



T.C.

BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ  
EĞİTİMİNE BAKIŞI: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mine ÖZER

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Meral EROL FİDAN

Bilecik, 2017

10089900

**T.C.**  
**BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ**  
**EĞİTİMİNE BAKIŞI: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Mine ÖZER**

**Tez Danışmanı**  
**Meral EROL FİDAN**

**Bilecik, 2017**

**10089900**



T.C.  
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAVI  
JÜRİ ONAY FORMU

BŞEÜ-KAYSIS Belge No	
İlk Yayın Tarihi/Sayısı	
Revizyon Tarihi	
Revizyon No	
Toplam Sayfa	

Öğrencinin Adı Soyadı: Mine ÖZER

Anabilim Dalı : İşletme

Programı : İşletme

Tez Danışmanı : Doç.Dr.Meral EROL FİDAN

Tezin Özgün Adı : Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitime Bakışı: Bilecik İli Uygulaması

Tezin İngilizce Adı : The Attitude of Accounting Professionals Towards Work Ethics and Work Ethics Education: Bilecik Province Sample

Tez Savunma Sınavı Tarihi: 04/01/2017

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışması ilgili EYK kararıyla oluşturulan jüri tarafından OY BİRLİĞİ /~~OY~~  
~~ÇOKLUĞU~~ ile İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

*Jüri Üyeleri*

Tez Danışmanı: .. Doç.Dr.Meral EROL FİDAN

Üye : Yrd.Doç.Dr.Mustafa ARI

Üye : Yrd.Doç.Dr. Gökhan BARAL

*İmza*  
.....

.....  
.....

**ONAY**

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun ...../...../..... tarih ve  
...../..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

## **BEYAN**

“Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimine Bakışı: Bilecik İli Örneği” adlı yüksek lisans tezinin hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel ahlak kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmını Bilecik şeyh Edebalı Üniversitesi veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı beyan ederim.

**Mine ÖZER**

**01.01.2017**

## **ÖN SÖZ**

Bu tezin yazılması aşamasında, çalışmamı sahiplenerek titizlikle takip eden danışmanım Doç. Dr. Meral EROL FİDAN' a, tez izleme jürisinde önerileriyle yönlendiren hocalarım Yrd. Doç. Dr. Mustafa ARI ve Yrd. Doç. Dr. Gökhan BARAL'a değerli katkı ve emekleri için içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Anket çalışmasında desteği ve katkılarından dolayı SMMM Hasan CİNİT' e teşekkür ederim. Son olarak bu günlere ulaşmamda emeklerini hiçbir zaman ödeyemeyeceğim aileme şükranlarımı sunarım.

**Mine ÖZER**

## ÖZET

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın bir üyesidir. IFAC'a bağlı Uluslararası Etik Standartlar Kurulunun görevi ise, profesyonel muhasebecilere yönelik ahlaki standartları ve ilgili rehberliği sağlamaktadır. Birlik tarafından gerçekleştirilen etik ile ilgili en son gelişme 27 Mart 2014 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” olmuştur. Bu Tebliğin amacı etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemek olarak açıklanmıştır. Tebliğ sonrasında muhasebe meslek mensuplarının eğitimleri 2015 yılında TÜRMOB ve meslek odaları aracılığı ile başlatılmıştır.

Bu çalışmada Bilecik Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (SMMMO) tarafından Bilecik SMMMO'na kayıtlı meslek mensuplarına verilen ilk etik eğitimleri sonrasında meslek mensuplarının Tebliğ'de belirtilen etik eğitimi yöntemi ve içeriği hakkındaki görüşleri değerlendirilmiştir. Yapılan mülakatlara göre meslek mensuplarına işyeri etiği ve kamuya olan sorumlulukları hakkında yeterli eğitim verildiğini, verilen örnek olaylar sonrasında etik karar verebilme algılarının geliştiğini belirttikleri tespit edilmiştir. Meslek mensupları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından oluşturulan internet sitesinin etik eğitimi için yeterli olduğu belirtilmekle beraber, benzer eğitimlerin Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) veya diğer esnaf odalarında da yapılması gerektiği önerisine de katılmışlardır. Eğitim süresinin artması ve sonrasında eğitimlerin tekrarlanması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte bireylerde oluşmuş etik algısının internetten dinlenen bir eğitimle değişmeyeceği düşüncesi de verilen cevaplar arasında yer almaktadır. Verilen etik eğitimi konu başlıklarından en fazla işyeri etiği ve meslek mensubunun kamuya olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim verildiği belirtilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının çoğunluğu yapılan etik sözleşmenin mükellefler için bir

anlam ifade etmeyeceğini düşündüklerini de belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının verilen etik eğitimleri hakkında verdikleri cevaplar tecrübeleri açısından değerlendirildiğinde ise tecrübesi fazla olan meslek mensuplarının tecrübesi az olan meslek mensuplarına kıyasla daha olumlu cevaplar verdikleri tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Etik, Meslek Etiği, Etik Sözleşmesi.

## **ABSTRACT**

Union of Chambers of Certified Public Accountants in Turkey (TÜRMOB) is a member of International Federation of Accountants (IFAC). The mission of International Ethics Standards Board for Accountants, which works under IFAC, is to provide ethical standards and guidance for professional accountants. The most recent development by the Board regarding ethics is the Regulations for Ethics Training of Accounting Professionals and Ethics Contract which was published on the Official Gazette and came into effect on March 27, 2014. The objective of this Regulation is to create willingness for ethics learning. It also aims to define the principles and procedures of the ethics contract between accounting professionals and the chamber they belong to and of ethics training prior to contract so as to reinforce ethics training and ethical behavior. Following the Regulation, training of accounting professionals was commenced by TÜRMOB in 2015 via professional chambers.

This study includes the evaluation of the comments- concerning the ethical education method and content covered by the Regulations- by accounting professionals that are members of Chamber of Certified Public Accountants in Bilecik (SMMMO) after the first ethical education they were offered by this chamber. During the interviews, accountants pointed out that they received adequate instruction on workplace ethics and responsibility to society. They also indicated that they improved their ability to make ethical decisions thanks to case studies. The interviews revealed that accountants found ethical education on the website prepared by Union of Chambers of Certified Public Accountants in Turkey (TÜRMOB) sufficient. The participants also agreed with the proposal that similar educations should be held in The Union of Chambers and Commodity Exchanges of Turkey (TOBB) or other business chambers. Furthermore, the need for more and longer educations was mentioned. Some participants, on the other hand, stated that ethical conceptions of individuals cannot be changed with an online education. Among the topics in the ethics training, work place ethics and professionals' responsibility to public was described as the most satisfactory. Professionals also pointed out that they believe that ethics contract does not bear any meaning for

customers. Evaluating the responses from accountants, regarding the ethical educations, based on job experience revealed that those with more job experience gave more positive answers.

**Key words:** Accounting, Ethics, Professional Ethics, Ethics Contract.

## İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT .....	v
İÇİNDEKİLER .....	vii
KISALTMALAR .....	xi
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ .....	xiv

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ETİK VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ

1.1. ETİK TANIMI VE ETİK İLE İLGİLİ KAVRAMLAR .....	4
1.2. ETİK TEORİLERİ .....	5
1.2.1. Teleolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık).....	5
1.2.1.1. Bireyci Yaklaşım.....	6
1.2.1.2. Faydacılık Yaklaşımı.....	6
1.2.2. Deontolojik Yaklaşım.....	7
1.2.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı .....	8
1.2.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım .....	8
1.3. İŞ ETİĞİ ve İŞ ETİĞİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR .....	9
1.3.1. İş Etiği .....	9
1.3.2. Meslek Etiği .....	10
1.3.3. Çalışma Etiği .....	11
1.3.4. İşletmecilik Etiği .....	11
1.3.5. Sosyal Sorumluluk Kavramı ve İş Etiği İlişkisi .....	12
1.4. ETİK DIŞI DAVRANMANIN SEBEPLERİ .....	12
1.4.1. Kişisel Nedenler .....	13
1.4.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama .....	13
1.4.1.2. Bireyin Bencil Davranması .....	13
1.4.1.3. Etik İkilem.....	14
1.4.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği .....	15

1.4.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler.....	16
1.4.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı .....	16
1.4.2.2. Haksız Rekabet.....	16
1.4.2.3. Meslek Ücreti .....	17
1.4.2.4. Karşılıklı Güvensizlik .....	18
1.4.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge .....	18
1.4.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi.....	19
1.5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ .....	19
1.6. MESLEK ETİĞİNE DUYULAN GEREKSİNİM.....	20
1.7. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TAŞIMASI GEREKEN ETİKSEL NİTELİKLER .....	22
1.7.1. Dürüstlük .....	22
1.7.2. Tarafsızlık.....	23
1.7.3. Sır Saklama.....	24
1.7.4. Bağımsızlık.....	25
1.7.5. Yeterlilik.....	25

## İKİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ

2.1. ETİK EĞİTİMİNİN TANIMI ve ÖNEMİ.....	27
2.2. MUHASEBE ETİK EĞİTİMİ .....	28
2.3. MUHASEBE ETİK EĞİTİMİNDE İKİLEMLER .....	29
2.3.1. Kanuni – Etik İkilem .....	30
2.3.2. Felsefi ve Uygulamalı İkilem .....	30
2.3.3. Muhasebe Ekollerinin Ahlak Tartışmasına Yönelik Yaklaşımları.....	31
2.4. DÜNYADA MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER.....	31
2.4.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu.....	31
2.4.2. Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü.....	34
2.4.3. Amerikan Üniversite Muhasebe Eğitimcileri Derneği.....	35

2.4.4. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu .....	36
2.4.4.1. IES 4: Mesleki Değerler Etik ve Davranışlar Standardı.....	37
2.4.4.2. IEPS 1: Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları .....	38
2.5. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK EĞİTİMİ YÖNTEMLERİ VE YAKLAŞIMLARI .....	39
2.5.1. Etik Eğitiminin Kapsamı ve Niteliği .....	39
2.5.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ve Teknikleri.....	40
2.5.2.1. Anlatım Yöntemi.....	41
2.5.2.2. Tartışma Yöntemi.....	42
2.5.2.3. Problem Çözme Yöntemi .....	44
2.5.2.4. Bireysel Çalışma Yöntemi .....	44
2.5.2.5. Örnek Olay Çalışmaları (Vak'a Çalışması) Tekniği .....	45
2.5.2.6. Grup Öğrenme Süreçleri Tekniği .....	46
2.5.2.7. Rol Yapma Tekniği – Drama .....	47
2.5.2.8. Video Sunumları Tekniği .....	48
2.6. TÜRKİYE' DE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ.....	49
2.6.1. Türkiye' de Muhasebe Etiği Eğitimi İçeriği.....	50
2.6.2. Türkiye'de Muhasebe Etiği Eğitimini Etkileyen Kurum ve Kuruluşlar .....	52
2.6.2.1. 3568 Sayılı Kanunu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı .....	52
2.6.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı .....	54
2.6.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı.....	55
2.6.2.4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği'nin Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı.....	55
2.6.2.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı.....	59

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİNE**  
**BAKIŞI: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ**

3.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ.....	62
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	72
3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLILIKLARI .....	73
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	73
3.5. ARAŞTIRMANIN GÜVENİLİRLİK DÜZEYİ.....	74
3.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI .....	74
3.6.1. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri.....	74
3.6.2. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Frekans Değerlendirmeleri .....	76
3.6.3. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Verdikleri Cevapların Tecrübe Özellikleri Açısından Değerlendirilmesi.....	81
3.6.4.Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Verdikleri Cevapların Meslek Mensuplarının Yaşları Açısından Değerlendirilmesi.....	88
3.7.ARAŞTIRMAYA KATILAN MESLEK MENSUPLARININ GENEL GÖRÜŞLERİ.....	94
<b>SONUÇ.....</b>	<b>99</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>103</b>
<b>EKLER.....</b>	<b>109</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>122</b>

## KISALTMALAR

<b>AAA</b>	: Amerikan Üniversite Muhasebe Eğitimcileri Derneği
<b>AACSB</b>	: Etik Eğitimi Konusunda İşletme Fakültelerini Yükseltme Birliği
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>AICPA</b>	: Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
<b>AO</b>	: Aritmetik Ortalama
<b>CAP</b>	: Uyum Danışma Paneli
<b>IAASB</b>	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
<b>IAESB</b>	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
<b>IAESB</b>	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
<b>IEPS</b>	: Uluslararası Eğitim Uygulama Bildirimleri
<b>IES</b>	: Uluslararası Eğitim Standardı
<b>IESBA</b>	: Uluslararası Etik Standartları Kurulu
<b>IFAC</b>	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
<b>IPSASB</b>	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
<b>KGK</b>	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>PAİB</b>	:Bağımlı Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları Komitesi
<b>PAODC</b>	:Muhasebe Meslek Kuruluşu Gelişim Komitesi
<b>SMMM</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
<b>SMMMO</b>	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>SMP</b>	:Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Büroları Komitesi
<b>TAC</b>	: Sınır-Ötesi Denetçiler Komitesi
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TMUD</b>	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
<b>TESMER</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi
<b>TÜRMOB</b>	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1:</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvan Özellikleri .....	74
<b>Tablo 2:</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Özellikleri.....	74
<b>Tablo 3:</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Tecrübe Özellikleri.....	75
<b>Tablo 4:</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Özellikleri .....	75
<b>Tablo 5:</b> Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Özellikleri.....	75
<b>Tablo 6:</b> Verilen Etik Eğitiminin Meslek Mensupları Üzerinde Etik Öğrenme Yönünde İsteklilik Yaratması .....	76
<b>Tablo 7:</b> Türmob Tarafından Oluşturulan İnternet Sitesi Etik Eğitiminin Meslek Mensupları İçin Sizce Yeterliliği .....	76
<b>Tablo 8:</b> Etik Eğitiminin Yönteminin Verimlilik Açısından Uygun Olup Olmadığı.....	76
<b>Tablo 9:</b> Eğitimdeki Örnek Olayların Sayısının Yeterli Olup Olmadığı .....	77
<b>Tablo 10:</b> Eğitimde Verilen Örnek Olayların Etik Davranış Gelişimini Sağlayabilmek Açısından Uygunluğu .....	77
<b>Tablo 11:</b> Uzaktan Verilen Etik Eğitimlerinin Türmob-Tesmer Dışında Başka Bir Kurumca Verilmesi .....	78
<b>Tablo 12:</b> Teorik Eğitim Süresinin Yeterliliği .....	78
<b>Tablo 13:</b> Eğitimlerin Mensupların Bağlı Oldukları Odalarca Verilmesinin Yeterliliği .....	79
<b>Tablo 14:</b> Yüz Yüze Eğitim Süresinin (6 Saat) Yeterliliği .....	79
<b>Tablo 15:</b> Etik Eğitimi İçin Ödenen Bedelin Uygunluğu.....	79
<b>Tablo 16:</b> Verilen Taahhütnamenin İşyerine Görünür Bir Yere Asılmasının Gerekliliği .....	80
<b>Tablo 17:</b> Yapılan Etik Sözleşmenin Mükellefler Gözündeki Durumu.....	80

<b>Tablo 18:</b> Eğitim Sonrasında Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Duyarlılıklarının Durumu.....	80
<b>Tablo 19:</b> Verilen Etik Eğitimi Etik Öğrenme Yönünde İsteklilik Yarattı Mı Sorusu ..	81
<b>Tablo 20:</b> Türmob Tarafından Oluşturulan İnternet Sitesi Etik Eğitimi İçin Sizce Yeterli Mi Sorusu .....	82
<b>Tablo 21:</b> Etik Eğitiminin Yönteminin Verimlilik Açısından Uygun Olup Olmadığı Sorusu .....	82
<b>Tablo 22:</b> Sizce Eğitimdeki Örnek Olayların Sayısı Yeterli Miydi Sorusu .....	83
<b>Tablo 23:</b> Sizce Verilen Örnek Olaylar Etik Davranış Gelişimini Sağlayabilmek Açısından Uygun Mudur Sorusu .....	83
<b>Tablo 24:</b> Uzaktan Etik Eğitimlerinin Sizce Türmob-Tesmer Dışında Başka Bir Kurumca Verilmesi Mi Gerekirdi Sorusu .....	84
<b>Tablo 25:</b> Teorik Eğitim Süresi (20 Saat) Sizce Yeterli Mi Sorusu.....	84
<b>Tablo 26:</b> Yüz Yüze Verilen Etik Eğitimlerinin Mensupların Bağlı Oldukları Odalarca Verilmesi Yeterli Oldu Mu Sorusu.....	85
<b>Tablo 27:</b> Yüz Yüze Eğitim Süresi (6 Saat) Sizce Yeterli Mi Sorusu .....	85
<b>Tablo 28:</b> Etik Eğitimi İçin Ödediğiniz Bedel Bu Eğitim İçin Değer Mi Sorusu .....	86
<b>Tablo 29:</b> Alınan Taahhütnamenin İşyerine Görünür Bir Yere Asılması Sizce Gerekli Mi Sorusu .....	86
<b>Tablo 30:</b> Bu Sözleşmenin Mükelleflere Bir Anlam İfade Edeceğini Düşünüyor Musunuz Sorusu .....	87
<b>Tablo 31:</b> Sizce Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi İmzalanma Zorunluluğu Sonrasında Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Duyarlılıklarında Olumlu Bir Değişme Olmuş Mudur Sorusu .....	87
<b>Tablo 32:</b> Verilen Etik Eğitiminin Etik Öğrenme Yönünde İsteklilik Yaratıp Yaratmadığı Sorusunun Yaş Açısından Değerlendirilmesi .....	88

<b>Tablo 33:</b> Türmob Tarafından Oluşturulan İnternet Sitesi Etik Eğitimi İçin Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	88
<b>Tablo 34:</b> Etik Eğitiminin Yönteminin Etik Eğitimlerinin Verimliliği Açısından Uygunluğunun Yaş Açısından Değerlendirilmesi .....	89
<b>Tablo 35:</b> Eğitimdeki Örnek Olayların Sayısının Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	89
<b>Tablo 36:</b> Verilen Örnek Olayların Etik Davranış Gelişimini Sağlayabilmek Açısından Uygunluğunun Yaş Açısından Değerlendirilmesi .....	90
<b>Tablo 37:</b> Uzaktan Etik Eğitimlerinin Türmob-Tesmer Dışında Başka Bir Kurumca Verilmesinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi .....	90
<b>Tablo 38:</b> Teorik Eğitim Süresinin (20 Saat) Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	90
<b>Tablo 39:</b> Eğitimlerin Mensupların Bağlı Oldukları Odalarca Verilmesinin Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	91
<b>Tablo 40:</b> Yüz Yüze Eğitim Süresinin (6 Saat) Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	91
<b>Tablo 41:</b> Etik Eğitimi İçin Ödenen Bedelin Bu Eğitim İçin Değmesinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	92
<b>Tablo 42:</b> Taahhütnamenin İşyerine Görünür Bir Yere Asılmasının Gerekliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	92
<b>Tablo 43:</b> Sözleşmenin Mükellefler Gözündeki Anlamının Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	93
<b>Tablo 44:</b> Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi İmzalanma Zorunluluğu Sonrasında Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Duyarlılıklarındaki Olumlu Değişimin Yaş Açısından Değerlendirilmesi.....	93
<b>Tablo 45:</b> Etik Bilgisi Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri.....	94

<b>Tablo 46:</b> Etik Duyarlılık Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri.....	95
<b>Tablo 47:</b> Etik Karar Verme Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri.....	96
<b>Tablo 48:</b> Etik Davranış Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri.....	97

## GİRİŞ

Mesleki etik, meslek mensuplarına, kişisel eğilimlerinden ziyade meslek kuruluşlarınca belirlenmiş kurallar çerçevesinde davranmaya yönlendiren, zorlayan ilkeler bütünüdür. Meslek etiği, mesleğin icrasında toplum yararının gözetilmesini ön plana çıkarır. Böylece dünyanın her yerinde mesleği icra edenlerin ortak davranış kurallarına uymasını sağlar. Sermaye piyasalarını etkileyen finansal raporları hazırlayan ve denetleyen muhasebe meslek mensubunun sosyal sorumluluk gereği tarafsız davranması gerekmektedir. Bu zorunluluk gereği muhasebe meslek kuruluşları mesleki etiğin önemi üzerinde durmuş meslek mensupları için etik standartlar yayınlamıştır. Muhasebecilerden, sosyal sorumluluk içinde kamu yararını gözeterek, dürüst, tarafsız ve bağımsız bir biçimde gerekli mesleki hassasiyeti göstererek özenli çalışması beklenmektedir. Muhasebe etiğine göre; muhasebe meslek mensupları, faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranmalıdır. Bu çerçevede IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) özellikle muhasebe öğrencilerinin ve meslek mensuplarının mesleki bilgilerinin, değerlerinin, becerilerinin yanında etik kurallarının geliştirilmesi üzerine de odaklanmıştır.

TÜRMOB tarafından açıklanan “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı”, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin uymaları gereken mesleki ahlak kurallarını düzenlemektedir. Bu yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında etik kurallarını belirtmiştir (Resmi Gazete, 2001:Sayı 24557):

Bu mecburi meslek kararının amacı, yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içerir.

09.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmeliğin birinci

maddesinde yönetmeliğin amacı; “tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güveniler ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerde uymaları gereken asgari etik ilkelerini belirlemektir” şeklinde belirtilmiştir. Bu yönetmenlikte etik ilkeleri üç bölümde ele alınmıştır (Resmi Gazete, 2007: Sayı:26675):

- Birinci bölümde; tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gerekli kavramsal çerçeve sunulmaktadır.
- İkinci bölümde; bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir.
- Üçüncü bölümde; bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir.

TÜRMOB 27 Mart 2014’te 28954 Sayılı Resmi Gazete ile Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ yayınlamıştır. Tebliğ’in yayınlanma amacı olarak; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak ve meslek mensupları ile bağlı oldukları meslek odaları arasında etik sözleşmesi imzalanmasının sağlanması için sözleşme öncesinde meslek mensuplarının tabi olacakları etik eğitim usul ve esaslarını belirlemektir şeklinde belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2014: Sayı 28954).

Meslek etiği, mesleğin icrasında toplum yararının gözetilmesini ön plana çıkarır. Böylece dünyanın her yerinde mesleği icra edenlerin ortak davranış kurallarına uymasını sağlar. Muhasebe meslek mensubuna güven duymak için aranan iki temel nitelik, muhasebenin uzmanlık boyutu ile doğruyu yanlıştan ayırmak ve doğruyu yansıtmak anlamındaki etik boyutudur. Muhasebecilerin etik sorumlulukla davranmalarının ön şartı, toplumun haklarının farkına varmaları ve yapmış oldukları işin önemini kavramaları olduğundan, özellikle meslek edindirme sürecinde geleceğin muhasebecilerine teknik bilgiler yanında, yaptıkları işin etik boyutu anlatılmalıdır.

Muhasebe etiğine göre muhasebe meslek mensupları, faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranmalıdır. Bu çerçevede IFAC özellikle muhasebe öğrencilerinin ve meslek mensuplarının mesleki bilgilerinin, değerlerinin,

becerilerinin yanında etik kurallarının geliştirilmesi üzerine de odaklanmıştır. TÜRMOB da bir IFAC üyesi olarak meslek mensuplarına IFAC tarafından gerçekleştirilen çalışmaları ülkemizde uygulamaya çalışmaktadır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde etiğin tanımından yola çıkılarak etik ile ilgili kavramlar açıklanmaya çalışılmış olup, etik felsefesi, etik teorileri ve etik kurallara değinilmiştir. Son olarak da muhasebe meslek mensuplarında olması gereken etiksel nitelikler anlatılmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde öncelikle muhasebe meslek etiği eğitimi hakkında bilgiler verilmiştir. Ayrıca dünyada muhasebe meslek etiğine ilişkin kurumlar ve yapılan düzenlemelerden, muhasebe mesleğinde etik eğitiminde kullanılabilecek yöntemlerden ve Türkiye’de muhasebe meslek etiği eğitimi ile ilgili kurumlara ve çalışmalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde TÜRMOB tarafından yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” sonrasında meslek mensuplarına uygulanan etik eğitimleri ile ilgili muhasebe meslek mensuplarının düşüncelerini belirlemeye çalışan anket çalışması ve sonuçlarına yer verilerek, meslek mensuplarının özellikle tecrübeleri açısından verilen etik eğitimleri hakkında farklılık olup olmadığı değerlendirilmiştir.

# **BİRİNCİ BÖLÜM**

## **ETİK VE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ**

Çalışmanın birinci bölümünde etiğin, iş etiğinin ve iş etiği ile ilgili kavramların tanımları yapılarak etik teorilerinden bahsedilmiştir. Ayrıca bu bölümde etik dışı davranmanın sebeplerinin neler olduğu ve muhasebe meslek etiğinin ne olduğu anlatılacaktır. Birinci bölümde son olarak muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken etiksel nitelikler incelenecektir.

### **1.1. ETİK TANIMI VE ETİK İLE İLGİLİ KAVRAMLAR**

Bir araştırma alanı olarak etiğin çıktığı nokta, insanın kendini bilmesiyle veya insan için “doğru” ve “iyi” bir yaşamın ne olduğu, nasıl yaşanabileceğiyle ilgili sorulardır. Filozofların “iyi” ve “doğru” yaşamın nasıl olduğu konusunda düşünceler belirttikleri görülmüştür (İyi ve Tepe, 2015: 6). Etik anlayışının tam olarak hangi zaman diliminde başladığı bilinmemekle birlikte çok eski çağlardan beri etik anlayışının olduğu bilinmektedir. Etik; ilk defa M.Ö. 4. yy. da Aristoteles tarafından kuramsal felsefeden ayrılarak ayrı bir felsefe disiplini haline getirilmiştir. Aristoteles; iyi, erdem, özgürlük, mutluluk gibi sözcükleri kavram yapısına kavuşturduğu için etiğin kurucusu olarak kabul edilir (Bezirci ve Bayraktar, 2015: 391).

Sözlükteki anlamıyla etik; “çeşitli meslek kolları arasında tarafların uyması veya kaçınması gereken davranışlar bütünüdür”(TDK, 2015).

Etik, “bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür. Etik kavramını başka bir şekilde açıklamak da mümkündür” Etik, bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterlerdir (Soylu, 2010: 5).

Etik ahlakla, dinle, inançla, gelenek ve göreneklerle, kültürle ve bazen de kanun ve düzenlemelerle bağlantılıdır. Fakat hukuk kurallarının yazılı olmasına rağmen etik kuralları genelde yazılı değildir. Etik kuralları yazılı olsalar da hukuk kuralları gibi ciddi bir yaptırımları yoktur. Etik, “insanların oluşturduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru-yanlış, ya da iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini” olarak tanımlanabilir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 5-6).

Etik, genel olarak birey ya da grubun doğru veya yanlış davranışlarını yöneten değerler olarak da tanımlanabilir. Bir başka deyişle, yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol edebilen ideal bir insan örneği yaratmaktır (Özkaya, 2008: 4-5).

Etik, insanların davranışlarının ahlaki ilkeler toplamı; insanların neyin doğru, neyin yanlış olduğunu ayırt etmek için kullandığı ölçütlerdir. İnsanların inançlarına bağlı olarak oluşur ve bireylere eylemlerini nasıl yapması gerektiğini belirlerken yol gösterir. Etik, davranışların ve değerlerin yönetimi bilimidir; kişi ya da grup hangi davranışın doğru, hangisinin yanlış olduğunu belirleyip davranışlarını yönlendirir (Dağlı, 2013: 4).

## **1.2. ETİK TEORİLERİ**

Muhasebe meslek etiğine ilişkin modern etik teorileri teolojik ve deontolojik, olmak üzere iki başlık halinde açıklanmaya çalışılmıştır (Uçma 2007: 10).

### **1.2.1. Teleolojik Yaklaşım (Sonuçsalcılık)**

Teleoloji, bir davranış ya da kararın eylem veya sonuçlarının ahlak kurallarına uygunluk derecesini değerlendirmeyi ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle teleoloji, bir davranışın sonucunun iyi olmasının sonucu olarak doğru olmasıdır. Amaç sonucu en iyi olan çıktıları seçmektir. Bu teoreme göre bir davranış tek başına iyi ya da kötü değildir. Bu davranışı iyi ya da kötü yapan davranışın sonuçlarıdır. Örneğin bir insana acı veren eylem tedaviyle sonuçlanıyorsa iyi, yaralanmayla sonuçlanıyorsa kötüdür. Bu teoride fayda- maliyet analizi yapılarak eylemin iyi ve kötü sonuçları değerlendirilir. Daha sonra iyi ve kötü sonuçlar karşılaştırılarak hangisinin daha fazla olduğu tespit edilir. İyi sonuçlar fazla ise eylemin ahlaki olduğundan söz edilebilir (Sayım ve Usman, 2015: 71).

Bu teori için iki sınıflama yapılır: İlki, egoizmdir (bireyci yaklaşım). Egoizme göre eylem, tüm seçenekler arasında kişinin çıkarını en üst seviyeye çıkararak ve en kârlı olan eylemin sonucudur. İkincisi ise egoizme karşı olan ve eylemin bütününün çıkarını en yüksek seviyeye çıkararak eylem olduğunu savunan faydacılık teorisi (Dağlı 2013: 9).

### **1.2.1.1. Bireyci Yaklaşım**

Egoizm olarak adlandırılan bu yaklaşım, doğrunun uzun vadede bireye yarar sağlayan davranış yaklaşım biçimidir. Bu yaklaşıma göre, bireyler kendilerine uzun vadede en önemli yararı sağlayacak şekilde karar verirler. Burada önemli olan nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en yüksek yararı sağlayacak sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettiği zaman genel çıkarlar da üste çıkacaktır. Bu da bir anlamda gelişmedir. Bununla birlikte bireyci yaklaşım, dürüstlük, doğruluk kavramlarının temeline oturduğunda gerçek anlamına ulaşacaktır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 24-25).

Egoizm teorisi, aslında başkalarına yardım etmemeyi öğretmez. Fakat bireylere böyle bir ahlaki zorunluluğun bulunmadığını anlatır. Böylelikle egoizm, herhangi bir bireyin başkalarına karşı zorunluluğa mecbur olmadığını ve fedakârlığa katlanmak mecburiyetinde olmadığını ileri sürerek, davranışlarında bireyin kendisi için en yüksek iyiye izin veriyorsa sergilenmeli düşüncesini kabul etmektedir ( Uçma, 2007: 12).

