

T.C.
ÇANAKKALE ONSEKİZ MART ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA İŞE BAĞLILIK, ÇALIŞMA
AHLAKI VE MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ İLİŞKİLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

Hazırlayan
Hasan GÜL

Tez Danışmanı
Prof. Dr. Mikail EROL

Çanakkale-2015

TAAHHÜTNAME

Doktora Tezi olarak sunduğum “**Muhasebe Meslek Mensuplarında İŖe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Deđerlendirilmesi**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

25.12.2015

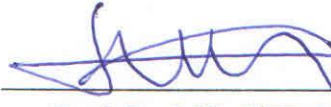
Hasan GÜL

İmza

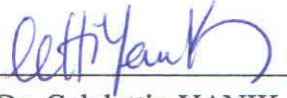
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,
Hasan GÜL'e ait **MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA İŞE BAĞLILIK,
ÇALIŞMA AHLAKI VE MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ İLİŞKİLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ** adlı çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında
DOKTORA TEZİ olarak oybirliği/oyçokluğu ile kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Adem ÇABUK



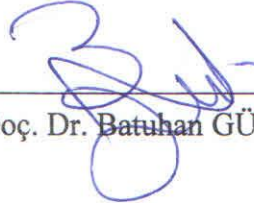
Prof. Dr. Mikail EROL
(Danışman)



Doç. Dr. Celalettin YANIK



Doç. Dr. Metin ATMACA



Doç. Dr. Batuhan GÜVEMLİ

Tez No : 10100347
Tez Savunma Tarihi : 25.01.2016

ONAY



Doç. Dr. Şerif KORKMAZ

Enstitü Müdürü

29.01.2016

ÖZET

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA İŞE BAĞLILIK, ÇALIŞMA AHLAKI VE MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hasan GÜL

Muhasebe mesleği ekonomik ve sosyal sorumluluk yönü ağır basan bir meslek olarak, son derece özel ve önemli bir meslek alanıdır. Mesleğin çok yönlü sorumluk gerektiren yapısı, meslek mensuplarının sahip olduğu niteliklerle birlikte, tutum, davranış ve düşüncelerinin de önemini büyük oranda arttırmaktadır. Bu kapsamda, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış olguları önemli olmaktadır. Bu olgular birbirlerini etkileme potansiyeli olan değişkenlerdir.

Bu tez çalışmasında muhasebe meslek mensuplarında, işe bağlılık ile çalışma ahlakının mesleki etik davranış ve mesleki etik davranışın boyutları üstündeki etkilerinin belirlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca, muhasebe meslek mensupları arasında bu değişkenleri algılamada farklılık olup olmadığının tespiti de araştırmanın amaçlarındandır. Bu gayeyle, Marmara Bölgesi içinde bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı 735 muhasebe meslek mensubundan anket yöntemiyle veri toplanmıştır.

Yapısal eşitlik modeliyle (YEM) test edilen ilişkilere göre muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık ve çalışma ahlakının, mesleki etik davranışa pozitif ve doğrusal yönde etki ettiği belirlenmiştir. Ayrıca, işe bağlılık ve çalışma ahlakının, mesleki etik davranışın dürüstlük, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarına pozitif ve doğrusal yönde etki ettiği belirlenmiştir. Buna karşılık işe bağlılık, mesleki etik davranışın tarafsızlık boyutuna pozitif ve doğrusal yönde etki ederken; çalışma ahlakının, mesleki etik davranışın tarafsızlık boyutuyla ilişkisi belirlenmemiştir.

Anahtar Kelimeler: İşe bağlılık, çalışma ahlakı, muhasebe meslek etiği

ABSTRACT

A STUDY OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN RELATION WITH WORK ENGAGEMENT, WORK MORALITY AND PROFESSIONAL ETHICAL BEHAVIOR

Hasan GÜL

Accounting is a special and important profession with economic and social responsibilities. The job is structured with multi-layer responsibilities and therefore not just the qualifications of the professionals but also their attitudes, behaviors and thoughts gain importance. In this context, the work engagement, work morality and professional ethical behaviors become very significant. These variables also have a potential to affect one another.

In this study, the aim is to determine the impact of the work engagement, work morality and professional ethical behaviors of professional accountants. Another objective of the study is to specify whether there is a difference between professional accountants in perception of these variables. For this purpose, various data was collected from 735 professionals accountants registered at Accountants Chamber of Marmara Region using the survey method.

The structural equation modeling (SEM) has been used to evaluate the results and it is revealed that the work engagement and work morality affect the dimension of professional ethical behaviors in positive and linear direction. In addition, it is determined that the work engagement and work morality affects the integrity, professional competence, confidentiality and professional behavior dimensions of professional ethical behavior in positive and linear direction. Although the work engagement affects the objectivity dimension of professional ethical behavior in positive and linear direction, no significant relation is found between the work morality and the objectivity dimension of professional ethical behavior.

Keywords: Work engagement, work morality, accounting professional ethics

ÖNSÖZ

Bilimsel merak ve akademik araştırma sonsuz bir döngüdür. Bu döngüde insanlık için çığır açan nitelikte çalışmalar olmakla birlikte hiçbir bilimsel araştırma için eksiksizdir denilemez. Zaten bilimin ontolojik yapısı da buna izin vermemektedir.

Temelde muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık ve çalışma ahlakının mesleki etik davranışa etkilerinin araştırıldığı bu çalışma da bilimsel bir merak ve onu takip eden bir sürecin ürünüdür. Bu süreçte pek çok kişiden yardım aldım pek çok yeni şey öğrendim.

Bu çalışmanın hazırlanmasında, alanındaki bilgi ve tecrübesiyle bana her zaman yol gösteren danışman hocam Prof. Dr. Mikail EROL'a, öneri ve yapıcı eleştirileriyle tezimin şekillenmesine yardımcı olan tez izleme komitesi üyeleri Doç. Dr. Metin ATMACA ve Doç. Dr. Celalettin YANIK'a; yardımları için Öğr. Gör. Bahattin HAMARAT'a teşekkür ediyorum.

Bu süreçte benden anlayış ve desteklerini esirgemeyen eşime, canım kızım Bilge Deren GÜL'e ve canım oğlum Başar Yiğit GÜL'e sevgilerimi ve teşekkürlerimi sunuyorum. Ayrıca, başta annem, babam ve kardeşlerim olmak üzere geniş ailemin diğer tüm fertlerine, dostlarıma ve ne zaman ihtiyaç duysam yardımlarını esirgemeyen hocalarıma saygı ve sevgilerimi sunuyorum, teşekkür ediyorum.

Hasan GÜL
Çanakkale-2015

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
ÖNSÖZ.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR.....	viii
TABLOLAR LİSTESİ.....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xi
GİRİŞ.....	1

BÖLÜM I

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

1. Muhasebe.....	3
2. Muhasebe Mesleği.....	5
3. Muhasebe Meslek Mensupları.....	7
3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları.....	9
3.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları.....	11
3.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Şartları.....	12
3.2.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları.....	13
3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarında Olması Gereken Nitelikler.....	14
3.3.1. Kişisel Nitelikler.....	15
3.3.2. Mesleki Nitelikler.....	16
3.3.3. Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler.....	17
3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar.....	18
3.4.1. Mesleki Ünvanın Kullanımına İlişkin Kurallar.....	19
3.4.2. Dürüst, Güvenilir, Tarafsız ve Bağımsız Olma Kuralı.....	19

3.4.3. Sır Saklama Kuralı.....	20
3.4.4. Taşınması Gereken Sorumluluklara İlişkin Kurallar.....	20
3.4.5. Büro Edinme, Tabela Asma ve Kaşe Kullanma Zorunluluğuna İlişkin Kurallar.....	21
3.4.6. İş Kabulü, Haksız Rekabet ve Reklam Yasağına İlişkin Kurallar.....	23
3.4.7. Bildirim Mecburiyeti, Defter ve Belgelerin Saklanması İlişkin Kurallar.....	24
3.4.8. Hizmet Akdi İle Çalışmama ve Ticari Faaliyette Bulunmama Kuralı.....	24
3.4.9. Sözleşme Yapılması ve Sözleşmenin Feshine İlişkin Kurallar.....	25
3.4.10. Ücretin Belirlenmesi ve Üçüncü Kişilere Ödeme Yapılmamasına İlişkin Kurallar.....	26
3.5. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Durumu.....	27

BÖLÜM II

İŞE BAĞLILIK, ÇALIŞMA AHLAKI VE MESLEK ETİĞİ

1. İşe Bağlılık.....	32
1.2. İşe Bağlılığın Boyutları.....	35
1.2.1. Dinçlik.....	35
1.2.2. Adanmışlık.....	36
1.2.3. Yoğunlaşma.....	36
2. Çalışma Ahlakı.....	37
2.1. Çalışma Etiğinin Bir Boyutu Olarak Çalışma Ahlakı.....	39
2.2. Çalışma Ahlakının Benzer Kavramlarla İlişkileri.....	44
3. Meslek Etiği ve Mesleki Etik Davranış.....	48
3.1. Meslek Etiğinin Tanımı.....	48
3.2. Meslek Etiğinin Temel Özellikleri.....	50
3.3. Muhasebe Meslek Etiği.....	52

