya işletmelerin belirlenmesi ve teşvik edilmesi, toplumun genel refahı açısından da önemlidir<sup>6</sup>.

Muhasebe verileri işletme ile ilgili alınan kararlarda önemli bir role sahiptir. Karar verme sürecinin ayrılmaz bir parçası olan tahminler ise, ancak muhasebe verileri ile anlamlı olabilir.

mektedir. Bu nedenle, geçmişteki olayların açıklanmasında ve geleceğe yönelik doğru kararlar alabilmede muhasebe verileri oldukça önemlidir.

### **İşletmelerin Sorumluluğu**

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi için kar elde etmeleri öncül koşuldur. Ancak, işletmeler kar elde ederken ortakların, çalışanların, iş çevresinin ve toplumun da çıkarlarını dik kate almak durumundadırlar. Bu nedenle, işletmelerin sosyal sorumluluğu kapsamında değerlendirilen bu yaklaşımların iş etiği açısından da ayrı bir önemi vardır.

İşletmelerin sosyal sorumluluğu, yasal, etik ve gönüllü sorumlulukları kapsamaktadır. İşletmelerin yasal sorumlulukları, yasalarca belirlenmektedir. Etik sorumluluklar ise, toplum tarafından işletmelerden beklenen tutum ve faaliyetler olarak kabul edilmektedir. Gönüllü sorumluluklar da, toplumun işletmelerden istediği etkinliklerdir<sup>7</sup>.

Muhasebe bilgilerinin doğru ve güvenilir olması, öncelikli olarak işletme yönetiminin tutumuna bağlıdır. Yönetimin yaklaşımı, bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını olumlu yönde etkileyebileceği gibi, olumsuz olarak da etkileyebilir. Yönetimin, bilgilerin üretilmesi ve muhasebeciye aktarılması sürecinde tarafsız ve dürüst olması gerekir. Bu süreçte, özellikle işletme aleyhine olabilecek durumlar söz konusu olduğunda, muhasebeci üzerinde kurulacak baskı ve yönlendirmeler bilgilerin güvenilirliğini zedelemektedir. Bu nedenle, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğinde, işletme yöneticilerinin etik anlayışı da en az muhasebe mesleğindeki etik anlayışı kadar önemlidir.

### **Muhasebecilerin Sorumluluğu**

Muhasebecilerin tarafsızlığı ve onlara duyulan güven, bir toplumda ticaretin düzgün işle-

5 Özgül Cemalcılar, Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, AÜ Yayınları, Eskişehir, 1999, s.47.

6 Özgül Cemalcılar, Saime Önce, **a.g.e.**, s.17.

7 Çiğdem Kirel, **a.g.e.**, s.78.

yişinin sağlanabilmesinde en önemli unsurlardan biridir. Kamu yararı, toplumun ortak mutluluğu olarak da tanımlanabileceğinden, muhasebecilere duyulan bu güven, muhasebe mesleğine kamu çıkarlarını gözetme sorumluluğunu da yükler<sup>8</sup>.

Muhasebecilerin en önemli görevlerinden biri de, işletme kaynaklarının etkin ve verimli kullanımının planlanması ve kontrolünde yöneticilere yardımcı olmaktır<sup>9</sup>. Bu da, hızla değişen günümüz koşullarının muhasebecilere, geleneksel görevlerinin yanında yeni görevler yüklediğinin de göstergesidir.

Son yıllarda muhasebeciler, yalnızca işletmelerin satışları, maliyetleri ve kar maksimizasyonu ile ilgili rapor sunmakla kalmamakta, istek üzerine aynı zamanda işletmelerin sosyal sorumlulukları hakkında da rapor düzenleyebilmektedirler<sup>10</sup>. Bu durum, toplumun muhasebe ve muhasebeciye bakış açısını etkilediğinden muhasebe etiğinin gelişmesinde de önemli rol oynamaktadır.

İktisadi yaşamda, kuramsal yaklaşımını Adam Smith'den alan serbest rekabet piyasasında, üretici ve tüketicilerin kendi çıkarları peşinde koşmasının sonuçta toplumsal çıkarı ençokla yacağı varsayılır Bu yaklaşımdan hareketle, muhasebecilerin, mükelleflerin, kamunun ve muhasebe ile ilgili diğer tüm tarafların sadece kendi çıkarları peşinde koşmasının mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde çok ciddi sorunlara neden olabileceği söylenebilir. Bu nedenle, mesleki faaliyetlerin belirli ilke ve kurallara bağlanması ve bu faaliyetlerin eşgüdümü kaçınılmaz görülmektedir. Böylesi bir eşgüdüm ise, ancak, meslek etiğinin katılımcı bir yaklaşım ile belirlenmesiyle mümkündür. Tarafların ve dolayısıyla, toplumsal çıkarın bu yolla ençoklanması daha akılcı görülmektedir

Yukarıdaki açıklamalarımızın ışığında, muhasebe meslek etiği için gerekli olan şartlar ise, aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>11</sup>:

- . Dürüstlük,
- . Tarafsızlık,
- . Mesleki yeterlilik,
- . Gizlilik,
- . Profesyonel tutum,
- . Teknik standartlar.

Bunların yanısıra;

- . Güvenilirlik,
- . Bağımsızlık,
- . Sosyal sorumluluk ve

. Haksız rekabet yapmama kurallarına da uyulmalıdır

Muhasebecilerin meslek etiğinden sapmalarında değer yargılarındaki erimeler önemli rol oynar. Değer yargılarını erozyona uğratan ekonomik ve sosyal gelişmeler, gelir dağılımındaki bozukluklar, adaletsizlik, mali denetimin yeterince hızlı ve güvenilir olmaması ve kamudaki birtakım kayırmalar, meslek etiğine zarar verebilmektedir. Bu bağlamda, bir muhasebecinin meslekteki konumu, ahlaki erdemlerinden öte, maddi gücü ile belirleniyorsa, muhasebecinin meslek etiğini çiğnemesini engelleyecek tek unsur yasalar olacaktır<sup>12</sup>.

Muhasebecilerin karşılaştığı en önemli ikilemlerden biri de, mükellefin çıkarı ile kamu çıkarları arasında kalmaktır Bu nedenle, işini yaptığı kişiden kazancını sağlayan biri için etik, sadece kişisel erdemden öteye geçememektedir.

8 Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği, **IFAC'ın Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlak Kuralları**, (Çev.: Şükrü Şenalp), İstanbul, 2001, s.14.

9 Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987, s.31.

10 Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, **a.g.e.**, s.41.

11 Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği, **a.g.e.**, s.16.

12 Erdal Demirhan, Mehmet Karagül, "Ekonomik Yolsuzluğun Nedenleri ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı:243, Kasım 2001, s.140.

İktisadi, politik ve toplumsal yapının sürekli değiştiği günümüzde, muhasebe mesleğine ilişkin etik araştırmalarda, inceleme birimi olarak örgüt veya gruplar yerine bireylerin ele alınması daha uygun olacaktır. Bu durumda da, karakter etiği daha çok önem kazanmaktadır.

### **Kamunun Sorumluluğu**

Hesap ve muhasebe düzeninin yeterli olmadığı bir ülkede, sağlam bir hukuk düzeni de olamayacağı ileri sürülmektedir<sup>13</sup>. Görüldüğü gibi muhasebenin, bir ülkedeki tüm makro dengeleri de etkileyen bir yapıya sahip olduğu anlaşılmaktadır.