### **1.2.1.2. Faydacılık Yaklaşımı**

Bu yaklaşım, insanların itibar ettiği hareket ve deneyimlerden hangilerinin doğru ya da etik olduğunun bulunmasında, o eylem ya da politikanın yararlılık derecesinin önemli olduğunu savunmaktadır. Faydacı görüş, var olan bir olayın maliyetinin hesaplanmasına dayanır. Bu görüşte maliyeti hesaplarken, olayın getirdiği yararlar yanında sonuçta neden olabileceği zararlar da göz önünde bulundurulur. Burada toplumdaki azınlıkların zararına olsa dahi toplumdaki çoğunluğun yararını en üst seviyeye çıkaracak kararlar verilir ve bu kararlar etiğe uygun sayılır. Bu nedenle bu görüşe göre azınlık haklarının yok olduğu varsayılmaktadır (Özkaya, 2008: 10).

Faydacılık teorisinin, her bir bireyi en az diğer bir birey kadar dikkate aldığı için son derece adil bir teori olduğu söylenebilir. Bu teoride eylemden etkilenenlerin sağladığı fayda eylemin iyi ya da kötü olmasını belirler. Faydacılık teorisine göre evrensel bir ahlak yasası bulunmaktadır. Bu yasa varlığını insanın öznel yaşamından almakta ve insanın karşısına onun davranışlarını belirleyen bir yasa şeklinde ortaya

çıkılmaktadır. Faydacılık teorisinin temsilcilerinden olan Jeremy Bentham tek bir kişinin mutluluğundan ziyade olabildiğince çok insanın olabildiğince çok mutluluğunu temel alan bu ilkeyi etiğin temel ölçütü saymakta ve toplumun refahına odaklanmaktadır. Faydacı teorisinin diğer bir temsilcisi ise John Stuart Mill'dir. Mill, faydacı teorisinin reform ve sosyal iyileştirme ile ilgisini ortaya koymaktadır. Mill'e göre faydacı teori, mutluluk ve acıyı doğru olarak ölçmek mümkünse eylemin ortaya çıkardığı toplam mutluluktan toplam acıyı çıkarttığımızda insanın ona en fazla net mutluluğu sağlayan davranışı seçmesi gerektiğini savunur (Uçma, 2007: 13).

Bu teori, insanların inandığı hareket ve deneylerinden hangilerinin doğru - yanlış olduğunu belirlemek için yapılan eylemin fayda seviyesinin önemli olduğundan bahseder ve en yüksek faydayı sağlayacak eylemlerin ahlaki değerlerinin de yüksek olduğunu söyler. Burada dikkat edilecek husus bireysel fayda değil, toplumsal faydadır (Dağlı, 2013: 9).

### **1.2.2. Deontolojik Yaklaşım**

Deontoloji yapılması gerekeni yapma bilimidir. Yunanca deon (ödev) ve Logos (bilim) den gelmektedir. Deontolojik etik, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuram anlamına gelmektedir. Etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgular. Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile aralarındaki ilişkileri belirleyen kurallar bütünüdür ve deontolojiyi ve deontolojik kuralların temelini oluşturan etiği ifade etmektedir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 25).

Deontolojik etik yaklaşımı, görev ve etiksel yükümlülükler üzerinde yoğunlaşan bir yaklaşımdır, yani birey ya da gruplar görev ve yükümlülüklerine göre davranışlarını belirler. Meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen bir yaklaşım olan deontolojik yaklaşım, Kant tarafından geliştirilmiştir. Kant bir faaliyetin görev hissi ile yapıldığı zaman ahlaki bir değeri olabileceğini ifade etmektedir. Deontolojik yaklaşıma göre, bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk gösterge olarak alınmaz; çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı

durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu görüşü, deontolojik yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır (Toraman ve Akcan, 2003: 63).

Bu yaklaşımı kabul eden deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşısındadırlar. Bu yaklaşıma göre bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluklar gösterge olarak alınmaz. Burada fayda-maliyet anlayışı kabul görmemektedir. Burada en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu savunulmaktadır (Sayım ve Usman, 2015: 74).

Deontolojik yaklaşım da yine iki grupta incelenebilir. Bunlar Etik ve Haklar Yaklaşımı ile Eşitlikçi Yaklaşımdır (Okay, 2011: 37).

#### **1.2.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı**

Bu yaklaşım, meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken göz önünde bulundurması gereken değerler olan gizlilik, güvenlik, sağlamlık, kalite, irade gibi göz ardı edilemeyecek değerlerin üzerine kurulmuştur. Yani meslek mensuplarının etikle ilgili bir karar alırken diğer kişilerin ve kurumların da haklarını düşünmesini tavsiye etmektedir (Dağlı 2013: 10).

Bu yaklaşımda haklar, kişilerin insan olmalarından dolayı sağladıkları özgürlük, güç ve dokunulmazlık gibi özel çıkarlar olarak tanımlanmaktadır. Bununla birlikte genel kanı hakların kanuni ve ahlaki olarak uygulamada yer aldığıdır. Ahlaki haklar kanunla devlet tarafından verilmiş haklar değildir. Buna göre bir ahlaki hak, başkalarının davranışlarını sınırlamayı savunabilmektir ( Özkaya, 2008: 38).

#### **1.2.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım**

Eşitlik, adalet ve tarafsızlık esas olarak alınmaktadır. Bu yaklaşım meslek örgütü için su üç temel ilke üzerine kurulmuştur. Bu ilkeler şunlardır (Özkaya, 2008: 39):

- Tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıklar sadece onların yetenek ve bilgilerine göre üstlendikleri görev ve sorumluluklardan kaynaklanmaktadır.

- Meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmasını öngörmektedir.

- Bu ilke tarafsızlık üzerine kurulmuştur. Meslek mensuplarının mesleğe uymayan şekilde davranmaları sonucunda meslek örgütüne verdikleri zararın bilerek mi, yoksa bilmeyerek mi verildiğinin incelenerek eğer kasıtlı ise gereken cezanın verilmesini öngörmektedir.

Karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklar açısından faydacı olma yaklaşımından ayrılırken; kişisel çıkar yorumuyla ortaya çıkabilecek sorunlardan ayrılmasıyla da bireyci yaklaşımdan ayrılır ( Dağlı, 2013: 10).

### **1.3. İŞ ETİĞİ ve İŞ ETİĞİ İLE İLGİLİ KAVRAMLAR**

İşyerinde etik ya da iş etiği şirketlerin toplumsal sorumluluğu adıyla ilk olarak ABD’de 1960’larda gündeme gelmeye başlamıştır. Daha sonraları iş etiği kavramı iş dünyasının vazgeçilmez unsurlarından biri haline gelmiştir. İş etiği kavramı aynı zamanda çalışma etiği, meslek etiği ve işletme etiği kavramlarını da içermektedir. Bu üç alana ek olarak sosyal sorumluluk da iş etiğinin çalışma alanı içinde yer almaktadır (Uçma, 2007: 16).

#### **1.3.1. İş Etiği**

Ticaretin, sanayinin ve hizmet sektörlerinin gelişmesiyle ortaya çıkan etik sorunlar, bu alanlara etik açıdan bakan çalışmaları gerekli hale getirmiştir. “İşletmeler nasıl etik olur?”, “Para kazanma ve etik bir arada olabilir mi?”, “Etik davranış para kazandırır mı?” gibi sorularla ortaya çıkan iş etiği iş yaşamında etik sorunların azaltılmasını, bunu sağlayacak bilgiler ve ilkeler ortaya koymayı amaçlamaktadır (İyi ve Tepe, 2015: 98).

“İş etiği kavramı, ‘Protestant Work Ethic and The Spirit of Capitalism’ adlı çalışmada Weber tarafından ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve çalışma oluşturulurken din, siyaset ekonomisi, hukuk ve diğer sosyal bilimlerden yararlanılmıştır. Bu bağlamda

değerlendirildiğinde, iş etiği ve dayandığı temel değerler, toplumsal yaşamı şekillendiren diğer disiplinlerle yakından ilgilidir” (Soylu, 2010: 6).

İş etiği; birey topluluklarının davranışlarını yönlendiren, neyin doğru neyin yanlış olduğuna ilişkin ahlaki ilkeler olarak tanımlamaktadır. İş etiği, iktisadi ve profesyonel faaliyetlerin yerine getirilmesine uyulan standartları kapsamaktadır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 14).

### **1.3.2. Meslek Etiği**

Meslek etiği, mesleki faaliyetle ilgili neyin doğru, neyin yanlış olduğu hususlarında değerlere dayalı kuralları ortaya koyar. Global dünyada var olan çok sayıdaki meslek türü için ortak etik kuralları belirlemek güçtür. Her mesleğin kendine özgü koşulları mesleki etik kuralların belirlenmesinde rol oynar. Muhasebe mesleği, güvenilir bilgilerin toplanması, kaydedilmesi, sınıflandırması, anlamlı bir şekilde özetlenerek yorumlanması ve işletme ile ilgili çıkar gruplarının amaçlarına uygun bir şekilde sunulmasına ilişkin eylemlerin yerine getirilmesini ifade eder. Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarınınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılmasını öngörür. Toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ile müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür (Daştan, 2009: 284-285).

Bu çerçevede su söylenebilir ki; bir meslek dalına ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması o meslek mensuplarına güven açısından önemlidir. Bu nedenle mesleklerle ilgili kurum ve kuruluşlar, meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürüp meslek kültürü olarak bütün meslek mensuplarına benimsetirlerse, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek sorunları önlemiş olacaktırlar. Böylece meslek etiği sayesinde dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmaları gerekecek ve iş hayatında karşılıklı güven sağlanabilecektir (Uçma, 2007: 18).

### **1.3.3. Çalışma Etiği**

Çalışma etiği, bireylerin işlerine karşı ve işyerindeki diğer bireylere karşı davranışlarını belirleyen tutum ya da davranışlardır. Çalışma etiği bireyin kendi yaşam tarzıyla, dini inançlarıyla, toplumda yaygın şekilde var olan etiksel değerlerle şekillenebilir ya da işyerindeki örgüt kültürü ve iş etiği ilkelerine göre şekillenebilir. Çalışma etiği, bir toplumda işe ve çalışmaya karşı geliştirilen tavırlar ve bu konudaki değerlerdir (Uçma, 2007: 19).

### **1.3.4. İşletmecilik Etiği**

İşletmecilik etiği, örgüt kültürü ile birlikte ortaya çıkmaktadır. Bir işletmede çalışanlar ve yöneticiler örgüt kültürünün içinde yer almaktadır. Buradan hareketle kendi ahlaki doğrularının yanında uymak zorunda oldukları örgüt kültürünün getirdiği bir takım normlar ve kurallar bulunmaktadır. Bireyin içinde bulunduğu ve çalıştığı kuruma ait olan örgüt kültürü ve yöneticilerinin tutumları bireyin meslek etiği anlayışı ve davranışlarını şekillendirebilir. (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 16).

Weber'e göre üç temel yolla işletmeler kurumsallaşarak işletmecilik etiğini örgütlerinde oluşturabilirler. Bunlar (Uçma 2007: 20):

- İşletme politikalarına etik kuralları dahil etmek,
- İşletme içinde resmi olarak dışarıdan birinin başkanlığında etik komitesi oluşturmak,
- Yönetim programına işletme etiğini dahil etmektir.

### **1.3.5. Sosyal Sorumluluk Kavramı ve İş Etiği İlişkisi**

Sosyal sorumluluk temelde bir işletmenin içinde bulunduğu topluma olan sorumluluklarıdır. Klasik yaklaşımlarda şirketlerin sosyal sorumlulukları olmadığı savunulmakta ve bir işletmenin tek sosyal sorumluluğunun kâr yapmak olduğu ifade edilmektedir. Günümüzde şirketlerin yarattıkları sosyal etkiler toplumsal yapıları önemli ölçüde etkileyecek duruma gelmiştir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 17).

İşletmelerde sosyal konulara ağırlık vermek karı azaltacak bir maliyet unsuru olarak görülmektedir ama toplumda işletme hakkındaki güven unsurunun artması, uzun dönemde karı arttıracaktır. Bu yüzden işletmelerin sosyal sorumluluğu işletmeye yerleştirmeleri gerekmektedir. Sosyal sorumluluk kavramı günümüzde iş etiği kadar sıkça tekrarlanan bir kavram haline gelmiştir (Uçma, 2007: 21).

İş etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarının arasındaki en önemli farklılıklardan biri, iş etiğinin işletme içi bir disiplin olması, sosyal sorumluluğun ise daha geniş kapsamlı olup, hem işletme içi hem de işletme dışı grupları kapsamasıdır. Ayrıca iş etiği sosyal sorumluluğa göre daha uygulanabilir ve daha somut bir yapıya sahiptir. İş etiği ve sosyal sorumluluk kavramlarının birbirinden ayrıldığı bir diğer nokta ise; işletmelerin sosyal sorumluluğunun yasal, etiğin ise gönüllü sorumlulukları kapsamasıdır (Uçma, 2007: 22).

### **1.4. ETİK DIŞI DAVRANMANIN SEBEPLERİ**

Kişilerin herkes tarafından kabul edilen kurallara uygun davranmamasıyla etik dışı davranış ortaya çıkmaktadır. İşlerin her geçen gün daha da karmaşık hale gelmesi iş yaşamında da etik dışı davranışları tetiklemektedir. Böylece etik kavramı biraz daha önem kazanmaktadır (Dağlı, 2013: 12).

Sosyal çevre, aileden aldığı eğitim, din ve çalıştığı kurumun örgüt kültürü kişilerin etik ya da etik olmayan davranışlarının üzerinde etkilidir. Etik olmayan davranışlar birçok etik çatışmaların yaşanmasına sebep olmaktadır. Etik sorumluluklar kişinin kendisinden veya dış çevresinden etkilenmektedir (İşgüden, 2007: 61).

Etik davranışı etkileyen unsurlar kişisel ve dışarıdan kaynaklanan nedenler olmak üzere iki açıdan incelenebilir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 18).

#### **1.4.1. Kişisel Nedenler**

Kişilerin mesleğini tam olarak yerine getirebilmesi yeteneklerine ve bilgi düzeylerine sorun çözme ve karar verme becerilerine bağlıdır. İşte bütün bunların olmaması sonucunda kişiler etik dışı davranış sergileyebilirler (İşgüden, 2007: 61).

Kişiler bu eksiklikleri sebebiyle aşağıdaki nedenlerden dolayı etik dışı davranışların içine düşebilmektedirler (Özkaya, 2008: 15).

- Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama,
- Bireylerin Bencil Davranması,
- Etik İnkilemler,
- Mesleki Bilgi Yetersizliği

##### **1.4.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama**

Bireylerin etik ölçütleri, toplumca benimsenenlerden farklı olarak yorumlamasıdır. Bunun nedeni ise, kişinin aldığı eğitim ve kültürdür. Meslek mensuplarına yol gösteren, meslek örgütlerince yayınlanan etik kurallarda yer alan ilkeler genellikle genel ve belirsizdir. Bu yüzden kuralın farklı kişilerce farklı yorumlanması söz konusudur. Örneğin meslek mensubunun çıkar çatışması anlayışı, toplumun koyduğu standartları karşılamak bakımından yeterli olmayabilir (Özkaya, 2008: 15-16).

##### **1.4.1.2. Bireyin Bencil Davranması**

Etik dışı davranışların önemli bir bölümü bencil davranış nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İş yaşamında, işverenler, yöneticiler, çalışanlar kendi çıkarları veya işletmenin çıkarları doğrultusunda kural dışı davranabilmektedirler. Böyle durumlarda

kişiler davranışlarının doğru olmadığını bilirler fakat kendilerine çıkar sağlamak amacıyla etik kurallarını görmezden gelirler (Özkaya, 2008: 16).

Bencilliği üç başlık altında incelemek mümkündür (İşgüden, 2007: 63):

*Kendine düşkünlük*, en yaygın görülen etik dışı davranışlardan birisidir. Bazı kişiler bu özelliklerini kötü olarak algılamazlar ayrıca yaptığı davranışların sebebini, ailesinin veya çalıştığı kurumun iyiliği olarak göstererek davranışlarını yasallaştırma yoluna giderler.

*Kendini korumak*, yalan veya aldatma gibi davranışlarla ortaya çıkar. Bu tür davranışlar haksızlığa uğrama korkusundan ya da bir şeyi yapmayı istememekten meydana gelir.

*Kendini haklı görmek*, bencilliğin en sorun yaratan şekli budur. Böyle durumlarda kişi kendini daima olarak haklı görmektedir. Burada kurallara veya yasalara açık olarak bir karşı çıkmak olmamakla birlikte, kişi yine de kendi bildiğini yapmaktadır.

#### **1.4.1.3. Etik İkilem**

Etik ikilemler, bireylerin bireysel çıkarlar ile toplumsal çıkarlar arasında kalıp ikisinden birini seçmekte zorlandığı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafının olması ve doğruluğu tartışılabilir durumların oluşması sonucu etik ikilemler meydana gelir. İş hayatında iş adamlarının, muhasebede de muhasebecilerin etik ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Sorunların çözümünde önemli olan, etik dışı davranışa bir bahane bularak onu meşrulaştırmamaktır. Günlük yaşamda sıkça karşılaşılan, etik dışı davranış geçeri gösteren şu bahaneler ileri sürülebilir (Dağlı, 2013: 14):

- Herkes bunu yapıyor,
- Bu benim emeğim ve hakkım,
- Ben yapmasam başkası yapacak,
- Devlet malı deniz....

Etik kurallar ahlaki ikilemleri çözmekte yetersiz kalmakta ve kurallar ihlal edilmektedir. Etik kuralların evrenselleştirilmiş haliyle tüm durumları kapsamı

mümkün değildir. Bu sebeple, burada iki aşamalı bir sorun ortaya çıkmaktadır. Birincisi tartışılabilir durumlarda etik kurallardan hangisinin geçerli olduğunun belirsizliğidir. İkincisi ise, etik kuralların ne gibi bir tepki geliştirilmesi gerektiği konusundaki belirsizliğidir. Yapılan çalışmalar muhasebecilerin bu tip ahlaki belirsizlikleri daha çok mesleki teknik bilgileriyle aşmaya çalıştıklarını göstermektedir. Üç tür kurallar dizisi vardır. Bunlar (Toraman ve Akcan, 2003: 61):

*Düzenleyici Kurallar:* Çok açık ve net olan, tartışma gerektirmeyen, davranış ve kurallar arasında tam bir uyuma olan bağlayıcı etik kurallardır.

*İlham Veren Kurallar:* Kişinin ulaşmaya çalışacağı standartları belirler. Fakat bu standartlara ulaşmanın nadiren mümkün olacağını da kabul eder.

*Eğitsel kurallar:* Kural ve düzenlemelerin faydasız ve hatta zararlı olduğunu savunur. İş ile ilgili durumlarda kişisel bilincin önemini vurgular.

Son yıllarda etik ikilemlerin çözümlenmesinde ilerleme kaydedilmiş ve altı adımdan oluşan bir biçimsel yaklaşım kabul görmüştür (İşgüden, 2007: 64-65):

- Geçerli durumları belirle,
- Bu durumlara dayanarak etik sorunu belirle,
- Bu ikilemin sonucundan etkilenecek kişiyi veya kişileri ve nasıl etkileneceklerini belirle,
- İkilemi çözmesi gereken kişi olası alternatifleri belirlemeli,
- Her alternatif açısından muhtemel sonucu belirle,
- En uygun davranış biçimini seç.

#### **1.4.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği**

Birey mesleğinin gereklerini yeterince taşıyorsa hem kendi işinden tatmin olmaz hem de yaptıkları işlere taraf olanlar yapılan işi beğenmez. Bu yetersizlikten dolayı rasyonel davranamaz, hataları çoğalır, etik olmayan davranışları artar, işini kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz, güçlü ve yoğun baskıların sonucu olarak etik olmayan davranışlar daha da çoğalır. Bu yüzden meslek mensubu etik dışı davranışlara yönelmemek için sürekli yeni bilgilerle eksikliklerini tamamlamalı, etik değerleri her zaman ön planda tutmalıdır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 21).

### **1.4.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler**

Kişiler günlük hayatındaki insanların tutum ve davranışlarından etkilenir (İşgüden, 2007: 65). Kişi çalıştığı işyerindeki insanların da davranışlarından etkilenmektedir. Kişileri etik dışı davranmaya iten nedenler şunlardır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 21):

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

#### **1.4.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı**

İşletme çalışanları ve yöneticilerin bazen etik olmayan davranışları olabilir. Bazı durumlarda bunu yükselmek için bir adım olarak görebilirler. Çalışanlar, yöneticilerin etik olmayan davranışlarını gördükleri halde işini kaybetme korkusu ile sessiz kalabilirler. Meslek mensuplarının içsel sorunu olmasa da dışsal sorunlar etik değerler açısından önem taşımaktadır (Dağlı, 2013: 15).

Bireysel etik değerler ile örgütün ve örgütte çalışan kişilerin etik değerleri arasındaki farklılıklar kişisel- örgütsel çatışmalara sebep olabilmektedir (Özkaya, 2007: 18).

#### **1.4.2.2. Haksız Rekabet**

Rekabetin dürüstlük kurallarına aykırı olarak veya aldatıcı davranışlarla bozulmasına genel olarak "haksız rekabet" denilmektedir. Haksız rekabete ilişkin hukuki düzenlemeler Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nda yer almaktadır. Bu düzenlemelerin amacı, kişilerin çıkarını değil, rekabet düzenini korumaktır. Haksız rekabette, mesleğe ters düşen işler, hak edilmeyen kazançlar ve üretmeden paylaşma

vardır. Bu durum başlı başına etik olmayan davranışa sebep olmaktadır. Meslek mensupları arasında yasa ile düzenlenmiş olan rekabet yasağı bulunmakla birlikte, gizliden gizliye yürütülen bir rekabet de vardır. Rekabete katılanlar haliyle etik olmayan davranışlarda bulunmaktadır (İşgüden, 2007: 66).

Muhasebe meslek mensupları meslektaşlarından daha fazla kazanç sağlamak amacıyla daha fazla müşteri çekmek ya da başka bir meslektaşıyla sözleşmesi devam eden gerçek veya tüzel kişilere kendisi hizmet vermek için haksız rekabette bulunabilir. Böyle davranışlar meslek mensubunun itibarını kaybetmesine yol açabilir (Soylu, 2010: 26).

### **1.4.2.3. Meslek Ücreti**

Meslek mensubunun üstesinden gelebileceği sayıda iş alması ve belirli ideal kalitede hizmet vermesi gereklidir. Mesleğin parası ön plana alınarak yapılmaması gerekir. Aksi takdirde etik olmayan davranışlar artacaktır (Özkaya, 2008: 19).

Türkiye’ de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’ in 40. maddesine göre: “Meslek mensubu, sunduğu hizmete göre uygun gördüğü bir ücreti talep edebilir. Bir meslek mensubunun diğerine göre daha düşük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranış değildir. Bununla birlikte, talep edilen ücret düzeyi nedeniyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok düşük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve mesleki standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecekse, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş asgari ücret düzeyinin altında olamaz.” (Resmi Gazete, 2007).

Mesleki örgütlerin ücret konusunda meslek elemanına koruyucu ve gereken önlemleri almaları gerekmektedir. Ücretin doğrudan hizmetten yararlanan tarafından meslek elemanına ödenmesi, meslek elemanının bağımsız çalışmasını etkilemektedir. Yapılan araştırmalar meslek elemanının mesleğini yaparken en çok zorlandığı

konulardan birisinin ve önde geleninin ücretin zamanında veya hiç tahsil edilmemesi sorunu olduğunu ortaya koymaktadır (İşgüden, 2007: 67).

#### **1.4.2.4. Karşılıklı Güvensizlik**

Bir meslekte çalışanların kendi arasında ve yönetimle arasında karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurulması çok önemlidir. İş ortamlarında güvene dayalı bir iletişim kurulamazsa etik olmayan davranışlarda artış olması kaçınılmaz olmaktadır. Çalışanlara karşı olan güvensizlik sebebiyle yönetim tarafından bazı önlemler alınmaktadır. Bunları denetlemek için de bazı uygulamalara başvurulmaktadır. Yönetenlerin, değişik teknolojilerle çalışanların iş performansını belirlemesi ve kişiliğini ölçecek ideal testler yaparak haklarında bilgi sahibi olması iş etiği için gerekli olduğu gibi. Fakat çalışanların monitörle izlenmeleri, özel evraklarının veya mektuplarının incelenmesi, siyasi görüşlerinin araştırılması sakıncalıdır (Dağlı, 2013: 16).

#### **1.4.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge**

Hukuken geçerli olabilmesi için zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgelere sahte belge denilmektedir. Yanıltıcı belgeler ise, şekil koşullarına uygun olarak düzenlenmesine rağmen, içerdiği bilgiler yanlış olan belgelerdir. Sahte ya da gerçek dışı belgeler, kendileri ile uzaktan yakından ilişkisi olmayan elemanları sorumlu durumlara düşürebilmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik kanununun çalışma ve usul esaslarını düzenleyen 43. maddesine göre sahte ve yanıltıcı belgelerle ilgili olarak; “Yasal olarak belgelerinin kullanılması engellenmiş firmalara ilişkin dokümantasyonlara ulaşma yeterliliği ve kriterleri net olarak belirlenerek meslek mensuplarına yetki ve sorumluluk verilmelidir.” denilmektedir (Özkaya, 2008: 21).

#### **1.4.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi**

Globalleşme ile birlikte, etik davranışlara esnek yaklaşımlar gelmektedir. Bu durumlarda etik olmayan davranışlara yönelme daha fazla olabilmektedir. İş dünyasının etik kuralları, genel etik kurallara göre daha ılımlıdır (İşgüden, 2007: 68). Etik kurallar eğitim ve kültür düzeylerine paralel olarak ülkeden ülkeye farklılıklar da göstermektedir. Örneğin bir ülkede etik sayılacak davranış göstermek zorunda olan bir işletme, diğer ülkede şartlardan dolayı etik dışı davranabilmektedir. Örnek olarak gelişmiş bir ülkeye ihracat yapan bir başka ülkenin firması o ülkenin bütün etik kurallarına ve yasalarına uygun davranırken az gelişmiş bir ülkeye ihracat yaparken o ülkenin özelliğine göre daha esnek davranabilmektedir (Dağlı, 2013: 17).

#### **1.5. MUHASEBE MESLEK ETİĞİ**

Muhasebe meslek etiği, müşterilere ve kamuya etik davranışlarla hizmet edilmesidir. Muhasebe standartlarını yüksek tutabilmek için etik faaliyetlere önem vermek esastır. Sunulan bilgiler yeterli değilse sağlıklı bilgi ve kararlar alınamayacaktır. Bu sebeple muhasebeden beklenen yararlar sağlanmayacaktır. İşletmeler için finansal bilgilerin güvenilirliği çok önemlidir. İşletmelerde meydana gelen ekonomik faaliyetlerin sistemli bir şekilde kayıtlara alınmaması ve bu kayıtlar esas alınarak düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması sonucunda toplumda ekonomik yaşama olan güven olumsuz yönde etkilenir ve bu da ülkenin ekonomik yapısını, toplumun ona olan güvenini sarsar. Bu nedenle muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal etik kuralları çerçevesinde mesleğin en iyi ve etkin bir biçimde icra edilmesi gerekmektedir. Meslek mensuplarının davranışlarını biçimlendiren üç ana faktör vardır. Bu ana faktörler (Özkaya, 2008: 32-33).

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

Genel bir ifade olarak, “Meslek Etiği Kuralları” olarak adlandırılan kurallar, meslek mensubunun hem teknik kurallara uygun, hem de sosyal sorumluluk bilinci ile faaliyetlerini yürütmesini sağlamaktadır. Mükelleflerine daha az vergi ödeten meslek mensubu yerine, meslek etiği kurallarına uyan meslek mensubunun uygun niteliklere sahip olarak değerlendirilmesi bu kurallar sayesinde. Genel olarak baktığımızda, bir mesleğe ait olan etik kurallar o meslek ile yakından ilişkilidir (İşgüden, 2007: 71).

Muhasebecilerin, kendilerine ve topluma karşı olan sorumlulukları yerine getirebilmeleri için bazı kurallara uygun olarak hareket etmelidirler. Bu kuralların bir kısmı yasalarla düzenlenirken bir kısmı da ahlaki isteklerden doğmakta ve toplumsal sistemin işleminde gerekli yazılı ve yazılı olmayan kurallar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yüzden muhasebe mesleğinde meslek etiği ilkeleri en az yasal düzenlemeler kadar önemlidir (Uçma, 2007: 36).

## **1.6. MESLEK ETİĞİNE DUYULAN GEREKSİNİM**

Muhasebede etik kavramı kanunlara uygun işlemlerin yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasını ifade etmektedir. Bu bilgiler ilgili tarafların yaşamlarını olumlu etkilemelidir. Muhasebeden alınan bilgiler bir ekip çalışmasının sonucudur ve ekipteki en üst düzey yöneticiden en alt çalışana kadar etik kurallar biliniyor uygulanmalıdır. Muhasebenin sunduğu finansal tablolar sermaye piyasası kurulu tarafından takip edilir ve piyasa ekonomisinin gelişmesi için gereklidir. Muhasebede etiğe önem veren işletmelerin sermaye piyasalarında da güvenilir bir yere sahip olacağı gerçektir. Uluslararası bir üne sahip ahlak psikoloğuna göre ahlaklı davranış için aşağıdaki dört işlemin gerçekleşmesi gerekmektedir (Soylu, 2010: 16-17):

- Muhasebede hangi davranışların yapılabileceği ve bu davranışlardan kimlerin etkileneceği, etkilenen tarafların mal varlıkları üzerindeki etkisini nasıl göreceklarini anlamalı,
- Hangi davranışın ahlaki olduğu konusunda kararı vermeli,
- Ahlaki değerleri diğer kişisel değerler üzerinde tutmalı ve ahlaki olarak doğru olanı yapmaya karar vermeli,

- Etiksel olarak davranma kararını uygulama gücünü kendinde bulmalı

Muhasebe meslek mensupları, etiksel sorumluluklara sahip olarak görevlerini yerine getirdiklerinde muhasebe mesleğinin temelini oluşturan bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güven ilkelerine de bağlı kalarak hizmet vermiş olacaklardır. Yani profesyonel muhasebe mesleğinin temelini hem bu ilkelerin hem de mesleki etik değerlerin oluşturduğu söylenebilir. Muhasebe mesleğinde etik, mesleğin yerine getirilmesini sağlayan kanunların koyduğu yasaların da üzerinde oluşturulan değer yargıları olarak karşımıza çıkmaktadır. Mesleğe ait etik değerler belirlenip meslek mensuplarının tamamı tarafından benimsenirse meslekte uzmanlaşma sağlanacaktır (Uçma, 2007: 39).