3.4. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler.....	55
3.4.1. IESBA Etik Kuralları.....	56
3.4.2. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik İlkeler Yönetmeliği.....	58
3.5. Temel Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri.....	59
3.5.1. Dürüstlük.....	61
3.5.2. Tarafsızlık.....	61
3.5.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen.....	62
3.5.4. Gizlilik.....	63
3.5.5. Mesleki Davranış.....	64

BÖLÜM III

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA İŞE BAĞLILIK, ÇALIŞMA AHLAKI VE MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

1. Araştırmanın Amacı ve Önemi.....	65
2. Araştırmanın Soruları ve Hipotezler.....	66
3. Araştırmanın Yöntemi.....	70
3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi.....	70
3.2. Araştırmada Kullanılan Ölçekler.....	73
3.2.1. İşe Bağlılık Ölçeği.....	76
3.2.2. Çalışma Ahlakı Ölçeği.....	78
3.2.3. Mesleki Etik Davranış Ölçeği.....	79
3.3. Verilerin Toplanması.....	82
4. Araştırmanın Sınırlılıkları.....	85
5. Araştırma Verilerinin Analizi.....	85
6. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular.....	86
6.1. Değişkenlere İlişkin Korelasyon Katsayıları.....	89
6.2. Kategorik Özelliklere Göre Değişkenler Arası İlişkiler.....	92

6.2.1. Kayıtlı Olunan Odanın Bulunduğu Yere Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar.....	93
6.2.2. Mesleki Unvana Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar.....	94
6.2.3. Faaliyet Durumuna Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar.....	97
6.2.4. Cinsiyete Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar.....	98
6.2.5. Eğitim Durumuna Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar.....	99
6.2.6. Mesleki Tecrübeye Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar.....	101
6.3. Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	100
6.3.1. Mesleki Etik Davranışın Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	104
6.3.2. Dürüstlük Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	107
6.3.3. Tarafsızlık Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	109
6.3.4. Mesleki Yeterlilik ve Özen Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	111
6.3.5. Gizlilik Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	113
6.3.6. Mesleki Davranış Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi.....	115
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	118
KAYNAKÇA.....	125
EKLER.....	140
Ek 1: Anket Formu.....	140
Ek 2: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.....	142
Ek 3: Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik.....	166

KISALTMALAR

AICPA	: The American Institute of CPAs (Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği)
CA	: Çalışma Ahlakı
ev.	: Çeviren
IBAG	: İşe Bağlılık
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
IIA	: The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İ Denetçiler Enstitüsü)
INTOSAI	: International Organization of Supreme Audit Institutions (Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Enstitüsü)
IESBA	: International Ethics Standards Board for Accountants (Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu)
MEB	: Milli Eğitim Bakanlığı
MED	: Mesleki Etik Davranış
MWEP	: Multidimensional Work Ethic Profile (ok Boyutlu alışma Etiği Profili)
rn.	: rnek
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDK	: Türk Dil Kurumu
TESMER	: Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TYVA	: Tek Yönlü Varyans Analizi
UEC	: Avrupa Hesap Uzmanları Birliği

UWES	: Utrecht Work Engagement Scale (Utrecht İşe Bağlılık Ölçeği)
vb.	: Ve Bunun Gibi
vd.	: Ve Diğerleri
YEM	: Yapısal Eşitlik Modeli
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YÖK	: Yükseköğretim Kurulu



TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sayısı.....	27
Tablo 1.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının İllere ve Bölgelere Göre Dağılımı.....	28
Tablo 1.3. Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu.....	29
Tablo 1.4. Meslek Mensupları Cinsiyet Dağılım Tablosu.....	30
Tablo 1.5. Meslek Mensupları Eğitim Durumu Tablosu.....	31
Tablo 2.1. Work Engagement Kavramının Türkçe İşletme Literatüründeki Karşılıkları...32	32
Tablo 2.2. Çalışma Etiğinin Boyutları.....	43
Tablo 2.3. Çalışma Ahlakı/Etiği ve Meslek Ahlakı/Etiği Arasındaki Farklar.....	45
Tablo 3.1. Marmara Bölgesi Muhasebe Meslek Mensupları Dağılım Tablosu.....	72
Tablo 3.2. İşe Bağlılık Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	77
Tablo 3.3. Çalışma Ahlakı Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	79
Tablo 3.4. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları.....	81
Tablo 3.5. Meslek Odasının Bulunduğu Yere Göre Örneklem Dağılımı.....	86
Tablo 3.6. Mesleki Unvana Göre Örneklem Dağılımı.....	87
Tablo 3.7. Faaliyet Durumuna Göre Örneklem Dağılımı.....	87
Tablo 3.8. Cinsiyete Göre Örneklem Dağılımı.....	88
Tablo 3.9. Eğitim Durumuna Göre Örneklem Dağılımı.....	88
Tablo 3.10. Mesleki Tecrübeye Göre Örneklem Dağılımı.....	89
Tablo 3.11. Değişkenlere Ait Korelasyon Katsayıları Tablosu.....	91
Tablo 3.12. Kayıtlı Olunan Odaya Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları.....	94
Tablo 3.13. Mesleki Unvana Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları.....	95
Tablo 3.14. Faaliyet Durumuna Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları.....	97
Tablo 3.15. Cinsiyete Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları.....	99
Tablo 3.16. Eğitim Durumuna Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları.....	100
Tablo 3.17. Mesleki Tecrübeye Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları.....	102

Tablo 3.18. Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri.....	104
Tablo 3.19. Araştırma Modeli İçin Regresyon Ağırlıkları.....	105
Tablo 3.20. Dürüstlük Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri.....	107
Tablo 3.21. Tarafsızlık Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri.....	109
Tablo 3.22. Mesleki Yeterlilik ve Özen Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri.....	111
Tablo 3.23. Gizlilik Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri.....	113
Tablo 3.24. Mesleki Davranış Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri.....	115

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç.....	4
Şekil 3.1 Araştırmanın Yapısal Modeli.....	69
Şekil 3.2 Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği.....	106
Şekil 3.3 Dürüstlük Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği.....	108
Şekil 3.4 Tarafsızlık Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği.....	110
Şekil 3.5 Mesleki Yeterlilik ve Özen Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği.....	112
Şekil 3.6 Gizlilik Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği.....	114
Şekil 3.7 Mesleki Davranış Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği.....	116

GİRİŞ

Muhasebe mesleği ekonomik ve sosyal sorumluluk yönü ağır basan bir meslek olarak son derece özel ve önemli bir meslek alanıdır. Fakat günümüzde muhasebe mesleği dürüst, onurlu ve yetkin bir şekilde profesyonelce davranış sorunuyla karşı karşıyadır (Laffin, Muller ve Laffin 2014: 51).

Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetlerin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması; meslek mensuplarının mesleki etik kurallara uymasına bağlıdır (Bilen 2008: 27). Diğer bir ifadeyle kamunun ve müşterilerin güvenini sürdürmenin, hizmetlerin kalitesini arttırmanın, finansal verilerin doğru ve güvenilir olmasının anahtarı mesleki etik davranıştır (Senaratne 2014).

Muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerini sunarken en yüksek etik davranış standardını koruma yükümlüğü bulunmaktadır (Fatt 1995: 997). Çünkü, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri ve mesleki ilişkilerinde kural ve standartların dışına çıkan uygulamalarının büyük toplumsal maliyetleri olabilmektedir (Duska ve Duska 2003; Akbaş, Çalışkan ve Özarlan 2009: 175; Özer ve Uyar 2010: 90). Bu bağlamda meslek mensuplarının mesleklerinin etik kurallarını içselleştirmesi, muhasebe etiği çerçevesinde mesleğin yeniden tanımlanması ve kuralların geliştirilmesi gerekir (Williams 2002: 3; Bilen 2008: 29).

Dolayısıyla, mesleğin önemi ve çok yönlü sorumluk gerektiren yapısı, meslek mensuplarının sahip olduğu niteliklerle birlikte, tutum, davranış ve düşüncelerinin de önemini büyük oranda arttırmaktadır. Bu kapsamda mesleki etik davranışı etkileyen faktörlerin neler olduğunun ve mesleki etik davranışı hangi düzeyde etkilediğinin incelenmesi önem kazanmaktadır. Mesleki etik davranışı etkileyen faktörlerden ikisi işe bağlılık ve çalışma ahlakıdır.