Ülkemiz son yıllarda hızla endüstrileşen ve ihracata yönelen bir ekonomik yapıya sahiptir. Bu nedenle, muhasebe uygulamalarının Avrupa Birliği standartları da dikkate alınarak düzenlenmesinde kamuya önemli görevler düşmektedir.

Ülkemizde yıllardır yaşanan yüksek enflasyon ve ekonomik istikrarsızlıklar muhasebe uygulamaları sürecinde çok ciddi sorunlara neden olmaktadır. Ekonomik istikrarsızlıklar nedeniyle işletmelerin önünü görebilmeleri mümkün olamamaktadır. Böylece, işletmelerdeki planlama ve muhasebe faaliyetleri istenilen düzeyde yürütülememektedir. Bu durum ise, kamunun denetimini de olumsuz etkilediğinden, kayıt dışı ekonomi artmakta ve böylece, muhasebe etiği de son derece olumsuz etkilenmektedir.

### **Muhasebecilikte Etik**

Muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra, toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır<sup>14</sup>.

Muhasebecilerin, meslekleri ile ilgili hem yasal hem de etik kurallara uymaları oldukça önemlidir. Yasal kurallara uygun davranmak, muhasebe ile ilgili yasalara uymayı kapsar. Oy-

sa, etik kurallara uygun davranmak ise, meslekte kabul gören değer yargılarına göre davranmayı kapsar. Etik davranış, karar veya eylemin yasal olup olmadığından çok, doğru ya da yanlış olup olmadığının veya mesleki değerlere uygun olup olmadığının değerlendirilmesini gerektirir.

Muhasebecilikte etiksel anlayışın gelişmesinde muhasebe bilgilerinin niteliği de önemli rol oynar. Bu doğrultuda, işletme ile ilgili taraflara sağlanacak muhasebe bilgilerinin sahip olması gereken bazı nitelikler vardır. Bunlar; anlaşılabilirlik, ilgililik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılıktır<sup>15</sup>. Böylece, muhasebe etiğinde davranışsal boyutun yanında, muhasebe bilgilerinin niteliğinin de öne çıktığı görülmektedir.

Özellikle finansal raporlama sürecinde bazı olayların yanlış değerlendirilmesi, tahminlerdeki hatalar ve ekonomik olayların ölçülmesindeki belirsizlikler, meslek etiği ve etik davranışlar açısından daha da önemlidir. Yasal olmayan veya etiksel olmayan davranışlarda bulunan muhasebeciler, finansal raporlama sürecinin tümünün doğruluğunu ve dürüstlüğü zedelemektedirler. Bu nedenle, muhasebecilerin meslek etiği konusunda bilgili olmaları önemlidir. Bu kapsamda, muhasebecilerin, görevlerini etiğe uygun olarak yerine getirmeleri ve kararlarını kamu yararını gözeterek almaları, muhasebe kavram ve ilkelerine uygun davranmalarına bağlı olmaktadır.

İş etiğine ilişkin kötümserliğin kaynağında, işletmelerin temel amacının karın en çoklaştırılması olduğuna yönelik yaygın bir görüş vardır. Oysa, kar amacı gütmeyen örgütlerde de benzer eğilim oldukça yaygındır. Bu durumda, kar amacına bakılmaksızın, bir örgütteki birey veya grupların eylemlerinin de, etikten sapmanın kaynağı olabildiği ortaya çıkmaktadır.

Uygulamada meslek etiği kurallarının etkin olup olmadığını ortaya koyacak başlıca iki

13 Mehmet Yazıcı, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, 2.b., Yayılım Matbaası, İstanbul, 1998, s.11.

14 Naciye Sözbilir, **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Afyon, 2000, s.46.

15 Özgül Cemalcılar, Saime Önce, **a.g.e.**, s.31-33.

yöntem bulunmaktadır. Birincisi, etik kuralların hem toplum hem de bu kurallara uymak durumunda olan muhasebeciler tarafından uygun ve mantıksal olduğu konusunda görüş birliğinin var olup olmadığıdır İkincisi ise, bu kurallara uyulmadığı zaman uygulanacak yaptırımların varlığıdır<sup>16</sup>.

İş etiğinin oluşturulmasında, muhasebe standartlarının geliştirilmesi oldukça önemlidir. Muhasebecilerin, muhasebe standartlarının belirlenmesi sürecinde en az devlet kadar etkin olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, standartların sadece devlet otoritesi tarafından belirlenmesi durumunda, muhasebeciler devletin koyduğu standartlara uyacak, fakat gerekli gördükleri ve fırsat bulduklarında bu standartlardan sapma yolları arayacaklardır Bu nedenle, devlet tarafından muhasebe standartlarının saptanması yaklaşımı, muhasebecilerin topluma verecekleri hizmetin kalitesini arttırmayacağı gibi, muhasebe meslek etiğinin gelişmesini de sağlayamayacaktır<sup>17</sup>. Diğer bir deyişle, muhasebe mesleğinin sadece yasalar ve kurallarla etkin kılınabilmesi mümkün değildir.

Muhasebe hizmetinin, iş olmaktan çıkıp bir meslek haline dönüşmesinde kuşkusuz etiğin rolü büyüktür. Bilindiği gibi, ilke ve kurallar bir mesleğin temelidir. Muhasebe hizmetinin, bir mesleğe dönüştürülmesinde, etik kavramlar üzerinde uzlaşma ve meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğunun bu kavramlara bağlılığı oldukça önemlidir<sup>18</sup>. Oysa, bu noktada muhasebe etiğinin önündeki en önemli engellerden biri de çıkar anlayışıdır. Felsefe temelini Adam Smith, Kant, Jeremy Bentham ve John Stuart Mill'den alan "çıkarıcılık" anlayışında, ilgili tarafların hepsinin en fazla çıkarına (kazancına) neden olan eylem, doğru ve ahlaklı eylem olarak kabul edilir. Bu durumda, bir eylemin ahlaki olup olmadığının ölçütü, var olan yönlendiren

ci kurallardır Kısaca bu anlayış, "gücü olan kuralı koyar" biçiminde de özetlenebilir

Yasalar, gelenekler, görenekler ve anlayışlar, belirli koşulların ortaya çıkardığı gereksinimlerdir. Meslek etiği ise, bu gereksinimlerden önemli ölçüde etkilenir. Koşullar değiştikçe ve bilgi düzeyi arttıkça bu olgular da değişikliğe uğrar. Bu nedenle, muhasebe etiği durağan bir olgu olmayıp, çevre koşullarından etkilenen devingen bir yapıdır

Muhasebede etik yaklaşım, adalet, tarafsızlık, gerçeklik ve doğruluk kavramlarına dayandırılabilir Bu doğrultuda, muhasebe uygulamalarında gözönünde tutulması gereken bazı ilkeler aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>19</sup>:

. Muhasebe, ilgili tüm tarafları eşit tutmalıdır

. Finansal raporlar yanlış yorumlamaya meydan vermeyecek doğru ve hatasız ifadeler sunmalıdır

. Muhasebe verileri özel çıkarlara hizmet etmeksizin, doğru, önyargısız ve tarafsız olmalıdır

Mali tablolardaki verilerin doğru ve güvenilir olması, mali tabloların analizinde öncül şartlardandır<sup>20</sup>. Görüldüğü gibi, doğruluk ve güvenilirlik hem meslek etiği, hem de mali tabloların analizi için gerekli koşulların başında gelmektedir Diğer taraftan, belli bir alandaki meslek etiğinin, ekonomik verimliliği arttıracığı ve bazı olumsuzlukları önleyerek karlılığa katkıda bulunacağı ileri sürülmektedir Ancak, konunun sadece bu açıdan ele alınması, etiğin ekonomik fayda için araçsallaştırılmasına neden olacaktır. Böyle bir yaklaşım ise, bir mesleği yönlendirmesi beklenen etik değerlerin, ekonomik olmadığı durumlarda gözardı edilmesi so-

16 Naciye Sözbilir, **a.g.e.**, s.49.

17 Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, **a.g.e.**, s.27.