Muhasebe mesleğinin toplumda saygınlık kazanması ve meslek mensuplarına güven duyulabilmesi için meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerilere sahip olmasının yanında muhasebe meslek etiğine uygun davranışlar sergilemeleri gerekmektedir. Muhasebe meslek etiğinin getirmiş olduğu bağımsızlık, oto kontrol ve ahlaki dürüstlük gibi unsurlar muhasebede üretilen bilgilerin müşteriler, tedarikçiler, yöneticiler, hissedarlar, yatırımcılar, kamu vs. gibi muhasebe ile ilgili taraflar açısından daha yüksek bir ahlaki düzeyde olmasını sağlar. Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramı gereğince muhasebe uygulamaları sırasında tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekir. Bu nedenle muhasebede üretilen bilgilerin toplumun tüm kesimlerini etkileyebilecek yapıda olması, muhasebe meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken daha fazla sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini gerektirmektedir (Çavuşoğlu ve Kutluk, 2016: 110).

Meslek ahlakı, bir meslek mensubunun şahsi kontrolünü etkin biçimde sağlayabiliyorsa, bu meslek mensubunun sosyal sorumluluklarını yerine getirirken kararsızlıklarını ortadan kaldırdığını gösterir. Öte yandan, zaten zor koşullar ve yüksek mali cezalar riski altında çalışmak zorunda olan meslek mensuplarının faaliyetlerinde bazı kolaylaştırıcı tedbirlerin alınması gereklidir. Örneğin müşavirlerin, mükelleflerine olan bağımlılıktan kurtarılması, büro standartlarının yanında, iş yoğunluklarına bağlı olarak mükellef sayılarına ilişkin alınabilecek tedbirler meslek etiğinin etkin uygulanmasını sağlayacaktır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 31).

## **1.7. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TAŞIMASI GEREKEN ETİKSEL NİTELİKLER**

Türkiye'deki Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmeliğin Birinci Bölümü'nde meslekle ilgili temel etik ilkeleri şöyle sıralanmaktadır (Resmi Gazete, 2007):

MADDE 1 – (1) Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıda sunulmuştur.

a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.

b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

### **1.7.1. Dürüstlük**

Meslek mensubunun kamu yararını korumak için vermiş olduğu hizmeti ile kamuyu aldatici davranışlarda bulunmaması gerekir. Ayrıca güveni devamlı kılmak amacıyla dürüstlük zorunlu bir özellik olmalıdır. Bu özellik meslek mensubunun kişiliğinin gelişimi ile birlikte oluşmalıdır. Etik davranış, başkaları ile ilişkilerde dürüst

olmayı ve içtenliği gerekli kılar. İçten ve dürüst davranmayan yöneticiler, ilişkilerde güven ortamı ortadan kalkar ve yok olmaya mahkûmdurlar (Özkaya, 2008: 40).

Türkiye’deki Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmeliğin 6. Maddesine göre: “Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir.” Yönetmeliğin 7. maddesine göre “Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.” (Resmi Gazete, 2007).

### **1.7.2. Tarafsızlık**

Muhasebeci işlerini yapmada, hesaplaşma ve sonuç çıkarmada, rapor verme, yorum yapma ve görüş bildirmede, herhangi bir kimse, kurum, mensubiyet ve benzerlerinden yana olmamalıdır, buna muhasebeci tarafsızlığı denmektedir. Muhasebe uygulamalarında, meslek mensuplarının taraf tutmadan ve hiçbir etki altında kalmadan, sadece mesleki bilgileriyle bu mesleği yapması gerekir. Meslek mensupları mesleklerini icra ederken ne kadar tarafsız davranır ve elde ettikleri bilgileri ne kadar şeffaf bir şekilde ortaya koyar ve ne kadar bağımsız davranırsa o kadar ürettikleri bilginin önemli ve doğru olduğu kabul edilmektedir (Özkaya, 2008: 41-42).

Türkiye’deki Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmeliğin 8. Maddesine göre; “Tarafsızlık ilkesi tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin kanuna uymayan baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.” Yönetmeliğin 9. Maddesine göre “Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir” (Resmi Gazete, 2007).

### 1.7.3. Sır Saklama

Meslek mensubu edindiği bilgileri müşterisinin izni olmadan açıklayamaz. Sır saklama müşterilerine karşı olduğu kadar topluma karşı da uymak zorunda olduğu sorumluluklardandır. Meslek mensuplarının uygulamaları sırasında topladıkları bilgi ve belgeler gizli belgelerdir bu yüzden açıklanamazlar. Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan tam açıklama kavramı gereğince ve denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla yasa gereği yapılması gereken açıklamalar sır kapsamında yer almazlar (Özkaya, 2008: 43).

24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararlarında 10. Maddede sır saklama ilkesi ile ilgili olarak; “Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetlerini icra ederken müşterisiyle ilgili elde ettiği bilgileri ve sırları müşterisinin izni olmadıkça mesleki faaliyetleri son bulsa dahi açıklayamazlar demektedir. Burada sır saklama kuralına meslek mensuplarının personelleri de uymak zorundadır. Aksi takdirde personelini bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslektaşlarını bu personeller hakkında bilgilendirmeleri gerekir” hükmü getirilmiştir (Resmi Gazete, 2001).

Türkiye’ de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik’ te Gizlilik olarak açıklanan bu ilke ile ilgili 12. Maddeye göre 149: “Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu getirmektedir. Bu ilke doğrultusunda meslek mensubunun (Resmi Gazete,2007):

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

#### **1.7.4. Bağımsızlık**

Şirketlerin finansal nitelikteki ve parayla ölçülebilen hareketlerini kaydeden ve bunları ilgili taraflara raporlar halinde sunan muhasebe uygulamalarında bağımsızlık ilkesi oldukça önemlidir. Bu raporları kullanan ilgili taraflar “finansal tablo kullanıcıları” şeklinde tanımlanmaktadır. Finansal tablo kullanıcıları; üst düzey yöneticiler, çalışanlar, ulusal ve uluslararası yatırımcılar, bankalar, kredi kuruluşları, karşılıklı yüksek rakamlı çalışılan şirketler ve kamudur. Muhasebe meslek mensuplarına bu ilke kapsamında yüklenen en önemli görev, şirketin parayla ölçülebilen bilgilerinin hiçbir etki ve tesir altında kalmadan tamamen bağımsız bir şekilde kayıt altına alınması ve kullanıcılarına aktarmaktır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 40).

Muhasebeci, meslek uygulamalarında bağımsızlığını ve nesnelliğini korumakla görevlidir. Eğer bağımsızlığı tehlikeye girecekse meslek mensubu, kendisine önerilen işi ya da sözleşmeyle yapmayı taahhüt ettiği işi, yasa ve kurallar çerçevesinde, reddedebilir. Bağımsızlık yalnızca görünüşte yansız, tarafsız ve nesnel olmak değildir (Özkaya, 2008: 46).

#### **1.7.5. Yeterlilik**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmeliğin 10. ve 11. Maddeleri mesleki yeterlilik ve özen ile ilgilidir. Yönetmeliğin 10. Maddesine göre “Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir.” (Resmi Gazete, 2007).

Aynı Yönetmeliğin 11. Maddesine göre: “Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir demektir. Meslekî özenin, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngördüğü belirtilmekle birlikte; meslek mensubunun, kendi otoritesi altında çalışanların da uygun

meslekî eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sağlamaları gerektiği belirtilmektedir (Resmi Gazete, 2007);

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

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

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ**

İkinci bölümde etik eğitiminin tanımı yapılarak, muhasebe etik eğitiminden ve muhasebede etik eğitimindeki ikilemlerden bahsedilmiştir. Ayrıca Dünyadaki muhasebe meslek etiğine ilişkin düzenlemeler ve muhasebe mesleğinde uygulanabilecek etik eğitim yöntemleri ve yaklaşımları konularına değinilmiştir. Son olarak da Türkiye’ de muhasebe meslek etiği konusunda çalışan kurumlar ve çalışmalarına yer verilmiştir.

#### **2.1. ETİK EĞİTİMİNİN TANIMI ve ÖNEMİ**

Etik eğitimi iki düzeyde ele alınmaktadır. Birincisi mesleğin bilgi ve becerilerinin yanında, öğrencilere o mesleğin etik değerlerinin de kazandırıldığı hizmet öncesi eğitim programları; ikincisi ise, çalışan bireylere iş yaşamı içinde, icra ettikleri mesleğin etik değerlerini kazandıran hizmet içi eğitim programlarıdır. Etik eğitimi üç amacın gerçekleştirilmesini sağlar (Altuk, 2006: 18):

- 1) Etik eğitimi, insanlara karar alma aşamasında etik bir boyut olduğunu kavramalarına yardım eder,
- 2) Etik eğitimi, bireylerin kişisel, örgütsel ve başkalarına ait değerleri anlamalarını sağlar,
- 3) Etik eğitimi, değerlerin iş yaşamındaki etkilerini tartmalarına yardım eder.

Etik eğitimi;

- İnsanlara davranışlarında, verecekleri kararlarda ve mesleki faaliyetlerinde etik bir boyut olduğunu kavratmaya;
- Bireylerin kişisel, örgütsel ve başkalarına ait değerleri anlamalarını sağlamaya;
- Meslek alanında yaşanan etik sorunlara ilişkin duyarlılığı geliştirmeye;
- Etik davranışlar sergilemenin önemi ve etik sorunların çözümü konusunda beceri kazandırmaya yönelik yapılan faaliyetleri kapsamaktadır.

## 2.2. MUHASEBE ETİK EĞİTİMİ

Muhasebe eğitimi karmaşık ve toplumun değer yargılarının ağır bastığı bir yapıda devam etmektedir. Bu eğitimle asıl amaçlanan bireyin kendini kontrol altında tutmasını sağlayan sosyal kontrol mekanizmasının oluşturulmasıdır. Öğrencilerin muhasebe mesleğini yerine getirirken etik ikilemler karşısında kendi ahlaki kabiliyetlerinin yanında muhasebe etik eğitimini de kullanmaları gerekmektedir (Uçma, 2007: 60).

Muhasebe eğitiminin nitelikleri, küreselleşmenin de etkileri göz önüne alınarak şöyle açıklanabilir (İşgüden, 2007: 137):

- Muhasebe meslek mensubunun işlevleri bugünkünden daha farklı nitelikte olacaktır. Yani, teknolojik gelişmeler, bugün meslek mensubunu kısıtlayan zaman ve mekan boyutlarını aşmasına imkan sağlayacaktır.

- Firmalar arası rekabet küresel piyasa bazında olduğundan, bugünkü fiyat kavramı, küresel refahı maksimize eden fiyat kavramı ile değişecektir. Böylece meslek mensubu küresel istikrarı koruyucu/artırıcı ajan olacak, faaliyet sonuçlarını etkin bir şekilde analiz ederek gerekli uyarıları yapacak ve karar verme mekanizmasında yerini alacaktır.

- Firma faaliyetleri ile ilgili olan bilgi sağlama, raporlama, küresel çıkar grupları göz önüne alınarak yapılacaktır. Küresel düzeyde etkin denetimin varlığı, günümüzde yararlanılan yasal boşlukların küresel yasalarda olmaması nedeni ile, meslek mensubunun işlemleri muhasebeleştirilmede, raporlamada, analizleri yorumlamada serbestlik derecesi bugünkünün çok daha altında olacaktır.

- Diğer bilim dallarında üretilen yeni bilgilerin parasal değerlere dönüşümü üretim sürecinde gerçekleşeceğinden, meslek mensubu bütün bu yenilikleri izleme, bu yeniliklerin üretim sürecindeki dönüşümünü muhasebe işlemleri ile kayıt altına alma, muhtemel sonuçlarını küresel bazda yorumlamak zorunda olacaktır.

Muhasebe etik eğitimi; muhasebe mesleği ve toplumun, bireysel ve mesleki sorumluluklar çerçevesinde korunması için geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik muhakeme ve sorumluluklarının geliştirilmesini sağlamaya yönelik meslek etiği,

mesleki değer, tutum ve davranışı kapsayan eğitim-öğretim süreci olarak tanımlanabilir (Daştan, 2009: 287).

Muhasebe meslek mensupları açısından etik eğitimi stajyerlik döneminde başlamaktadır. Burada meslek mensubunun staj yaptığı yerdeki etik davranışlar oldukça önemlidir. Yani stajyer olan meslek mensubunun etiksel davranışıyla staj yaptığı yerin davranışları doğru orantılıdır. Stajı biten meslek mensupları yeni yer açtıklarında haksız rekabetle birlikte etik dışı davranışlar oldukça yoğun olarak görülür (Bezirci ve Bayraktar, 2015: 407).

### **2.3. MUHASEBE ETİK EğİTİMİNDE İKİLEMLER**

Geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere uygun kararlar alabilmeleri için kişisel değerlerinin çok iyi gelişmiş olması gerekir. Söz konusu değerlerin muhasebe öğrencilerine verilmesini sağlayacak etik eğitimi programı ve programı yürütecek muhasebe öğretim elemanlarının önemi artmıştır. Muhasebe etik eğitiminin muhasebe öğreticileri tarafından verilmesine yönelik kanaat yaygınlaşmaktadır. Bu nedenle muhasebe öğreticilerinin muhasebe etik eğitiminde gerekli hassasiyeti göstermeleri hem kendi mesleki kariyerleri hem de geleceğin muhasebe meslek mensubu ve öğretim elemanı olacak öğrencileri açısından son derece önemlidir. Yukarıda ortaya konan esaslar yanında etik eğitiminde yaşanabilecek etik ikilemlere dayalı bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Etik eğitimiyle ilgili üç farklı ikilemin yaşanabilmektedir. Bunlar (Daştan, 2009: 293):

- Kanuni – Etik İkilem,
- Felsefi ve Uygulamalı İkilem,
- Muhasebe Ekollerinin Ahlak Tartışmasına Yönelik Yaklaşımları ve İlgisizlikleri.

### **2.3.1. Kanuni – Etik İkilem**

Kanuni olan her eylem ahlaki midir ya da ahlaki olan her eylem kanuni midir bununla ilgilidir. Etik eğitiminin yasal zorunluluklar yanında ahlaki olarak kabul edilen davranışları da kapsamaması gerektiğini ifade eder ( Daştan, 2009: 293).

Bu düşünce, etik davranışın normlarına karşılık vermek için hemen değiştiğini öne sürmektedir. Fakat bilindiği gibi kanunların değişme süreci oldukça yavaş olmaktadır. Yasalarda ivedi değişiklikler yapılması beklenmekle birlikte, böylesi değişikliklerin ve beklentilerin yasallaşması uzun zaman almaktadır. Bu yüzden, yasal olmakla birlikte ahlak dışı olarak algılanacak bazı eylemlerin varlığı her zaman karşımıza çıkacaktır. Bu gibi durumlar, beklentilerin değişim gösterdiği zamanlarda da kendini gösterebilir. Diğer yandan bazen yasalara uygun olmayan bazı eylemler, bir kısım insanlar tarafından ahlaki olarak algılanabilmektedir. Bu yüzden, herhangi bir zaman diliminde yasalar ideal davranışları oluşturamayabilir veya toplumun beklentilerine cevap vermeyebilir. Bütün bunlardan dolayı, üniversiteler sadece yasal sorumlulukları değil, aynı zamanda ahlaki olarak kabul edilen davranışları da eğitim programlarına almalıdır (Altuk, 2006: 12-13).

### **2.3.2. Felsefi ve Uygulamalı İkilem**

Etik eğitimindeki yaklaşımlarla ilgilidir, etik eğitiminin felsefi görüşlere dayalı olarak verilmesinin dezavantajları belirtilmektedir (Daştan, 2009: 294). İkinci bir ikilem, etiğin üniversitelerde hangi derste anlatılması gerekliliğidir. Etik, yalnızca ayrı etik derslerinde mi öğretilmeli yoksa derse mi dahil edilmelidir tartışma konusu olmaktadır. Üniversitelerdeki birçok ahlak dersi, çok yüksek seviyedeki felsefi görüşlere dayalı olarak verilmekte ve işletmelerle ilgili güncel sorunlar ve hatta muhasebeye yönelik sorunlar göz ardı edilmektedir. Muhasebecilerin ve işletmede karar vericilerin karşı karşıya kaldıkları ve gün geçtikçe değişen konular vardır. Bu konuların üniversite müfredatına dahil edilmesi, konuya geçici ilgi göstermekten daha faydalı olacaktır (Altuk, 2006: 13).

### **2.3.3. Muhasebe Ekollerinin Ahlak Tartışmasına Yönelik Yaklaşımları**

Bazı muhasebe ekollerinin etiği ahlakilik-din bakış açısıyla değerlendirmektedir. Bazıları ise üniversitedeki öğrencilerin kendi ahlaki değerlerini zaten oluşturmuş olacağına dair düşünce yapısına sahiptir. Yine bir başka ekolün bireylerin ahlaki davranışlarını etkileyen faktörlerin aile, arkadaş çevresi ve üniversite eğitimi olduğu düşüncesine sahip olması etik eğitime yönelik yaklaşımlarda birlik yerine ayrılık yarattığı belirtilerek etik eğitiminde amaç ve araç birliğinin sağlanması gerektiğini ifade eder (Daştan, 2009: 294).

Beklentiler ve mesleki değerler, muhasebecilerin karar verme sürecinin ayrılmaz parçalarıdır. Bu nedenle, muhasebe etiği eğitimi sürecinde öğrencilerin belirsizlikleri çözümlemede muhakeme yeteneklerini geliştirebilecekleri ve eylemlerindeki ahlaki sorunların çözümünde daha dikkatli davranabilecekleri tartışılmaktadır (Altuk, 2006: 14).

## **2.4. DÜNYADA MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER**

Uluslararası kuruluşlarca düzenlenen meslek etiği ilkelerine kısaca değinmekte fayda vardır. Bu kuruluşların başında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ve Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) gelmektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 68).

### **2.4.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu**

IFAC, muhasebecilik mesleğinde faaliyet gösteren dünya çapında bir organizasyondur. Dünyadaki muhasebeciler tarafından yüksek kalitedeki uygulamaları teşvik ederek, kamuoyu çıkarını korumak amacıyla 119 ülkede 163 üye organizasyonu bulunmaktadır. IFAC üyeleri özel sektörde, kamu, sanayi, devlet sektöründe ve akademi çevresinde çalışan 2,5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir (Altuk, 2006: 38). Ülkemizden TÜRMOB ile TMUD ( Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği ) da

IFAC'ın üyesidirler (Sayım ve Usman, 2015: 100). IFAC'ın temel amacı; kamu çıkarlarını gözeterek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı sağlamaktır. IFAC, uluslararası mesleğin birincil sözcüsüdür ve geniş bir yelpazede kamu çıkarları sorunları hakkında söz söyleme sahibidir. Bu güce, uluslararası muhasebe mesleği üzerinde çıkarları olan ya da dayanan birtakım örgütlerle kurulan ilişkilerle ulaşılmıştır (Altuk, 2006: 38).

Federasyonun meslek etiği ile ilgili çalışmaları 1990 lara denk gelmektedir. 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi liderliğinde “Muhasebeciler için Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama” adlı yönetmelik yayınlanmıştır. 1998 yılında ise IFAC, “Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kuralları” nı çıkarmıştır. Bunun amacı, etiğe uygun olan davranış şekillerini detaylı bir şekilde açıklayarak muhasebe meslek mensuplarına yol gösterici olmayı amaçlamaktır (Sayım ve Usman 2015: 100-101).

IFAC bünyesinde standart yapıcı kurullar ve komiteler yer almaktadır. Bunlar şöyle sıralanabilir (TÜRMOB, 2014: 1):

1) Standart Yapıcı Kurullar

- a) Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)
- b) Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA)
- c) Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB)
- d) Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB)

2) Komiteler:

- a) Uyum Danışma Paneli (CAP)
- b) Muhasebe Meslek Kuruluşu Gelişim Komitesi (PAODC)
- c) Atama Komitesi
- d) Bağımlı Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları (PAIB) Komitesi
- e) Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Büroları (SMP) Komitesi
- f) Sınır-Ötesi Denetçiler Komitesi (TAC)

IFAC 2002 yılında etik eğitimi verilirken dikkat edilmesi gereken hususlarla ilgili olarak bir rehber yayımlamıştır. Buna rehber göre öğrenciler, mesleğin ve

eğitimcilerin verdiği önem derecesi kadar eğitimci ve denetçiler tarafından etiğe verilen ağırlığı algılayıp değerlendireceklerdir. Gelecekteki muhasebeciler için önemli olduğundan, mesleki etik konusuna ayrı bir konu olarak bakılması gerekmektedir. Etiği öğretecek her programın yaklaşımı, kendi ilgi ve amaçlarını yansıtırken ilk andaki kapsam şu şekilde olabilecektir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 48):

- Etiğin tabiatı, felsefi ve mesleki yaklaşım arasındaki fark,
- Dürüstlük, görev, bağımsızlık, kamu beklentileri,
- Etik ve hukuk,
- Etik olmayan davranışın birey, meslek ve toplum açısından sonuçları,
- İşletmedeki etik,
- Etik ve muhasebeci, etik ikilemler ve çözümleri

IFAC üye kuruluşlarından bir takım yükümlülükleri yerine getirmelerini ister.

Bunlar (TÜRMOB, 2014: 6):

- Bir kalite güvencesi sistemine sahip olmaları,
- Uluslararası Eğitim Standartları'nın kullanımında uyumun sağlanması. Buna göre staj, mesleki beceriler, mesleki değerler, etik kurallar ve davranışlar, mesleki yeterlilik, sürekli mesleki gelişim, denetçilerin yeterlilikleri gibi konularda uyumun ve süreçlerin devamlılığının sağlanması,
- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları ile uyumun sağlanması,
- IFAC etik kuralları ile sürekli uyumun sağlanması süreçlerinin daha fazla geliştirilmesi ve korunması,
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları'nın kullanımında uyumun sağlanması,
- Soruşturma ve disiplin hususlarının uygulanmasında uyum sağlanması ve bunların sürekli ilerletilmesi ve sürdürülmesi,
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılmasında uyumun sağlanması.

## 2.4.2. Amerika Kamu Muhasebecileri Enstitüsü

Muhasebe etiği çoğunlukla denetim ve sigorta gibi kurslarda öğretilmektedir. Fakat tartışmalı olarak AICPA Mesleki Davranış Kuralları kapsamında kısıtlıdır. Eğitim Komitesi muhasebe için oldukça önemli olan bu konuyla ilgili olarak bölümle ilgili üyeler yararlıdır diye etik kaynakları düzenlemektedir. Video, web siteleri, çeşitli linkler ve seçilmiş konuşmalarla birlikte elektronik yollardan elde edilebilecek kaynaklar bu malzemeleri içermektedir (Altuk, 2006: 41).

IFAC bünyesindeki Mesleki Etik İdare Komitesi, AAA'nın 1906'da üyelerinin bağlı olacağı etik standartları oluşturmak üzere kurulan Etik Komitesinin mirasçısıdır. Mesleki Etik İdare Komitesi, AICPA Mesleki Davranış Kurallarını açıklama ve icra etme sorumluluğunu taşıyan AICPA'nın bir üst teknik komitesidir. AICPA, kanunlar kapsamında Komite'nin, üyelerle ilgili olan disiplin olaylarını araştırmak; kanıtlar bulunduğu takdirde mahkeme kurulundan önce davaya çıkmak ve kuralları açıklamak ve bundan başka değişiklikler önermek gibi görevleri vardır. AICPA'nın bu çalışmasında altı tane prensip on bir tane de kural bulunmaktadır. Burada yer alan prensipler üyelerin kamuya, müşterilere ve meslektaşlarına karşı sorumlulukların etik boyutunu belirlemektedir. Bu prensipler altı başlık halinde sıralanmaktadır (Akdoğan, 2003: 64):

- Sorumluluklar
- Kamu Yararı
- Dürüstlük
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık
- Mesleki Özen Gösterme
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliği

Yine bu Meslek Yasası'nda yer alan on bir adet kural bulunmaktadır. Bu kurallar, muhasebe mesleği için düzenlenen mesleki etik kuralları etik özelliklere uygun olarak geliştirmektedir. Burada yer alan on bir adet kural şöyle sıralanmaktadır:

- Bağımsızlık
- Dürüst ve Tarafsız Olma
- Genel Standartlar

- Standartlara Uyma
- Muhasebe Prensipleri
- Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği
- Şartlı Ücret
- Uygunsuz Davranışlar
- Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri
- Komisyon ve Başvuru Ücretleri
- Mesleği İcra Biçimi ve İsim

### **2.4.3. Amerikan Üniversite Muhasebe Eğitimcileri Derneği**

Amerikan Üniversite Muhasebe Eğitimcileri Derneği 1916'da kurulan Amerika Muhasebe Birliği, şimdiki ismini 1936'da almıştır. AAA, muhasebe eğitimi araştırmaları ve uygulamalarında dünya çapında seçkindir. Birlik, muhasebe eğitime ve araştırmalarına ilgi duyan kişilerden gönüllü kişilerden oluşan bir kuruluştur. Birliğin amaçları (Altuk, 2006: 36):

- Muhasebe alanındaki araştırmaları cesaretlendirmek, desteklemek ve bu araştırmalar adına adımlar atmak; araştırma sonuçlarını yayımlamak veya yayımlanmasında yardımcı olmak.
- Muhasebe eğitimini ileri düzeylere taşımak ve kalifiye bireyleri muhasebe eğitimi verme konusunda cesaretlendirmek.
- Muhasebe kavramlarının ve standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması konusunda ileriye doğru adımlar atmak.
- İç yönetim amaçlarına hizmet etmek amacıyla muhasebenin kullanılması ve geliştirilmesi için mücadele etmek.
- Kalifiye öğrencilerin ve özellikle kamuoyu içinde muhasebe bilgisinin yaygınlaştırılması için adımlar atmak.

#### 2.4.4. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu

Muhasebe eğitimi standartlarının dünya çapında gelişimini sağlamak için kılavuz geliştirmektedir. Eğitim, staj ve mesleki yeterliliğin test edilmesinden oluşan akreditasyonun temel unsurları ve muhasebecilerin ihtiyaç duyduğu sürekli mesleki eğitimin içeriği ve kapsamı alanları ile uğraşmaktadır. IAESB'nin çalışmaları Kamu Yararı Gözetim Kurulu'nun (PIOB) gözetimine tabidir. IAESB, Uluslararası Eğitim Standartları (IES) çıkarmaktadır. Ayrıca üye kuruluşların bu IES'leri uygulamaya koymalarında yardımcı olacak Uluslararası Eğitim Uygulama Bildirimleri (IEPS) bilgi raporları yayınlamaktadır (TÜRMOB, 2014: 2):

IES 1: Muhasebe Mesleği Eğitimi Programına Giriş Şartları

IES 2: Muhasebe Mesleği Eğitim Programlarının İçeriği

IES 3: Mesleki Beceriler ve Genel Eğitim

IES 4: Mesleki Değerler, Etik Kurallar ve Davranışlar

IES 5: Staj Şartları

IES 6: Mesleki Yetenekler ve Yeterliliğin Değerlendirilmesi

IES 7: Sürekli Mesleki Gelişim: Yaşam Boyu Öğrenme ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Gelişimi Programı

IES 8: Denetçiler için Yeterlilik Şartları

IEPS 1: Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları

IEPS 2: Muhasebe Meslek Mensupları için Bilgi Teknolojisi

IEPS 3: Staj Şartları- Muhasebe Meslek Mensupları İçin İlk Mesleki Gelişim

IES muhasebecilerin eğitim, staj ve öğretimini kapsayan düzenlemeler yapmaktadır buradaki amacı muhasebe mesleğini daha ileriye taşımaktır. IES mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartları, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiğini, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimleri ve diğer düzenlemeleri içermektedir. IES'in faydaları şu şekilde sıralanabilir (Uyar, 2008: 82):

- Muhasebe mesleğine yaklaşımı olumlu hale getirecek meslek mensuplarının yetiştirilmesi için gerekli çalışma ortamını oluşturmak,
- Dünyadaki muhasebe eğitim sürecini birbiriyle eşit seviyeye getirmek,

- Eğitim sürecinin tutarlılığını arttırmak,
- Tüm muhasebeciler için eğitim ve uygulama deneyimlerini bir temele oturtmak ve böylelikle tek ve genel kabul görmüş uluslararası teknik ve uygulama standartlarının kabulünü sağlamak,
- Muhasebecilerin tüm dünyada daha geniş bir alanda kabul görmesini ve değişimini sağlamak,
- Dünya üzerinde muhasebe meslek örgütlerinin işbirliği içinde olmasını ve tanınmasını artırmaktır.

#### **2.4.4.1. IES 4: Mesleki Değerler Etik ve Davranışlar Standardı**

Toplumun muhasebe mesleğinden beklentileri oldukça yüksektir. Muhasebe meslek mensuplarının karar verme sürecindeki rolleri sebebiyle, mesleki ve yönetsel kararların etik etkilerinin farkına varması gereklidir. Eğitim programlarında yer alan etik değerler ve davranışların kapsamı aşağıdaki maddeleri içermelidir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 53):

- Toplum çıkarları ve sosyal sorumluluk duyarlılığı,
- Sürekli gelişim ve yaşam boyu öğrenme,
- Güvenilirlik, sorumluluk, zamanlılık, saygı,
- Yasalar ve düzenlemeler.

Etik değerler en güzel şekilde uygulama aşamasında öğrenilir. Öğrencilerin neyi ne zaman yapmaları gerektiğini, benzer durumlarla karşılaştığında neler yapmaları ya da yapmamaları gerektiğini gösteren eğitim programıdır. Eğitim programında yer alması gereken unsurlar standardın 16. paragrafında sayılmıştır (Uyar, 2008: 87).