İşe bağlılık temelde bireylerin yaptığı işe ve çalışma eylemine karşı olumlu tutumuyla ilgili bir kavramdır. Bu tutuma sahip bireyler çalışırken kendilerini enerjik hissederler, yaptıkları işle gurur duyarlar ve çalışırken mutlu olurlar. İşe bağlılığın optimal çalışan performansı ve örgütsel çıktılar için önemli olduğunu destekleyen kanıtlar pek çok disiplinde her geçen gün artmaktadır (Keyko 2014: 881). Dolayısıyla, işe bağlı bireylerden daha yüksek çıktı seviyelerine ulaşmaları beklenmektedir.

Çalışma ahlakı ise, bireylerin toplumdaki temel ahlaki kuralları çalışma hayatına yansıtmasıyla ilgili bir faktördür. Dürüst ve adil olmak, yaptıklarının sorumluluğunu taşımak, hırsızlık yapmamak gibi ahlaki normlar bu kapsamda sayılabilir. Ahlak ve değerler bireyde düşünceyi, duyguyu ve davranışları etkileyen özel bir bilgi türü olarak görülebilir (Usta 2012: 408). Ahlak çitası yüksek bireylerin mesleki faaliyetlerini yürütürken etik davranış sergilemesi beklenmektedir.

Bu tez çalışmasının temel amacı, muhasebe meslek mensuplarında, işe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin mesleki etik davranışa ve mesleki etik davranışın boyutlarına etkilerini incelemektir. Ayrıca, muhasebe meslek mensupları arasında bu faktörleri ve boyutlarını algılamada farklılık olup olmadığı da bu araştırmanın inceleme konusu yaptığı konulardandır.

Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensupları konusu ele alınmıştır. Muhasebe, muhasebe mesleği, muhasebe meslek mensupları, muhasebe meslek mensubu olabilmenin şartları, Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının durumu vb. konular literatür taraması biçiminde bu bölümde incelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde -araştırmanın temel değişkenleri olan- işe bağlılık, çalışma ahlakı, mesleki etik davranış ve bunların boyutları inceleme konusu yapılmıştır. İşe bağlılık olgusu dinçlik, adanmışlık ve yoğunlaşma boyutlarıyla ele alınırken; mesleki etik davranış, temel muhasebe meslek etiği ilkelerini oluşturan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarıyla ele alınmıştır. Bu bölüm de yerli ve yabancı kaynakların taranması şeklinde gerçekleştirilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde ise Marmara Bölgesi içerisinde bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarından anket yöntemiyle toplanan verilerden elde edilen bulguların değerlendirilmesine çalışılmıştır. Bu bölümde çalışmanın amacı, hipotezleri, araştırma bulguları ve hipotezlerin test sonuçları ele alınmıştır. Ayrıca, araştırmanın sonuç ve öneriler kısmı da bu bölümde bulunmaktadır.

BÖLÜM I

MUHASEBE MESLEĞİ VE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

1. Muhasebe

Muhasebe, ekonomi olgusunun çok önemli bir parçası olarak iktisat tarihi kadar eskidir. Çünkü, hesaplaşmanın ticaretin doğuşundan daha eski olduğu bilinmektedir. İnsanoğlu yeryüzünde hayatta kalabilmek için ihtiyaç duyduğu maddelerin sağlanması, korunması ve tüketimi ile işlemlere başladığında, adı bilinmemekle birlikte ortaya kuralları net belirlenmemiş bir muhasebe çıkmıştır (Sürmen 1998: 1). Muhasebe geçmişte çok önemli fonksiyonlar görmüş ve günümüzde önemi giderek artan bir faaliyet sahasıdır.

Muhasebenin pek çok tanımı bulunmaktadır. Oldukça yaygın kullanılan bir tanımına göre muhasebe “mali nitelikteki işlem ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve sonuçları yorumlama bilim ve sanatıdır” (Erol 2012: 3). Avrupa Hesap Uzmanları Birliği (UEC) muhasebeyi değerlerin ve miktarların eylemlerini kaydetmek, bu eylemlerin sonuçlarını çıkartmak ve onları denetleme tekniği şeklinde tanımlamaktadır (UEC 1975: 235). Bir başka tanımda ise muhasebe:

İşletmenin varlıklarında ve kaynaklarında oluşan değişimleri para ile ifade edilmiş şekilde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar halinde sunan bir bilim ve sanattır (Feyiz 2009: 9; Erol 2012: 3).

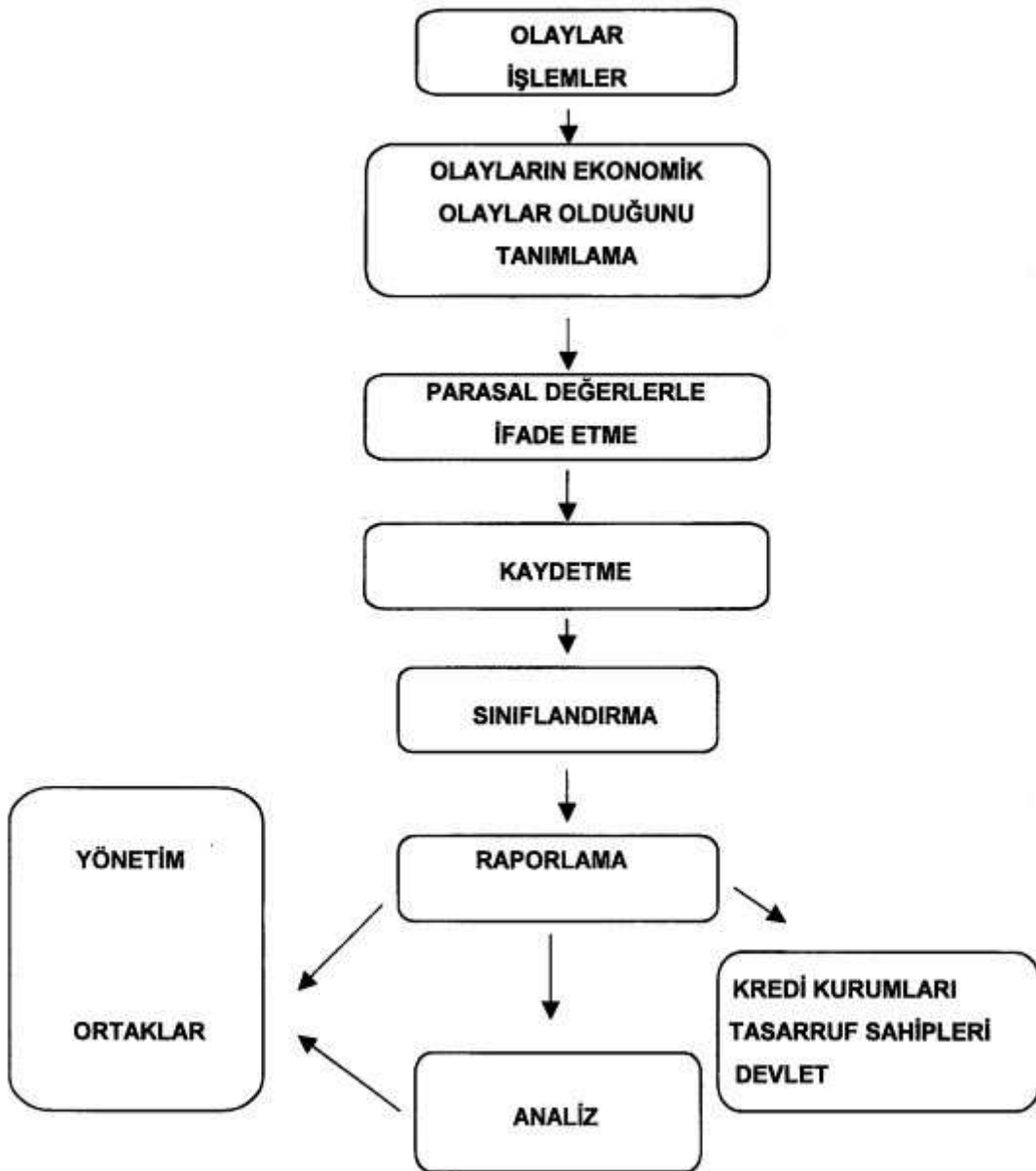
Herhangi bir muhasebe sistemi aşağıda belirtilenler dahil pek çok gereksinmeyi karşılamak üzere faaliyet göstermektedir (Oldham 1989: 3):

- (i) İşletmenin finansal durumu ve geleceği hakkında bilgi sağlamak
- (ii) Yatırım kararları için temel olarak kullanılmak
- (iii) İşletmenin vergi yükümlülüğünü hesaplamak
- (iv) Endüstriyel, bölgesel ve ulusal planlama açısından işletmenin başarısıyla ilgili göstergeler sağlamak

Muhasebe bilgi üreten bir alan olması sebebiyle baştan sona sistematik bir özelliği vardır. Dolayısıyla muhasebe sisteminden ziyade muhasebe bilgi sistemi ifadesinin

kullanımı daha doğrudur. Çünkü sistem temel olarak üç aşamalıdır. Birinci aşamada verilerin alınması, ikinci aşama muhasebe işlemlerinin gerçekleştirilmesi (kaydetme, sınıflandırma, raporlanma) ve üçüncü aşama çıktı aşaması, yani bilginin oluşturulmasıdır (Peker 1998: 12). Bir muhasebe bilgi sisteminin işletilmesine ilişkin süreç Şekil 1.1’de gösterilmiştir (Marşap 1996: 121).