18 Özgür Özmen Uysal, "Muhasebe Eğitiminde Etik: Araşsal Etik mi?", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:7, Ekim 2002, s.35.

19 Nalan Akdoğan, Hamdi Aydın, **a.g.e.**, s.209.

20 Ümit Gücenme, **Mali Tablolar Analizi**, Marmara Kitabevi, Bursa, 2000, s.13.

nucunu doğurabilecektir. Bu nedenle, etiğe, piyasaların daha etkin ve verimli işlemlerini sağlayan araçsal bir işlev yüklenmesi doğru bir yaklaşım olmayacaktır<sup>21</sup>.

Muhasebeciler ve ilgili taraflar arasında, etik değerler temelinde kurulacak karşılıklı güven ve işbirliğine dayalı ilişkiler, olumsuz sonuçların ortaya çıkmasını önleyebilecektir. Bu nedenle, taraflar açısından etiğe uygun davranılması bir maliyet oluşturmaya karşın, bu değerlere bağlılık göstermeyenlere karşı uzun vadede bir rekabet üstünlüğü kazanılacaktır<sup>22</sup>.

Türkiye genelinde muhasebe mesleğinde etik ilke ve kurallarının oluşturulması ve yaygınlaştırılmasında, meslek örgütlerinin bu alanda faaliyet gösteren uluslararası ve diğer ulusal kuruluşlarla işbirliğine gitmesinde büyük yarar vardır. Nitekim, profesyonel muhasebeciler için uluslararası ahlak kuralları oluşturmayı amaçlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), bu kuruluşların başında yer almaktadır.

Sonuç olarak, muhasebecilerin ve ilgili tarafların meslek etiği değerlerini kabulünde, öncelikli olarak bireysel ahlak ortamının iyileştirilmesinin gerektiği söylenebilir. Bu nedenle, kendini yargılayabilen ve çevresindeki ahlak alanını sorgulayan muhasebecilere önemli görevler düşmektedir. Ahlak ortamının iyileşmesiyle birlikte, etik ilke ve kurallar daha hızlı gelişecek ve böylece, mesleğin bütününde de etik uygulamaların yaygınlaşması sağlanabilecektir.

#### **Araştırmanın Amacı**

Araştırmanın amacı, muhasebe mesleğinde etik ile ilgili kuramsal yaklaşımlar çerçevesinde Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan meslek üyelerinin konuya ilişkin bilgi, düşünce, algılama ve uygulamalarını ortaya koymaktır.

#### **Araştırmanın Yöntemi**

Araştırma, Balıkesir il merkezinde faali-

yette bulunan ve meslek odasına kayıtlı 187 muhasebeci arasından rastlantısal olarak seçilen 74 meslek üyesini kapsamaktadır.

Araştırmada veriler, çoğunlukla, anketle soru sorma tekniği ile elde edilmiştir. Anket, 9 adet tanım sorusu, 21 adet 5'li Likert sorusu, 2 adet derecelendirme ve 2 adet de açık uçlu sorudan oluşmaktadır. Ayrıca, sözel sorular da sorularak meslek etiğinden sapmanın nedenleri hakkında daha ayrıntılı veriler elde edilmeye çalışılmıştır.

Bazı meslek üyelerinin, konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmamaları nedeniyle görüş beyan etmekten çekinmeleri, araştırmanın en önemli sınırını oluşturmaktadır.

#### **Araştırmanın Hipotezleri**

Araştırmanın hipotezi, Balıkesir il merkezinde faaliyette bulunan muhasebecilerin, meslek etiği ile örtüşmeyen faaliyetlerde bulunduklarıdır. Araştırmanın bir diğer hipotezi de, meslek etiğine uyulmamasının en önemli nedenlerinin eğitim düzeyinin düşüklüğü, geçmişte meslek belgesinin sınavsız olarak alınması, toplum olumsuz değer yargıları, ekonomik koşulların elverişsizliği ve mevcut olumsuz politik yaklaşımlar olduğudur.

#### **Araştırmanın Bulguları**

Sınıflayıcı ve sıralayıcı ölçeklerle ilgili veriler ve değişkenler nitel olarak kabul edilmektedir<sup>23</sup>. Bu nedenle, araştırmada öncelikli olarak meslek üyelerine ilişkin tanım sorularından elde edilen veriler ele alınmıştır. Aşağıda sunulan bu veriler, ilerleyen kısımlarda nicel ölçeklerin daha ayrıntılı olarak analiz edilmesinde kullanılmıştır.

Araştırma kapsamına alınan meslek üyelerinden %1'inin ortaokul, %20'sinin lise, %8'inin önlisans, %68'inin lisans ve %3'ünün de lisansüstü öğrenim gördüğü belirlenmiştir.

21 Özgür Özmen Uysal, **a.g.m.**, s.37-38.

22 Özgür Özmen Uysal, **a.g.m.**, s.38.

23 Necmi Gürsakal, **Bilgisayar Uygulamalı İstatistik**, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997, s.33.

Araştırma kapsamına alınan meslek üyelerinden %46'sının muhasebe belgesini ilgili kanundaki geçici madde ile sınavsız olarak, %54'ünün de TÜRMOB'un düzenlediği sınavla aldığı belirlenmiştir.

Araştırma kapsamına alınan meslek üyelerinden %43'ü serbest muhasebeci, %50'si serbest muhasebeci mali müşavir ve %7'si de yeminli mali müşavirdir.

Araştırma kapsamına alınan meslek üyelerinin aylık ortalama net geliri ise aşağıdaki gibidir\*:

**Tablo 1: Meslek Üyelerinin Aylık Ortalama Net Gelirleri**

<u>Aylık Ortalama Net Gelir (NG)</u>	<u>Frekans</u>	<u>Oran (%)</u>
500 milyon > NG	5	7
500 milyon ≤ NG < 1 milyar	22	30
1 milyar ≤ NG < 1.5 milyar	23	31
1.5 milyar ≤ NG < 2 milyar	6	8
2 milyar ≤ NG < 2.5 milyar	4	5
2.5 milyar ≤ NG < 3 milyar	2	2
3 milyar ≤ NG	7	10
Veri elde edilemeyenler	5	7
	-----	-----
	74	100

Araştırma kapsamına alınan meslek üyelerinin sahip oldukları mükellef sayısına göre dağılımı ise aşağıdadır:

**Tablo 2: Meslek Üyelerinin Mükellef Sayıları**

<u>Mükellef Sayısı (MS)</u>	<u>Frekans</u>	<u>Oran (%)</u>
10 > MS	5	7
10 ≤ MS < 20	16	22
20 ≤ MS < 30	4	5
30 ≤ MS < 40	7	10
40 ≤ MS < 50	12	16
50 ≤ MS	28	37
Veri elde edilemeyenler	2	3
	-----	-----
	74	100

\* Analizin yapıldığı tarihte yaklaşık 1\$ = 1 500 000 TL'dir. Frekansların oranlara çevrilmesinde ise yuvarlama yapılmıştır. Bundan sonraki tablolarda da aynı yola başvurulacaktır.