Programda öğretilen mesleki değerler, etik ve davranışlar her ülkenin kendi ulusal ve kültürel çevresini ve amaçlarını yansıttığından, tüm programların en az şu unsurları içermesi gerekmektedir (Özbirecikli, 2007: 79):

- Etiğin doğası,
- Kurallara göre ortaya çıkan farklılıklar dikkate alınarak bir etik çerçeve oluşturulması, bunun avantajlarının ve dezavantajlarının belirtilmesi,

- Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterliliğe ve gereken özene bağlılık ve gizlilik gibi temel etik ilkelere uyulması,

- Mesleki davranış ve teknik standartlara uyum,
- Bağımsızlık, şüphecilik, hesap verme ve kamu beklentileri kavramları,
- Etik ve meslek: sosyal sorumluluk,
- Etik ve hukuk,
- Etik dışı davranışların bireyler, meslek ve toplum açısından sonuçları,
- İşletme ve iyi yönetim ile ilgili etik,
- Etik ve muhasebeci: çıkarların çatışması, etik çıkmazlar ve çözümleri.

#### **2.4.4.2. IEPS 1: Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Devam Ettirme Yaklaşımları**

IES 4 dışında IAESB'nin etik eğitimi konusunda oluşturduğu diğer bir çalışma IEPS 1 kodu ile yayımlanmış olduğu uygulama rehberi niteliğine sahip olan “Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Sürdürme Yaklaşımları kılavuzu olmuştur. IAESB, IEPS 1 vasıtasıyla etik eğitiminin nasıl olması gerektiğini üyelerine açıklamaktadır. IEPS 1 etik anlayışın oluşmasını sağlayacak olan eğitimin nasıl gerçekleştirilmesi gerektiğini üç ana bölümde ele almaktadır (Çubukçu, 2012:106):

- Etik yetkinlik geliştirme
- Sürekli etik eğitiminde uygulama yaklaşımları
- Etik eğitiminin verilişi ve değerlendirilmesi

IEPS 1’de kısaca; sürekli etik eğitiminde etik yetkinliğin geliştirilmesine yönelik çalışmalarda temel adımların nasıl olması gerektiği açıklanmaktadır. Bu aşamalar bir bütün halinde düşünülmeli ve daha sonra döngüsel bir yaklaşımla ele alınmalıdır. Burada sürekli etik eğitiminde iki farklı uygulama yaklaşımı olduğu belirtilmiştir. Ön yeterlilik eğitiminin tümünü içeren birinci yaklaşıma “tema yaklaşımı” adı verilmektedir. Tema yaklaşımı sürekli etik eğitiminin ilk üç aşamasını ön yeterlilik eğitimi içinde birleştirir. Dördüncü aşamayı ise yeterlilik sonrası eğitimin parçası olarak ele alır. IES 4’te ön yeterlilik eğitiminin içermesi gereken temel konular belirtilmiştir. Tema yaklaşımı bu konuların, hedef alanları oluşturacak olan sekiz temel konu ile

ilişkilendirilmiş, sürekli etik eğitiminde konu bazında bir belirleme yapılmasını öngörmüştür (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 55).

## **2.5. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK EĞİTİMİ YÖNTEMLERİ VE YAKLAŞIMLARI**

Muhasebe öğrencilerine etik eğitimi verilmekteki amaç, onları etik olmaya ikna etmek değil; ancak muhasebe uygulamaları sırasında karşılaşılabilecekleri etik sorunlar hakkında onları bilgilendirmek, analitik yeteneklerini ve ahlaki bir görev duygusu geliştirmelerini sağlamaktır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 61).

### **2.5.1. Etik Eğitiminin Kapsamı ve Niteliği**

Etik eğitiminin amacı, etik zorunluluk, kişisel sorumluluk ve etik ikilemlerle başa çıkabilmek için etik konuların tanımlanması ve analizi ile ilgili yetenek geliştirme ve ahlaki muhakeme açısından öğrencilerin cesaretlendirilmesi olarak ifade edilmektedir. Etik eğitimi, açık olmayan veya birbiriyle çelişkili olan faaliyetler arasında ortaya çıkan tercihlerin ahlaki sonuçlarının değerlendirilmesini de içermelidir. Eğitim süreçlerinde genel amaçlara ulaşma ancak bilimsel ve akılcı yöntemlerle etik değerlere sahip çıkılması ile mümkündür. Eğitimciler teknik detaylara verilen önemin yanı sıra kritik düşünme, öğrenmeyi öğrenme ve meslek etiği gibi konular üzerinde de durmak zorundadırlar. Bu eğitim süreci, eğitimi alan kişiye, verilenle yetinmeyip, olay ve olgulara kuşkucu, sorgulayıcı bir şekilde yaklaşmayı öğretmelidir (Daştan, 2009: 286).

Etik eğitiminden beklenen sonuçların alınması hiç şüphesiz “nasıl bir eğitim sistemi?” ve bu eğitim sisteminde “nasıl bir etik eğitimi?” sorularının yanıtlarıyla ilgilidir. Bu sebeple etik eğitiminin özgürleştirici, kültürel gelişmeyi dikkate alan, toplumsal açıdan dil, düşünce ve bilinç düzeyini yakalayan, hayat boyu öğrenme anlayışı çerçevesinde olması gerekir. Bu bağlamda; bilimsel düşünme ve değerlendirme yeteneği gelişmiş, kararlarını etki altında kalmadan verebilecek olgunluğa erişmiş, sorgulayan, ön yargılardan arınmış, sorumluluklarının bilincinde, kendini eğitmesini,

bilgi ve kültürce zenginleştirmesini bilen insanların yetiştirilmesi etik eğitiminde amaç olmalıdır (Karababa ve diğ.,2004).

Tüzüğe göre; “Giderek artan değişimler karşısında mesleki yetkinliğin sürdürülebilmesi muhasebecilerin öğrenme tutumu geliştirip idame ettirmelerini zorunlu kılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının eğitimi ve deneyimi; onların öğrenmeye devam etmelerini ve profesyonel yaşamları boyunca değişimlere adapte olmalarını sağlayacak bilgi ve beceriler ve mesleki değerler temelini oluşturmak zorundadır”(Ayboğa, 2003: 353-354).

### **2.5.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Eğitimi ve Teknikleri**

Muhasebe etik eğitimi; muhasebe mesleği ve toplumun yüksek menfaatlerinin etik zorunluluk, bireysel ve mesleki sorumluluklar çerçevesinde korunması için geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik muhakeme ve sorumluluklarının geliştirilmesini sağlamaya yönelik meslek etiği, mesleki değer, tutum ve davranışı kapsayan eğitim-öğretim süreci olarak tanımlanmaktadır (Daştan,2009: 287).

Önemli olan etik kavramının öğrencilere öğretilmesi, mesleğe girişte pekiştirilmesidir. Bu pekiştirme genellikle etik ilkelerin örnek olaylarla ilişkilendirilmesi ve uyarlanması yolu ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle meslek mensubu adayının etikle ilgili yasalardan ziyade mesleki değerlerin ve etiksel davranışların özünü kavraması önemlidir. Etik kavramının üniversite öğreniminde ilk dönemlerden itibaren öğretilmesi ve yaşam tarzı haline getirilmesi yarının meslek mensuplarının değer yargılarının şekillendirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır (Özbirecikli ve Pastacıgil, 2009: 90-91).

Muhasebe meslek mensuplarının etik davranabilmeleri için, hem mesleki hem de bireysel yaşamlarının gerekliliklerini yerine getirirken, etik kavramını içselleştirmeleri gerekmektedir. Böyle bir tutum etik cesaret gösterebilme ve etik liderlik özelliklerini de beraberinde getirecektir. Pek çok farklı görüşün mevcut olduğu etik eğitime ilişkin tartışmalarda, felsefik bir bakış açısını ifade eden, etik kavramı ile ilgili eğitime, erken dönemde başlayıp yaşam boyu devam eden bir eğitim olması gerektiği fikri ağır

basılmaktadır. Bunun en önemli kanıtı, IFAC'ın düzenlemelerinin bu yönde olmasıdır (Çubukçu, 2012: 110).

Muhasebe etiğinin anlaşılabilmesi için etik bağlantı kurma duyarlılığının gelişmesi gerekir. Etik bağlantı kurma duyarlılığı, etik konuları algılayabilme yetisidir. Etik bağlantı kurma duyarlılığının bir adım ilerisi etik nedenselleştirme değildir. Etik bağlantıları görebilen, kavramları ilişkilendirebilen birey etik bağlantı kurma duyarlılığına sahiptir. Bu aşamadan sonra kurduğu bağlantıyı nedensellik ilişkisi içerisinde sorgulayabilen bireyler için de etik nedenselleştirmeden bahsetmek mümkündür (Özkan, 2014: 5788).

Ülkemizde, muhasebe eğitimine meslek etiği konusunda bilincin yaratılması ve küresel bir bakış açısı kazandırılması görevi üniversiteler, meslek odaları ve TÜRMOB'a düşmektedir. Muhasebe eğitimi programlarının standartlarının belirlenmesi açısından bu önemlidir. Meslek etiği konusunda çelişkiye düşülen yerlerde önce üniversitelerde daha sonra da meslek mensuplarının bağlı oldukları odalarda düzenlenecek eğitim programlarıyla hem çelişkiler giderilecek hem de meslek mensuplarının etik değerleri şekillenmiş olacaktır (Soylu,2010: 66).

### **2.5.2.1. Anlatım Yöntemi**

Eğitim tarihinde ve günümüzde yaygın şekilde kullanılan ve aynı zamanda "en eski" niteliğini de taşıyabilecek bir öğretim yöntemidir. Geleneksel bir yöntem olan anlatım yöntemi, genellikle sosyal bilimler alanında çoğunlukla ve sözlü anlatım gerektiren eğitim-öğretim faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Bu yöntem, derse giriş yaparken, konuyu özetlerken ya da konuyla ilgili bilgi aktarılırken, bilgi düzeyindeki davranışların kazandırılmasında kullanılır. Çünkü bu yöntem öğretim sürecinden daha çok bilgi transferini vurgulamaktadır. Aynı anda, çok sayıda kişiye, kısa zamanda bilgi aktarılır. Bu yöntemin iyi kullanılabilmesi, öğretmenin kişiliğine, bilgisine, ses tonuna, konuşma gücüne, jest ve mimiklerine bağlıdır. Özellikle kalabalık sınıflarda yoğun olarak kullanılan bu yöntem etkin olmamakla birlikte etik eğitiminde de kullanılmaktadır. Etik eğitiminde temel etik teori ve kavramların anlatılması için oldukça uygun bir yöntem olabilir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 66).

Anlatma yöntemi en eski uygulanan ve en çok kullanılan yöntem olması her zaman tek doğru olduğunu göstermez. Bu yöntemin avantajlarının yanında dezavantajları da bulunmaktadır. Örneğin sadece insanın duyu organına hitap etmesi, anlatılan konunun ya da anlatma şeklinin katılımcıyı sıkması birer dezavantaj olarak belirtilebilir (İskender, 2011: 124).

Bu yöntemde basit, kısa cümleler kurulmalı, mesleki terimlerin doğru kullanılmasına özen gösterilmeli ve küçük gruplar halinde çalışmalar yapılarak anlatılanların tartışılması yapılmalıdır (Demirel, 1993: 35).

### **2.5.2.2.Tartışma Yöntemi**

Tartışma, katılımcıları düşünmeye yöneltmek, iyi anlaşılmayan noktaları açıklamak ve verilen bilgileri pekiştirmek amacı ile kullanılan bir yöntemdir. Konunun kavranması amacıyla karşılıklı olarak görüşler ortaya koyulur, bir problemin çözüm yolları aranır ve değerlendirme çalışmaları yapılır. Bu yöntemde eğitici-katılımcı etkileşim içindedirler. Katılımcılara yaşantılarından örnek vermeleri için imkan tanır ve analiz, sentez ve değerlendirme gücü katar. Konunun önceden belirlenmesi ve tartışma ile ilgili bir planın yapılması yöntemden etkin bir şekilde yararlanmayı sağlar (Subaşı, 2006: 72).

Tartışma yöntemini geleneksel soru-cevap yönteminden farklıdır. Geleneksel soru-cevap yönteminde etkileşim sunucu ile katılımcı arasında ve çok sınırlıdır; tartışma yönteminde ise hem sunucu ile katılımcılar arasında, hem de katılımcıların kendi arasında bir etkileşimden söz edilebilir. Tartışma ortamında dinamik bir bilgi alış verişinin bulunmaktadır (İskender, 2011: 124).

Etik eğitiminde de kullanılacak belli başlı tartışma yöntemleri şöyledir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 67-68);

*Münazara:* Belli bir konunun lehinde ve aleyhinde konuşmak amacıyla iki grup oluşturulur. Münazarada katılımcılar kendilerine tanınan süre içinde savundukları görüşün haklılığını göstermek ve diğer tarafın görüşlerini ve fikirlerini çürütmek için karşılıklı konuşurlar. Münazarada dinleyici grup da bulunmaktadır.

*Panel:* Bu yöntemde, oluşturulan grubun üyeleri belli bir konu ya da sorun üzerinde tartışır, buldukları verileri incelerler ve bu ön hazırlıktan yararlanarak görüşlerini sıra ile söylerler. Genellikle eğitmen panel başkanıdır ve süre bitinceye kadar konuşmacılara eşit sürelerle konuşma hakkı tanır.

*Vızıltı Grupları:* Vızıltı grupları çeşitli şekillerde oluşturulabilmektedir. Örneğin, vızıltı 22, de iki katılımcı bir konu üzerinde ikişer dakika konuşur. Vızıltı 66 'da ise altı katılımcı aynı konu üzerinde altışar dakika tartışır. Vızıltı gruplarında, katılımcıların belirli bir süre bir konu üzerinde tartışması ve sonunda varılan kararların açıklanması önemlidir.

*Fikir Taraması:* Fikir taraması kısa süreli tartışma grupları türüdür ve 4-9 kişiden oluşan gruplarda konu üzerinde 5-10 dakika konuşulur. Fikir taramasında önemli olan basit bir sorun üzerinde kadar kısa bir süre durmaktır ve bu kısa süre içinde de yaratıcı düşünce ve soruna değişik çözümler getirmektir

*Sempozyum:* Önceden belirlenmiş ve hatta yazılı olarak tartışmaya katılacaklara duyurulmuş bir konu üzerinde, uzman kişiler tarafından konunun değişik yönlerinin genelde 15 dakikalık sunumlar olarak büyük dinleyici kitleye sunulmasıdır. Uzman kişilerin sundukları ve çoğu zaman yazılı olarak da düzenleme kuruluna verdikleri konuşmalarına "tebliğ" denir. Bazen tebliğlerin hepsi yazılı olarak sunulmaz, o anda özet olarak verilebilir. Sonrasında sempozyum kitabı içinde ayrıntılı olarak yayınlanır. Bazı sempozyumlarda da bir kısım tebliğler "poster tebliğ" olarak, düzenleme komitesinin belirlediği panolara asılır. Sempozyum esnasında tebliğler üzerinde tartışılmaz. Ancak daha sonra, tebliğlerin sunulması bittikten sonra, o oturuma katılanlarla bir forum düzenlenerek, dinleyicilerin sorularına cevap verilebilir.

*Seminer:* Bir grubun belli bir konuda ön çalışmalar yapıp bunu bir dinleyici kitlesinin önünde tartışma yöntemi ile sunmasıdır Bu yöntem değişik biçimlerde uygulanmaktadır. En yaygın kullanım biçimi ise yazılı bir tez ya da çalışma üzerinde grupça tartışılmasıdır. Üzerinde görüşülecek yazılı materyal iki-üç hafta önceden grup üyelerine dağıtılır. Böylece grup üyeleri çalışmanın üzerinde enine boyuna inceleme yapma imkânına kavuşurlar. Bu yöntemde katılımcılar tartışarak öğrenirler.

### **2.5.2.3. Problem Çözme Yöntemi**

Meslek mensubu meslek hayatı boyunca sürekli olarak çeşitli sorunlarla karşı karşıya gelmektedir. Bazen, sorunun biri çözülmeden bir başkası ortaya çıkmakta ya da bir anda birkaç sorunla karşı karşıya kalılabilmektedir. Aslında meslek yaşamı sorunlar ve bunların çözümü ile bir anlam kazanmakta, bunların sonucunda meslek mensubunun mesleki yetkinliği artmaktadır. Mesleki sorun, meslek mensubunun mesleki uygulamalarda karşılaştığı, başarıya ulaşması için çözülmesi zorunlu güçlüklerdir. Bu bakımdan sürekli mesleki eğitim programlarında işlenecek konular, gerçek meslek hayatında meslek mensubunun karşılaşacağı sorunlar şeklinde ele alınmalı, bu sorunların çözüm yolları aranmalı, bir sonuca varılmalı ve sonucun değerlendirilmesine yönelik olmalıdır (İskender, 2011: 126).

Problem çözme, istenilen hedefe ulaşabilmek için etkili ve yararlı olan araç ve davranışları türlü olanaklar arasından seçme ve kullanmadır. Bu yöntem, bir problemin çözümünde, genelleme ve sentez yapmada kullanılır. Katılımcı merkezli olan bu yöntem, katılımcı da ilgi ve güdülemeyi artırır (Subaşı, 2006: 75).

Bir problemi çözmeye izlenen yol (Demirel, 1993: 40):

- Problem farkına varılır,
- Problemin ne olduğu anlaşılır,
- Problemin çözümü için hipotezler oluşturulur,
- Veriler analiz edildikten sonra yorumlanır,
- Hipotezler kabul ya da reddedilir,
- Elde edilen sonuçlara göre önerilerde bulunulur.

### **2.5.2.4. Bireysel Çalışma Yöntemi**

Bireysel çalışma, katılımcının bir konuyu yaparak, yaşayarak öğrenme yoludur. Bu yöntem, bir katılımcının bir konuyu kendi başına öğrenmek istediği veya kendi başına çalışma yapmak istediği zaman kullanılır. Her katılımcı öğrenme durumunu kendine göre ayarlar. Öğrenme, katılımcının ilgi, yetenek ve ihtiyaçlarına uygun olarak

yapılır. Eğer amaç iyi belirlenmemişse ve zaman da iyi kullanılmazsa istenilen sonuçlara ulaşılmaz (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 68).

Bireysel alışma aslında bir öğrenme yöntemidir. Ancak muhasebe meslek mensupları açısından diğer ğretim yöntemleriyle öğrenmenin yanında bu yöntemde oldukça yoğun bir şekilde kullanılmaktadır. Bu alışma ile ilgili yapılan araştırmada meslek mensuplarının en az ilgi duyduğu bir öğrenme yöntemi olduğu görülmektedir (İskender, 2011: 126-127).

#### **2.5.2.5. rnek Olay alışmaları (Vak'a alışması) Tekniği**

rnek olay çalışmasında işlenen konu ile ilgili olarak gerçek iş hayatında gerçekleşen veya hayali olayların incelenmesi ve burada ortaya çıkan sorunlara mevcut bilgiler kullanılarak cevap aranması esas olmaktadır. Bu da öğrencinin derinlemesine öğrenmesine ve teorik bilgileri gerçek hayat ile bütünleştirmesi sayesinde muhakeme ve yorum gücünü artırmasına yardımcı olacaktır (Hatunoğlu, 2006: 194).

rnek olay yöntemi, mesleki uygulamalarda karşılaşılabilecek olan sorunlarla meslek mensuplarını yüz yüze getiren bir yöntemdir. Bu yöntem öğrenme ve öğretme ortamında kuram ile gerçek hayat arasındaki boşluğun doldurulmasına yardımcı olur. Bazı ülkelerde yapılan araştırmalarda, sürekli mesleki geliştirme programlarıyla muhasebe meslek mensuplarının temel yetkinliklerinin geliştirilmesinde örnek olay (vaka) yönteminin etkili olduğu belirtilmektedir. Yaş grupları açısından ortaya çıkan araştırma sonuçlara göre, otuz yaş ve üzeri meslek mensupları için örnek olay çalışmalarının daha faydalı olduğunu belirtilmektedir. Özellikle muhasebe mesleğinde yetkinliğin kazanılmasında olduğu gibi, mesleki becerilerin ağırlık kazandığı alanlarda, mesleki bilgi ve becerilerin kazandırılması ve geliştirilmesiyle ilgili eğitim programlarında örnek olay yönteminin kullanılması, katılımcılar açısından konunun daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır (İskender, 2011: 125).

rnek olay alışmaları Harvard Hukuk Fakültesi tarafından ilk ortaya atıldığından bu yana birçok alanda yaygın olarak kullanılmaktadır. Derslerde kullanıldığında örnek olay çalışmaları öğrencilerin konuyla ilgili araştırma yapmalarına ve bulgularını sınıfta tartışmalarına olanak sağladığı için eğitimciler tarafından tercih

edilmektedir. Bu yöntemde doğal olarak öğrencilerin üzerine düşen yük fazlaşmakta ve her derse hazır olarak gelmeleri beklenmektedir. Öğrencilere sağladığı fayda ise konuları sınav döneminden önce daha iyi öğrenmeleridir. Öğrenciler bu yöntemden beklenen faydayı elde etmeleri için üzerlerine düşen sorumluluğu en iyi şekilde yerine getirmelidirler (Soylu, 2010: 71).

Örnek olay uygulamaları öğrencilerin derslere olan ilgisini ve motivasyonunu da arttırıcı bir nitelik taşımaktadır. Bu yöntem sayesinde öğrencilerin üzerine düşen ders yükü ağırlaşmakta ve her derse hazır bir şekilde gelmelerini gerektirmektedir. Teori ve uygulamayı en iyi şekilde birleştiren örnek olay uygulamaları, muhasebe meslek etiği eğitimi için kullanılabilir en iyi yöntemlerden biridir. Bu anlamda, muhasebe meslek etiği eğitiminde örnek olay çalışmaları aktif eğitim metotlarının basında gelmekle birlikte aynı zamanda öğrencinin karar verme temeline dayalı yaklaşımların da basında yer almaktadır (Uçma, 2007: 63).

Örnek olayda ana bir problem olmalı ve bu problemin analiz edilmesi istenmelidir. Ayrıca örnek olay hedefler açısından değerlendirilmeli öğrencilere çözüm için bilgiler verilmelidir. Örnek olay için yönlendirici tartışma soruları belirlenmeli ve tartışma sonucunda ortaya çıkan öneriler belirlenip yararlanılmak üzere kaydedilir (Demirel, 1993: 38).

#### **2.5.2.6. Grup Öğrenme Süreçleri Tekniği**

Birlikte-öğrenme yöntemi, dersin içerik ve yapısının öğretmen tarafından belirlendiği ancak öğrencilerin birbirleri ile etkileşiminin öğretimde önemli rol oynadığı bir yöntem olarak tanımlanabilmektedir. 4 ile 6 kişilik gruplar ile gerçekleştirilebilecek birlikte-öğrenme yöntemi öğrencilerin öğrenmelerini arttırmakta, ayrıca karar verme, ekip çalışması ve ekip yönetimi gibi sosyal becerilerin de gelişmesine yardımcı olmaktadır. Birlikte-öğrenme yönteminin en önemli iki özelliği grup elemanlarının birbirleri ile karşılıklı dayanışma içinde olmaları ve akademik başarılarından kendilerinin sorumlu olmalarıdır. Dolayısıyla birlikte öğrenen öğrenci sorumluluğunun farkında olarak grup çalışmalarına gerektiği gibi katılırsa bu yöntemden azami faydayı sağlayacaktır (Soylu, 2010: 72).

Grup öğrenme süreçleri, dersin içerik ve yapısının dersin öğretim üyesi tarafından belirlendiği ancak öğrencilerin birbirleri ile etkileşiminin öğretimde önemli rol oynadığı bir yöntem olarak tanımlanmaktadır. Öğrencilerin 4 ile 6 kişilik şeklinde gruplandırılarak; karar verme, ekip çalışması ve ekip yönetimi gibi sosyal becerilerinin kazandırılmasına ve geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Bu tekniğin en önemli iki özelliği grup elemanlarının birbirleri ile karşılıklı dayanışma içinde olmaları ve akademik başarılarından kendilerinin sorumlu olmalarını sağlamaktadır. Dolayısıyla birlikte öğrenen öğrenci sorumluluğunun farkında olarak grup çalışmalarına gerektiği gibi katılabilecek ve bu yöntemden azami faydayı sağlayabilecektir (Uçma, 2007: 64).

### **2.5.2.7. Rol Yapma Tekniği – Drama**

Rol yapma tekniği (drama), bilgilerin birinci elden öğrenilmesini sağlayan en etkin yöntemlerden biridir. Bu yöntemle düşüncelerini özgürce ifade ederler gözlem yaparlar, denerler ve kendilerini keşfederler. Bu anlamıyla drama ezberci eğitim anlayışına karşı alternatiflerden biridir. Geleneksel eğitim tekniklerinde öğrenenler pasif, öğretene ise aktif durumdadır. Aktif olan öğretici ne kadar etkili olursa olsun, pasif durumda olan öğrenenlerin dikkatlerini sürekli sağlayamaz. Öğrenenlerin dikkatleri dağılmaya, öğrenme ortamından uzaklaşmaya başlarlar. Diğer yandan öğrenenler, duygularını yeterince harekete geçiremezler, bilgileri ikinci elden aldıklarından onu yeterince özümseyemezler. Hâlbuki etkili öğrenmenin yolu, bilgileri birinci elden almaktır. Bunun en etkili yöntemi de yaparak ve yaşayarak öğrenmektir (Aytaş, 2013: 39-40).

Rol yapma tekniği, öğrencilerin gerçek ve hayali karakterler yerine geçmelerini sağlayarak, özellikle kendi davranışlarının diğerlerini nasıl etkilediğini anlamalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Özellikle öğrencilerden, etik duyarlılık düzeylerinin ortaya çıkarılması için verilen senaryolarda yer alan kişilerin yerine kendilerini koymaları istenmekte ve bu doğrultuda alınan kararlarla etiksel yargı analizleri yapılabilmektedir. Bu teknikte de dersin öğretim üyesi pasif bir nitelik taşımakta, öğrencilerin aktif durumda dersin sorumluluğunu üstlendikleri görülmektedir (Uçma,2007: 64).

Bu yöntem, muhasebe etik eğitiminde kullanılırken öğrencilerden, etik duyarlılık düzeylerinin ortaya çıkarılması için verilen senaryolarda yer alan kişilerin yerine kendilerini koymaları istenmekte ve böylece alınan kararlarla etiksel yargı analizleri yapılabilmektedir. Bu teknikte de birlikte öğrenme tekniğinde olduğu gibi öğrencilerin aktif durumda dersin sorumluluğunu üstlendikleri görülmektedir (Soylu, 2010: 73).

### **2.5.2.8. Video Sunumları Tekniği**

Video sunumları tekniği, Mintz'e göre iki yönlü olarak kullanılabilir. Birincisi öğrencilerin etiksel ikilemler altında kaldıklarında bireysel cevaplarının aslında öğrencilere seyrettirilen "muhasebede etik videosuyla" daha değişik bir boyut kazandığı ortaya çıktığından seyrettirilen videoların öğrencilerin etiksel değerlerinin şekillenmesinde rol oynamaktadır. İkincisi ise videoların içinde yer alan örnek olaylarda öğrencilerin rol almaları sağlanmakta ve öğrencilerin bire bir bu olayın içine girmeleri sağlanmaktadır. Böylelikle öğrenciler etiksel ikilemleri yaşayarak öğrenmektedirler. Yukarıda anlatılan tekniklerin yanında bunlara ek olarak muhasebe meslek etiği eğitiminin verilmesinde eğitimecilere kullanılması önerilen diğer teknikleri şu şekilde sıralamak mümkündür (Kaya, 1999: 96):

- Eğitim yöntemleri ve materyallerinin muhasebecilerin içinde bulunduğu değişen çevre koşullarına uyarlanması gerekmektedir.
- Öğrencilerin kendi kendilerine öğrenmelerine teşvik edecek müfredat programlarının hazırlanması gerekmektedir.
- Teknolojinin yaratıcı kullanımına muhasebe eğitiminde yer verilmesi gerekmektedir.
- Melek mensuplarının değişen bilgi, beceri ve değerlerini yansıtacak ölçüm ve değerlendirme yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir.
- Mesleki taleplere özgü karmaşık ve çok yönlü durumlara müdahale edebilmeyi sağlayacak konu ve disiplinler arası bilgi ve becerilerin entegrasyonunun sağlanması gerekmektedir.

Muhasebe mesleğinde ilgili bilginin saptanması, ahlaki muhakeme yeteneğinin kazandırılması ve iletişimi teşvik edecek problem çözümlmelerine muhasebe eğitimi içinde ağırlık vermek gerekmektedir (Uçma, 2007: 65).

## **2.6. TÜRKİYE' DE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİ**

Muhasebe etik eğitimi; muhasebe mesleği ve toplumun yüksek menfaatlerinin etik zorunluluk, bireysel ve mesleki sorumluluklar dahilinde korunması amacıyla geleceğin muhasebe meslek mensuplarının etik muhakeme ve sorumluluklarının geliştirilmesini sağlamaya yönelik meslek etiği, mesleki değer, tutum ve davranışı kapsayan eğitim-öğretim sürecidir (Daştan, 2009: 287).

Etik eğitimde, öncelikli olarak bu programdan beklentilerin saptanması gerekmektedir. Bu sayede eğitimden maksimum fayda etmek amaçlanmalıdır. Eğitim özgürleştirmelidir. Özgür ve bilimsel düşünme ve değerlendirme yeteneği gelişmiş, kararlarını etki altında kalmadan verebilen; kendini toplumdan ayrı tutmayan; sorgulayan, bilimselliğin öngördüğü anlamada şüpheli, doğmalardan, ön yargılardan arınmış özgürlük potansiyeli olan sorumluluklarının bilincinde, kendini eğitmesini, bilen insanlar yetiştirme hedef olmalıdır. Etik dersleri sadece ders olarak görülmemeli; somut örneklendirmelere dayandırılmalıdır. Etik, diploma alabilmenin koşulu olarak zorunlu bir ders olmamalıdır (Soylu, 2010: 73-74).

Muhasebe meslek mensuplarının standartlaşmaya başlayan dünyada faaliyet gösterdikleri için mesleki değerlere ve etik değerlere sıkı sıkıya bağlı olmaları gerekmektedir. Bu nedenle etik prensiplerin iyi bir şekilde anlaşılması ve bunların eğitim içinde yerini alması gerekmektedir. Muhasebecilerin önemli kararları alırken etik boyutları iyi düşünmeleri ve etik ilkelere bağlı karar vermeleri için etik eğitimi son derecede önemlidir. Özellikle ekonomide son yıllarda ortaya çıkan etik dışı işlemlerin çoğalması hesap ve hesap hareketlerinin tekrar sorgulanmasını gündeme getirmiş böylece etik ile muhasebe arasında sıkı bir bağ olması gerektiği ortaya çıkmıştır (Uçma, 2007: 59).