Şekil 1.1. Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç



Şekil 1.1'den de görüleceği üzere, muhasebe parasal nitelikteki olaylarla ilgilidir ve dört temel fonksiyonu bulunmaktadır (Feyiz 2009: 9; Erol 2012: 3; Kalmış ve Yılmaz 2014: 11):

(i) Kaydetme: İşletmelerde ortaya çıkan mali nitelikli işlem ve olayların belgeye dayandırılmak koşuluyla sistemli bir şekilde tutulması mecburi veya isteğe bağlı defterlerde kayıt altına alınmasını ifade etmektedir. Kaydetme fonksiyonun temel aracı yevmiye defteridir.

(ii) Sınıflandırma: Tarih sırasına göre kaydedilmiş bilgilerin niteliklerine göre sınıflandırılmasıdır. Bu işlemle yevmiye defterine kaydı yapılan mali nitelikteki olayların özelliklerine göre sınıflandırması yapılır. Sınıflandırma fonksiyonu için kullanılan temel araç büyük defterdir.

(iii) Raporlama: Kaydedilmiş ve sınıflandırılmış çok sayıda bilginin muhasebeye taraf olan kişi ve kuruluşlara yararlı olabilmesi için mali tablolar aracılığıyla özetlenerek sunulmasıdır. Raporlama işlemi için ihtiyaca uygun olarak temel mali tablolar ya da yardımcı mali tablolar oluşturulur.

(iv) Analiz ve yorumlama: Analiz, bir birleriyle doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olan bilgilerin belirli amaçlarla ilişkilendirilmesidir. Yorumlama ise analiz sonucu elde edilen bulguların açıklanarak bilgi kullanıcıları için yararlı ve anlamlı hale getirilmesidir. Analiz ve yorumlamanın amacı bilgilerin kullanıcılar açısından işlevsel hale getirilmesidir

Özetle “muhasebenin görevi mali nitelikteki olayları ortaya çıktıkça kaydetmek, düzenlemek, bilgileri faydalı ve anlaşılır mali raporlar halinde gruplayarak sıralamak ve yorumlama faaliyetlerine de yardım etmektir” (Paton ve Dixon 1994: 2).

2. Muhasebe Mesleği

TDK (2014), mesleği, “belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş” olarak tanımlamaktadır. Bir yaşamsal etkinlik olgusu olan meslek, toplumsal, kültürel ve ekonomik yapının ve teknolojinin gerektirdiği bir iş bölümü sonucu ortaya çıkar. Meslekler genellikle gelişmemiş toplumlarda göreneklerle babadan oğula veya anadan kıza geçer. Az gelişmiş toplumlarda usta çırak ilişkisiyle öğrenilir. Gelişmiş (çağdaş) toplumlarda ise örgün eğitimle edinilen ve belirli bir diploma gerektiren

profesyonel bir uğraş niteliği kazanır (www.memocal.com). Bir uğraşın meslek olarak adlandırılması için aşağıdaki özelliklere sahip olması beklenir (Aydın 2012: 2):

(i) Bir meslek toplumun kaçınılmaz olan bir gereksinimini karşılar: Örneğin, sağlık, güvenlik, eğitim gibi toplumsal gereksinimler her toplumda bu hizmetleri sunacak meslekleri gerekli kılmaktadır.

(ii) Meslek kişinin sırf kendi ihtiyaçlarını gidermek için değil, aynı zamanda başkalarının yararı için de yaptığı bir uğraştır: Örneğin bir doktor mesleğini sadece hizmetinin karşılığında aldığı para için değil, insanlara sağlıklarını kazandırmak için de yapar. Bir öğretmen okuma yazma öğrettiği öğrencilerin kazandıkları yaşamlarını yönetme becerilerinden mutluluk duyar.

(iii) Meslek sistemli bir eğitimle kazanılmış özel bilgi ve becerilere dayalıdır: Bir mesleğin meslek olabilmesi için mesleğe girmeden önce kişilerin bu mesleği icra edebilmeyi sağlayan bilgi, beceri ve tutumlar kazanmış olmaları gereklidir. Burada meslek elemanı toplum tarafından bir “uzman” olarak görülmekte ve o hizmette kişiye tam bir güven duymaktadır.

(iv) Meslekler araştırma ve deneylerle geliştirilerek zamanla kendine özgü tekniklere sahip olur. Meslekler de insanlar gibi araştırma ve deneyler sonucu bir bilgi ve kültür birikimine sahip olur. Eğitim yolu ile kuşaktan kuşağa aktarılan bu bilgi birikimi zaman içinde mesleğe özgü tekniklerin gelişmesine ya da süreç içinde yeni tekniklerin keşfedilmesine yol açar.

(v) Meslekler kazanç elde etmek için yapılan uğraşlardır: Meslek elemanları yaşamlarını mesleklerinden elde ettikleri yasal gelir ile sürdürürler.

(vi) Mesleklerin toplumca kabul edilmiş etik değerleri ve ilkeleri vardır: Meslek olarak kabul edilecek bütün uğraş alanlarının kendine özgü değer ve etik ilkeleri vardır ve bu mesleğin üyeleri bu değer ve ilkeler doğrultusunda davranırlar.

Muhasebe mesleği yukarıda sayılan tüm özellikleri taşıyan bir meslek olarak, önemi her geçen gün artan, toplumsal yönü son derece ağır basan bir sürekli faaliyet koludur. Muhasebe mesleği, sunulan hizmetlerin türünün ve niteliğinin doğru ve güvenilir olmak zorunda olması sebebiyle dünya üzerindeki en zor ve en disiplinli mesleklerinden biridir (Meymandi, Rajabdoory ve Asoodeh 2015: 136).

Muhasebe mesleği, bir ülkenin ekonomik bütünlüğünü oluşturan özel ve kamu sektörüne ait tüm birimlerin muhasebe işlemlerini mevcut yasalara, ilkelere, kurallara, standartlara uygun, tarafsız, doğru, zamanında ve güvenilir bir şekilde belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yürüten meslek mensuplarının sürekli olarak edindikleri iş veya uğraştır (Yazıcı 1990: 8; Akay 2002: 77; Yıldız 2010: 157).

Muhasebe mesleği bir hizmet mesleğidir. Muhasebe mesleği mensupları sistematik bir eğitim ve tecrübe ile kazandıkları bilgi ve becerilerini bir hizmet sözleşmesi ile bağlandıkları müşteri ya da işverenlerin hizmetine sunmaktadırlar. Muhasebe mesleği açısından “mesleki hizmet, muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal yönetim hizmetleri gibi muhasebe mesleği ile ilgili yetenek gerektiren hizmetleri ifade etmektedir” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Madde 4).

Muhasebe mesleği hata ve yanlış kabul eden bir faaliyet alanı değildir. Çünkü muhasebe mesleğinde yapılan hata ve yanlışlar toplumun bütün kesimlerini etkilemektedir. Muhasebe mesleği bu bağlamda diğer mesleklerden daha farklı ve özellikleri olan bir uğraş türüdür. Muhasebe meslek mensupları (Seviğ 2014: 2):

- Mesleki faaliyette bulunurken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşırlar.
- Hizmet sundukları işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.
- Faaliyetlerini mesleki değerler ve etik kurallar çerçevesinde sürdürürler.

3. Muhasebe Meslek Mensupları

Muhasebe meslek mensupları muhasebe mesleğini profesyonel bir uğraş olarak yapan ve bu mesleği yapma ehliyetine sahip olmuş kimselerdir. Diğer bir tanımlamayla muhasebe meslek mensubu “formel eğitim ve uygulamada edindiği bilgilerini, becerilerini ve deneyimlerini talep edenlere, ilgili yasaların ve meslek kuruluşlarının öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir” (Civelek ve Durukan 1997: 131).

Muhasebe meslek mensupları sadece yönetimin bir “hizmet kolu” değil, aynı zamanda yönetimin bir parçasıdır. Muhasebe meslek mensupları temel mesleki hizmetleri vermenin yanında çoğunlukla muhasebe fonksiyonlarının yönetiminden, muhasebe

verilerinin işlenmesi ile ilgili yolların seçiminden ve bu verileri sunma yöntemlerini belirlemek görevinden de sorumludur (Moore ve Jaedicke 1980: 7)

IFAC'a (International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) göre muhasebe meslek mensubu, bir IFAC üye kuruluşuna üye olan kişidir (IFAC 2010: 28). Türkiye'de IFAC üyesi iki kuruluş bulunmaktadır. Bunlar TMUD (Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği) ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) isimli kuruluşlardır (<http://www.ifac.org>). Buna göre muhasebe meslek mensupları serbest muhasebeciler (SM), serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ve yeminli mali müşavirler (YMM)'dir. Çünkü her üç meslek mensubu da bağlı buldukları odalar vasıtasıyla TÜRMOB'un üyesi durumundadır.