Meslek üyelerinin genel özelliklerini ortaya koyan yukarıdaki sınıflayıcı ve sıralayıcı bulgular, ilerleyen kısımlarda bu kişilerin belli konulardaki algılamalarını ölçmek amacıyla da kullanılmıştır

Araştırmada, meslek üyelerinin etikle ilgili konulardaki algılamalarını ölçmede, nitel ölçeklerden çok nicel ölçeklerin kullanılması daha uygun bulunmuştur. Bu amaçla, 5'li Likert öl-

çeği ile elde edilen verilerin analizinde, oranlı ölçekler daha sık kullanılmıştır. Böylece, etikle ilgili bir konuda ölçülen her hangi bir özelliğin, kıyaslanan özelliğe göre kaç kat daha fazla veya daha az algılandığı ortaya konulabilmektedir

Yukarıdaki yaklaşımdan hareketle, araştırmada öncelikle muhasebeciler tarafından tutulan kayıtları önemseyen taraflar belirlenmeye çalışılmıştır

**Tablo 3: Muhasebeciler Tarafından Tutulan Kayıtları Önemseyen Taraflar**

	Muhasebe Kayıtlarını En Çok Önemseyen Taraflar													
	1.Derece		2. Der		3. D.		4. D.		5. D.		6. D.		Toplam	
TARAFLAR	Frekans	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	Frekans	%
Mükellefler	36	49	13	18	1	1	-	-	-	-	1	1	51	69
Kamu Kurumları	29	39	16	22	2	3	-	-	-	-	-	-	47	64
Kredi Verenler	1	1	9	12	2	3	-	-	-	-	-	-	12	16
Müşteriler	-	-	2	3	6	8	2	3	-	-	-	-	10	14
İşletme Çalışanları	2	3	-	-	-	-	2	3	1	1	-	-	5	7
Avukatlar	-	-	1	1	2	3	-	-	-	-	-	-	3	4
Satıcılar	1	1	1	1	2	3	-	-	1	1	-	-	5	7
Sigortacılar	-	-	-	-	-	-	1	1	1	1	-	-	2	3
Meslek Odası	-	-	1	1	3	4	1	1	-	-	-	-	5	7
Diğer	3	4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3	4
Yanıt Yok	2	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	3
TOPLAM	74	100	43	58	18	25	6	8	3	3	1	1		

Tablodan, muhasebeciler tarafından tutulan kayıtları birinci derecede en fazla önemseyen tarafın %49 ile mükellefler olduğu görülmektedir. Bunu %39 ile kamu kurumları izlemektedir.

**Tablo 4: Muhasebeciler Tarafından Tutulan Kayıtları Önemseyenlerin Ağırlıklı Ortalaması**

Tutulan Kayıtları Önemseyen Taraflar	Frekans	Ağırlıklı Ortalama
Mükellefler	51	5,60
Kamu Kurumları	47	5,57
Kredi Verenler	12	4,91
Avukatlar	3	4,33
Satıcılar	5	4,20
Müşteriler	10	4,00
İşletme Çalışanları	5	4,00
Meslek Odası	5	4,00
Sigortacılar	2	2,50
Diğerleri	3	6,00

Frekans sayıları ve ağırlıklı ortalamalar dikkate alındığında, muhasebeciler tarafından tutulan kayıtları 51 frekans ve 5,60 ağırlıklı ortalama ile en çok mükelleflerin, 47 frekans ve 5,57 ağırlıklı ortalama ile ikinci derecede kamu kurumlarının ve üçüncü derecede de 12 frekans ve 4,91 ağırlıklı ortalama ile kredi verenlerin önemsendiği görülmektedir.

Yukarıdaki yaklaşımdan hareketle, meslek üyelerinin "itibar kazançtan daha önemlidir" yargısı ile ilgili algılamaları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 5: Meslek Üyeleri Arasında İtibar-Kazanç Kıyaslaması**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	49	18	3	2	2	-	74
Oran (%)	66	24	4	3	3	-	100

Yukarıdaki tabloda kararsızlar analiz dışı bırakıldığında, meslek üyelerinin yaklaşık %94'ünün meslekte itibarı kazanımdan daha önemli gördüğü ve %6'sının da önemli görmediği ortaya çıkmıştır. Diğer bir deyişle, meslek üyelerinin %6'sı kazancı, etik ve itibar gibi kavramlardan daha önemli bulmaktadır.

Yukarıdaki tablo verilerinin analizinde ağırlıklı ortalama yöntemi de kullanılabilir. Bu amaçla, her kesinlikle katılıyorum frekansı için (+2), katılıyorum frekansı için (+1), kararsızlar için (0), katılmıyorum frekansı için (-1) ve kesinlikle katılmıyorum frekansı için ise (-2) değeri verilebilir. Bu durumda, tablo 5'deki verilerden yola çıkarak, meslek üyelerinin itibar-kazanç kıyaslaması ile ilgili algılamalarının ağırlıklı ortalaması aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

<u>Frekans</u>	<u>Değer</u>		<u>Frekans</u>	<u>Değer</u>	
49	x (+2) = 98		2	x (-1) = - 2	
18	x (+1) = 18		2	x (-2) = - 4	
-----			-----		
(+) <b>Olumlu Değerler Toplamı:</b>		116	(-) <b>Olumsuz Değerler Toplamı :</b>		- 6

$$116-6=110 \text{ \$/ } 110/71(\text{frekans toplamı}) @1.54$$

Böylece, (+2) ve (-2) arasındaki değerler üzerinden, meslek üyelerinin +1.54 ile itibarı, kazanımdan daha önemli gördüğü anlaşılmaktadır. Diğer bir deyişle, meslek üyeleri ağırlıklı ortalama itibarı, oldukça güçlü bir şekilde kazanımdan daha önemli görmektedirler.

Ölçek analizlerinde kararsızlar "0" değerine denk geldiğinden, istatistiksel olarak bir anlam ifade etmemektedir. Bu nedenle, ilerleyen kısımlarda da kararsızlar ağırlıklı ortalama hesaplamalarında analiz dışında bırakılmıştır.

Muhasebe ile ilgili yasaların yetersiz olduğu durumlarda, "meslek etiği daha önemlidir" yargısı ile ilgili algılama ise aşağıdadır:

**Tablo 6: Yasaların Yetersiz Olduğu Durumlarda Meslek Etiğine Verilen Önem**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	41	27	2	1	1	2	74
Oran (%)	55	37	3	1	1	3	100

Yanıt vermeyenler analiz dışı bırakıldığında, muhasebecilerin %94' ünün yasaların yetersiz kaldığı durumlarda meslek etiğinin önem kazandığını kabul ettiği görülmektedir Buna karşın, sözkonusu durumlarda muhasebecilerden yaklaşık %3' ü de meslek etiğini önemli görmemektedir. Kararsızlar %3' dür. Bu konudaki ağırlıklı ortalama ise, +1.51' dir Böylece, her iki analizin sonucunda, meslek etiğinin ne kadar önemli görüldüğü açıkça ortadadır

Meslek etiğinin yetersiz kaldığı durumlarda da, "kişisel ahlak önemlidir" yargısı ile ilgili algılaşma ise aşağıdaki gibidir:

**Tablo 7: Meslek Etiğinin Yetersiz Olduğu Durumlarda Kişisel Ahlaka Verilen Önem**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	47	24	-	-	-	3	74
Oran (%)	64	32	-	-	-	4	100