Etik toplumsal bir olgudur. Her türlü gelişim aşamasında rasyonel etik anlayışı sadece rasyonel düşünme ile gerçekleşecektir. Bu yüzden etik eğitiminin temelini ahlaki konular oluşturmaktadır. Yani etik eğitiminin sağlanabilmesi için rasyonel düşünce sisteminin kurulması daha sonra da bireyin ahlaki olgunluk seviyesinin incelenmesi gereklidir. Kohlberg'in belirttiği gibi altı tane ahlaki olgunluk aşaması bulunmaktadır. Bunlar bireyin ahlaki yükümlülük duygusunu ve ahlaki zıtlıklarla uğraşabilme yeteneğini oluşturmaktadır. Her bireyin ahlaki olgunluk aşamalarına farklı hızlarda ulaşmalarına rağmen bu aşamalar herkes için evrenseldir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 72).

### **2.6.1. Türkiye' de Muhasebe Etiği Eğitimi İçeriği**

Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de muhasebede etik eğitimi araştırma açısından gelişmekte olan bir alandır. Türkiye'de birçok üniversitenin etiği ders programlarına dâhil etmesine rağmen, sadece birkaç üniversite, muhasebe etiğini ders programlarına almışlardır. Fakat bu dersin programlarda olması, muhasebe öğrencilerinin bu dersi seçecekleri anlamına gelmemektedir. Ayrıca Türkiye'deki işletme okullarında ders programına ilişkin herhangi bir standart yoktur. Genellikle öğretim elemanlarının ilgilendikleri konulara ve geleneksel derslere yer verilmektedir. Özellikle Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik yönündeki girişimi, gelişmiş ülkelerdeki meslek ahlakı ile ilgili yaklaşımları ve uygulamaları takip etmesi ve pratiğe taşınması gerektiğini göstermektedir (Soylu, 2010: 74).

Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, muhasebe eğitimi veren akademisyenlerin ve diğer ilgi duyanların katıldığı, muhasebe eğitimindeki trendlerin ve karşılaşılan sorunların tartışıldığı önemli faaliyetlerdendir. 1979 yılından günümüze hemen her yıl Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu düzenlenmektedir. 2005-2015 yılları arasındaki sempozyumlarda öncelikli konular: muhasebedeki güncel gelişmeler, uluslararası muhasebe standartları, küreselleşme, işletme beklentileri ve dijital çağda muhasebedir. Sempozyumlara Türkiye'deki köklü üniversitelerin ev sahipliği yapmaktadır ve bu sempozyumlarda bildiriler sunulmaktadır. Bildiriler gözden geçirildiğinde, muhasebe eğitiminin çağın gereklerine, teknolojik gelişmelere,

uluslararası düzeydeki standart ve gelişmelere göre yapılandırılması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Apak vd., 2016: 169-170).

Muhasebe eğitimi ile ilgili ele alınan çalışmalarda, muhasebe eğitiminin nasıl yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. Muhasebe eğitiminin nasıl yapılması gerektiği, muhasebe eğitiminde; “ne, ne zaman ve nasıl öğretilmeli; öğretim faaliyetleri kim tarafından hangi araç ve yöntemler kullanılarak yerine getirilmeli?” sorularını kapsamaktadır. Türkiye’de yapılmış söz konusu çalışmalardan birisi, alanında öncü niteliği taşıyan, Aysan (1979) tarafından sunulan “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi Nasıl Yapılmalıdır?” başlıklı bildiridir. Aysan bu bildiride muhasebe eğitiminin amacını “öğrencinin işletme kararlarına yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, kolay anlaşılır raporlar içinde özetlenmesi, incelenmesi ve incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin kullanılması için öğrenci yeteneğinin geliştirilmesi” biçiminde ortaya koymaktadır (Daştan, 2009: 299).

Muhasebe eğitiminde etik eğitiminin gerekliliği hem ulusal hem de uluslararası çalışmalarda sık sık ifade edilmektedir. Bu AACSB’nin akreditasyon için etik eğitiminin gerekliliğine ilişkin kararı ile de desteklenmektedir. AACSB tarafından 2004 yılında yayınlanan raporda, lisans düzeyinden yüksek lisans ve doktora, işletme bölümü öğrencilerinin etiğe önem vermeleri açısından teşvik edilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Loeb’in 1988 yılındaki çalışmasında, muhasebe etik eğitiminin öğrencilere aşağıdaki hususları teşvik edici düzeyde olması gerektiği dile getirilmiştir. Bunlar (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 73);

- Muhasebe eğitimi ile etik konular arasında ilişki kurma,
- Muhasebede etik vurgu gerektirecek konuları tanıma,
- Sorumluluk veya ahlaki zorunluluğa ilişkin hassasiyet geliştirme,
- Etik çatışma ve ikilemlerle başa çıkabilme becerisi geliştirme,
- Muhasebe ile ilgili etik davranışlardaki değişimi algılama yönünde zemin hazırlama,

- Muhasebe etiğinin bütün yönleriyle anlaşılabilirliğini ve tarihi gelişimini anlama ve genel etik ilkelerle ilişkisini kurmadır.

Ülkemizde muhasebe meslek etiği eğitimi verilen yüksek öğretim kurumları, muhasebe eğitimini ön lisans, lisans, yüksek lisans ve doktora düzeylerinde gerçekleştirmektedirler. Meslek etiği eğitiminin bu kurumlarda verilen muhasebe derslerinin bir bölümü olarak verildiğinden muhasebe meslek etiği eğitimi düzeği çok azdır. Okutulan ders kitaplarının içinde muhasebede etik eğitimi ile ilgili konu da son derece azdır. Ülkemizde yüksek öğretim kurumlarında muhasebe meslek etiği eğitimi için muhasebe eğitim sistemi değıştirilmeli ve uluslararası muhasebe standartlarıyla desteklenen bir eğitim düzeyine getirilmelidir. Bir sonraki aşama ise bu muhasebe eğitimini veren öğretim elemanlarının yetiştirilmesi ve bunları destekleyebilecek öğretim malzemelerinin sağlanması olmalıdır (Uçma, 2007: 70).

## **2.6.2. Türkiye’de Muhasebe Etiği Eğitimi Etkileyen Kurum ve Kuruluşlar**

Dünyada muhasebe mesleğinin gelişimi ve prestiji için çalışan kuruluşları ve çalışmalarını örnek olarak Türkiye’de birçok kamu kurumu ve mesleki örgütler ülkede muhasebe mesleğinin statüsünü artırmak ve standartlaşma sağlamak amacıyla çalışmalar yapmış ve yapmaktadır. Etik eğitimi ile ilgili olarak Türkiye’de çalışmaları olan kurum ve kuruluşlarla çalışmalarına aşağıda değinilmektedir.

### **2.6.2.1. 3568 Sayılı Kanunu’nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı**

03.01.1990 tarihli Resmi Gazete’de Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin İkinci Bölümünde Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları yer almakta olup, meslekle ilgili genel mesleki standartlar şöyle sıralanmıştır (Resmi Gazete, 1990).

- Mesleki Unvan ve Yeterlilik,
- Mesleki Eğitim ve Bilgi,

- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık,
- Sır Saklama,
- Sorumluluk,
  - \* Sosyal Sorumluluk
  - \* İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı
  - \* Meslektaşlara Karşı Sorumluluk
- Bağımsızlık,
- Haksız Rekabet,

Bu yönetmeliğin adı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” iken 22/5/2015 tarihli ve 29363 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” haline dönüştüğünden Yönetmeliğin adı değişikliğe uğramıştır (Resmî Gazete, 2015: Sayı: 29363).

Bu yönetmelikte, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen ve titizliğe ayrıca değinilmiştir. Bu da muhasebe meslek ahlakının oluşması açısından önemlidir. Fakat uygulayıcılar açısından yeterince yol gösterici olamamıştır (Uçma,2007: 49).

3568 sayılı yasa muhasebe ve mali müşavirlik mesleğine ilişkin düzenlemeleri getirirken, yasada tanımlandığı üzere serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından yürütülecek bağımsız denetim faaliyetlerinin ilke ve standartlarını belirleyen tek bir düzenleme yapılmamıştır. SPK, BDDK gibi düzenleyici kurumlar kendi yetki ve sorumluluk alanlarında faaliyet gösteren kurum ve kuruluşların bağımsız denetimini üstlenecek şirketlerin kuruluş, yetkilendirme ve faaliyetleri ile uymaları gereken mesleki ve etik standartları belirleyen ayrı düzenlemeler yapmışlardır (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 75).

### 2.6.2.2. Sermaye Piyasası Kurulu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı

Türkiye'de ilk kez 1988 yılında SPK 2499 Sayılı Kanununun 16. maddesi hükmüne dayanarak bir tebliğ çıkarmak suretiyle denetime ilişkin ilke ve kuralları hukuki bir düzenleme biçiminde saptamıştır. 2499 Sayılı SPK'nun 16. Maddesi uyarınca yürürlüğe giren "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim Hakkında Yönetmelik" gereğince X Seri no'lu Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esasları Belirleyen Tebliğ ile bağımsız denetlemelerde, bağımsız denetleme kuruluşları ve mesleki moral ilkelerini belirleyerek, denetçilerin uyacakları etik ilkeler ve kurallar belirlenmiştir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015a: 76).

Bu doğrultuda Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınlamış olduğu tebliğlerden biri Seri XI 1 No'lu Tebliğ'dir. Tebliğde, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları ve bu politikaların uygulanmasına ilişkin kurallar ile mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkeler belirlenmiştir. Aynı Tebliğ'in 3 No'lu bölümünde mali tablolardaki şekil ve esaslar sıralanmış ve mali tabloların işletmelerin varlıklarını, kaynaklarını, mali durumunu ve kar zararını gerçeği ve doğruyu yansıtacak bir biçimde hazırlanması gerektiği belirtilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun yayınladığı tebliğlerden bir diğeri ise Seri XI 16 No'lu Tebliğ'dir. Bu tebliğ sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve esasları belirler ve büyük ölçüde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına paralel düzenlemeler içerir. Bu ilke ve esaslar genel mesleki standartlar altında düzenlenmiştir. Tebliğ'de yer alan bu düzenlemeler şöyle sıralanabilir (Uçma, 2007: 50).

- Mesleki Yeterlilik İlkesi (madde 7),
- Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi (madde 8),
- Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışmasının Yapılması (madde 9),
- Bağımsızlık İlkesi (madde 10),
- Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar (madde 11),
- Mesleki Özen ve Titizlik (madde 12),
- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı (madde 13),

- Reklâm Yasağı (madde 14),
- Sır Saklama Yükümlülüğü (madde 15),
- Haksız Rekabet (madde 16).

### **2.6.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı**

Bankalar Kanunu kapsamındaki bankaların ve özel finans kurumlarının mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması, BDDK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik çerçevesinde ele alınmıştır. Söz konusu yönetmeliğin birinci bölümü genel hükümleri kapsarken, ikinci bölümde bağımsız denetimin tanımı ve türleri, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik, bağımsız denetimde kalite kontrol ilkeleri, önemlilik, hata ve suiistimal, tarafların sorumlulukları gibi temel kavramlar ele alınmıştır. 2 Nisan 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik Madde 14'te meslekle ilgili idari tedbirler yenilenmiştir (Resmi Gazete, 2015).

### **2.6.2.4. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Müşavirler Odaları Birliği'nin Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı**

Ülkemizde muhasebe meslek etiği açısından en önemli gelişme TÜRMOB tarafından gerçekleştirilendir. Bu TÜRMOB'un meslek etiğine ve meslek etiği kurallarının denetimine gereken önemi verdiğini gösterir. Ulusal mevzuat içerisinde farklı düzenlemeler olsa da mesleki etik kurallarını düzenlemek ve bunları uygulamaya koymak TÜRMOB'un görevidir. Bu anlamda TÜRMOB'un meslek etiği kuralları genel olarak ele alındığında eksiklikler görülmesine rağmen, ulusal muhasebe mevzuatı içinde olumlu bir adım olarak kabul edilebilmektedir (Uçma, 2007: 51).

TÜRMOB tarafından açıklanan “Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı”, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin

uymaları gereken mesleki ahlak kurallarını düzenlemektedir. Buna göre (Resmi Gazete, 2001):

“Bu mecburi meslek kararının amacı, yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içerir.”

Bu yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında etik kurallarını belirtmiştir. Bu kurallar:

- Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi
- Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık
- Sır Saklama
- Mesleki Özen ve Titizlik
- Sorumluluk
- Bağımsızlık
- Haksız Rekabet

09.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmeliğin birinci maddesinde yönetmeliğin amacı; “tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güveniler ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerde uymaları gereken asgari etik ilkelerini belirlemektir” şeklinde belirtilmiştir. Bu yönetmenlikte etik ilkeleri üç bölümde ele alınmıştır (Resmi Gazete, 2007):

- Birinci bölümde; tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gerekli kavramsal çerçeve sunulmaktadır.
- İkinci bölümde; bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir.

• Üçüncü bölümde; bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir.

TÜRMOB 27 Mart 2014'te 28954 Sayılı Resmi Gazete ile Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ yayınlamıştır. Tebliğ'in yayınlanma amacı olarak; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak ve meslek mensupları ile bağlı oldukları meslek odaları arasında etik sözleşmesi imzalanmasının sağlanması için sözleşme öncesinde meslek mensuplarının tabi olacakları etik eğitim usul ve esaslarını belirlemektir şeklinde belirtilmiştir (Resmi Gazete, 2014).

Tebliğ'de verilecek eğitimlerin teorik ve uygulamalı olarak iki aşamada yürütüleceği ve öncelikle teorik eğitimlerin uzaktan eğitim yöntemi ile verilmesinden sonra uygulamalı eğitimlerin odalar kanalı ile yüz yüze yapılması gerektiği karara bağlanmıştır.

Uzaktan ve yüz yüze verilecek olan etik eğitim konuları 4 başlık şeklinde Tebliğ Madde 6'da şöyle sıralanmıştır (Resmi Gazete, 2014):

a) Etik bilgisi

- 1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditler,
- 2) Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi
- 3) Etik teoriler,
- 4) Ahlaki gelişim teorisi,
- 5) Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme.

b) Etik duyarlılık

- 1) Mesleki nitelikler,
- 2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları,
- 3) Meslek mensubunun mesleğe olan sorumluluğu,
- 4) Meslek mensubunun müşteriye olan sorumluluğu,
- 5) Meslek mensubunun kamuya olan sorumluluğu,

- 6) Disiplin suçları.
- c) Etik karar verme
  - 1) Etik karar verme modelleri,
  - 2) Muhasebede etik sorunlar,
  - 3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı,
  - 4) Denetçinin bağımsızlığı,
  - 5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi,
  - 6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama,
  - 7) İşyeri etiği,
  - 8) Kültürlerarası etik,
  - 9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi,
  - 10) Muhbirlik politikası.
- d) Etik davranış

“Muhasebede etik ile ilgili örnek olay çalışmaları: Gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konması, ihlal edilen etik standartların belirlenmesi, ahlaki düşünce süreci ve karar verme modellerinin tartışılması” şeklinde belirtilmektedir.

Tebliğ'in 7. Maddesi'nde etik eğitimleri için nasıl başvuru yapılacağı, süresi ve tamamlanması konuları yer almaktadır. Uzaktan eğitimler için internet üzerinden başvuran katılımcıların eğitimleri iki haftada yirmi saat olarak yapılacağı belirtilmiştir. Yüz yüze eğitimlerin de uzaktan eğitim tamamlandıktan sonra verilen belgenin bağlı bulunulan Odaya verilmesi yoluyla başlayacağı, iki gün içinde altı saatlik eğitimle verileceği ve başarılı olanlara etik eğitimini tamamlama belgesi verileceğini bildirmektedir.

Tebliğ'in 8.Maddesi'nde etik eğitimlerinin sorumluları olarak uzaktan eğitim faaliyetlerinde TÜRMOB Etik Komitesi ve TESMER'in, yüz yüze eğitim faaliyetlerinde ise kayıtlı olunan Odaların sorumlu olduğu belirtilmiştir. Eğitimi başarı

ile tamamlayan katılımcılarla muhasebe meslek etiği sözleşmesi imzalanacağı Madde 10'da açıklanmıştır. Ayrıca meslek mensubunun 3568 sayılı Kanun ve bu Kanunla ilgili yönetmelik, tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararlarına uyumsuz tutum ve davranışlarda bulunduğu disiplin kurulunca tespit edildiği durumda Oda yönetim kurullarınca tek taraflı olarak bu sözleşmenin fes edileceği Madde 13'te açıklanmıştır.

#### **2.6.2.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Muhasebe Meslek Etiğine Katkısı**

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmeleri gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2.11.2011 tarihinde kurulmuş, Başbakanlıkla ilişkili idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul'dur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarını doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır (KGK, 2016a).

KGK tarafından 5176 Sayılı Kanun'a dayanılarak hazırlanan ve 13.04.2005 tarihinde yürürlüğe giren Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29. Maddesi gereğince kurum ve kuruluşlarda etik kültürünü yerleştirmek ve geliştirmek, personelin etik davranış ilkeleri konusunda karşılaştıkları sorunlarla ilgili olarak tavsiyelerde ve yönlendirmelerde bulunmak ve etik uygulamaları değerlendirmek üzere, Başkanlığımızca idari görevliler arasından aşağıdaki personelden Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanlığı Etik Komisyonu oluşturulmuştur. Komisyon'un görevleri şöyle belirtilmiştir (KGK, 2016b):

- Etik kültürünü yerleştirmek ve geliştirmek.
- Personelin etik davranış ilkeleri konusunda karşılaştıkları sorunlarla ilgili olarak tavsiyelerde ve yönlendirmelerde bulunmak.
- Etik uygulamaları değerlendirmek.

KGK' nın görevleri arasında Uluslararası Denetim Standartları ile uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak yayımlamak da yer almaktadır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı iki kısımdan oluşmaktadır:

1: Kısım A: Etik Kuralların Genel Uygulaması

2: Kısım B: Bağımsız Denetçiler

Etik Kuralların Genel Uygulaması Kısımını altı bölümden oluşmaktadır (KGK, 2016c: 1):

- Bölüm 100: Giriş ve Temel İlkeler
- Bölüm 110: Dürüstlük
- Bölüm 120: Tarafsızlık
- Bölüm 130: Mesleki Yeterlilik ve Özen
- Bölüm 140: Sır Saklama
- Bölüm 150: Mesleğe Uygun Davranış

Bölüm 100'de denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir demektir. Bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Denetçi, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları gözetir ve bu Kurallara uygunluk sağlar denmektedir. Kısım A denetçiler için mesleki etiğin temel ilkelerini belirlemekte ve denetçinin aşağıdaki hususları yerine getirmesi için uygulaması gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır (KGK, 2016c: 2):

- Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek,
- Belirlenen tehditlerin ciddiyetini değerlendirmek,
- Gerektiğinde tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alınan önlemleri uygulamak.

Kısım B'de kavramsal çerçevenin hangi durumlarda nasıl uygulanması gerektiği açıklanmıştır. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere karşı alınabilecek önlemlere ilişkin örnekler verilmiştir. Tehditlere karşı alınabilecek herhangi bir önlem olmadığı

zamanlarda bu tür tehditlerin daha oluşmadan önlenmesi için gerekli uygulamalar örneklendirilmiştir (KGK, 2016c: 2).

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ EĞİTİMİNE BAKIŞI: BİLECİK İLİ ÖRNEĞİ**

Bu bölümde öncelikle etik eğitimi ile ilgili olarak muhasebe meslek mensupları, stajyerleri ve öğrencileri üzerinde yapılmış olan akademik çalışmalar incelenerek elde edilen verilerin analiz sonuçları ve değerlendirmelerine kısaca değinilmiştir. Sonrasında 27 Mart 2014 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” gereği muhasebe meslek mensuplarına verilen etik eğitimlerinin muhasebe meslek mensupları üzerindeki algısı Tebliğ doğrultusunda hazırlanan anket ile belirlenmeye çalışılmıştır.

#### **3.1. LİTERATÜR İNCELEMESİ**

Literatürde muhasebe meslek etiği ile ilgili meslek mensupları ve meslek mensubu olmaya aday olan öğrenciler üzerinde yapılmış ça birçok çalışma bulunmakla birlikte, en son yayınlanan Tebliğ sonrasında etik eğitimi almak zorunluluğu getirilen meslek mensuplarının bu Tebliğin içeriği ve verilen etik eğitimleri hakkında yapılmış herhangi bir çalışma bulunmamaktadır.

Kızıl ve diğerlerinin (2015), çalışmasında Yalova ilinde muhasebe meslek mensuplarının muhasebe etik algı düzeyini ve meslek etiğine olan bakış açılarını tespit etmek amacıyla yaptığı anket sonucunda meslek mensuplarının genel olarak etik ve meslek etiği kavramlarına duyarsız kalmadıkları ve kendilerini bu konularda sürekli geliştirmeye istekli bir davranış sergiledikleri belirlenmiştir. Birçok noktada etik kurallara uyulduğu, ancak bir takım spesifik konularda etik kurallara uygun hareket edilmediği belirtilmiştir.

Bitlisli ve Dinç (2015), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının makyavelist kişilik özellikleri ile etiksel karar verme davranışları arasında ilişki olup olmadığını belirlemek amaçlanmış ve yapılan analiz sonucunda muhasebe meslek

mensuplarının bazı makyavelist kişilik eğilimleri düzeyi ile etiksel karar verme davranışları arasında orta düzeyde bir ilişki olduğu saptanmıştır. Ayrıca çalışma sonucunda muhasebecilerin yaş, cinsiyet, mesleki tecrübe şeklinde ifade edilen demografik özellikleri ile etiksel karar verme davranışı arasında önemli düzeyde farklılıklar tespit edilememiştir.

Sheehan ve Schmidt (2015) çalışmalarında, iş dünyasındaki ahlaki başarısızlıkların ve birçok kişinin işletme okullarında etik eğitimin etkinliğinin bu durum üzerindeki etkisini sorgulamaya yönelttiğini belirtmişlerdir. Yazarlar, bazı akademisyenler muhasebe öğrencilerine etik davranmaya yön vermeye çalışmanın öğrencilerin muhasebe profesyonel yaşantılarına minimum etki ettiğini savunduklarını belirtmektedir. Bu nedenle bu çalışmada muhasebe öğrencilerine ahlaki davranış üzerine eğitmek yerine, muhasebe öğrencilerinden değerlerini açıklığa kavuşturmalarını ve sonra kendi davranış kurallarını yazmaları istenmiştir. Bu egzersiz, lisans ve yüksek lisans muhasebe öğrencilerine Etik davranış ve değerlerin önemini anlamalarını sağlayacaktır. 110 öğrenci üzerinde yapılan bu çalışmada % 97 oranda öğrencinin bu egzersizi diğer üniversitelerde de önerebileceğini belirtmiştir.

Daştan ve diğerleri (2015), çalışmasında muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ikilem ve etik karar alma konularında farkındalık düzeylerini değerlendirmek ve mesleğin toplumdaki saygınlığının artırılmasına yönelik etik, meslek etiği ve etik duyarlılık konularında farkındalık oluşturmak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda Trabzon'da faaliyet gösteren meslek mensuplarına anket uygulanarak konuya ilişkin yargıları değerlendirilmiştir. Meslek mensuplarının etik farkındalık düzeylerinde, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleki deneyim açısından farklılıkların olduğu belirtilmiştir.

Yılmaz ve diğerleri (2015), yaptıkları çalışmada Samsun'da bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının TÜRMOB etik yönetmeliğini nasıl algıladıklarının ve genel etik değerler konusundaki görüşlerinin incelenmesi amacıyla yaptığı araştırma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarının kıdem durumuna göre genel etik alt ölçeği ile ölçek toplam puanlarında kıdemli meslek mensupları lehine fark olduğu tespit

edilmiştir. Dürüstlük alt ölçeği ile mesleki yeterlilik ve özen alt ölçek puanlarında kıdem değişkenine göre anlamlı bir farklılık tespit edilememiştir.

Subaşı ve Erol Fidan (2015a), çalışmalarında muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler sonrasında meslek etiğinin muhasebe meslek mensubu adayları tarafından nasıl algılandığını tespit etmeye çalışmak amacıyla 1058 stajyer üzerinde gerçekleştirdikleri anket sonucunda stajyerlerin etik algılarının yaşlarına, etik dersi almış olmalarına, stajlarının kaçınıcı yılında olduklarına, stajları süresince etik dışı durumlarla karşılaşmış olmalarına göre aralarında istatistiki anlamlı farklılıklar olduğunu tespit ettiklerini belirtmişlerdir.

Subaşı ve Erol Fidan (2015b), çalışmalarında IFAC'ın yayınlamış olduğu uluslararası muhasebe eğitim standartlarından "IES 4: Mesleki Değerler, Etik ve Davranışlar" standardı ele alınmış ve hazırladıkları anket aracılığı ile Türkiye'de muhasebe meslek mensubu olabilmek için staj yapan meslek mensubu adaylarına muhasebe etik eğitimi hakkındaki görüşleri sorulmuştur. Adayların eğitim hayatları boyunca etik ile ilgili herhangi bir eğitim alıp almamalarına, stajları süresince meslek ahlakına aykırı olaylarla karşılaşp karşılaşmamalarına ve eğitim durumlarına göre istatistiki olarak anlamlı farklılıklar olan noktalar tespit edilmiştir. Etik eğitimi ile ilgili olarak temel kavramlara ağırlıklı yer verilmekle birlikte, çıkar çatışmaları ve çözüm yolları ile ilgili konulara daha az değinildiği ortaya çıkmıştır. Adayların etik eğitimi ile ilgili konuların daha çok gerçek vak'a çalışmaları şeklinde işlenmesi gerektiğini belirttikleri tespit edilmiştir. Adayların sadece % 37'sinin mesleki etik kuralları hakkında eğitim aldığını belirttiği görülmüş, bu da mesleki etik eğitiminin yetersiz verildiği ya da yeterince verilmediğinin göstergesi olduğu belirtilmiştir.

Çetin ve Dağlı (2014), çalışmalarında meslek mensuplarının muhasebe etiği ile ilgili beklentilerini ve taleplerinin ortaya çıkarılması, muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemelere bakış açılarının belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 115 anket formu analize tabii tutulmuştur. Araştırma sonuçlarına göre; Meslek mensuplarının mesleki yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık ve sır saklama gibi değerleri önemli görmeleri etik davranış konusunda bilinçli olduklarını göstermekte ancak bazı sebeplerden dolayı etik dışı

davranışlarda bulduklarını da ifade etmişlerdir. Bu bazı sebepler gerek yöneticilerin ve mükelleflerin baskısından, gerekse daha çok kazanç elde etme isteğinden kaynaklandığı verilen cevaplardan anlaşılmaktadır. Meslek mensuplarını etik kurallardan sapmaya yönlendiren nedenlerden biri olarak da eğitim yetersizliği ve denetimdeki eksiklikler görülmektedir. Yeterli genel ve mesleki eğitimin verilmesi ve etik davranmayanlara caydırıcı cezalar verilmesi halinde iş hayatının ve toplumun etik davranış düzeyinin artacağı görüşünü taşıyan kişilerin oranının da oldukça yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014), araştırmalarının amacı muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler sonrasında meslek etiğinin muhasebe meslek mensubu adayları tarafından algılanma düzeyini belirlemektir. Bu amaçla Türkiye’de nüfus ve ticari açıdan en yoğun il olan İstanbul İlinde çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 857 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre: Araştırmaya katılan meslek mensubu adaylarının staj süreleri içerisinde meslek etiğine karşı davranışlarla karşılaşma oranları %23 olarak belirlenmiştir. Meslek etiğine aykırı davranışta bulunmanın nedenlerinin en başında ise “Müşteriyi kaçırma” düşüncesi yer almaktadır. Değişkenler açısından ele alındığında ise eğitim değişkenine göre etik dışı davranışın ortaya çıkmasının nedenleri olarak aileden gelen görgü ve terbiye yönündeki eğitimlerdeki eksikler, meslek eğitimlerinin yetersiz olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Meslek mensubu adaylarının, meslek etiği konusunda yeterli bilgiye sahip olmadıkları tespit edilmiş: TÜRMÖB ve üniversitelerde meslek etiği konusunda uygulamalı eğitimlere yer verilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yücel ve Kartal (2014), çalışmalarında İstanbul’daki 500 meslek mensubunun etik algılarının, mesleki faaliyetleri üzerindeki etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Meslek mensuplarının yarıya yakın bölümü, etik ilkelerin uygulanmasında önemli zafiyetlerinin olduğuna inandıklarını belirttikleri tespit edilmiştir. Bunu da araştırmacılar ülkenin gelişmişlik düzeyi ile etik ilkelerin algılanması arasındaki ilişki ile açıklanabileceğini belirtmektedir.

O’Leary ve Stewart (2013), çalışmalarında 5 farklı senaryonun etik öğretime etkisini incelemiştir. 3. Sınıf muhasebe denetimi öğrencilerine uygulanan 5 etik konulu

skeç kullanılmıştır. Skeçlerde (1) yanlış muhasebe uygulamaları açısından sessiz kalmak için rüşvet teklifi olan bir muhasebeci, (2) çalan üst düzey bir meslektaşına tanık olan bir çalışan (3) bir iş başvurusunun kasten tahrif edilmesi; (4) masrafların şişirmesi ve (5) kayıtların tahrif edilmesi konulu durumlar işlenmiştir. Bu yöntemle öğrenciler üzerinde daha etkili bir etik eğitimi verildiği kanaatine varıldığı belirtilmiştir.

Çiçek, Canbaz ve Keskin (2013), çalışmalarında Kırklareli ilindeki muhasebe meslek mensuplarının muhasebe meslek etiği ile ilgili görüşlerini ortaya koymaktırlar. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 62 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Araştırma sonuçlarına göre; Ankete katılan meslek mensuplarının hemen hemen hepsinin etik kuralları bildiği ve buna uydukları tespit edilmesine rağmen büyük bir çoğunluğunun etik çelişkiler yaşadığı belirlenmiştir. Bu etik çelişkilerin nedenleri ise mükelleflerin vergi kaçırma girişimleri, devletin bürokratik yapısı, yasalardaki sürekli değişiklikler, mükellef ve işverenlerin muhasebeciler üzerindeki baskıları olarak tespit edilmiştir. Ayrıca etik dışı davranışa neden olan sebepler arasında mükelleflerin gerekli evrakları zamanında getirmemeleri gösterilmiştir. Bazı etik dışı uygulamaların mesleğin saygınlığını azalttığı ve muhasebe meslek etiği dersinin eğitim programlarında yer alması gerektiği yüksek oranda kabul görmüştür.