Türkiye'de de 2008 tarihine kadar muhasebe meslek mensupları olarak serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler sayılıyordu. Fakat, 10.07.2008 tarihinde yayınlanan 5786 sayılı kanunla, Türkiye'de muhasebecilik mesleğini düzenleyen 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda" değişikliğe gidilmiş ve yeni düzenlemede Serbest Muhasebeciler muhasebe meslek mensubu olarak sayılmamışlardır¹. Buna göre meslek mensupları bağımlı veya bağımsız olarak çalışan serbest muhasebeci malî müşavir ve yeminli malî müşavirlerdir (Etik İlkeler Yönetmeliği Madde 4). Buna karşılık Serbest Muhasebeci unvanına sahip olup devam ettirenler, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulmuştur (3568 Sayılı Kanun Geçici Madde 11).

Muhasebe meslek mensupları serbest ve bağımlı çalışanlar olarak da sınıflandırılabilir. Serbest çalışan meslek mensupları, serbest meslek erbabı sıfatıyla, kendi nam ve hesaplarına açtıkları bürolarda veya ortaklık şeklindeki bürolarda, pek çok müşteriye birden mesleki hizmet vermektedirler. Serbest çalışan meslek mensuplarına "çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensupları" da denilmektedir. Diğer bir ifadeyle serbest çalışan meslek mensupları, "çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensupları ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri" ifade etmektedir. Bağımlı çalışan

¹ İlgili madde yürürlüğe girdiği tarihten önce Serbest Muhasebeci unvanına sahip olanlara "altı ay geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girme hakkı verilmiştir. Bu sınavlarda başarılı olanlar, serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazanmışlardır" (3568 Sayılı Kanun Geçici Madde 11). Hak kazanamayan serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci unvanıyla faaliyetlerine devam edebilmişlerdir.

meslek mensupları bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet vermektedirler Bağımlı çalışan meslek mensupları ücretli sıfatıyla bir işverene bağlı olarak hizmet veren meslek mensuplarını ifade etmektedir. Gerek SM'ler, gerek SMMM'ler gerekse YMM'ler bağımlı ya da serbest çalışabilmektedirler.

3.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları

Muhasebe meslek mensupları genel olarak muhasebenin temel fonksiyonları olan kaydetme, sınıflandırma, raporlama ve yorumlama işlemlerini yerine getirmektedirler. Buna ek olarak birbirinden farklı pek çok iş alanını temsil eden müşterilerinin faaliyetleriyle ilgili muhasebe sistemlerini kurulup geliştirilmesi ve değerlendirilmesi, maliyet tahlilleri ve diğer idarecilik etüdlerinin yapılması, vergi beyannamelerinin hazırlanması ve devlet daireleri, bankalar ve diğer kişiler için özel raporların düzenlenmesi de dahil olmak üzere çok çeşitli özel hizmetleri görecektir durumdadırlar (Paton ve Dixon 1964: 4).

3568 sayılı meslek kanununun ilgili maddesi muhasebe mesleğinin konusunu iki başlık altında vermektedir. Birinci başlık altında daha çok serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci malî müşavirlerin çalışma konuları sayılırken, ikinci başlık altında yeminli malî müşavirlerin çalışma konuları açıklanmaktadır². Buna göre muhasebe meslek mensuplarının çalışma konuları (3568 Sayılı Kanun Geçici Madde 2).

A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- a) Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar-zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.
- b) Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

² Ayrıca, 3568 sayılı kanuna göre çıkarılan ve 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" meslek mensuplarının çalışma konularını daha ayrıntılı şekilde vermektedir. 18 inci maddede SMMM'lerin çalışma konuları, 19 uncu maddede ise YMM'lerin çalışma konuları sayılmaktadır.

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Serbest muhasebeciliğin konusu gerçek ve tüzel kişilere ait muhasebe defterlerini tutmak, mali tablolar ve vergi beyannamelerini düzenlemek biçiminde belirlenmiştir (Erol ve Atmaca 2004: 173). SM'ler sadece kanunun 2 nci maddesi (A) fıkrasının (a) bendinde sayılan işleri yapabilir; (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar (3568 Sayılı Kanun Geçici Madde 11).

SMMM'ler, SM'lerin yaptığı faaliyetlere ek olarak işletmelerin muhasebe sistemlerinin kurulması ve geliştirilmesi ile birlikte işletmelere ilgili mevzuatlar doğrultusunda danışmanlık yapma gibi faaliyetlerde bulunmaktadır (Erol ve Atmaca 2004: 173; Erol, Atmaca ve Öztürk 2011: 234-235). SMMM'ler, kanunun 2 nci maddesi (A) fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapabilirler (3568 Sayılı Kanun Geçici Madde 11).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), bazı anonim ve limited şirketlere bağımsız denetim zorunluluğu getirmiştir. Anonim şirketlerin denetimi kanunun 397 ile 406'ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. Limited şirketlerin denetlenmesine ilişkin hükümler TTK'nın 635'inci maddesinde ifade edilmiştir (Çiftçi 2013; Moray 2013: 141-143).

Bu kapsamda “Denetçi, ancak ortakları, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanını taşıyan bir bağımsız denetleme kuruluşu olabilir” (TTK, Madde 400) denilerek serbest SMMM'lerin denetçilik yapabilme görevi de tanımlanmıştır.

“YMM'lerin danışmanlık ve denetim faaliyetleri ile birlikte tasdik işlemlerini yapma yetkisi vardır. Tasdik işlemleri vergi beyannameleri ve ekleri ile birlikte mali tablolara ilişkin gerçekleştirilmektedir” (Erol ve Atmaca 2004: 173; Erol, Atmaca ve Öztürk 2011: 234-235). YMM'ler meslek kanunun 2 nci maddesi (A) fıkrasının (a) bendinde sayılan

işleri yapamazlar, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar (3568 Sayılı Kanun Madde 2). Ayrıca, YMM'lerin mesleki faaliyet olarak neleri yapacağı 3568 sayılı kanunun 12 inci maddesinde açıkça belirtilmiştir. “Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.”

3.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensubu Olabilmenin Şartları

Türkiye’de muhasebe meslek mensubu olmak isteyen bireylerin öncelikle 3568 sayılı kanunda sayılan genel bir takım şartları taşıması gerekmektedir. T.C. vatandaşı olmak, medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak, kamu haklarından mahrum bulunmamak, ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak, meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak, kanunun 4 üncü madde d bendinde bulunan suçları işlemek bu kapsamda sayılmaktadır (3568 Sayılı Kanun Madde 4). Bu genel şartları taşıyan bireyler muhasebe meslek kariyerlerine başlayabilmektedirler.

Muhasebe mesleği kariyerine başlangıç eğitim, uygulama deneyimi (staj) ve sınav aşamalarından oluşmaktadır. Diğer bir ifadeyle muhasebe mesleğine giriş, eğitim, staj ve sınav süreçlerinin başarıyla tamamlanmasına bağlıdır (TÜRMOB 2010).

Meslek mensubu olabilmenin ilk şartı olan eğitim aşaması, muhasebe meslek mensubu olmak isteyen bireylerin mensubu oldukları ülkenin genel eğitim süreci içinde tamamlamak zorunda oldukları eğitim düzeyini ifade etmektedir.³ Mesleğe giriş için gerekli ikinci koşul olan staj ise bir meslek mensubunun gözetiminde asgari 3 yıllık bir süreci kapsamaktadır. Üçüncü aşama olan meslek sınavı ise stajı başarı ile tamamlayan adayların belirlenmiş konulardan girdikleri mesleki yeterlilik sınavıdır (TÜRMOB 2010).

Mesleğe girişin bu üç aşamasını başarıyla tamamlayan kişiler temel olarak SMMM unvanıyla muhasebe meslek mensubu olmaya hak kazanırlar. Türkiye’de istisnai durumları olmakla birlikte genelde serbest muhasebeci malî müşavirlik ve yeminli malî müşavirlik

³ Yurt dışındaki yükseköğretim kurumlarından, -kanunda sayılan alanlarda en az lisans düzeyinde alınan ve Yükseköğretim Kurulu’nca (YÖK) denkliği tanınan diplomalar da eğitim aşamasının geçilmesinde geçerli sayılmaktadır.

sırasıyla yapılan mesleklerdir⁴. Kişiler mesleki kariyerlerine genellikle önce SMMM olarak başlamakta daha sonra kanunda gösterilen bazı şartları yerine getirebilirlerse YMM olabilmektedirler.