Yukarıdaki tablodan da görülebileceği gibi, muhasebecilerin tümü meslek etiğinin yetersiz olduğu durumlarda kişisel ahlakın önemli olduğu konusunda aynı görüşü paylaşmaktadır. Ağırlıklı ortalama +1.66 gibi oldukça yüksek bir rakamdır. Böylece, her iki analizde de, muhasebecilerin güçlü bir şekilde kişisel ahlakın önemli olduğu yargısını katıldıkları ortaya çıkmaktadır Bu durumda, elde edilen bulgu, tablo 5 ve tablo 6' daki bulgularla kıyaslandığında, azda olsa belli orandaki muhasebecinin meslek etiğini önemsiz görürken, kişisel ahlakı daha önemli gördüğünü ortaya koymaktadır Diğer bir deyişle, bu durum, bazı muhasebecilerin "etiksiz" olmayı kabullenirken, "ahlaksız" olmayı kabullenmediği biçiminde yorumlanabilir. Böylesi bir tutarsızlığın nedenleri ile ilgili olarak da, aşağıdaki varsayımlar ileri sürülebilir:

- . Bazı muhasebecilerin etik kavramını yeterince bilmemesi,
- . Bazı muhasebecilerin etiksiz olmayı kabullenebildiği ancak, toplumsal değer yargılarının da baskısıyla ahlaksızlığı kabullenmediği,
- . Var olan meslek etiği kurallarının yeterince özümsemediği ya da kabullenilmediğidir.

Muhasebecilerin mesleğe ilişkin ahlaki sorumluluklarında (dürüstlük, doğruluk, adil olma, zarar vermekten kaçınma gibi) yeterince titiz olup olmadıklarına ilişkin elde edilen veriler ise aşağıdadır:

**Tablo 8: Mesleğe İlişkin Ahlaki Sorumluluklarda Gösterilen Titizlik**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	18	16	17	18	5	-	74
Oran (%)	24	22	23	24	7	-	100

Araştırmada, muhasebecilerden %46'sının mesleki sorumluluklarında yeterince titiz davrandığı ve %31'inin de davranmadığı ortaya çıkmıştır. Bu konuda, kararsızların %23 gibi oldukça yüksek olması dikkat çekicidir. Ağırlıklı ortalama ise, muhasebecilerin, meslektaşlarının mesleki sorumluluklarında +0.68 ile yeterince titiz davrandıklarına inandıklarını ortaya koymaktadır. Bu rakam, olumlu olmakla beraber, oldukça düşük bir değerdir. Diğer bir deyişle, ağırlıklı ortalamanın şiddeti, söz konusu yargıya katılma ile kararsızlık arasında bir değerdedir. Böylece, muhasebecilerden önemli bir kesimin, mesleki sorumluluklarında yeterince titiz davranmadıkları ortaya çıkmaktadır.

Muhasebecilerin mesleğe ilişkin yasal sorumluluklarda gösterdikleri titizlikle ilgili veriler aşağıdadır:

**Tablo 9: Mesleğe İlişkin Yasal Sorumluluklarda Gösterilen Titizlik**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	16	32	13	8	2	3	74
Oran (%)	21	43	18	11	3	4	100

Tabloda, yanıt vermeyenler analiz dışında bırakıldığında, muhasebecilerden yaklaşık %68'inin yasal sorumluluklarında yeterince titiz davrandığı ve %14'ünün de titiz davranmadığı ortaya çıkmıştır. Muhasebecilerin %18'inin de bu konuda kararsız olduğu anlaşılmaktadır. Ağırlıklı ortalama ise, +0.73'dür. Bu rakam ve oranlar, muhasebecilerin yasal sorumluluklarında yeterince titiz olduğunu ortaya koymaktadır.

Araştırmada, politik ve siyasi görüş farklılıklarının, muhasebeciler arasındaki ilişkilere ve meslek etiğine zarar verip vermediği yargısı da sınanmıştır. Bu konuda elde edilen veriler de aşağıdadır:

**Tablo 10: Politik ve Siyasi Görüş Farklılıklarının Muhasebeciler Arasındaki İlişkilere ve Meslek Etiğine Etkisi**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	19	25	7	21	2	-	74
Oran (%)	26	34	9	28	3	-	100

Muhasebecilerin yaklaşık %60'ı, politik ve siyasi görüş farklılıklarının kendi aralarındaki ilişkiler ve dolaylı olarak da, meslek etiğine zarar verdiğini düşünmemektedir. Zarar verdiğini düşünenlerin oranı %31, kararsızların oranı ise %9'dur. Ağırlıklı ortalama da, +0.56'dır. Elde edilen değerlerin de gösterdiği gibi, muhasebecilerin önemli bir kısmı, politik ve siyasi görüş farklılıklarının aralarındaki ilişkilere ve dolaylı olarak da meslek etiğine zarar verdiğini düşünmektedirler. Bu durumun, meslek etiğine zarar vermekle kalmayıp, meslekteki örgütlenme sorunlarının çözümünde de ciddi bir engel oluşturduğu ileri sürülebilir.

Araştırmanın en önemli varsayımlarından biri de, muhasebecilerin, mükelleflerinin çıkarları ile kamu çıkarları arasında yaşadıkları çatışmanın, meslek etiğine zarar verdiği yağıdır. Bu konuda elde edilen veriler de aşağıdadır:

**Tablo 11: Mükellef Çıkarı ile Kamu Çıkarı Arasında Yaşanan Çatışma**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	11	42	2	16	3	-	74
Oran (%)	15	57	3	21	4	-	100

Muhasebecilerin %72'si, mükelleflerinin çıkarları ile kamu çıkarları arasında çatışma yaşarken, %25'i de yaşamamaktadır. Kararsızlar %3'dür. Ağırlıklı ortalama ise +0.8'dir. Diğer bir deyişle, muhasebecilerin genel eğilimi, çatışmanın yaşandığı yönündedir.

Araştırmada, mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında yaşanan çatışmada, muhasebecilerin, tercihlerini hangi yönde kullandığı da sorgulanmıştır. Elde edilen veriler, muhasebecilerin %41'inin tercihini mükellef lehinde ve %27'sinin de kamu lehinde kullandığını ortaya koymaktadır. Tercihle bulunmayanlar ise, %32'dir. Oysa, daha öncede değinildiği gibi, mükellef çıkarı ile kamu çıkarı arasında çatışma yaşamadığını ileri süren muhasebecilerin oranı %25'dir. Bu durumda, tercihte bulunmayanlar ile çatışma yaşamadığını ileri sürenler arasında %7'lik bir fark ortaya çıkmaktadır. Bu farkı temsil edenlerin ise, kararsızlar olduğu ileri sürülebilir.

Araştırmada, "muhasebeciler, toplumsal etkinliklere yeterince katılmaktadır" yağı da sınıranmıştır. Bu yolla, meslek etiğini desteklediği varsayılan, muhasebecilerin içinde bulunduğu kültürel ortam hakkında bilgi elde edilmeye çalışılmıştır.