Manalo (2013) çalışmalarında RVR Collage of Business at De La Salle Üniversitesi 161 erkek, 227 kadın öğrenci üzerinde bir anket uygulamıştır. Muhasebe okuyan öğrencilerden birinci ve son sınıf öğrencilerine kadar bütün sınıflarda uygulanan anket sonuçlarına göre sekiz öğretim tekniğini etik eğitimi dersleri alırken tercihleri sorulmuştur. Friedman ve Kendall's W Test ile değerlendirme sonuçlarına göre işbirlikçi öğrenme en çok tercih edilen olmakla birlikte e-öğrenme stratejisi en az tercih edilen olarak belirtilmiştir. Her ne kadar günümüz öğrencileri bilgisayar ve internet kullanmaya yönelse de öğrenciler hala sınıf egzersizleriyle meslek etiği dersi almayı tercih ettikleri belirtilmiştir.

Ağyar, Kutluk, ve Cengiz (2012), çalışmalarının amacı muhasebeci adayları olan ve meslek yüksekokullarında muhasebe ve vergi uygulamaları bölümlerinde eğitim gören öğrencilerin meslek etiğine bakış açılarının incelenmesidir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve analize tabii tutulacak nitelikte olan 741

öğrenciye ulaşılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre; meslek etiği ile ilgili derslerin yanı sıra etik değerler ile ilgili seminer, konferans, toplantı gibi etkinliklerle muhasebe etiği eğitiminin desteklenmesi gerektiği belirlenmiştir. Meslek etiğini etkileyen faktörler cinsiyet, yaş, gelir durumu, mezun olunan bölüm, ailenin eğitim durumu şeklinde sıralanmış. Ayrıca cinsiyetin meslek etiği ile ilgili yargılarda farklılık yarattığı, bayan öğrencilerin erkeklere göre etik davranışları daha çok önemsedikleri ve daha fazla etik davranışta bulunduğu saptanmıştır. Meslek etiği kavramının yaş ilerledikçe bireylerde daha çok önemsenen bir kavram olduğu, meslek lisesinden mezun olan öğrencilerin muhasebe ile ilgili bölümlerden mezun olan öğrencilere göre daha düşük etik duyarlılığa sahip olduğu belirlenmiş olup, bu durumda muhasebe etik eğitiminin meslek liselerinden itibaren müfredata konması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çubukçu (2012), yaptığı çalışmada işletme bölümü lisans ve lisansüstü eğitimlerdeki etik dersleri ile ilgili durum analizi yapılmıştır. Çubukçu, dünyada etik eğitimi konusuna verilen önemin artışına paralel olarak, ülkemizde de üniversitelerin ilgili bölümlerinde etik ile ilgili derslerin hem daha erken dönemlerde yaygınlaşarak, zamanlamasının değişmesi hem de sayısının artması gerektiğini vurgulamıştır.

Güney ve Bozkurt (2011), çalışmalarında Erzurum ilinde SMMM'ler ve stajyerleri üzerinde bir anket uygulamıştır. Meslek mensuplarına stajyerlerinin etik konusunda yeterli bilgi sahibi olduğuna inanıp inanmadıkları sorulduğunda, stajyer çalıştırdığını beyan eden meslek mensuplarının %60'ının stajyerlerinin etik konusunda yeterli bilgiye sahip olmadığını düşündüğünü belirtmişlerdir.

Yalçın (2011), çalışmasında TÜRMOB tarafından muhasebe meslek mensuplarının uyacakları etik ilkelerinin Türkiye'de bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ve meslek mensuplarından hizmet alan işletmeler tarafından nasıl algılandığının tespiti amaçlanmıştır. Araştırma sonucunda bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları ve işletmelerin Birlik tarafından, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak belirlenen temel etik ilkeler konusunda sunulan ifadeler tespit edilmiştir.

Okay (2011), çalışmasında Diyarbakır'da bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışa ve hata yapmaya yönlendiren en güçlü faktör veya

faktörlerin neler olduğunu araştırmak amacıyla anket düzenlemiştir. Bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara ve hatalara yönelmelerini önleyen faktörlerin başında, meslek mensuplarının devlete olan bağlılığı ve etik dışı davranışlar ve hatalara yönelten gerekçelerin başında da devlet ile ilgili bir faktör olan “devletin adil bir vergi sisteminin olmaması” tespit edilmiştir

Kaya ve Yanık (2011), çalışmalarında Erzurum ilinde, muhasebe mesleğini yürüten meslek mensuplarının meslek etiğine ve müşteri memnuniyetine yaklaşımlarını ve bu konudaki genel düşüncülerini belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 124 meslek mensubuna (75 Serbest Muhasebeci, 49’u Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) yüz yüze görüşme yöntemiyle anket uygulanmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre; meslek mensuplarının müşteri memnuniyetini esas aldıkları, mükelleflerden çoğunlukla etik kurallara uyulmaması yönünde istekler aldıklarını ve mükelleflerin mali tabloların düzenlenmesine etkin oranda karıştıkları belirlenmiştir. Meslek mensupları bu duruma ise müşteri kaybetme korkusu yüzünden çoğunlukla karşı çıkamadıklarını belirtmişlerdir. Dolayısıyla meslek mensuplarını etik dışı davranışlara iten en önemli faktörün mükellefler olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Anket sonuçlarına göre vergi oranlarının yüksek oluşu ve vergi çeşitliliğinin fazla olması mükellefleri vergi kaçırmaya iten en önemli nedenlerin başında geldiği belirlenmiştir. Meslek mensupları hizmet verirken tarafsız, bağımsız ve dürüst davranmadıkları sonuçlarına ulaşılmış dolayısıyla muhasebe etik kodlarını yerine getiremedikleri belirlenmiştir.

Sakarya ve Kara (2010), çalışmasında Türkiye’de muhasebe meslek etiğine yönelik yapılan düzenlemeler ve bu düzenlemelerin meslek mensupları tarafından nasıl algılandığı araştırılmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. SMMM ve YMM odalarına kayıtlı meslek mensuplarına anket yapılmıştır ve 226 meslek mensubundan veriler eksiksiz olarak sağlanmıştır. Etik ilkeler arasında “dürüstlük” ve “mesleki davranış” değişkenlerini temsil eden ifadelere verilen cevaplar incelendiğinde, anket kapsamındaki meslek mensuplarının meslek etiğinde dürüst davranma bakış açısının olumlu düzeyde yoğunlaştığını belirtmek mümkündür. Tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, genel olarak etik algılaması belirtilen boyutlarda ise meslek etiğine ilişkin çok olumsuz görüşler bildirmediği sonucuna

ulaşılmaktadır. Ayrıca bayan meslek mensuplarının etik ilkelere erkeklere göre daha çok dikkat ettiği, meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve gelir seviyeleri ile etik ilkelere uygunlukları arasında bir ilişki olmadığı, meslek mensuplarının ünvanı (mesleki yeterlilik) ve mükellef sayısına (tarafsızlık) göre etik ilkeler uygunluk açısından önemli farklılıklar olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Kısakürek ve Alpan (2010), çalışmasının amacı Sivas ilindeki meslek mensuplarının demografik verilere göre meslek etiğine ilişkin yargılara, katılım düzeyleri arasındaki farklılık olup olmadığına, fark yoksa ortak görüşlerin neler olduğu, fark varsa farkın yönünün belirlenmesidir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 112 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Yapılan araştırmalar neticesinde meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına uymalarında etkili olan faktörler, etik dışı davranma nedenleri hakkında görüşleri ölçülmüştür. Araştırmanın sonuçlarına göre; Katılımcıların büyük çoğunluğu etik kurallara uyulmasında çevresel baskıların etkili olduğunu, alınan eğitimin etkili olmasını, meslek örgütlerinin denetimlerinin etkili olduğunu son olarak da cezai ve vicdani yaptırımların yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Etik dışı davranılmasının nedenlerini ise; Meslek mensuplarının daha fazla para kazanma tutkusunu, meslek mensuplarının kendi ahlaki zayıflığı, eğitim kurumlarında mesleki etik ile ilgili derslerin yeterli seviyede olmamasından kaynaklandığı belirtmişlerdir.

Yıldız (2010), çalışmasında Kayseri’de faaliyet gösteren SMMM’lerin meslek etiği algılamalarını ve meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönlendiren nedenlerin neler olduğunu belirlemek amacıyla bir alan çalışması yapmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 97 SMMM’e ulaşılabilmektedir. Katılımcıların %97’si muhasebe de etik konusunu önemsedikleri ve bu konuda eğitim verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Araştırmaya göre meslek üyelerini etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir. İkinci önemli etmen olarak ise yasalar gösterilmektedir. Araştırmada meslek mensuplarını etik dışı davranmaya yönelten ikinci önemli etmenin yasalar olması, bu konuda bazı yasal boşlukların olduğunu ortaya koymaktadır. Dolayısıyla etik kurallar dikkate alınarak mevcut yasalar gözden geçirilmeli ve yapılacak düzenlemeler ile yasalar etik kurallar ile uyumlu hale getirilmelidir.

Marques ve Pereira (2009), çalışmalarında Portekizli 317 meslek mensubu üzerinde bir anket çalışması uygulamıştır. Çalışmalarında muhasebecilerin mesleki deneyimleri sırasında gelişen etik davranışlarını konusunda farklılıkları tespit etmektir. Muhasebe deneyimleri hakkında geliştirilen beş senaryo üzerinde verilen cevaplara göre etik yargıları ölçülmeye çalışılmıştır. Mensupların yaşlarının ana belirleyici faktör olduğu görülmüştür. Cinsiyet faktöründe de beş senaryonun ikisinde erkek ve kadınlarda farklılık göstermiştir.

Kutlu (2008), çalışmasında Erzurum-Kars illerindeki muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik ikilem yaşayıp yaşamadıkları, etik ikileme neden olan en önemli durumun ne olduğunun belirlenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmıştır. 136 muhasebe meslek mensubu ve çalışanlarından geri dönüş sağlanmıştır. Muhasebe meslek gruplarının etik ikilem yaşadıkları ancak ikilemin yoğunluk seviyesini gelir, yaş ve müşteri gibi değişkenlerin etkilediği belirlenmiştir. Etik ikileme neden olan başlıca sebeplerden birisinin müşteri kaybetme endişesi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca Ünvan değişkeni olarak çalışanlar, Yaş değişkeni olarak gençler, Cinsiyet değişkeni olarak erkekler, Eğitim değişkeni olarak daha az eğitim almış olanlar, Mükellef değişkenine göre daha az mükellef sayısına sahip olanlar, Defter sayısı değişkenine göre defter sayısı daha az olan dolayısıyla gelirleri daha az olan meslek mensupları daha çok etik ikilem yaşadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Zeytin (2007), çalışmasında Bilecik, Bursa, Eskişehir, Kütahya ve İstanbul'daki bağımsız muhasebe meslek mensupları üzerinde bir anket uygulamıştır. 360 katılımcının verdikleri cevaplara göre; bağımsız meslek mensupları genel olarak kendilerinin meslek etiği davranışını benimsedikleri görüşündedirler. Bağımsız muhasebe meslek mensupları yasaların ve mevzuatın sürekli değişmesine paralel olarak muhasebe meslek mensuplarının hatalı işlem yaptıklarını dolayısıyla yasaların ve mevzuatın sürekli değişmesinin muhasebe meslek mensuplarını hata yapmaya yönelttiğini düşünmektedirler. Muhasebe meslek mensupları, müşteri kaybetme korkusundan dolayı da etik dışı davranışlara yöneldikleri önermesine katılmamaktadırlar. Araştırma sonucuna göre etik dışı davranışlarda bulunmama gerekçesi olarak devlete olan bağımlılık ilk sırada gelmektedir.

Blanthorne vd. (2007), araştırmalarında muhasebe fakültelerinde muhasebe eğitimi veren eğitimciler üzerinde bir anket çalışması uygulamıştır ve etiğin eğitimle öğretilip ğretilmeyeceğini, etik eğitimini kimlerin vermesi gerektiğini, etik eğitiminin nerede verilmesinin daha doğru olabileceğini analiz etmeye çalışmıştır. 279 eğitimcinin cevapladığı anket sonuçlarına göre etik eğitiminin muhasebe eğitimi verilen fakültelerde öğretilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Etik eğitiminde ne öğretilmesi gerektiği sorusunda, mesleki uygulamalar sırasında karşılaşılabilecek etik konularının öncelikle olması gerektiği eğitimcilerce belirtilmiştir. Ankete katılanların yaklaşık % 80’ni bütün muhasebe derslerinde etik eğitimi için gerekli konulardan yer alması gerektiğini belirttikleri görülmüştür. Etik eğitiminde kullanılması gereken yöntemler içinde en fazla vaka analizinin olması gerektiğinin belirtildiği tespit edilmiştir.

Chan ve Leung (2006), muhasebe öğrencileri üzerinde yaptığı çalışmalarında muhasebe ğrencilerinin profesyonel senaryolarda etik konuların varlığını tespit etme yeteneklerinde farklılık gösterebilecekleri dşnlmş fakat Muhasebe ğrencilerinde etik davranışları ve etiksel muhakemeleri arasında belirgin ilişki tespit edilememiştir. Öğrencilerin etik duyarlılık gelişiminde de etiksel müdahalenin olumlu bir etkisi olabileceği belirtilmiştir. Öğrencilerin sonuçları ayrıca, neyin etiksel olarak doğru ya da yanlış olduğu konusunda yüksek etik duyarlılığa sahip bireyler bile etik konularının belirlenmesindeki eksiklikten dolayı etiksel davranışlarında başarısız olabilir.

Cooper vd., (2006), çalışmalarında etik konusunda literatür taraması yöntemi ile etiğin muhasebe mesleğindeki önemi 2006 yılında IAESB ve IFAC Muhasebe Eğitim Programlarında Mesleki Değerlerin, Etik ve Tutumların Korunması ve Geliştirilmesi “Approaches to the Development and Maintenance of Professional Values, Ethics and Attitudes in Accounting Education Programs” başlıklı yayımlanan bir bilgi tebliği üzerinden araştırılmaya ve açıklanmaya çalışılmıştır. Tebliğ etik eğitim konusunda tartışmayı teşvik edecek şekilde tasarlanmıştır ve muhasebe eğiticilerini ve IFAC üyelerini teşvik etmek ve yardımcı olmak için Etik Eğitim Araç Seti’nin sağlanmasını içerir. Çalışmada gerçekleştirilen literatür gözden geçirildiğinde, bu bildiride neden etiği ve etiğin türlerinin öğrencilere öğretilmesi gerektiği, hususları yer almaktadır. Makale daha sonra Etik Eğitim Araç Seti’ni ayrıntılı olarak açıklar ve Etik öğretilen bir grup

öğrencinin olumlu tepkisine ilişkin kanıtlar; İlke ve uygulama araç setinde bulunmaktadır.

Aymankuy ve Sarioğlan'a (2005), göre araştırmanın amacı, Balıkesir il merkezindeki meslek mensuplarının etiğe ve meslek etiğine yaklaşımlarını, algılamalarını, genel düşüncelerini ölçmeye ve daha önce var olan bilgileri güncellemeye yöneliktir. Çalışmada veri toplama yöntemi olarak anket kullanılmış ve 40 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Araştırmanın sonuçlarına göre: Muhasebe meslek mensuplarının %34'ü etik ve mesleki etik ile bilgileri meslek odalarından, %40'ı ise seminer, kurs, konferans gibi organizasyonlar ile konuyla ilgili yayınlardan elde ettiklerini tespit edilmiştir. Ayrıca ankete katılan meslek mensuplarının yarısı etik davranışları önemsediniğini belirtirken diğer yarısı etik davranışları uygulayamadiniğini belirtmiştir. Uygulayamama nedenleri incelendiğinde ilk sırada mükelleflerden gelen baskı gösterilmektedir. İkinci sırada ise sürekli değişen yasalar gösterilmektedir. Bununla birlikte etik davranış sergilenememesinin bir diğer nedeni olarak meslek mensupları arasındaki gelir farklılığı gösterilmektedir. Müşteriyi memnun etme amacıyla az sayıda deftere sahip olan meslek mensupları etik davranışlara özen gösteremediniğini belirtmiştir.

### **3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI**

Bu araştırmanın amacı 2015 yılında TÜRMOB tarafından başlatılan ve internet üzerinden gerçekleştirilen sanal eğitimler ile Odalar aracılığıyla da yüz yüze verilen etik eğitimlerinin sonrasında, bağlı oldukları Odalar ile etik sözleşme imzalayan ve belgelerini alan meslek mensuplarının getirilen yeni uygulama hakkındaki görüşlerini değerlendirmektir. Bu amaçla meslek mensuplarının TÜRMOB ve bağlı Odalarca düzenlenen zorunlu eğitimlerde aldıkları etik eğitimi konusundaki düşünceleri mülakat yöntemiyle tespit edilecek ve Tebliğde geçen etik eğitimi konu başlıklarının verilen eğitimde ne kadarının yer aldığı tespit edilmeye çalışılacaktır. Ayrıca meslek mensupları arasında etik eğitimi konusunda algı düzeyleri tespit edilerek, belirlediğimiz değerkenlere göre fark varsa tespit edilmeye çalışılacaktır.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI ve SINIRLILIKLARI**

Bu çalışmanın evrenini Bilecik SMMMO'na kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır olup, Oda tarafından eğitim verilmiş olan meslek mensupları sayısı ile sınırlıdır. Araştırma Aralık 2015-Ocak 2016 aylarında yapılmış olup, araştırmaya katılan meslek mensuplarının sorulara verdikleri önem dereceleri ile sınırlıdır.

Bu çalışmanın örneklemini Bilecik SMMMO'na kayıtlı, aktif çalışan 70 muhasebe meslek mensubu oluşturmaktadır olup, Oda tarafından etik eğitimi 27 Mart 2015 tarihinde verilmiştir. Eğitim sonrasında TÜRMOB tarafından hazırlanan Muhasebe Meslek Etiği Taahhütname'leri de 8 Ağustos 2015 tarihinde imzalanmıştır. Mülakatlar Taahhütname imzalamış olan ve gönüllü olarak araştırmaya katılan meslek mensupları sayısı ile sınırlıdır.

### **3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Çalışmada anket soruları hazırlanırken “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” den yola çıkılarak bir anket formu geliştirilmiştir. Araştırmada mülakat yöntemi kullanılmıştır. Hazırlanan soru formu üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Tebliğ hakkında meslek mensuplarının görüşlerinin tespiti ile ilgili tek uçlu 13 soru yer almakta olup, ayrıca bu sorularla ilgili ilave görüşleri de sorulmuştur. İkinci bölümde uygulanan etik eğitimleri sonrasında bu eğitimler hakkındaki düşüncelerinin belirlenmesine yönelik 5'li Likert (5. Kesinlikle katılıyorum, 4.Katılıyorum, 3. Fikrim Yok, 2. Katılmıyorum, 1. Kesinlikle Katılmıyorum) ile ölçülen 24 adet soru yer almaktadır. Üçüncü bölümde meslek mensuplarının demografik özellikleri ile ilgili 5 soru yer almaktadır. Veriler IBM SPSS Statistics 21 Programı kullanılarak değerlendirilmiştir.

### 3.5. ARAŞTIRMANIN GÜVENİLİRLİK DÜZEYİ

Çalışmada değerlendirilen 24 adet likert sorusu için Cronbach's Alpha 0,963 olarak hesaplanmış olup, sosyal bilimler alanı için oldukça yeterli bir değerdir.

### 3.6. ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

#### 3.6.1. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Araştırmaya etik eğitimi almış 50 meslek mensubu katılmış olup aşağıdaki tablolarda meslek mensuplarının demografik özellikleri verilmiştir.

**Tablo 1:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Unvan Özellikleri

Unvan	F	%
SM	3	6,0
SMMM	47	94,0
Toplam	50	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 94' ünün SMMM olduğu görülmüştür.

**Tablo 2:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Özellikleri

Eğitim Durumu	F	%
Lise	6	12,0
Önlisans	2	4,0
Lisans	39	78,0
Lisansüstü	3	6,0
Toplam	50	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 78'inin lisans mezunu oldukları görülmüştür.

**Tablo 3:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Tecrübe Özellikleri

Tecrübe	F	%
0-10 yıl	16	32,0
11-20 yıl	5	10,0
20 Yıl üstü	29	58,0
Toplam	50	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 58'inin 20 yıl üstü tecrübeye sahip oldukları görülmüştür. % 10 11-20 yıl arası tecrübeye sahip olup, % 32'si ise 0-10 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensuplarından oluşmaktadır.

**Tablo 4:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Cinsiyet Özellikleri

Cinsiyet	F	%
Kadın	12	24,0
Erkek	38	76,0
Toplam	50	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının % 76' sının erkek olduğu görülmüştür.

**Tablo 5:** Muhasebe Meslek Mensuplarının Yaş Özellikleri

Yaş	F	%
25-35	8	16,0
36-45	16	32,0
46-55	15	30,0
55 üstü	11	22,0
Toplam	50	100,0

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının %32' sinin 36-45 yaş aralığında olduğu görülmüştür.

### 3.6.2. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Frekans Değerlendirmeleri

**Tablo 6:** Verilen Etik Eğitimi Etik Öğrenme Yönünde İsteklilik Yaratıp Yaratmadığı

Cevaplar	F	%
Evet	43	86,0
Hayır	7	14,0
Toplam	50	100,0

Verilen etik eğitimi etik öğrenme yönünde isteklilik yarattı mı sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 86'sı evet % 14'ü hayır cevabını verdiği Tablo 6'da görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının verilen etik eğitiminin etik öğrenme yönünde isteklilik yaratmış olduğu düşünülebilir.

**Tablo 7:** TÜRMOB Tarafından Oluşturulan İnternet Sitesinin Etik Eğitimi İçin Yeterliliği

Cevaplar	F	%
Evet	32	64,0
Hayır	18	36,0
Toplam	50	100,0

TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesi etik eğitimi için sizce yeterli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 64'ü evet % 36'sı hayır cevabını verdiği Tablo 7'de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının oluşturulan internet sitesinin etik eğitimi için yeterli olduğu görüşünde oldukları düşünülebilir.

**Tablo 8:** Etik Eğitiminin Yönteminin Verimlilik Açısından Uygun Olup Olmadığı

Cevaplar	F	%
Evet	34	68,0
Hayır	16	32,0
Toplam	50	100,0

Etik eğitiminin yönteminin verimlilik açısından uygun olup olmadığı sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 68'i evet % 32'si hayır cevabını verdiği Tablo 8'de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının etik eğitiminin verimli olduğu görüşünde oldukları görülmüştür.

**Tablo 9:** Eğitimdeki Örnek Olayların Sayısının Yeterli Olup Olmadığı

Cevaplar	F	%
Evet	26	52,0
Hayır	24	48,0
Toplam	50	100,0

Eğitimdeki örnek olayların sayısı yeterli miydi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 52'si evet % 48'i hayır cevabını verdikleri Tablo 9'da verilmiştir. Sonuç olarak meslek mensuplarının eğitimdeki örnek olayları yeterli bulduğu görülmüştür.

**Tablo10:** Verilen Örnek Olayların Etik Davranış Gelişimini Sağlayabilmek Açısından Uygun Olup Olmadığı

Cevaplar	F	%
Evet	32	64,0
Hayır	18	36,0
Toplam	50	100,0

Verilen örnek olaylar etik davranış gelişimini sağlayabilmek açısından uygun mudur sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 64'ü evet % 36'sı hayır cevabını verdiği Tablo 10'da verilmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının verilen örnek olayları etik davranış gelişimi sağlayabilmek açısından uygun bulduğu görülmüştür.

**Tablo 11:** Uzaktan Verilen Etik Eğitimlerinin TÜRMOB-TESMER Dışında Başka Bir Kurumca Verilmesi

Cevaplar	F	%
Evet	15	30,0
Hayır	34	68,0
Cevapsız	1	2,0
Toplam	50	100,0

Uzaktan etik eğitimlerinin TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesi mi gerekirdi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 30'u evet % 68'i hayır cevabını verdiği Tablo 11'de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının eğitimlerin TÜRMOB-TESMER tarafından verildiği için memnun oldukları görülmüştür.

Teorik eğitim süresi (20 saat) sizce yeterli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 54'ü evet % 46'sı hayır cevabını verdiği Tablo 12'de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının verilen teorik eğitim süresinin yeterli olduğunu düşündükleri görülmüştür.

**Tablo 12:** Teorik Eğitim Süresinin (20 Saat) Yeterliliği

Cevaplar	F	%
Evet	27	54,0
Hayır	23	46,0
Toplam	50	100,0

Yüz yüze verilen etik eğitimlerinin mensupların bağlı oldukları Odalarca verilmesi yeterli oldu mu sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 90'ı evet % 10'u hayır cevabını verdiği Tablo 13'te görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının yüz yüze verilen etik eğitimlerinin mensupların bağlı oldukları odalarca verilmesinin yeterli olduğunu düşündükleri görülmüştür.

**Tablo 13:** Yüz Yüze Verilen Etik Eğitimlerinin Mensupların Bağlı Oldukları Odalarca Verilmesinin Yeterliliği

Cevaplar	F	%
Evet	45	90,0
Hayır	5	10,0
Toplam	50	100,0

Yüz yüze eğitim süresi (6 saat) sizce yeterli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 60'ı evet % 40'ı hayır cevabını verdiği Tablo 14'de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının yüz yüze verilen eğitim süresinin yeterli olduğunu düşündüğü görülmüştür.

**Tablo 14:** Yüz Yüze Eğitim Süresinin (6 Saat) Yeterliliği

Cevaplar	F	%
Evet	30	60,0
Hayır	20	40,0
Toplam	50	100,0

Etik eğitimi için ödediğiniz bedel bu eğitim için değer mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 80'i evet % 18'i hayır cevabını verdiği Tablo 15'de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının etik eğitimi için ödedikleri bedelin bu eğitim için degeceği görüşünde oldukları saptanmıştır.

**Tablo15:** Etik Eğitimi İçin Ödenen Bedel

Cevaplar	F	%
Evet	40	80,0
Hayır	9	18,0
Cevapsız	1	2,0
Toplam	50	100,0

Alınan taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması sizce gerekli mi sorusuna meslek mensuplarının % 64'ü evet % 34'ü hayır cevabı vermiştir. Rakamsal

veriler Tablo 16’da görülmektedir. Meslek mensuplarının alınan taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması gerektiği görüşünde oldukları düşünülebilir.

**Tablo 16:** Alınan Taahhütnamenin İşyerine Görünür Bir Yere Asılmasının Gerekliliği

Cevaplar	F	%
Evet	32	64,0
Hayır	17	34,0
Cevapsız	1	2,0
Toplam	50	100,0

Bu sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade edeceğini düşünüyor musunuz sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 30’u evet %70’i hayır cevabını verdiği Tablo 17’de görülmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının bu sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade etmeyeceği görüşünde oldukları görülmüştür.

**Tablo 17:** Sözleşmenin Mükellefler Gözündeki Durumu

Cevaplar	F	%
Evet	15	30,0
Hayır	35	70,0
Toplam	50	100,0

**Tablo 18:** Eğitim Sonrasında Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Duyarlılıklarında Olumlu Bir Değişme Olup Olmaması

Cevaplar	F	%
Evet	27	54,0
Hayır	23	46,0
Toplam	50	100,0

Eğitim sonrasında muhasebe meslek mensuplarında etik duyarlılıklarında olumlu bir değişme olmuş mudur sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda meslek mensuplarının % 54’ü evet %46’sı hayır cevabını verdiği Tablo 18’de görülmektedir.

Sonuç olarak meslek mensuplarının kendilerine verilen etik eğitimleri sonrasında etik duyarlılıklarında olumlu bir değişme olmayacağı görüşünde oldukları söylenebilir.

### 3.6.3. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Verdikleri Cevapların Tecrübe Özellikleri Açısından Değerlendirilmesi

Meslek mensuplarına 28954 Sayılı Resmi Gazete ile Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ'e göre verilen etik eğitimleri hakkındaki düşünceleri için hazırlanan 13 soruya verdikleri cevaplar Tablo 19-31 arasında meslek mensuplarının tecrübeleri açısından sınıflandırılarak gösterilmiştir. Aşağıdaki tablolarda meslek mensuplarının sorulara verdikleri yanıtlar meslek mensuplarının meslekteki tecrübe süresine göre sınıflandırılarak gösterilmiştir.

**Tablo 19:** Verilen Etik Eğitiminin Etik Öğrenme Yönünde İsteklilik Yaratıp Yaratmadığı Sorusunun Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 1- Verilen etik eğitimi etik öğrenme yönünde isteklilik yarattı mı?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	14	28,0	4	8,0	25	50,0
Hayır	2	4,0	1	2,0	4	8,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Meslek mensuplarına verilen etik eğitiminin kendilerinde etik öğrenme yönünde isteklilik yaratıp yaratmadığı sorulduğunda Tablo 19'da görüldüğü gibi "Evet" cevabı verenlerin % 50 sinin 20 yıl üstü tecrübeye sahip oldukları görülmüştür. Ayrıca meslek mensuplarından etik eğitimlerin devam etmesi gerektiği görüşü de gelmiştir.

**Tablo 20:** TÜRMOB Tarafından Oluşturulan İnternet Sitesi Etik Eğitimi İçin Yeterliliğinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 2- TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesi etik eğitimi için sizce yeterli mi?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	11	22,0	2	4,0	19	38,
Hayır	5	10,0	3	6,0	10	20,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Meslek mensuplarına TÜRMOB tarafından oluşturulmuş olan site ile internet üzerinden etik eğitiminin yeterliliği sorulmuştur. Tablo 20’de verilen sonuçlara göre meslek mensuplarının % 64 ü “Evet” yeterli cevabını vermiş olup, % 38 oranda meslek mensubu 20 yıl üstü tecrübeye sahiptir. Ayrıca kişisel özelliklerle ilgili olan bir eğitimin internetten dinlenen bir eğitimle kolayca değiştirilemeyeceğini belirten ve kişilerin kendi kendine bir şeyler öğrenme eğiliminde olmadıkları düşüncesini belirten ve eğitimlerin şimdilik yeterli olacağı fakat yenilenerek devam etmesi gerektiği düşüncesini belirten katılımcılar vardır.