3.2.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilmenin Şartları

Serbest muhasebeci malî müşavirlik mesleğe girişte sahip olunan ilk mesleki ünvanıdır. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için kanunda sayılan genel şartlar yanında bir takım özel şartları da taşımak gerekmektedir. Bu şartlar temel olarak yukarıda da ifade edilmiş olan eğitim, staj ve meslek sınavı şartlarıdır.

Eğitim şartını yerine getirebilmek için “hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurulunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak” gerekmektedir. Ayrıca farklı bölümlerden lisans seviyesinde mezun olmakla beraber yukarıda sayılan bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak da eğitim şartını karşılamaktadır (3568 Sayılı Kanun Madde 5).

Staj şartını yerine getirebilmek için en az üç yıl süreyle bir muhasebe meslek mensubunun yanında görev yapmış olmak gerekmektedir. “Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılabilmektedir. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve TÜRMOB tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin (TESMER)⁵ eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak gerekmektedir” (3568 Sayılı Kanun Madde 6).

Bir diğer şart ise serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmaktır. Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı TÜRMOB tarafından bir sınav komisyonu aracılığıyla ve yazılı olarak yapılmaktadır (3568 Sayılı Kanun Madde 7). Sınava girebilmek için, aday meslek mensubunun stajını tamamlamış ve yanında veya denetim ve gözetiminde staj

⁴ Vergi inceleme yetkisi almış olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanlar kanunda belirtilen şartları taşıdıkları takdirde yeminli mali müşavirlik sınavına girebilmekte ve doğrudan yeminli mali müşavirlik unvanı alabilmektedirler (3568 Sayılı Kanun Madde 9).

⁵ TESMER, TÜRMOB tarafından 1993'te faaliyete geçirilen meslek mensuplarına ve meslek mensubu adaylarına yönelik eğitim hizmetlerinin verildiği bir sürekli eğitim merkezidir (www.tesmer.org.tr).

yaptığı meslek mensubundan staj değerlendirme notu olarak en az 100 üzerinden 60 almış olması gerekmektedir (Sınav Yönetmeliği Madde 9).

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınav konuları (Sınav Yönetmeliği Madde 14):

- (i) Finansal muhasebe,
- (ii) Finansal tablolar ve analizi,
- (iii) Maliyet muhasebesi,
- (iv) Muhasebe denetimi,
- (v) Vergi mevzuatı ve uygulaması,
- (vi) Hukuk; Ticaret Hukuku, Borçlar Hukuku, İş Hukuku, SSK ve Bağ-Kur Mevzuatı, İdari Yargılama Hukuku,
- (vii) Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Meslek Hukuku.
- (viii) Sermaye piyasası mevzuatından oluşmaktadır.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavında başarılı olabilmek için her konudan 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla, tüm notların ortalamasının en az 60 olması gerekmektedir.

Son olarak, bu süreçleri başarıyla atlatan kişilerin serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını alması gerekmektedir (3568 Sayılı Kanun Madde 5). Ruhsatı alanlar serbest muhasebeci mali müşavirlik sıfatını kullanarak faaliyette bulunabilmektedirler.

3.2.2. Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Şartları

Yeminli mali müşavir olabilmek için en az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak⁶, yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak ve yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak gerekmektedir (3568 Sayılı Kanun Madde 9).

Yeminli mali müşavirlik sınavı TÜRMOB tarafından yazılı olarak yapılmaktadır (3568 Sayılı Kanun Madde 10). Yeminli mali müşavirlik sınav konuları (Sınav Yönetmeliği Madde 14):

⁶ Vergi inceleme yetkisi almış olanların kanunda sayılan şartları taşıması halinde ve hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilmektedir (3568 Sayılı Kanun Madde 9).

- (i) İleri düzeyde finansal muhasebe,
- (ii) Finansal yönetim,
- (iii) Yönetim muhasebesi,
- (iv) Denetim, raporlama ve meslek hukuku,
- (v) Revizyon,
- (vi) Vergi tekniği,
- (vii) Gelir üzerinden alınan vergiler,
- (viii) Harcama ve servet üzerinden alınan vergiler,
- (ix) Dış ticaret ve kambiyo mevzuatı,
- (x) Sermaye piyasası mevzuatından oluşmaktadır.

Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesinde yemin⁷ ederler (3568 Sayılı Kanun Madde 11).

3.3. Muhasebe Meslek Mensuplarında Olması Gereken Nitelikleri

Özel bir meslek türü olan muhasebecilik ancak bir takım niteliklere sahip kimselerin hakkıyla yapabilecekleri tarzda bir meslektir. Bu nedenle, “muhasebe meslek mensuplarının teknik ve işlevsel becerileri, örgütsel ve işletme yönetimi becerilerini, kişisel becerileri, toplumsal ve iletişim becerilerini, türlü entelektüel becerilerini ve mesleki yargılama yapma becerilerini içeren çok çeşitli becerilere sahip olmalarını gerektirir” (IFAC 2010: 28; TÜRMOB 2010: 27).

Muhasebe meslek mensuplarının başarısı ve mesleğin topluma katkısının artırılabilmesi için meslek mensuplarının bir takım bilgi ve becerilere sahip olması; bunun yanında, mesleki ilişkilerini ve faaliyetlerini yürütürken bazı ahlaki kodlara uygun hareket etmesi gerekmektedir. Muhasebe mesleğinin temel kanuni dayanağını oluşturan 3568 sayılı kanunun 4 üncü maddesi meslek mensuplarının taşıması gereken genel özellikleri

⁷ “Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”

belirtmektedir. Bunun yanında meslek mensuplarının sahip olması gereken beceri ve kriterleri aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür (Özyürek 2012: 142-146):

3.3.1. Kişisel Nitelikler

Kişisel nitelikler, muhasebe meslek mensuplarının meslek mensubu olmanın ötesinde birey olarak sahip olması gereken zihinsel ve kişisel özelliklerine atıf yapan niteliklerdir. Bu özellikler, kişinin entelektüel becerileriyle, kişilik yapısıyla, iletişim yeteneğiyle, aldığı eğitim ve edindiği tecrübelerle yakından ilişkilidir.

Muhasebe meslek mensupları karmaşık durumlarda azami dikkat göstererek, problemleri tanıma, belirleme ve önem sırasına göre sıralama yeteneğine sahip olmalıdır. Bir muhasebe meslek mensubu ihtiyaca uygun bilgilere ulaşabilmeli ve işletme faaliyetlerine ilişkin alternatif çözüm önerileri sunabilmelidir (Akdoğan 2003: 27-28).

Entelektüel beceriler, sorunları teşhis etme ve mümkünse önceden görme, beklenmedik sorunlara çözüm bulabilme, kabul gören çözüm yolları bulma, belirli bir duruma veya olaya hükmeden güçleri anlama ve bunların etkilerini önceden tahmin etme gibi yetenekleri kapsar. Ayrıca, etik meseleleri belirleme ve bu değerlere sahip çıkma, beklenmedik isteklere yanıt verebilme, kısıtlı kaynaklar arasında öncelikleri belirleyebilme ve gerektiği gibi işleri örgütleyebilme gibi becerileriyle ilgilidir. Doğru ve tam bilginin elde edilebilmesi için kişinin doğru sorular sorabilmesini, bilginin önemini fark etme yeteneğini ve farklı nesnelere, olaylar, bireyler ve yöntemler arasında ilişkileri açıklamak için rasyonel değerlendirme yapabilme becerisini içerir (Özyürek 2012: 143).

Kişisel beceriler insanları etkileme, grup halinde çalışabilme, çalışma arkadaşlarını motive etme ve geliştirme gibi özelliklere atıf yapmaktadır. Çatışmaları çözme, kriz ortamlarını kolayca aşabilme, işleri organize etme, farklı kültürel geçmişe sahip kişilerle çalışma, anlaşma ve yönlendirme gibi niteliklerin muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken nitelikler olarak sayılmaktadır (Özyürek 2012: 143).

İletişim becerileri, görüşleri yazılı veya sözlü olarak sunma, tartışma ve savunma yeteneğini, etkin dinlemeyi ve bilginin ilgili kaynaktan elde edilip düzenlenmesini içerir. Ayrıca, takım ruhu halinde çalışabilme, bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanılması da gerekli iletişim yetenekleri arasında sıralanabilir (Özel 2000: 21; Özyürek 2012: 142).

Meslek mensubunun psikoloji, ekonomi, matematik, istatistik gibi konularda bilgi temelini olması gerekmektedir. Ayrıca, tarihteki fikir ve olayların akışını ve günümüzdeki farklı kültürleri bilmesi, kişisel ve sosyal değerlerin farkında olması ve ekonomik, sosyal politik konu ve fikirlerden ve güçlerden haberdar olması ve hatta sanat edebiyat ve bilim konularında değerlendirmeler yapabilecek bilgi düzeyine sahip olması gerekmektedir (Özyürek 2012: 143-144).