**Tablo 12: Muhasebecilerin Toplumsal Etkinliklere (Sanat, Eğitim, Çevre vb.) Katılımı**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	2	20	11	34	5	2	74
Oran (%)	3	27	15	46	7	2	100

Muhasebecilerin %31'inin toplumsal etkinliklere yeterince katıldığı ve %54'ünün de katılmadığı düşünülmektedir. Kararsızların oranı da, %15'dir Ağırlıklı ortalama ise, -0.32'dir Bu değerler, muhasebecilerin toplumsal etkinliklere yeterince katılmadığını göstermektedir Elde edilen bu bulgu, muhasebecilerin içinde bulundukları kültürel ortamın yeterince olumlu olmadığını da ortaya koymaktadır Bu sonuçlar, daha öncede belirtildiği gibi, bazı muhasebecilerin etik kavramı ve kapsamı hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları yargısı ile birlikte değerlendirildiğinde, daha da anlamlı olacaktır

"Muhasebeciler, muhasebe mesleğini olumsuz yönde etkileyecek davranışlarda bulunmamaktadır" yargısı konusunda elde edilen veriler de aşağıdadır

**Tablo 13: Muhasebecilerin, Muhasebecilik Mesleğini Olumsuz Yönde Etkileyecek Davranışlarda Bulunup Bulunmadığı**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	9	27	15	20	3	-	74
Oran (%)	12	37	20	27	4	-	100

Muhasebecilerin %49'u, meslektaşlarının mesleği olumsuz yönde etkileyecek davranışlarda bulunmadığını ve %31'ide bulunduğunu düşünmektedir Kararsızlar %20'dir Muhasebecilerin genel eğiliminin ağırlıklı ortalaması ise, +0,32'dir Bu değer olumlu olmakla beraber oldukça düşüktür. Bu da, muhasebecilerin yarısının, meslektaşlarının, mesleği olumsuz yönde etkileyecek davranışlar seçtikleri inancında olduklarını göstermektedir Diğer bir deyişle, muhasebecilerin önemli bir kesimi bizzat meslektaşları tarafından güvenilir bulunmamaktadır

Araştırmada sınınan bir diğer konuda, mesleğin icra edilmesi sürecinde muhasebe uygulamaları ile ilgili bir konuda, mesleki yargı, bilgi ve deneyimin, müşteri dileğinden üstün tutulup tutulmadığıdır

**Tablo 14: Muhasebe Uygulamaları ile İlgili Bir Konuda, Mesleki Yargı, Bilgi ve Deneyimin, Müşteri Dileğinden Üstün Tutulup Tutulmadığı**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	36	35	1	2	-	-	74
Oran (%)	49	47	1	3	-	-	100

Muhasebe ile ilgili bir konuda, mesleki yargı, bilgi ve deneyimi, müşteri dileğinden üstün tutan muhasebeciler %96 gibi oldukça yüksek bir orandır. Müşteri dileğini üstün tutanlar ise, sadece %3'dür. Kararsızlar %1 gibi oldukça düşük bir orandır. Ağırlıklı ortalama da yaklaşık +1,44 gibi oldukça yüksek bir değerdir. Bu bulguların da işaret ettiği gibi, muhasebecilerin, muhasebe uygulamalarındaki inisiyatifinin oldukça güçlü olduğu anlaşılmaktadır.

Araştırmada, muhasebecilerden, meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten tarafları derecelendirmeleri de istenmiştir.

**Tablo 15: Muhasebecileri Etik Dışı Davranışlara Yönelten Taraflar**

	Muhasebecileri Etik Dışı Davranışa Yönelten Etmenlerin Önem Derecesi																	
	1.Derece		2. Der.		3. D.		4. D.		5. D.		6. D.		7. D.		8. D.		Toplam	
ETMENLER	Frek.	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Mükellefler	36	49	8	11	2	3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	46	62
Yasalar	19	26	14	19	3	4	2	3	-	-	-	-	-	-	-	-	38	51
T. Değer Yargıları	6	8	5	7	5	7	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	17	23
Meslek Üyeleri	4	5	1	1	1	1	2	3	1	1	-	-	-	-	-	-	9	12
Kamu Kurumları	1	1	2	3	-	-	2	3	-	-	2	3	-	-	-	-	7	9
Kredi Verenler	-	-	1	1	3	4	2	3	-	-	-	-	-	-	1	1	7	9
Meslek Odası	-	-	3	4	1	1	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	5	7
Medya	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	-	-	2	3	-	-	3	4
Diğer	2	3	-	-	1	1	-	-	1	1	-	-	-	-	-	-	4	5
Yanıt Yok	6	8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	6	8
TOPLAM	74	100	35	47	16	21	8	12	4	4	2	3	2	3	1	1		



Tablodan, muhasebecileri etik dışı davranışlara yönelten etmenlerden %49 ile mükelleflerin birinci derecede, %26 ile yasaların ikinci derecede, %8 ile toplumun değer yargılarının üçüncü derecede, %5 ile meslek üyelerinin dördüncü derecede ve %1 ile de kamu kurumlarının beşinci derecede önemli olduğu görülmektedir. Muhasebecilerin %3'ü de, kişisel ahlak ve ekonomik nedenler gibi diğer etmenlerin, meslek üyelerini etik dışı davranışlara zorladığını işaret etmektedir

**Tablo 16: Meslek Üyelerini Etik Dışı Davranışlara Yönelten Etmenlerin Ağırlıklı Ortalaması**

Muhasebecileri Etik Dışı Davranışa Yönelten Etmenler	Frekans	Ağırlıklı Ortalama
Mükellefler	46	7,73
Yasalar	38	7,31
Toplumun Değer Yargıları	17	6,88
Meslek Üyeleri	9	6,55
Kamu Kurumları	7	5,42
Kredi Verenler	7	5,14
Meslek Odası	5	6,20
Medya	3	3,66
Diğer Etmenler	4	6,50

Frekans sayıları ve ağırlıklı ortalamalar dikkate alındığında ise, meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten en önemli etmenin 7,73 ağırlıklı ortalama ve 46 frekansla mükellefler olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla yasalar, toplumun değer yargıları ve meslek üyeleri izlemektedir

Piyasadaki muhasebe verilerinin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili algılama ise, aşağıdadır:

**Tablo 17: Piyasadaki Muhasebe Verilerinin Doğruluğu ve Güvenilirliği**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	3	15	20	29	7	-	74
Oran (%)	4	20	27	39	10	-	100

Tablodan da görülebileceği gibi, piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir bulan muhasebecilerin oranı %24 iken, güvenilir bulmayanların oranı %49'dur Kararsızlar %20 gibi oldukça yüksek bir orandır. Muhasebecilerin genel eğiliminin ağırlıklı ortalaması da -0,40'dır Bu da göstermektedir ki, piyasadaki muhasebe verileri, bizzat mesleği icra edenler tarafından bile güvenilir bulunmamaktadır

Araştırmada, meslek örgütünün, meslek etiğinin geliştirilmesindeki katkısını ve etkinliğini ortaya çıkarmak amacıyla da sorular sorulmuştur. Bu amaçla yöneltilen ilk soru, meslek örgütünün, üyelerin mesleğe uygun, dürüst ve etik davranışlar sergilemesinde yeterli olup olmadığı ile ilgilidir

**Tablo 18: Meslek Örgütünün, Üyelerin Mesleğe Uygun, Dürüst ve Etik Davranışlar Sergilemesindeki Etkinliği**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	6	31	12	20	5	-	74
Oran (%)	8	42	16	27	7	-	100

Muhasebecilerin %50'si, meslek örgütünün, üyelerin mesleğe uygun, dürüst ve etik davranışlar sergilemesinde etkin olabildiği ve %34'ü de olamadığı düşüncesindedir Kararsızlar %16'dır Ağırlıklı ortalama ise, +0,20'dir. Bu rakam pozitif bir değer olmakla beraber, meslek örgütünün, üyelerin etik davranışlar sergilemesinde yeterince etkin görülmediğinin bir göstergesidir.