**Tablo 21:** Etik Eğitiminin Yönteminin Etik Eğitimlerinin Verimliliği Açısından Uygunluğunun Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 3- Etik eğitiminin yöntemi etik eğitimlerinin verimliliği açısından uygun mu?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	12	24,0	4	8,0	18	36,0
Hayır	4	8,0	1	2,0	11	22,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Etik eğitiminin yönteminin etik eğitimlerinin verimliliği açısından uygun olup olmadığı sorulduğunda Tablo 21’de görüldüğü gibi “Evet” cevabı verenlerden % 36’lık grup 20 yıl üstü tecrübeye sahiptir. İlave görüş olarak meslek mensuplarının eğitimlerin yaptırımlarla desteklenmesi gerektiği yönünde görüşler bildirilmiştir.

**Tablo 22:** Eğitimdeki Örnek Olayların Sayısının Yeterliliğinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 4- Eğitimdeki örnek olayların sayısı yeterli miydi?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	7	14,0	4	8,0	15	30,0
Hayır	9	18,0	1	2,0	14	28,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Verilen eğitimdeki örnek olayların sayısının yeterli olup olmadığı sorulduğunda Tablo 22’de görülen sonuçlar elde edilmiştir. Tecrübe açısından değerlendirdiğimizde ise 20 yıl üstü tecrübeye sahip meslek mensuplarının bu soruya daha fazla “Evet” cevabı verdiği görülmektedir. Ayrıca verilen eğitimdeki örnek olayların artırılması gerektiğini belirten meslek mensupları da olmuştur.

**Tablo 23:** Verilen Örnek Olayların Etik Davranış Gelişimini Sağlayabilmek Açısından Uygunluğunun Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 5- Sizce verilen örnek olaylar etik davranış gelişimini sağlayabilmek açısından uygun mudur?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	12	24,0	3	6,0	17	34,0
Hayır	4	8,0	2	4,0	12	24,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Tablo 23’te eğitimde verilen örnek olaylar etik davranış gelişimini sağlayabilmek açısından uygun olup olmadığına dair sorulan soruya verilen cevaplar yer almaktadır. 20 yıl üstü tecrübeye sahip meslek mensupları bu soruya “Evet” cevabını daha fazla vermişlerdir. Ayrıca toplumun eğitilmesi şart olduğu ve meslek odaları, okullar, dernekler ve sivil toplum örgütlerinde de benzer eğitimlerin yaygınlaştırılmasının gerekli olduğunu belirten meslek mensupları olmuştur.

**Tablo 24:** Uzaktan Etik Eğitimlerinin TÜRMOB-TESMER Dışında Başka Bir Kurumca Verilmesinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 6-</b> Uzaktan etik eğitimlerinin sizce TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesi mi gerekirdi?							
	Tecrübe Aralıkları							
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%	Toplam	%
Evet	5	10,2	1	2,0	9	18,4	15	30,6
Hayır	10	20,4	4	8,2	20	40,8	34	69,4
Toplam	15	30,6	5	10,2	29	59,2	49	100,0

Eğitimlerin TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesi mi daha uygun olurdu şeklindeki soruya meslek mensuplarından yaklaşık % 41 oran ile 20 yıl üstü tecrübeye sahip olanların “Hayır” cevabını verdikleri Tablo 24’de gösterdiğimiz sonuçlarda görülmüştür. Muhasebe meslek mensupları kendilerine verilecek eğitimlerde meslek odalarının etkin olmasını önemsemektedirler.

**Tablo 25:** Teorik Eğitim Süresinin (20 Saat) Yeterliliğinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 7-</b> Teorik eğitim süresi (20 saat) sizce yeterli mi?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	8	16,0	2	4,0	17	34,0
Hayır	8	16,0	3	6,0	12	24,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Teorik eğitim süresinin yeterli olup olmadığı ile ilgili soruya Tablo 25’te görüldüğü gibi, 20 yıl üstü tecrübeye sahip meslek mensupları daha fazla olumlu cevap vermiştir. Ayrıca teorik eğitim süresinin artması gerektiğini, teorik eğitimle birlikte uygulamaların da verilmesinin konunun anlaşılması bakımından daha faydalı olacağını belirten meslek mensupları olmakla birlikte, eğitim süresinin fazla olduğunu belirten meslek mensupları da bulunmaktadır.

**Tablo 26:** Eğitimlerin Mensupların Bağlı Oldukları Odalarca Verilmesinin Yeterliliğinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 8-</b> Sizce eğitimlerin mensupların bağlı oldukları Odalarca verilmesi yeterli oldu mu?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	14	28,0	5	10,0	26	52,0
Hayır	2	4,0	0	0,0	3	6,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Eğitimlerin meslek mensuplarının bağlı oldukları Odalar aracılığı ile verilmesinin yeterli olup olmadığı sorulduğunda ise Tablo 26’da verilen sonuçlara göre meslek mensuplarının çoğunluğu eğitimlerin Oda tarafından verilmesi görüşüne katılmışlardır. 20 yıl üstü tecrübeye sahip meslek mensupları bu soruya en fazla olumlu cevabı veren grup olmuştur.

**Tablo 27:** Yüz Yüze Eğitim Süresinin (6 Saat) Yeterliliğinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 9-</b> Yüz yüze eğitim süresi (6 saat) sizce yeterli mi?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	9	18,0	2	4,0	19	38,0
Hayır	7	14,0	3	6,0	10	20,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Oda tarafından yüz yüze verilen 6 saatlik eğitimin meslek mensupları tarafından yeterli olduğunun beyan edildiği tespit edilmiştir. Tablo 27’de verilen sonuçlar incelendiğinde 20 yıl üstü tecrübeye sahip meslek mensuplarının daha fazla olumlu cevap verdiği görülmektedir. Ayrıca meslek mensupları tarafından verilen ilave görüşlerde sürenin yeterli olduğu yönünde görüşler de yer almıştır.

**Tablo 28:** Etik Eğitimi İçin Ödenen Bedelin Bu Eğitim İçin Değmesinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 10- Etik eğitimi için ödediğiniz bedel bu eğitim için değer mi?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	13	26,5	3	6,1	24	49,0
Hayır	3	6,1	2	4,1	4	8,2
Toplam	16	32,7	5	10,2	28	57,1

Etik eğitimleri için meslek mensuplarının kuruma ödedikleri bedelin verilen eğitim süresi açısından yeterliliği ya da fazla olup olmadığı sorulduğunda, meslek mensuplarının verdikleri cevaplara göre Tablo 28’de görüldüğü gibi meslek mensuplarının eğitim için ödedikleri bedelin eğitime değdiği konusunda olumlu cevaplar çok daha fazladır.

**Tablo 29:** Taahhütnamenin İşyerine Görünür Bir Yere Asılmasının Gerekliliğinin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 11- Taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması sizce gerekli mi?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	10	20,4	2	4,1	20	40,8
Hayır	6	12,2	3	6,1	8	16,3
Toplam	16	32,7	5	10,2	28	57,1

Tebliğ’e göre etik eğitimleri sonrasında meslek mensuplarına verilen taahhütnamenin meslek mensuplarının işyerlerinde görünür bir yere asılması gerekmektedir. Meslek mensuplarına bu uygulamanın gerekli olup olmadığı sorulduğunda, Tablo 29’da alınan cevaplara bakıldığında 20 yıl üstü tecrübeye sahip meslek mensupları daha fazla “Evet” cevabı vermişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarının verdikleri ilave görüşlerde belgenin verilip, görünür bir yere asılması zorunluluğundan

ziyade meslek mensuplarının etik davranışlarını geliştirici başka çalışmalar yapılması gerektiği de belirtilmiştir.

**Tablo 30:** Sözleşmenin Mükellefler Gözündeki Anlamının Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 12- Bu sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade edeceğini düşünüyor musunuz?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	6	12,0	1	2,0	8	16,0
Hayır	10	20,0	4	8,0	21	42,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Yapılan etik sözleşmenin mükellefler için bir anlam ifade edeceğini düşünüp düşünmedikleri sorulan meslek mensuplarından çoğunluk “Hayır” cevabı vermekle birlikte cevaplayanların çoğunluğu 20 yıl üstü tecrübeye sahiptir. Sonuçlar Tablo 30’da görülmektedir.

**Tablo 31:** Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi İmzalanma Zorunluluğu Sonrasında Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Duyarlılıklarındaki Olumlu Değişimin Tecrübe Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 13- Sizce Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalanma zorunluluğu sonrasında muhasebe meslek mensuplarında etik duyarlılıklarında olumlu bir değişim olmuş mudur?					
	Tecrübe Aralıkları					
	0-10 yıl	%	11-20 yıl	%	20 üstü	%
Evet	8	16,0	2	4,0	17	34,0
Hayır	8	16,0	3	6,0	12	24,0
Toplam	16	32,0	5	10,0	29	58,0

Eğitim sonrasında meslek mensuplarının etik duyarlılıklarında bir değişim olup olmadığı sorulduğunda ise, Tablo 31’de verilen sonuçlara göre meslek mensuplarından

özellikle 20 yıl üstü tecrübeye sahip olan meslek mensuplarının bu soruya olumlu cevap verdikleri tespit edilmiştir.

#### 3.6.4. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarının Verdikleri Cevapların Meslek Mensuplarının Yaşları Açısından Değerlendirilmesi

Meslek mensuplarının ankette yer alan 13 soruya verdikleri cevaplar yaş değişkeni açısından değerlendirilmiştir.

**Tablo 32:** Verilen Etik Eğitiminin Etik Öğrenme Yönünde İsteklilik Yaratıp Yaratmadığı Sorusunun Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 1- Verilen etik eğitimi etik öğrenme yönünde isteklilik yarattı mı?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	20	46,5	23	53,5	43	100,0
Hayır	4	57,1	3	42,9	7	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Verilen etik eğitimi etik öğrenme yönünde isteklilik yarattı mı sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Hayır” cevabı verenlerin %57,1 inin 25-45 yaş arasında oldukları Tablo 32’de görülmektedir.

**Tablo 33:** TÜRMOB Tarafından Oluşturulan İnternet Sitesi Etik Eğitimi İçin Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 2- TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesi etik eğitimi için sizce yeterli mi?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	17	53,1	15	46,9	32	100,0
Hayır	7	38,9	11	61,1	18	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesi etik eğitimi için sizce yeterli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Hayır cevabı verenlerin % 61,1 inin 46 yaş üstü oldukları görülmüştür.

**Tablo 34:** Etik Eğitiminin Yönteminin Etik Eğitimlerinin Verimliliği Açısından Uygunluğunun Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 3-</b> Etik eğitiminin yöntemi etik eğitimlerinin verimliliği açısından uygun mu?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	16	47,1	18	52,9	34	100,0
Hayır	8	50,0	8	50,0	16	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Etik eğitiminin yöntemi etik eğitimlerinin verimliliği açısından uygun mu sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Evet” cevabı verenlerin %52,9 unun 46 yaş üstü oldukları belirlenmiştir.

**Tablo 35:** Eğitimdeki Örnek Olayların Sayısının Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 4-</b> Eğitimdeki örnek olayların sayısı yeterli miydi?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	11	42,3	15	57,7	26	100,0
Hayır	13	54,2	11	45,8	24	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Eğitimdeki örnek olayların sayısı yeterli miydi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Evet” cevabı verenlerin 57,7 si 46 yaş üstü oldukları görülmüştür.

Verilen örnek olaylar etik davranış gelişimini sağlayabilmek açısından uygun mudur sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Hayır” cevabı verenlerin % 61,1 inin 46 yaş üstü oldukları tespit edilmiştir.

**Tablo 36:** Verilen Örnek Olayların Etik Davranış Gelişimini Sağlayabilmek Açısından Uygunluğunun Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 5-</b> Sizce verilen örnek olaylar etik davranış gelişimini sağlayabilmek açısından uygun mudur?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	17	53,1	15	46,9	32	100,0
Hayır	7	38,9	11	61,1	18	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

**Tablo 37:** Uzaktan Etik Eğitimlerinin TÜRMOB-TESMER Dışında Başka Bir Kurumca Verilmesinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 6-</b> Uzaktan etik eğitimlerinin sizce TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesi mi gerekirdi?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	8	53,3	7	46,7	15	100,0
Hayır	15	44,1	19	55,9	34	100,0
Toplam	23	46,0	26	52,0	50	100,0

Uzaktan etik eğitimlerinin sizce TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesi mi gerekirdi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Hayır” cevabı verenlerin % 55,9’ unun 46 yaş üstü oldukları görülmüştür.

**Tablo 38:** Teorik Eğitim Süresinin (20 Saat) Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 7-</b> Teorik eğitim süresi (20 saat) sizce yeterli mi?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	12	44,4	15	55,6	27	100,0
Hayır	12	52,2	11	47,8	23	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Teorik eğitim süresi (20 saat) sizce yeterli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Evet” cevabı verenlerin % 55,6 sının 46 yaş üstü oldukları görülmüştür.

**Tablo 39:** Eğitimlerin Mensupların Bağlı Oldukları Odalarca Verilmesinin Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 8- Sizce eğitimlerin mensupların bağlı oldukları Odalarca verilmesi yeterli oldu mu?</b>					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	22	48,9	23	51,1	45	100,0
Hayır	2	40,0	3	60,0	5	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Sizce eğitimlerin mensupların bağlı oldukları Odalarca verilmesi yeterli oldu mu sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Hayır” cevabı verenlerin % 60’ının 46 yaş üstü oldukları tespit edilmiştir.

**Tablo 40:** Yüz Yüze Eğitim Süresinin (6 Saat) Yeterliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 9- Yüz yüze eğitim süresi (6 saat) sizce yeterli mi?</b>					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	13	43,3	17	56,7	30	100,0
Hayır	11	55,0	9	45,0	20	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Yüz yüze eğitim süresi (6 saat) sizce yeterli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda Tablo 40’da “Evet” cevabı verenlerin % 56,7 sinin 46 yaş üstü oldukları görülmüştür.

**Tablo 41:** Etik Eğitimi İçin Ödenen Bedelin Bu Eğitim İçin Değmesinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 10- Etik eğitimi için ödediğiniz bedel bu eğitim için değer mi?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	19	47,5	21	52,5	40	100,0
Hayır	5	55,6	4	44,4	9	100,0
Toplam	24	48,0	25	50,0	49	100,0

Etik eğitimi için ödediğiniz bedel bu eğitim için değer mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda Tablo 41’de görüldüğü gibi “Hayır” cevabı verenlerin % 55,6’ sının 25-45 yaş aralığında oldukları görülmüştür.

**Tablo 42:** Taahhütnamenin İşyerine Görünür Bir Yere Asılmasının Gerekliliğinin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	Soru 11- Taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması sizce gerekli mi?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	14	43,8	18	56,3	32	100,0
Hayır	10	58,8	7	41,2	17	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması sizce gerekli mi sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda Tablo 42’ de görüldüğü gibi “Hayır” cevabı verenlerin % 58,8’ inin 25-45 yaş aralığında oldukları görülmüştür.

**Tablo 43:** Sözleşmenin Mükellefler Gözündeki Anlamının Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 12-</b> Bu sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade edeceğini düşünüyor musunuz?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	7	46,7	8	53,3	15	100,0
Hayır	17	48,6	18	51,4	35	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Bu sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade edeceğini düşünüyor musunuz sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda “Evet” cevabı verenlerin % 53,3 ünün 46 yaş üstü oldukları tespit edilmiştir. Cevaplar Tablo 43’te görülmektedir.

**Tablo 44:** Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi İmzalanma Zorunluluğu Sonrasında Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Duyarlılıklarındaki Olumlu Değişimin Yaş Açısından Değerlendirilmesi

Cevaplar	<b>Soru 13-</b> Sizce Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalanma zorunluluğu sonrasında muhasebe meslek mensuplarında etik duyarlılıklarında olumlu bir değişme olmuş mudur?					
	Yaş Aralıkları					
	25-45	%	46+	%	Toplam	%
Evet	11	40,7	16	59,3	27	100,0
Hayır	13	56,5	10	43,5	23	100,0
Toplam	24	48,0	26	52,0	50	100,0

Sizce Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalanma zorunluluğu sonrasında muhasebe meslek mensuplarında etik duyarlılıklarında olumlu bir değişme olmuş mudur sorusu meslek mensuplarına sorulduğunda Tablo 44’ te görüldüğü gibi “Evet” cevabı verenlerin % 59,3 ünün 46 yaş üstü oldukları görülmüştür.

**Tablo 45:** Etik Bilgisi Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri

ETİK BİLGİSİ KONUSU ALT BAŞLIKLARI	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5	AO	SS
1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditler hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	6	3	29	8	3,62	1,141
2) Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	5	5	29	7	3,60	1,107
3) Etik Teoriler hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	7	3	29	7	3,56	1,146
4) Ahlaki Gelişim Teorisi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	3	5	8	27	7	3,60	1,050
5) Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	3	9	4	24	10	3,58	1,180

Tebliğde geçen “Etik bilgisi” konusu alt başlıkları hakkında sorulan sorulara verilen cevaplara baktığımızda “Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme” alt başlığının diğer alt başlıklara göre daha düşük AO değeri aldığı görülmektedir.

**Tablo 46:** Etik Duyarlılık Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri

ETİK DUYARLIK KONUSU ALT BAŞLIKLARI	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>AO</u>	<u>SS</u>
1) Mesleki nitelikler hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	2	6	4	27	11	3,78	1,055
2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları hakkında yeterli eğitim	5	6	4	27	8	3,54	1,199
3) Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	7	1	22	15	3,76	1,267
4) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim	5	5	4	26	10	3,62	1,210
5) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	3	4	5	25	13	3,82	1,101
6) Disiplin suçları hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	5	8	3	21	13	3,58	1,311

Tablo 46’da “Etik duyarlılık” konusu alt başlıkları hakkındaki sorulara verilen cevaplara göre “ Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları” alt başlığının diğer alt başlıklara göre daha düşük AO değeri aldığı görülmektedir.

**Tablo 47:** Etik Karar Verme Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri

ETİK KARAR VERME KONUSU ALT BAŞLIKLARI	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama	Standart Sapma
	1	2	3	4	5	AO	SS
1) Etik karar verme modelleri hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	7	7	23	9	3,52	1,182
2) Muhasebede etik sorunlar hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	3	5	4	27	11	3,76	1,098
3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	5	8	27	6	3,52	1,092
4) Denetçinin bağımsızlığı hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	6	4	25	11	3,66	1,189
5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	5	4	4	28	9	3,64	1,174
6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	3	8	5	24	10	3,60	1,161
7) İşyeri etiği hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	1	3	6	28	11	3,92	0,886
8) Kültürlerarası etik hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	6	6	9	21	8	3,38	1,244
9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	3	6	8	24	9	3,60	1,107
10) Muhbirlük politikası hakkında yeterli eğitim verilmiştir.	4	10	9	22	5	3,28	1,144

Tablo 47’de“Etik karar verme” konusu alt başlıklarında geçen “Muhasebede etik sorunlar” alt başlığı en yüksek AO değerini alan alt başlık olmuştur. Derslerde en fazla bu alt başlık üzerinde durulduğu söylenebilir. Etik karar verme konusu alt başlıklarında “Muhbirlik politikası” alt başlığına ve “Kültürlerarası etik” alt başlığına yeterince değinilmediği anlaşılmaktadır.

**Tablo 48:** Etik Davranış Konusu Alt Başlıkları İle İlgili Meslek Mensuplarının Düşünceleri

ETİK DAVRANIŞ KONUSU ALT BAŞLIKLARI	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum	Ortalama AO	Standart Sapma SS
	1	2	3	4	5		
1) Verilen örnek olaylarla etik ile ilgili ihlal edilen standartlar hakkında bilgim artmıştır.	2	6	5	27	10	3,74	1,046
2) Verilen örnek olaylarla etik ile ilgili problem yaratan konular hakkında bilgim artmıştır.	3	5	4	26	12	3,78	1,112
3) Verilen örnek olaylar sonrasında etik karar verebilme algım gelişmiştir.	3	4	4	29	10	3,78	1,055

Tablo 48’de “Etik davranış” konusu alt başlıklarına verilen cevaplara göre “Verilen örnek olaylarla etik ile ilgili ihlal edilen standartlar” alt başlığının diğer alt başlıklara göre daha düşük AO değeri aldığı görülmektedir.

### 3.7. ARAŞTIRMAYA KATILAN MESLEK MENSUPLARININ GENEL GÖRÜŞLERİ

Sorulan sorulara verilen cevapların dışında meslek mensuplarının konu ile ilgili belirtmek istedikleri ilave görüşleri de alınmaya çalışılmıştır. Bu görüşler aşağıda belirtilmiştir:

- Meslek mensuplarından verilen etik eğitiminin felsefe tarihinden bir farkı olmadığı düşüncesinde olanlar bulunmaktadır.
- Mükelleflere de etik ile ilgili kurallara uymadıklarında yaptırımlar uygulanması gerektiğini belirten meslek mensupları vardır.
- Etik eğitiminin faydalı olduğunu belirtmekle birlikte davranışlar üzerinde hemen etkili olmayacağı düşüncesini belirten meslek mensupları bulunmaktadır. Etik eğitiminin etkisinin kişiden kişiye farklı sonuçları olacağı belirtilmektedir.
- Sadece meslek mensuplarını değil toplumun etik konusunda eğitilmesi gerektiğini düşünen meslek mensupları bulunmaktadır.
- İlk eğitim verildiği için eğitimi verenlerin yetersiz olduğunu belirten meslek mensupları bulunmaktadır.
- Belli bir yaştan sonra etik davranışların kolay değiştirilemeyeceği belirtilmiştir.
- TÜRMOB'un meslek mensuplarına verdiği eğitimlerinin hepsinden memnun olduğunu belirten meslek mensupları bulunmaktadır.
- Özenle tertip edilmiş verimli bir eğitim olduğunu belirtenlerle birlikte, verilen eğitimin altyapısı üzerinde çalışılması gerektiği düşüncesinde olan meslek mensupları da bulunmaktadır.
- Ayrıca bazı meslek mensuplarının internetten verilen eğitimlerin kontrolünün yapılamayacağını belirttiği, eğitim linki çalıştırdıktan sonra dinleyen olup olmadığını denetleyen bir sistem olmadığı için, dinleyip dinlememek meslek mensubunun yine etik davranışına bırakılmıştır şeklinde görüşlerini belirten meslek mensupları da bulunmaktadır.

## SONUÇ

Yapılan araştırma sonucunda meslek mensupları TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesinin etik eğitimi için yeterli olduğu belirtilmekle beraber, benzer eğitimlerin TOBB veya diğer esnaf odalarında da yapılması gerektiği önerisine de katılmışlardır. Eğitim süresinin artması ve sonrasında eğitimlerin tekrarlanması gerektiği belirtilmiştir. Bununla birlikte bireylerde oluşmuş etik algısının internetten dinlenen bir eğitimle değişmeyeceği düşüncesi de verilen cevaplar arasında yer almaktadır. Meslek mensuplarının verilen etik eğitimleri hakkında verdikleri cevaplar tecrübeleri açısından değerlendirildiğinde ise tecrübesi fazla olan meslek mensuplarının tecrübesi az olan meslek mensuplarına kıyasla daha olumlu cevaplar verdikleri tespit edilmiştir.

Yaş grupları açısından meslek mensuplarının verdikleri cevaplar değerlendirildiğinde genç olan meslek mensuplarının gerçekleştirilen etik eğitimlerinin kendilerinde etik öğrenme yönünde isteklilik yaratmadığını belirttiği, yaşça daha büyük olan meslek mensupları etik eğitiminin yöntemi etik eğitimlerinin verimliliği açısından uygun olduğunu daha çok belirttiği görülmüştür. Ayrıca yaşça büyük meslek mensupları uzaktan etik eğitimlerinin TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesini düşünmemektedir. Teorik eğitim süresinin ve yüz yüze eğitim süresinin oldukça yeterli olduğunu belirtenlerin yine yaşça büyük olan meslek mensupları oldukları görülmüştür. Etik eğitimi için ödenen bedenlin eğitime değmeyeceğini ve eğitim sonrası imzalanacak Taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması gerekliliğine daha genç olan meslek mensuplarının daha az olumlu baktıkları tespit edilmiştir.

Muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarınca mesleklerini icra ederken kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür.

Etik kavramının anlaşılması, etik ilkelerin tanınması ve özümsemesi, etik ikilemlere karşı duyarlı hale gelmesi, etik anlayışla yargıda bulunabilme yetkinliğine ulaşılması gibi özellikler kazanılması uzun bir süreci gerektireceği için, meslek mensupları ve adaylarına yönelik etik eğitiminin nasıl olması gerektiği, zamanlaması ve süresi dünya çapında tartışılan bir konu olmuştur. Bununla birlikte, etik kavramının öğretilecek bir kavram olmadığını savunan görüşler de bulunmaktadır. Olumlu, olumsuz pek çok farklı görüşün mevcut olduğu etik eğitime ilişkin tartışmalarda, felsefik bir bakış açısını ifade eden, etik kavramı ile ilgili eğitime, erken dönemde başlayıp yaşam boyu devam eden bir eğitim olması gerektiği fikri ağır basmaktadır.

Türkiye’de, muhasebe eğitimine meslek etiği konusunda bilincin yaratılması görevi üniversitelere, meslek odalarına ve TÜRMOB’a düşmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sadece mesleki eğitimle elde ettikleri bilgi ile kalmamaları aynı zamanda meslek etiği konusunda da kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir. Muhasebe mesleğindeki eğitim sürekli bir eğitimidir. Muhasebe meslek mensuplarının olması gereken niteliklerine uygun bir şekilde yetiştirilebilmesi için eğitim araçlarının geleneksel yapıdan uzaklaşarak, meslek etiği bilincini, analitik düşünce yapısını ve kişiler arası iletişim kurma niteliklerini geliştirecek bir yapıya kavuşturulması gerekir.

Meslek mensupları TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesinin etik eğitimi için yeterli olduğunu belirtilmekle beraber, benzer eğitimlerin diğer esnaf odalarında da yapılması gerektiğini bildirmişlerdir. Eğitim süresinin artması ve sonrasında eğitimlerin tekrarlanması gerektiği de belirtilmiştir. Verilen eğitimlerde işlenen etik konu başlıklarından işyeri etiği konusu hakkında daha fazla durulduğu belirtilmiştir. Meslek mensupları verilen örnek olaylar sonrasında etik karar verebilme algılarının geliştiğini vurgulamakla birlikte muhbirlik politikası ve kültürlerarası etik konularına diğer konulara göre yeterince değinilmediği belirtilmiştir.

Meslek mensupları aldıkları yüz yüze etik eğitimlerinin bağlı oldukları Odalarca verilmesinin yeterli olduğunu düşünmekte ve internet üzerinden verilen etik eğitimlerinin TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmemesi gerektiğini de belirtmektedirler. Meslek mensupları mevcut iş yüklerinin arasında aldıkları bu zorunlu eğitimlerin yeterli olacağını düşünmektedirler. Ayrıca meslek mensupları imzaladıkları sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade etmeyeceğine inanmaktadır.

TÜRMOB tarafından internet üzerinden ve Odalar aracılığıyla yüz yüze verilen eğitimlerin tamamlanmasından sonra Tebliğde geçen etik eğitimi konu başlıklarının TÜRMOB tarafından değerlendirilmesi ve verilen eğitimlerin içeriğinin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme meslek mensuplarına verilen etik eğitimlerinin kalitesini daha da arttıracaktır.

TÜRMOB yayınladığı Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliği sonrasında TESMER kanalıyla meslek mensuplarına etik ile ilgili belirlenen eğitimleri aldıktan ve başarılı olduktan sonra etik sözleşmesi imzalamaya zorunlu tutması ile etik eğitimi konusunda önemli bir adım atılmıştır. Fakat Tebliğ’de etik eğitimi ile ilgili internet üzerinden 20 saatlik, yüz yüze alınması gereken 6 saatlik eğitim süresi sonrasında etik konusunda ne kadar bir gelişme sağlanacağı konusu şu an için belirsizdir. Etiğin eğitimle verilebilme özelliği diğer konulara benzemediğinden ve daha karmaşık ve zor olmasından ötürü bu eğitimlerin süresinin arttırılması ve kullanılan eğitim tekniklerinde farklı eğitim yöntemlerinin denenmesi gerektiği söylenebilir.

Tebliğ’de geçen eğitim konularından sonuncusu “etik davranış” konusu olarak belirtilmiştir. Bu konu için örnek olay çalışmaları yapılacağı, gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konulacağı, ihlal edilen etik standartların belirlenmesi, ahlaki düşünce süreci ve karar verme modellerinin tartışılacağı belirtilmektedir. Etik eğitimi ile ilgili ilk uygulama tamamlanmış olup, meslek mensuplarından yapılan bu etik eğitimi hakkında olumlu dönüşler alınmıştır.

Yayımlanan Tebliğ’de etik eğitimi konuları da başlıklar halinde verilmiş olup, bu konu başlıklarının lisans eğitimleri sırasında da ayrı bir etik dersi oluşturularak müfredat programlarına alınması konusunda TÜRMOB üniversitelerle işbirliğine gidebilir. Geçmişte LUCA Projesi başlatarak eğitim kurumlarına ücretsiz olarak LUCA programlarını kullanma imkânı sağlayan TÜRMOB, yine etik konusunda da bir proje başlatarak meslek mensuplarına uyguladığı eğitimin daha basitleştirilmiş şeklini üniversitelerin ilgili fakültelerinde katılım sertifikalı seminerler şeklinde verilmesini sağlayacak protokoller oluşturulabilir.