3.3.2. Mesleki Nitelikler

Mesleki nitelikler, muhasebe meslek mensuplarının mesleki ve teknik bilgileri ile mesleki tecrübelerine atıf yapan özelliklerdir. Yeterli mesleki ve teknik eğitimi alma, yeterli düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahip olma, meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri takip etmek bu kapsamda sayılabilecek niteliklerdir.

Mesleki niteliklere sahip olmanın temelini mesleki bilgi birikimi oluşturmaktadır. Bilginin zaman içerisinde sürekli olarak yenilenmesi bilginin değerini arttıran ve bilgiyi geçerli kılan çok önemli bir koşuldur (Akdoğan 2003: 28).

Günümüzde muhasebe meslek mensupları bilgileri değerlendiren, yorumlayan, yöneticiler için gereken bilgilerin neler olduğunu tespit edip ortaya koyan; bilgi ve iletişim teknolojilerini iyi kullanabilecek niteliklere sahip bireyler olması gerekmektedir (Sürmeli 2004: 111–121).

Meslek mensuplarının işletmelerin faaliyetleri ve bunların faaliyette bulunduğu ekonomik çevre hakkında bilgi sahibi olması beklenir. Muhasebe meslek mensuplarının işletmelerde finansal bilgilerin toplanması, ölçülmesi, özetlenmesi, doğrulanması ve analiz süreci; finansal muhasebe, yönetim ve maliyet muhasebesi, vergileme, bilgi sistemleri, denetim, uluslararası muhasebe, kâr amacı gütmeyen kuruluşlara ilişkin muhasebe uygulamaları konularından biri veya daha fazlası hakkında bilgi sahibi olması gerekmektedir (Özyürek 2012: 144).

Ayrıca, muhasebe uygulamalarını etkileyen politik konular, çevresel faktörler ve yasal düzenlemeler ile finansal verilerin doğruluğunu sağlayacak kontrol süreçleri, yöntemleri ve kavramları konusunda derinlemesine bilgi sahibi olması beklenir. Bunun için de gerektiğinde düzenlenen seminer ve konferanslara katılması, süreli yayınları takip etmesi, politik, sosyal ve kültürel bilgi sahibi olması beklenir (Özyürek 2012: 144).

3.3.3. Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler

Meslek bilinci ve etik nitelikler, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk anlayışları ve ahlakilikleriyle ilgilidir. Meslek bilinci, muhasebe meslek mensuplarının sorumlu bir insan ve vatandaş olarak mesleki faaliyetlerindeki ve ilişkilerindeki tutum ve davranışlarına atıf yapmaktadır. Etik nitelikler ise, meslek mensuplarının gerek mesleklerini yaparken gerekse meslekleri dışındaki hayatlarında takındıkları ahlaki tutumlarla ilgilidir.

Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken özelliklerin belki de en önemlisi etik niteliklerdir. Meslek etiği muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını, kendini kontrolünü ve dürüstlüğünü simgelemektedir. Etik nitelikler meslek mensuplarının sosyal sorumluluklarını yerine getirmelerinin ön koşuludur (Akdoğan 2003: 29).

Genel anlamda sorumluluk, bireyin kendi davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir. Sosyal sorumluluk ise bireylerin ya da örgütlerin topluma karşı yerine getirmesi gereken sorumluluklarını kendisinin veya örgütün amaçlarının önünde tutması gerekliliğinin farkında olması olarak ifade edilir (Özyürek 2012: 145). Özel bir mesleğin mensupları olarak muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yürütürken toplumsal sorumluluklarını her zaman göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

Bağımsızlık belki de muhasebe meslek mensuplarının karşılaştıkları en önemli etik sorundur (Backof ve Martin 1991: 101). Meslek mensupları için bağımsızlık, kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme olarak tanımlanabilir. Bağımsızlık, muhasebe meslek mensuplarının meslekleriyle ilgili kararlarında başkalarının görüş ve duygularından ziyade, kendi uzmanlıklarına ve mesleki yargılarına dayanması olarak da ifade edilebilir (Özocak ve Baş 2001). “Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütmelidirler. Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin temeli ve vazgeçilmez bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmaları gerekmektedir” (Arıkan 2006: 352).

Tarafsızlık ise, bir iş süresinde veya bir görüş açıklamada, işletmeden veya üçüncü kişilerden doğrudan ya da dolaylı çıkar sağlamamak ve/veya aracılık etmemek

anlamındadır. Tarafsızlık, muhasebe meslek mensuplarının hizmetlerinde önemli ve değeri olan bir düşünce durumudur (Özocak ve Baş 2001).

Muhasebe mesleği etik davranışın son derece önemli olduğu bir meslektir ve artık uluslar arası niteliğe bürünmüş etik standartlara sahiptir. Meslek mensuplarından beklenen tüm mesleki ve iş ilişkilerinde ve faaliyetlerinde bu etik kurallara tavizsiz uymasındır.

3.4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar

Muhasebe meslek mensuplarının yasalar veya düzenleyici belgelerle ortaya konmuş ve uymak zorunda oldukları bir takım kurallar vardır. Bu kurallara uyulmamasının bir takım cezai müeyyideleri ayrıca mevzuat içerisinde yer bulmaktadır⁸.

Muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde uyacakları kuralları ve ahlaki standartları düzenleyen temelde üç yasal belge vardır denilebilir. Bunlar, 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu”, 20391 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”tir.

Muhasebe meslek mensuplarının ortak ve en üst organı durumunda olan TÜRMOB mevcut mevzuattan yararlanarak 02.09.2008 tarihinde meslek mensuplarının uyması ve sahip çıkması gereken kuralları yayınlamıştır (www.turmob.org.tr/mbs/MevzuatBas.aspx). Bu kuralları aşağıdaki şekilde gruplandırarak sunmak mümkündür:

⁸ Muhasebe meslek mensuplarına verilecek disiplin cezaları 31.10.2006 tarihinde 24216 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” ile belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre meslek mensuplarına ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları şunlardır (Disiplin Yönetmeliği, Madde 4):
 “a) Uyarma: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
 b) Kınama: Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.
 c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma: Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.
 d) Yeminli sıfatını kaldırma: Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.
 e) Meslekten çıkarma: Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir”.

3.4.1. Mesleki Ünvanın Kullanımına İlişkin Kurallar

“Mesleki unvanları alarak, kanunun belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlamış olan meslek mensupları, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar. Sahip olunan unvanların dışında başka unvanların kullanılmaması gerekmektedir” (www.turmob.org.tr).

Meslek mensuplarının mesleki unvanlarını alabilmek için öncelikle kanunda gösterilen bir takım niteliklere haiz olması; bununla birlikte bir takım aşamaları da başarı ile geçmeleri gerekmektedir. Bu niteliklere sahip olan ve bu süreçleri başarı ile tamamlayan kişiler, mesleki yeterliliklerini kanıtlamış meslek mensupları olarak kanunda gösterilen mesleki unvanlara sahip olmaktadır. Meslek mensubu olmayı hak eden kişiler mesleğin onur ve vakarına uygun şekilde davranmak ve faaliyette bulunmakla mükelleftir. Meslek mensupları ancak almayı hak ettikleri mesleki unvanları ile faaliyette bulunabilirler ve kendilerini ancak bu ünvanla takdim edebilirler.

3.4.2. Dürüst, Güvenilir, Tarafsız ve Bağımsız Olma Kuralı

“Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür. Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler” (www.turmob.org.tr).

Meslek mensupları mesleki ilişkilerinde ve faaliyetlerinde dürüst, güvenilir, tarafsız ve titiz davranma sorumluluğunu taşırlar. Bu davranış kodları temel mesleki etik ilkelerin emrettiği yöndedir. Meslek mensuplarına kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak, yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak, aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak gibi eylemler yasaklanmıştır.

“Meslek Mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar” (www.turmob.org.tr).

Muhasebe meslek mensupları ister bağımlı olarak isterse serbest olarak çalışsınlar mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mesleki ve toplumsal sorumluluğun gereği olarak

bağımsız davranmakla yükümlüdürler. Bağımsız davranmak, mesleki faaliyetlerini kanun ve diğer mesleki referans kaynaklarına uygun şekilde yürütmek ve üçüncü kişilerin uygunsuz etkilerine kapalı olmakla mümkündür. Bağımsızlık, tarafsız ve özenli davranışı gerektiren bir kuraldır.

3.4.3. Sır Saklama Kuralı

“Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlardan faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır. Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz” (www.turmob.org.tr).

Meslek mensupları mesleki ilişkileri ve faaliyetleri sonucu müşterileri ya da işverenleri hakkında öğrendikleri bilgileri yasalar ya da müşteri veya işveren emretmedikçe açıklayamaz. Bu sorumluluk müşteri ya da işverenle ilişkisi kesildikten sonra da devam eder. Ayrıca, sorumlu olduğu kişilerin bu sırları açığa vurmaması için gerekli tedbirleri de almak meslek mensubunun sorumluluğundadır. Bu kural temel mesleki etik ilkelerin gizlilik boyutuna karşılık gelmektedir.