Araştırmada, muhasebecilerin toplumsal etkinliklere katılımının yanında, meslek örgütünün de bu tür etkinliklere katılımı hakkında bilgi elde edilmek istenmiştir Bu yolla, meslek örgütünün toplumsal etkinliğini belirlemeye yönelik veri sağlanmaya çalışılmıştır

Muhasebecilerin %49'u, meslek örgütünün toplumsal etkinliklere katılımını yeterli bulurken,

**Tablo 19: Meslek Örgütünün Toplumsal Etkinliklere Katılımı**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	5	31	14	20	3	1	74
Oran (%)	7	42	19	27	4	1	100

yaklaşık %32'si de yeterli bulmamaktadır Kararsızlar %19'dur Ağırlıklı ortalama ise, +0,20'dir Böylece, muhasebecilerden neredeyse yarısının, meslek örgütünün sanat, eğitim, çevre vb. toplumsal etkinliklere katılımını yeterli bulmadığı ileri sürülebilir

Meslek örgütü ile ilgili sorulardan bir diğeri de, örgütün gücü ve otoritesinin, üyeleri etik ilkelere uymaya zorlamakta yeterli olup olmadığı ile ilgilidir

**Tablo 20: Meslek Örgütünün, Üyeleri Etik İkelere Uymaya Zorlamakta Yeterliliği**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	3	17	16	28	10	-	74
Oran (%)	4	23	22	38	13	-	100

Üyeleri etik ilkelere uymaya zorlamakta, meslek örgütünün gücü ve otoritesini yeterli bulanların oranı %27 iken, bulmayanların oranı %51'dir Kararsızlar da %22 gibi oldukça yüksek düzeydedir Muhasebecilerin genel eğilimi ise, yaklaşık -0,38'dir. Bu bulgu, muhasebecilerin çoğunun, üyeleri etik ilkelere zorlamakta meslek örgütünün gücü ve otoritesini yeterli bulmadığını göstermektedir

Muhasebecilere yöneltilen, "meslek örgütü, meslek içi haksız rekabeti engelleyebilmektedir" sorusundan elde edilen veriler de aşağıdadır

**Tablo 21: Meslek Örgütünün, Meslek İçi Haksız Rekabeti Engelleyebilme Gücü**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	2	4	9	35	23	1	74
Oran (%)	3	6	12	47	31	1	100

Meslek örgütünün, meslek içi haksız rekabeti engelleyebildiğini düşünenlerin oranı %8 iken, engelleyemediğini düşünenlerin oranı %80'dir. Kararsızlar %12'dir Ağırlıklı ortalama ise, -1,14'dür Bu bulgu, meslek örgütünün meslek içi haksız rekabeti engellemekte yetersiz kaldığını ortaya koymaktadır.

Meslek örgütünün etkinliğini ortaya çıkarma amacına yönelik sorulardan bir diğeri de, meslek örgütünün, meslek etiği yetersiz üyeleri meslekten dışlayıp dışlayamadığı ile ilgilidir

**Tablo 22: Meslek Örgütünün, Meslek Etiği Yetersiz Üyeleri Meslekten Dışlayabilme Gücü**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	5	14	11	31	13	-	74
Oran (%)	7	19	15	42	17	-	100

Meslek örgütünün, meslek etiği yetersiz üyeleri meslekten dışlayabildiğini düşünenlerin oranı %26, dışlayamadığını düşünenlerin oranı da %59'dur Kararsızlar %15'dir. Ağırlıklı ortalama ise, -0,52'dir. Bu sonuç da, meslek örgütünün, meslek etiği yetersiz üyeleri meslekten dışlayamadığını göstermektedir.

Meslek örgütü tarafından oluşturulan, mesleki etik ilkelerin yeterli olup olmadığı ile ilgili algı-lama ise aşağıdadır:

**Tablo 23: Meslek Örgütü Tarafından Oluşturulan Meslek Etiği İlkelerinin Yeterliliği**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	4	22	22	19	5	2	74
Oran (%)	5	30	30	26	7	2	100

Meslek örgütü tarafından oluşturulan, meslek etiği ilkelerinin yeterli olduğunu düşünenlerin oranı %36, yeterli olmadığını düşünenlerin oranı da %33'dür Kararsızlar ise yaklaşık %31 gibi oldukça yüksek bir orandır. Muhasebecilerin genel eğilimi de +0,02 gibi kararsızlığa yakın bir eğilimdir Bu sonuç da, muhasebecilerin neredeyse yarısının, meslek örgütü tarafından oluşturulan meslek etiği ilkelerini yetersiz bulduğunu ortaya koymaktadır

Araştırmada, "mali denetimin yeterli olmaması ve kamudaki bazı kayırmalar, meslek etiğine zarar vermektedir" yargısı da sınanmıştır

**Tablo 24: Mali Denetimin Yeterli Olmaması ve Kamudaki Bazı Kayırmaların Meslek Etiğine Etkisi**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	18	44	5	4	1	2	74
Oran (%)	24	60	7	6	1	2	100

Mali denetimin yeterli olmamasının ve kamudaki bazı kayırmaların, meslek etiğine zarar verdiğini düşünenlerin oranı %86, zarar vermediğini düşünenlerin oranı ise, sadece %7'dir. Kararsızlar da %7'dir. Ağırlıklı ortalama ise, +1,10'dur Bu da, mali denetim yetersizliğinin ve kamudaki kayırmaların, meslek etiği önünde engel olarak görüldüğünü göstermektedir

Araştırmada sınanan bir diğer yargı da, "kayıt dışı ekonomi ve ekonomik istikrarsızlıklar meslek etiğine zarar vermektedir" yargısıdır Bu konuda elde edilen veriler ise aşağıdadır:

**Tablo 25: Kayıt Dışı Ekonominin ve Ekonomik İstikrarsızlıkların Meslek Etiğine Etkisi**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	32	35	4	1	1	1	74
Oran (%)	43	48	6	1	1	1	100

Kayıt dışı ekonominin ve ekonomik istikrarsızlıkların meslek etiğine zarar verdiğini düşünenlerin oranı %92, vermediğini düşünenlerin oranı ise, sadece %3'dür Kararsızlar %5'dir. Ağırlıklı ortalama da +1,39'dur. Bu sonuç, kayıt dışı ekonominin ve ekonomik istikrarsızlıkların meslek etiği önündeki en büyük engellerden biri olduğunu ortaya koymaktadır.

Araştırmada, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkilinin meslek birliği olmamasının meslek standartlarına bağlılığı azaltıp azaltmayacağı da sorgulanmıştır.

**Tablo 26: Muhasebe Standartlarının, Meslek Birliğince Belirlenmesinin Bu Standartlara Bağlılığa Etkisi**

	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kararsızım	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Yanıt Yok	TOPLAM
Frekans	16	30	9	12	1	6	74
Oran (%)	22	41	12	16	1	8	100

Tablo incelendiğinde, muhasebe standartlarının belirlenmesinde tek yetkilinin meslek birliği olmamasının, bu standartlara olan bağlılığı azaltacağını düşünenlerin oranının yaklaşık %68, azaltmaya çağını düşünenlerin oranının ise, %19 olduğu görülmektedir Kararsızlar %13'dür Ağırlıklı ortalama ise, +0,81'dir. Bu da, muhasebecilerin, muhasebe standartlarının meslek birliği tarafından belirlenmesinin, bu standartlara olan bağlılığı azalttığını düşündüklerini göstermektedir.