Muhasebe meslek etiği; muhasebe meslek mensuplarınca mesleklerini icra ederken kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değeri yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünüdür. Türkiye’de, muhasebe eğitime meslek etiği konusunda bilincin yaratılması görevi TÜRMOB’a, üniversitelere ve meslek odalarına düşmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sadece mesleki eğitimle elde ettikleri bilgi ile kalmamaları aynı zamanda meslek etiği konusunda da kendilerini geliştirmeleri gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının olması gereken niteliklerine uygun bir şekilde yetiştirilebilmesi için eğitim araçlarının geleneksel yapıdan uzaklaşması, gelişen teknolojiye ayak uyduran eğitim yöntemleri denenmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

- Ağyar, E. , Angay Kutluk, F. ve Cengiz, E. (2012), “Meslek Yüksekokulları Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Sosyo-Ekonomik Değişkenler Işığında Mesleki Etiğe Bakış Açılarının İncelenmesi: Akdeniz Üniversitesi Örneği”, *Journal of Yasar University*, C: 25 (7), ss. 4203-4228.
- Akdoğan, Habib (2003). *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- Altuk, Vildan Evrim (2006), “Türkiye’ de Muhasebe Etiği Eğitimi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Apak, İbrahim ve diğerleri (2016), “Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Örneği” , *International Journal of Human Sciences*, 13(1),ss. 169-197.
- Ayboğa, Hanifi (2003), “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C:18(1), ss.327-329.
- Aymankuy, Y. ve Sarıoğlan M. (2005). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 8(11), ss. 24- 44.
- Aytaş, G. (2013) “Eğitim ve Öğretimde Alternatif Bir Yöntem: Yaratıcı Drama”, *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Yıl:6, Sayı:12, Nisan.
- Barry J. Cooper ve diğ. (2008), “Ethics Education for Accounting Students: a Toolkit Approach” , *Accounting Education: An International Journal*, Vol. 17, No. 4, ss: 405–430, December.
- Bezirci, M., Konuşkan Bayraktar, M. (2015), “Dört Kutsal Kitap Ve Ahilik Çerçevesinde Karşılaştırmalı Olarak Etik Ve Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik Eğitimi” , *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran, 17 (2), ss. 385-412.
- Bitlisli, F. , Dinç, M. (2015), “ Makyavelist Kişilik Eğilimleri ve Etiksel Karar verme Davranışı İlişkisi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C: 17(4), ss. 921-942.
- Blanthorne, C., S.E. Kovar and D.G.Fisher. 2007. “Accounting Educators’ Opinions About Ethics in The Curriculum: An Extensive View” *Issues in Accounting Education*, 22(3), (August), p. 355–390.

- Chan, Samuel. and Leung, Philomena. (2006), “The Effects Of Accounting Students’ Ethical Reasoning And Personal Factors On Their Ethical Sensitivity”, *Managerial Auditing Journal*, 21(4), ss: 436–457.
- Çavuşoğlu, K. , Angay Kutluk, F. (2016), “Meslek Yüksekokulunda Muhasebe Dersi Alan Öğrencilerin Muhasebe Etiğine Bakış Açılarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma: Anamur MYO Örneği”, *Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, C: 8(2), ss. 109-120.
- Çetin, A. C. ve Şahin Dağlı, S. (2014), “Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Araştırma”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20, ss. 55-85.
- Çiçek, H. , Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Bakış Açıları: Kırklareli İlinde Bir Araştırma”, *Tekirdağ S.M.M.M. Odası Sosyal Bilimler Dergisi*,2, ss. 1-21.
- Çubukçu, S. (2012), “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitimine İlişkin Durum Analizi”, *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 12(1), ss. 103-116.
- Dağlı Şahin, Sevinç (2013), “*Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Daştan, Abdulkirim (2009), “Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi”, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C: 26(1), ss. 281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y. ve Bellikli, U. (2015), “ Muhasebe Mesleğinde Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C: 29(1), ss. 63-82.
- Demirel, Özcan (1993), *Genel Öğretim Yöntemleri*, Usem Yayınları, Ankara.
- Erol Fidan, M. ve Subaşı Ş. (2014). Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Algıları: İstanbul İli Örneği. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 64, ss.111-130.
- Güney, Selami. Ve Bozkurt Ramazan (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları Ve Aday Stajyerlerin Muhasebe Hata Ve Hileleri Karşısındaki Etiksel Tutumları: Erzurum İli Muhasebe Meslek Mensupları Ve Stajyerler Uygulaması”, *Türkiye 3.Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı*,7-

11 Haziran, Nevşehir [http://Icongfesr2011.Tolgaerdogan.Net/Documents/National\\_Presentation/UI08.Pdf](http://Icongfesr2011.Tolgaerdogan.Net/Documents/National_Presentation/UI08.Pdf), erişim tarihi: 31.12.2013.

- Hatunoğlu, Zeynep (2006). “Muhasebe Eğitiminde Bilgi Teknolojisi Kullanımının Sunum Kalitesine Olan Etkilerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:30, Nisan, ss. 190-200.
- İşgüden, Burcu (2007). *Sosyal ve Kültürel Değerlerin Muhasebe Melek Etiği Üzerine Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Balıkesir.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006), “ Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S:16, Aralık, ss.60-86.
- İyi, Sevgi. ve Tepe, Harun (2015), “*Etik*”, 5. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları: Eskişehir.
- Karababa, İhsan ve diğerleri, (2004), “Üniversitelerde Etik Eğitimi”, *I. Ulusal Mühendislik Kongresi*, Eski Foça, İzmir, 20-21 Mayıs, [web.deu.edu.tr/umk/bildiriler/e11.doc](http://web.deu.edu.tr/umk/bildiriler/e11.doc).
- Kaya, İdil (1999), “Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD’de Yaşanan Değişim Çağı ve Değişimin Uluslararası Boyutu”, *18. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 12-16 Mayıs, Muğla.
- Kaya, N. ve Yanık, R. (2011), “Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik ve Müşteri Tatmini İlişkisi”, *Ekev Akademi Dergisi*, S:49, ss. 293-306.
- KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2016a), “Tanıtım Kitapçığı”, *KGK*, [http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK\\_Brosur.pdf](http://kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf).
- KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2016b), “Etik Komisyonu”, *KGK*, [http://www.kgk.gov.tr/custom\\_page-372-etik-komisyonu.html](http://www.kgk.gov.tr/custom_page-372-etik-komisyonu.html).
- KGK: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2016b), “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” *KGK*, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/20150521-10-1-BagimsizDenetçilerIcinEtikKurallar.pdf>.
- Kısakürek, M. ve Alpan, N. (2010), “ Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:47, ss. 213-228.
- Kızıl, Cevdet ve diğerleri (2015), “Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı”, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 8(1), ss. 6-31.

- Kutlu, Hüseyin Ali (2008), “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İklimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C:63 (2), ss. 143-170.
- Manalo, Marivic V. (2013), “Teaching Strategies for Business Ethics Courses in the Undergraduate Accountancy Curriculum”, *DLSU Business and Economics Review*, 22 (2), pp:82-94.
- Marques, P.A. and J.A.Pereira. (2008). “Ethical Ideology And Ethical Judgments in The Portuguese Accounting Profession”, *Journal of Business Ethics*, 86, p. 227–242.
- Okay, Suat (2011), “*Muhasebe Hata ve Hilelerinin Meslek Etiği Açısından İrdelenmesi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- O’Leary, Conor ve Jenny Stewart (2013), “The Interaction Of Learning Styles And Teaching Methodologies in Accounting Ethical Instruction”, *Journal of Business Ethics*, 113(1), ss:225–241.
- Özbirecikli, Mehmet (2007), “Ana Hatlarıyla IFAC Muhasebeci Eğitimi Standartları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S: 33, ss. 73-80.
- Özbirecikli, M. ve Pastacıgil A. (2009). “Türkiye’de Muhasebeci Eğitiminin Gelişim Süreci: IFAC Standartları ile Mukayeseli Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 41, ss. 82-96.
- Özkaya, İsmail Nezih (2008), *Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Resmi Gazete (1990), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, Tarih: 03.01.1990, Sayı: 20391, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=>
- Resmi Gazete, (2001), “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararları*”, Tarih: 18.10.2001, Sayı: 24557, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm>
- Resmi Gazete, (2007). “*Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik*”, Tarih: 19.10.2007, Sayı: 26675. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019.htm>

- Resmi Gazete, (2014). “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ*”, Tarih: 27.03.2014, Sayı: 28954, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm>
- Resmi Gazete, (2015a), “*Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik*”, Tarih: 22.05.2015, Sayı: 29363, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150522.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/05/20150522.htm>
- Resmi Gazete, (2015b), “*Bankaların Bağımsız Denetimi Hakkında Yönetmelik*”, Tarih: 02.04.2015, Sayı: 29314, <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150402.htm>
- Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18), ss. 57-72.
- Sayım, Ferhat ve Usman, Özlem (2015), “*Muhasebe Mesleği ve Etik*”, Akademik Arge Finans Araştırmaları.
- Sheehan, Norman T. ve Joseph A. Schmidt, (2015), ”Preparing Accounting Students For Ethical Decision Making: Developing Individual Codes Of Conduct Based On Personal Values” *Journal of Accounting Education, Elsevier Ltd.*, ss:1-15.
- Soylu, Yasemin (2010), “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Subaşı, Şerife ve Erol Fidan, Meral (2015a), “*Muhasebede Etik Eğitimi: SMMM Adayları Üzerinde Bir Araştırma*”, Dora Yayınları: Bursa.
- Subaşı, Ş. ve Erol Fidan, M. (2015b), “Muhasebe Meslek Mensubu Adaylarının Etik Eğitimi Görüşleri”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(3), ss. 667-700.
- Toraman, C. ve Akcan, A. (2003), “*Muhasebe Denetiminde Etik Teorileri*” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, S:8, Ocak, ss. 59-69.
- TÜRMOB, (2014). *2014 Faaliyet Raporu*, <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Attachment.aspx?param=+quFU/yYH>

WfyNz7CBeVO+idSHBSArCy7i9UJXD4KCAHgodZITsbH5j6wgZ7hsxrHyH  
sDFz6F7+s=

- Uçma, Tuğba (2007), “*Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Uyar, Süleyman (2008), “Uluslar arası Eğitim Standartları (IES) ve Akdeniz Üniversitesi’nde Muhasebe Eğitimi”, *Muhasebe Öğretim Üyeleri Danışma Vakfı Dergisi (MÖDAV)*, S:1, ss. 79-107.
- Yalçın, Selçuk (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları ve İşletmelerin Etik Konusunda Tutumları: Türkiye Araştırması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim, ss. 47-66.
- Yıldız, Gülsevil (2010), “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S: 36, ss. 155-178.
- Yılmaz, E. , Yıldırım, S. ve Bahar, H. H. (2015), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Etik Algısı: Samsun Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2015, ss. 27-41.
- Yücel, R. ve Kartal C. (2014), “Muhasebecilerin Mesleki Uygulamalarındaki Etik Algılarına İlişkin Bir Araştırma”, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4.2.(Temmuz):124-248, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/kusbd/article/view/5000112751/5000104992>, erişim tarihi: 07.05.2015.
- Zeytin, Mustafa (2007), “*Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.

## EKLER

### Ek 1:Anket Formu

#### MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK EĞİTİMİNE BAKIŞI: BİLECİK UYGULAMASI

Tamamen bilimsel bir çalışmada kullanılmak üzere hazırlanmış olan bu anket formunun amacı, “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” sonrasında aldıkları etik eğitimlerine bakış açılarını tespit edip, analiz etmektir. İsminizi yazmadan cevaplayacağınız bu sorular yüksek lisans tezine veri teşkil edecektir. Bu nedenle vereceğiniz cevapların doğruluğu, çalışmanın amacına ulaşmasında en önemli faktör olacaktır. Katkılarınızdan dolayı şimdiden teşekkür ederiz.

Mine ÖZER

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü-İşletme-Yüksek Lisans Öğrencisi

#### **BÖLÜM 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ Hakkındaki Düşünce ve Görüşleri**

Sorular	Evet	Hayır
1-) Verilen etik eğitimi etik öğrenme yönünde isteklilik yarattı mı? <b>İlave Görüşü:</b>		
2-) TÜRMOB tarafından oluşturulan internet sitesi etik eğitimi için sizce yeterli mi? <b>İlave Görüşü:</b>		
3-) Etik eğitiminin yöntemi etik eğitimlerinin verimliliği açısından uygun mu? <b>İlave Görüşü:</b>		
4-) Sizce eğitimdeki örnek olayların sayısı yeterli miydi? <b>İlave Görüşü:</b>		
5-) Sizce verilen örnek olaylar etik davranış gelişimini sağlayabilmek açısından uygun mudur? <b>İlave Görüşü:</b>		
6-) Uzaktan etik eğitimlerinin sizce TÜRMOB-TESMER dışında başka bir kurumca verilmesi mi gerekirdi? <b>İlave Görüşü:</b>		
7-) Teorik eğitim süresi (20 saat) sizce yeterli mi? <b>İlave Görüşü:</b>		
8) Yüz yüze verilen etik eğitimlerinin mensupların bağlı oldukları Odalarca verilmesi yeterli oldu mu? <b>İlave Görüşü:</b>		
9-) Yüz yüze eğitim süresi (6 saat) sizce yeterli mi? <b>İlave Görüşü:</b>		

10-) Etik eğitimi için ödediğiniz bedel bu eğitim için değer mi? <b>İlave Görüşü:</b>		
11-) Alınan taahhütnamenin işyerine görünür bir yere asılması sizce gerekli mi? <b>İlave Görüşü:</b>		
12-) Bu sözleşmenin mükelleflere bir anlam ifade edeceğini düşünüyor musunuz? <b>İlave Görüşü:</b>		
13-) Sizce Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalanma zorunluluğu sonrasında muhasebe meslek mensuplarında etik duyarlılıklarında olumlu bir değişim olmuş mudur? <b>İlave Görüşü:</b>		

**BÖLÜM 2: Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ Sonrasında Verilen Etik Eğitimlerinin Teorik Kısımında Ne Kadar Bilgilendirildiğinizi Düşünüyorsunuz? Lütfen kutucuklara düşüncenizi (X) işareti koyarak belirtiniz.**

<b>Genel Düşünceler</b>	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim Yok	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	1	2	3	4	5
1)Muhasebede etik beklentiler ve tehditler hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
2)Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
3)Etik Teoriler hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
4) Ahlaki Gelişim Teorisi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
5)Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
6)Mesleki nitelikler hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
7) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
8)Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					

9) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
10) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğu hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
11) Disiplin suçları hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
12) Etik karar verme modelleri hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
13) Muhasebede etik sorunlar hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
14) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
15) Denetçinin bağımsızlığı hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
16) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
17) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
18) İşyeri etiği hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
19) Kültürlerarası etik hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
20) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
21) Muhbirlik politikası hakkında yeterli eğitim verilmiştir.					
22) Verilen örnek olaylarla etik ile ilgili ihlal edilen standartlar hakkında bilgin artmıştır.					
23) Verilen örnek olaylarla etik ile ilgili problem yaratan konular hakkında bilgin artmıştır.					
24) Verilen örnek olaylar sonrasında etik karar verebilme algım gelişmiştir.					

### **BÖLÜM 3: Demografik Özellikler**

1-) Unvanınız: *(Birden fazla seçeneği işaretleyebilirsiniz)*

SM       SMMM       Bağımsız Denetçi

2-) Cinsiyetiniz:  Kadın       Erkek

3-) Eğitim Durumunuz:  Lise       Önlisans       Lisans       Lisansüstü  
 Doktora

4-) Yaşınız:  25-35       36-45       46-55       55+

5-) Tecrübe Yılımız:  0-5       6-10       11-15  
 16-20       21+

## **Ek 2: Tebliğ**

27 Mart 2014  
PERŞEMBE

Resmî Gazete

Sayı : 28954

---

### **TEBLİĞ**

**Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinden:**

#### **MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK EĞİTİMİ VE ETİK SÖZLEŞME YAPILMASI HAKKINDA TEBLİĞ BİRİNCİ BÖLÜM**

##### **Amaç, Kapsam, Dayanak, Tanımlar ve Kısaltmalar**

###### **Amaç**

**MADDE 1 –** (1) Bu Tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir.

###### **Kapsam**

**MADDE 2 –** (1) 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir ruhsatı almış meslek mensuplarını kapsar.

###### **Dayanak**

**MADDE 3 –** (1) Bu Tebliğ; 19/10/2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin 7 nci maddesi, 11/6/1990 tarihli ve 20545 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliğinin 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (e), (k) ve (m) bentleri ile 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j), (k) ve (m) bentlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

###### **Tanımlar ve kısaltmalar**

**MADDE 4 –** (1) Bu Tebliğde geçen;

a) Birlik: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini (TÜRMOB),

b) Etik eğitim: Bağlı olduğu Oda ile etik sözleşme imzalama isteğinde olan muhasebe meslek mensubunun, sözleşme yapma öncesinde katılacağı, uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri ile yürütülen eğitim faaliyetlerini,

c) Etik eğitim internet sitesi: Uzaktan eğitim faaliyetlerinin yürütülmesi amacı ile TÜRMOB tarafından oluşturulmuş internet sitesini,

ç) Meslek mensubu: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirleri,

d) Odalar: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları ile Yeminli Mali Müşavirler Odalarını,

e) TESMER: Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezini,

f) TÜRMOB Etik Komitesi: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali

Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin 5 inci maddesi gereği Birlik bünyesinde oluşturulmuş komiteyi, ifade eder.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **Etik Eğitim**

#### **Eğitim yöntemi**

**MADDE 5** – (1) Etik eğitim; Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen eğitim modülü ve eğitim programına uygun olarak;

a) Teorik eğitim konuları için uzaktan eğitim yöntemi ile Birlik tarafından oluşturulacak etik eğitim internet sitesi üzerinden,

b) Uygulamalı eğitim konuları için Odalarda yüz yüze eğitim yöntemi ile, yürütülür.

#### **Eğitim konuları**

**MADDE 6** – (1) Uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri ile yürütülen etik eğitim aşağıdaki eğitim konularını kapsar:

a) Etik bilgisi;

- 1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditler,
- 2) Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi,
- 3) Etik Teoriler,
- 4) Ahlaki Gelişim Teorisi,
- 5) Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme.

b) Etik duyarlılık;

- 1) Mesleki nitelikler,
- 2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kuralları,
- 3) Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğu,
- 4) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğu,
- 5) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğu,
- 6) Disiplin suçları.

c) Etik karar verme;

- 1) Etik karar verme modelleri,
- 2) Muhasebede etik sorunlar,
- 3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargı,
- 4) Denetçinin bağımsızlığı,
- 5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi,
- 6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlama,
- 7) İşyeri etiği,
- 8) Kültürlerarası etik,
- 9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi,

10) Muhabirlik politikası.

ç) Etik Davranış;

1) Muhasebede etik ile ilgili örnek olay çalışmaları: Gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konması, ihlal edilen etik standartların belirlenmesi, ahlaki düşünce süreci ve karar verme modellerinin tartışılması.

#### **Etik eğitim başvurusu, süresi ve eğitimin tamamlanması**

**MADDE 7 – (1)** Serbest ya da bir işyerine bağlı olarak mesleki faaliyete başlayacak olan meslek mensuplarından veya Tebliğin yayımından önce serbest ya da bir işyerine bağlı olarak çalışmakta olanlardan, bağlı oldukları Oda ile etik sözleşmesi yapmak isteyenler etik eğitimi almak üzere Birlik tarafından oluşturulan etik eğitimi internet sitesi üzerinden eğitim kaydını yaptırır ve odaya bildirir.

(2) Eğitim katılımcısı, uzaktan eğitimde, eğitim konularını; yirmi saat ve iki haftalık süreç içerisinde tamamlar ve derslere devam Birlik tarafından izlenir. Eğitim sürecinde etik bilgisi, etik duyarlık, etik karar verme ve etik davranış konu başlıkları için eğitim değerlendirmeleri yapılır. Başarılı olanlara uzaktan etik eğitimi tamamlama belgesi verilir.

(3) Uzaktan etik eğitimi tamamlama belgesi yüz yüze eğitim faaliyetlerinin planlanabilmesi ve programının yapılabilmesi için bağlı olunan Odaya verilir. Odalar, bu belgenin alınmasından itibaren en geç bir ay içerisinde yüz yüze eğitim faaliyetlerini gerçekleştirirler.

(4) Odalarda yürütülecek yüz yüze eğitim faaliyetleri, her bir eğitim grubu için altı saat ve iki günlük süreç içerisinde tamamlanır ve derslere devam durumu Odalar tarafından izlenir. Yüz yüze eğitim faaliyeti eğitimin değerlendirilmesi ile tamamlanır. Başarılı olanlara etik eğitimi tamamlama belgesi verilir.

(5) Bu Tebliğ ile düzenlenen etik eğitimi, 3568 sayılı Kanununun 44 üncü maddesinde belirtilen mesleki geliştirme eğitimi konuları arasında yer alan etik eğitiminden ayrı olarak değerlendirilir. Bu eğitimler, bir diğeri için muafiyet sağlamaz.

#### **Etik eğitim sorumluları**

**MADDE 8 – (1)** Etik eğitim;

a) Uzaktan eğitim faaliyetleri, TÜRMOB Etik Komitesi ile Birlik Temel Eğitim ve Staj Merkezinin (TÜRMOB - TESMER),

b) Yüz yüze eğitim faaliyetleri, katılımcıların kayıtlı olduğu Odaların, sorumluluğunda yürütülür.

### **Etik eğitim bedeli**

**MADDE 9** – (1) Uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri ile yürütülen etik eğitim için bir bütün olarak etik eğitim bedeli Birlik tarafından belirlenebilir. Ancak, belirlenen bedel, memur maaş taban aylığı katsayısının elli sayısı ile çarpımı sonucu bulunan tutardan çok olamaz. Etik eğitiminin bedelinin belirlenmesi durumunda bu bedel, eğitime kayıt öncesinde Birlik tarafından belirlenerek duyurulan banka hesaplarına katılımcı tarafından yatırılır. Belirlenmiş eğitim bedelinin ödenmemesi durumunda eğitim kaydı yapılmaz.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi**

#### **Muhasebe meslek etiği sözleşmesi**

**MADDE 10** – (1) Serbest ya da bir işyerine bağlı olarak mesleki faaliyete başlayan veya Tebliğin yayımından önce serbest ya da bir işyerine bağlı olarak çalışmakta olan meslek mensuplarından, etik eğitimi tamamlayarak etik eğitimi tamamlama belgesi almış meslek mensupları ile bağlı oldukları Oda arasında Ek-1’de örneği yer alan Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi iki örnek olarak imzalanır.

(2) İmzalanan sözleşmenin bir örneği meslek mensubuna verilir. Sözleşmenin diğer örneği, meslek mensubunun özlük dosyasına konulur.

(3) Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi, sadece etik eğitimi tamamlama belgesi almış olan meslek mensupları ile imzalanır.

#### **Muhasebe meslek etiği taahhünamesi**

**MADDE 11** – (1) Bağlı olduğu Oda ile muhasebe mesleği etik sözleşmesini imzalayan meslek mensubuna, Oda tarafından işyerinin görünür bir yerine asabileceği şekilde düzenlenmiş, Ek-2’de örneği yer alan Muhasebe Meslek Etiği Taahhünamesi verilir.

#### **Muhasebe meslek etiği sözleşmesi imzalayan meslek mensuplarının ilanı**

**MADDE 12** – (1) Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi imzalayan meslek mensuplarının listesi, takip eden ayın ilk haftasından başlayarak düzenli olarak bağlı oldukları odanın internet sitesi üzerinden ilan edilir.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **Çeşitli ve Son Hükümler**

#### **Muhasebe meslek etiği sözleşmesinin feshi**

**MADDE 13** – (1) Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi;

a) Meslek mensubunun, 3568 sayılı Kanuna, bu Kanun ile ilgili yönetmelik, tebliğ, genelge ve mecburi meslek kararlarına uyumsuz tutum ve davranışta bulunduğu disiplin kurullarınca tespit edilmesi halinde oda yönetim kurulunca tek taraflı olarak,

b) Meslek mensubunun mesleki faaliyetini terk etmesi veya meslek ruhsatını Birliğe iade etmesi halinde oda yönetim kurulu kararına istinaden tek taraflı olarak,

c) İsteği ve Odaya bildirimde bulunması halinde meslek mensubu tarafından, feshedilebilir.

(2) Sözleşmesi fesih olanlar, Oda internet sitesinde;

a) Uygun olmayan davranışlar nedeniyle,

b) Ruhsatın iadesi veya nakil nedeniyle, ibarelerinden birisi ile ilan edilir.

### **Yürürlük**

**MADDE 14** – (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Yürütme**

**MADDE 15** – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu yürütür.

## MUHASEBE MESLEK ETİĞİ SÖZLEŞMESİ

“Etik Eğitimi”ni tamamlayan, **YMM/SMMM** \_\_\_\_\_ ve \_\_\_\_\_ **YMM/SMMM Odası** arasında iki örnek olarak düzenlenmiş bu sözleşme, \_\_\_ / \_\_\_ / **201** tarihinde imzalanmıştır.

**SMMM/YMM** \_\_\_\_\_, bu sözleşme ile;

1) 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve 3568 sayılı Kanun çerçevesinde çıkartılmış diğer yönetmelik, tebliğ ve genelge hükümlerine uymayı,

2) Mesleğin toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesine ilişkin olduğu bilinci ile meslek mensuplarının üstlendiği sosyal sorumlulukların gerekleri çerçevesinde mesleki faaliyeti ifa etmeyi,

3) Mesleki görevi dürüstlük, tarafsızlık, insan haklarına saygı, kamu yararını gözetme ve hukukun üstünlüğü ilkeleri doğrultusunda yerine getirmeyi,

4) Dil, din, felsefi inanç, ırk, yaş, bedensel engelli ve cinsiyet ayırımı yapmadan, fırsat eşitliğini engelleyici davranış ve uygulamalara meydan vermeden hizmet vermeyi,

5) Rekabet anlayışını daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşturmayı,

6) Mesleki faaliyet ve davranışlarda, güvenilirlik ve saygınlık sağlamaya öncelik vermeyi,

7) Temel etik ilkeler olan;

Dürüstlük

Tarafsızlık

Mesleki Yeterlik ve Özen

Gizlilik

Mevcut kanun ve yönetmeliklere uymayı ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmayı ifade eden, “Mesleki Davranış” ilkelerine uymayı,

1) Temel etik ilkelerine uymakla ilgili; kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditlerin ortaya çıkması halinde, bunları ortadan kaldıracak önlemleri almayı,

2) Temel etik ilkelerin uygulanması ile ilgili etik çatışma ortaya çıkması halinde, etik çatışmanın çözümüne ilişkin olarak Oda’dan yardım almayı,

3) Önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içeren bir bilgiyi ya da bu bilgiyle hazırlanmış bir raporu dikkate almamayı,

- 4) Mesleki yeterliğin elde edilmesini ve korunması sağlayan eğitimi sürekli hale getirmeyi,
- 5) Aday meslek mensuplarının staj süresi boyunca mesleki eğitimleri için gerekli özeni göstermeyi,
- 6) Mesleki hizmetler ve iş tecrübeleri ile ilgili olarak abartılı iddialarda bulunmamayı,
- 7) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler yapmamayı,
- 8) Yeni bir müşteriye kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olmayı,
- 9) Sunulan hizmetler için, Oda tarafından belirlenmiş ücretlere uymayı,
- 10) Mesleki hizmetlerinin tanıtımı konusunda, 21/11/2007 tarihli ve 26707 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği hükümlerine uymayı,
- 11) Temel etik ilkelere uyumla ilgili tehdit oluşturabilecek hediye tekliflerini kabul etmemeyi,
- 12) Müşteriye ait para ve diğer varlıkları emanet olarak kabul etmemeyi,
- 13) Mesleki faaliyeti, kabul edilmiş standartlara göre yerine getirmeyi,
- 14) Müşterilere ait işlerin yerine getirilmesinde zamanlılık ve kaliteyi gözetmeyi,
- 15) Meslek ifası nedeniyle edinilen bilgileri kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamayı,
- 16) Meslek onurunu zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmayı,
- 17) TÜRMOB tarafından hazırlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve bu Yönetmeliğe göre oluşturulacak etik davranış ilke ve değerlerine bağlı olarak görev yapmayı ve hizmet sunmayı, eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik kodları uygulamayı; etik davranışı yaşamın her alanında ortaya koymayı, taahhüt etmiştir.

\_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_

\_\_\_\_\_ **İmza** \_\_\_\_\_

**YMM / SMMM/**

**SMMM Odası Başkanı**

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ **İmza** \_\_\_\_\_

**YMM /**

\_\_\_\_\_

## MUHASEBE MESLEK ETİĞİ TAAHHÜTNAMESİ

YMM / SMMM \_\_\_\_\_,

Üyesi olduğu Oda ile “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi”ni imzalamış ve bu sözleşme ile;

1- Mesleğin toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesine ilişkin olduğu bilinci ile meslek mensuplarının üstlendiği sosyal sorumlulukların gerekleri çerçevesinde mesleki faaliyeti yerine getirmeyi,

2- Dil, din, felsefi inanç, ırk, yaş, bedensel engelli ve cinsiyet ayırımı yapmadan, fırsat eşitliğini engelleyici davranış ve uygulamalara meydan vermeden hizmet vermeyi,

3- Mesleği dürüstlük, tarafsızlık, insan haklarına saygı, kamu yararı ve hukukun üstünlüğü ilkeleri doğrultusunda yerine getirmeyi,

4- Temel etik ilkelerin uygulanması ile ilgili etik çatışma ortaya çıkması halinde, çatışmanın çözümüne ilişkin olarak Oda’dan yardım almayı,

5- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve diğer mevzuata uyarak, mesleği kabul edilmiş standartlara göre yerine getirmeyi,

6- Eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik kodları uygulamayı; etik davranışı yaşamın her alanında ortaya koymayı,

taahhüt etmiştir.

Tarih : .../ .../ .....

No: .....

**Meslek Mensubu**

**Oda Başkanı**

**TÜRMOB Genel Başkanı**

\_\_\_\_\_ **İmza** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ **İmza** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ **İmza** \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## ÖZGEÇMİŞ

Mine Özer 13 Ocak 1991 tarihinde Bilecik’ te doğdu. İlköğretimini 100. Yıl Atatürk İlköğretim Okulu’nda lise öğrenimini ise Söğüt Anadolu Lisesi’nde tamamladı. 2009-2013 yılları arasında Afyon Kocatepe Üniversitesi İşletme Bölümü’nde lisans eğitimini bitirdi. 2014 yılında Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü’nde İşletme Anabilim Dalı’nda yüksek lisans eğitimine başladı.

2015- 2016 yılları arasında Milli Eğitim’ de ücretli öğretmenlik yapmıştır. 2016-2017 eğitim öğretim yılında ise Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Söğüt Meslek Yüksekokulu’nda derslere girmektedir.

Erol Fidan, Meral ve Mine Özer, (2016), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Mecburi Etik Sözleşmesi: Bilecik İli Örneği”, International Conference of Strategic Research in Social Scienceand Education, 14-16 October, Antalya.

Erol Fidan, Meral ve Mine Özer, (2016), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimine Bakışı: Bilecik Uygulaması”, 2.International Osmaneli Social Sciences Congress Organized by Bilecik Şeyh Edebali University, 12-14 October Bilecik.

Erol Fidan, Meral ve Mine Özer, (2016), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimine Bakışı: Bilecik Uygulaması, Journal of Current Researches on Business and Economics (JoCReBE), Volume: 6, Issue: 1, p:1-14