#### **Araştırma Sonuçları**

Araştırmada elde edilen verilerden, muhasebe meslek etiğinde çok ciddi sapmalar olduğu belirlenmiştir. Bu sapmaların temelinde, muhasebecilerin, mükelleflerin, kamunun, meslek örgütünün ve toplumsal yapının var olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Muhasebecilerin, meslek etiğine yeterli ilgi göstermesine rağmen, mesleki sorumluluklarında yeterince titiz davranmadıkları ortaya çıkmıştır. Meslek üyeleri arasındaki ilişkilere ve meslek etiğine zarar veren en önemli etmenlerden biri, meslek üyeleri arasında görülen politik ve siyasal görüş farklılıklarıdır. Bu durumun, mesleki örgütlenme, mesleki amaçların ulaşılması ve faaliyetlerin eşgüdümünde ciddi sorunlara neden olduğu belirlenmiştir. Bu nedenle, muhasebe mesleğinde etik kuralların oluşturulması, geliştirilmesi ve benimsenmesi güçleşmektedir.

Araştırmada, öngörülerin aksine, meslek etiğinden sapmalarda, gelirin ve eğitimin çok fazla rol oynamadığı ortaya çıkmıştır.

Elde edilen bir diğer önemli bulgu da, muhasebecilerin meslek etiği konusundaki kuramsal bilgilerinin yetersizliğidir. Nitekim, muhasebecilerin tümü tarafından kişisel ahlak önemli bulunurken, meslek etiğinin ikinci derecede önemli görülmesi, muhasebecilerin meslek etiğini yeterince özümseyemediği sonucunu ortaya koymaktadır. Diğer taraftan, meslek etiği bilincinin gelişmesinde önemli yeri olan kültürel ortamın da, muhasebeciler açısından yeterince elverişli olmadığı ortaya çıkmıştır.

Meslek etiğinden sapmanın bir diğer nedeni de, muhasebecilerin kamu çıkarı ile mükellef çıkarı arasında yaşadıkları çatışmadır. Ülkemizdeki mali denetimin yeterli olmaması ve yasal boşluklar, mükelleflerin muhasebeciler üzerindeki baskısını arttırmakta ve bu durum, meslek mensuplarının çatışma yaşamasına neden olmaktadır.

Meslek üyelerinden neredeyse yarısı, bizzat meslektaşları tarafından güvenilir bulunmamaktadır. Muhasebecilerden önemli bir kesimin, meslektaşlarının mesleği olumsuz etkileyecek davranışlarda bulunduklarını düşünmeleri bu yargıyı güçlendirmektedir.

Araştırmada, muhasebecileri meslek etiğinden sapmaya zorlayan en önemli baskı grubunun mükellefler olduğu belirlenmiştir. Mükelleflerin, bireysel beklentilerini herşeyin (yasa, etik vb.) üstünde tutmalarının bu sonucu doğurduğu düşünülmektedir. Bu baskının bir diğer nedeni de, muhasebecilerin mükelleflere olan parasal bağımlılığıdır. Bu durum, muhasebecilerin mükellefler tarafından yönlendirilmesi sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü, gelirini işini yaptığı kişiden sağlayan birisi için etik, kişisel erdemden öteye geçememektedir.

Mükelleflerden sonra, meslek üyelerini

etik dışı davranışlara yönelten en önemli ikinci etmenin yasal ve kamusal kaynaklı olduğu tespit edilmiştir. Bu sorunların başında, kayıt dışı ekonomi, denetim yetersizliği, yasal boşluklar ve yaptırımların hayata geçirilememesi gelmektedir.

Araştırmada, mükellefleri vergi kaçırma ya iten en önemli nedenlerden birinin de, toplanan vergilerin, kamu tarafından doğru ve akılcı bir şekilde kullanılmadığı yönündeki inancın olduğu belirlenmiştir.

Etikten sapmanın kamusal kaynaklı nedenlerinden bir diğeri de, kamudaki kayırmalardır. Ayrıca, kamunun, mesleki konulardaki karar alma sürecinde, muhasebecilerin bilgi, deneyim ve görüşlerini yeterince dikkate almaması, alınan kararlara olan inancı ve bağlılığı azaltmaktadır. Bu nedenle de, fırsat bulunduğu anılan kararlar kolaylıkla gözardı edilebilmektedir. Sonuçta, etik ilkelerin oluşturulması ve özümsemesi süreci zarar görmektedir.

Meslek etiğine zarar veren kamusal kaynaklı nedenlerden bir diğeri de, yaşanan ekonomik sorunlardır. Ülkedeki istikrarı da tehdit eden bu durum, diğer meslek dallarındaki etiği olumsuz etkilediği gibi, muhasebe meslek etiğini de olumsuz yönde etkilemektedir.

Kuşkusuz, bir meslek grubunda etik kurallara uyulmasında en etkili taraflardan biri de meslek örgütüdür. Yapılan araştırmada, meslek odasının, üyelerini etik kurallara uymaya zorlamakta yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Çünkü, meslek üyelerinin büyük çoğunluğu, meslek örgütünün gücü ve otoritesini yetersiz bulmaktadır.

Meslek örgütünün yetersiz kaldığı alanlardan bir diğeri de, meslek içi haksız rekabeti önlemekteki başarısızlığıdır. Bu durum, meslek

üyeleri arasındaki diyalog ve güveni zedelediğinden, meslek etiğine de zarar vermektedir.

Araştırmada, meslek etiğindeki sapmaların önemli bir kısmının da, toplumdan kaynaklandığı tespit edilmiştir. Toplumun değer yargılarındaki erozyon ve yozlaşma, yaşamın diğer alanlarında olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de etiğe zarar vermektedir.

Kuşkusuz, yukarıda değinilenlerin dışında, meslek etiğine zarar veren çok farklı nedenler de ileri sürülebilir. Nitekim, araştırmamızda

da, daha farklı nedenlerde belirlenmiş olmasına rağmen, konusun sınırlandırılması ve sağlıklı bir zemine oturtulabilmesi için, sadece önemli görülenlere yer verilmiştir.

Sonuçta, yukarıda sıralanan nedenlerden dolayı, meslek üyelerinin büyük bir çoğunluğunun, piyasadaki muhasebe verilerini doğru ve güvenilir bulmadıkları ortaya çıkmıştır. Bu durumun, sadece meslek etiğine zarar vermekle kalmayıp, ciddi bir şekilde muhasebe mesleğine de zarar vermekte olduğu belirlenmiştir.



**KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, Nalan, AYDIN, Hamdi, **Muhasebe Teorileri**, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, 1987.
- CEMALCILAR, Özgül, ÖNCE, Saime, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, AÜ Yayınları, Eskişehir, 1999.
- ÇALIŞLAR, Aziz, **Ansiklopedik Kültür Sözlüğü**, Altın Kitaplar Yayınevi, İstanbul, 1983.
- DEMİRHAN, Erdal, KARAGÜL, Mehmet, "Ekonomik Yolsuzluğun Nedenleri ve Etkileri", **Vergi Dünyası**, Sayı:243, Kasım 2001.
- GÜCENME, Ümit, **Mali Tablolar Analizi**, Marmara Kitabevi, Bursa, 2000.
- GÜRSAKAL, Necmi, **Bilgisayar Uygulamalı İstatistik**, Marmara Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997.
- KIREL, Çiğdem, **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, AÜ Yayınları, Eskişehir, 2000.
- Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği, **IFAC'ın Profesyonel Muhasebeciler için Meslek Ahlak Kuralları**, (Çev.: Şükrü Şenalp), İstanbul, 2001.
- PEHLİVAN, İnayet, **Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik**, Pegem Yayıncılık, Ankara, 1998.
- SÖZBİLİR, Naciye, **Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, Afyon, 2000.
- UYSAL, Özgür Özmen, "Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik mi?", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, Sayı:7, Ekim 2002.
- YAZICI, Mehmet, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, 2.b., Yaylın Matbaası, İstanbul, 1998.