3.4.4. Taşınması Gereken Sorumluluklara İlişkin Kurallar

Muhasebe meslek mensupları sorumlu davranmak mükellefiyeti altındadırlar. Muhasebe mesleğinin özel bir meslek oluşu meslek mensuplarına çok boyutlu bir sorumluluk yükümlülüğü getirmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken sorumluluk biçimleri şunlardır (www.turmob.org.tr):

- a) Sosyal Sorumluluk: Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumluluk taşırlar.
- b) İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.
- c) Meslektaşlara Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve

aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar. Meslek mensupları hakkında ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikâyette bulunulmaması gerekmektedir.

d) Odaya Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları yıllık maktu ve nisbi aidatlarını süresi içerisinde odaya ödemeleri gerekmektedir. Meslek mensupları süresi içerisinde adres değişikliklerini odaya bildirmeleri gerekmektedir.

e) Yasa ve Yönetmeliklere Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları 3568 sayılı Meslek Yasasına, ilgili Yönetmeliklerine ve Meslek Kararlarına uymaları gerekmektedir.

f) Hukuki Sorumluluk: Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında Vergi Usul Kanunu'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır. Meslek mensupları beyanname imzalarken, denetim yaparken: ilgili yasal düzenlemelere, ilan olunmuş norm ve standartlara uygun olarak hizmet vermeye özen gösterirler. Meslek mensuplarınca sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanan iş sahiplerinin Odalar ve Birlik tarafından ilanından sonra defterlerinin tutulmaması ve işlerinin görülmemesi gerekmektedir.

Meslek mensupları, mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak başta Vergi Usul Kanunu olmak üzere pek çok yasa ve yönetmelikle bağlıdırlar. Kanun ve diğer düzenleyici belgeler meslek mensuplarına bu anlamda bir takım sorumluluklar yüklemekte ve aksine davranışları cezalandırmaktadır. Ayrıca, meslek mensupları bilerek yanlış ve yanıltıcı belgelerle işlem yapamazlar; bu tür olayları yaptığı ya da karıştığı tespit edilmiş kimselerin işlerini göremezler.

3.4.5. Büro Edinme, Tabela Asma ve Kaşe Kullanma Zorunluluğuna İlişkin Kurallar

Her meslek mensubu mesleki faaliyetine başlamadan önce bağlı olduğu Oda bilgisinde iş yeri açmak zorundadır. Ortaklık bürosu veya şirket kurulması halinde de işyeri açılması mecburidir. Şube açılabilir. Ancak; mesleğin gereği gibi yürütülmesini sağlayacak şekilde şubenin bağlı olduğu Odanın çalışanlar

kütüğüne kayıtlı sorumlu ortak görevlendirmeden ve bu ortak sayısından fazla şube açılmaz. Odaların çalışanlar listesine kayıtlı olmadan unvan kullanarak mesleki faaliyette bulunulamaz. Çalışanlar kütüğüne kayıtlı olmadan birden fazla beyanname imzalanamaz. Meslek mensupları sahip oldukları mesleki ruhsatlarını hiçbir koşulda kiraya veremez. Yeminli Mali Müşavirler muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürosuna ortak olamazlar. Mesleki faaliyette bulunmayan meslek mensupları ikametgahlarının bulunduğu bölgenin odasına kaydolurlar. İşyerini veya ikamet adresini değiştiren meslek mensupları ile bunların kurdukları ortaklık büroları ve şirketler on beş gün içinde yeni adreslerini bağlı oldukları odalara bildirmek zorundadırlar (www.turmob.org.tr).

“Her meslek mensubu; işyerinin bulunduğu binanın herkesin kolaylıkla görebileceği biçimde bir yerine, sadece adı ve soyadı ile meslek unvanını taşıyan bir tabela asmak zorundadır. Birden çok meslek mensubu çalışmalarını ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirdikleri takdirde; tabelaya ayrıca ortaklık bürosu veya şirket unvanı yazılır. Ayrıca ortaklar ad ve soyadları ile unvanlarını da tabelaya yazabilirler.” (www.turmob.org.tr).

Mesleki faaliyetlerini bağımsız şekilde sürdüren meslek mensupları büro açmak ve üzerinde mesleki ünvanları ve ad soyadlarını bulunduğu bir tabelayı görünür şekilde asmak zorundadırlar. Ortak faaliyete girişen meslek mensupları durumlarını belirtir tabelayı o şekilde düzenlemekle yükümlüdürler.

“Çalışanlar kütüğüne kayıtlı meslek mensupları imzalamak durumunda buldukları resmi ve mesleki belgelerde TÜRMOB tarafından darphanade yaptırılan kaşeleri kullanmak zorundadırlar.” (www.turmob.org.tr).

Serbest çalışan meslek mensupları, mesleklerinin gereği olarak imzaladıkları beyannameler, tasdik raporları vb. imza ve onay gerektiren belgeleri doldururken kendilerine özel yaptırılan kaşeleri kullanmakla mükelleftirler.

3.4.6. İş Kabulü, Haksız Rekabet ve Reklam Yasağına İlişkin Kurallar

“Meslek mensupları getirilen iş teklifini gerekçe göstermeden reddedebilirler, ret kararı iş sahibine gecikmeden bildirilir. İki meslek mensubu tarafından reddedilen iş sahibi ilgili odaya müracaat eder. Oda kendisine meslek mensubu belirler. Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere bilerek iş önerilemez ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulmaz” (www.turmob.org.tr).

“Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar” (www.turmob.org.tr).

Meslek mensupları haksız rekabet kuralının gereği olarak halen başka bir meslek mensubunun müşterisi durumundaki mükelleflere hizmet veremez ve onlarla sözleşme ilişkisine giremezler. Ayrıca, meslek mensupları kendi özellikleri hakkında yanlış ya da abartılı iddialarda bulunmaz ve başka meslek mensuplarını kötüleyici atıflara girişemezler.

“Meslek mensupları; iş elde etmek için, açık ve kapalı dolaylı veya dolaysız yöntemlerle reklamlarını yapamazlar ve yaptırılmazlar. Meslek mensuplarının; tabelalarına, kartvizit, rapor ve bunlara benzer diğer yazışma kağıtlarına; meslek unvanlarını, iletişim araçlarının numaralarını, açık adreslerini yazmaları reklam sayılmaz. Bunlardan başka hususların yazılması reklam sayılır ve yasaktır. Meslek mensupları, unvanlarını kullanarak mesleki konularda ve bilimsel nitelikte, gazete ve dergilerde devamlılık arz etmemek üzere yazı yazabilirler. Yayıncılık yapamazlar. Sadece iş tekliflerinde kullanılmak ve yazılı, sözlü ve görüntülü yayın araçları ile yayınlanmamak üzere kendilerinin, ortaklık veya şirket kuruluşlarında görev yapan diğer meslek mensuplarının öz geçmişlerini kapsayan tanıtıcı broşür bastırabilirler. Bu broşürlerde evvelce veya halen iş yaptıkları müşteriler açıklanamaz. Kendileri veya mesleki ortaklık veyahut şirketleri adına işin gerektirdiği ciddiyet ve boyutta eleman arama ilanı verebilirler. İş ilişkisinde bulunduğu firmalar adına bu ilanları veremezler” (www.turmob.org.tr).

3.4.7. Bildirim Mecburiyeti, Defter ve Belgelerin Saklanması İlişkin Kurallar

Meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini kayıtlı oldukları odalara 6 ayda bir ilişikteki form ile bildirmek zorundadırlar. Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler teşebbüs veya işletme sahiplerinin defterlerini kendi bürolarında tutarlar. Serbest muhasebeci mali müşavirler Kanununun 2'nci maddesinin a ve b fıkralarında belirtilen işleri bürolarında yapabilecekleri gibi teşebbüs veya işletme sahiplerinin işyerlerinde de yapabilirler. Serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tuttukları defterleri ve bunlarla ilgili belgeleri itinalı şekilde muhafaza altına almak zorundadırlar (www.turmob.org.tr).

Meslek mensupları kendilerine tevdi edilen defter ve belgeleri işlerinin gerektirdiği süre içinde iyi niyetle muhafaza etmek ve işin bitiminde iade etmek zorundadırlar. Şu kadar ki defter ve belgelerin geri alınması, sahibine yazı ile bildirmiş olduğu hallerde saklama mükellefiyeti bildirme tarihinden itibaren bir ay içinde sona erer. İşin bitiminden itibaren bir ay içinde sahipleri tarafından alınmayan defter ve belgeler bir yazı ile ilgililerin bağlı olduğu vergi dairesine teslim edilir (www.turmob.org.tr).

Serbest çalışan muhasebe meslek mensupları hizmet verdikleri müşterilerini altı ayda bir bağlı buldukları odaya bildirirler. Serbest çalışan meslek mensupları ilgili kanunların emrettiği şekilde müşterilerine ait belge ve defterleri saklamakla ve iş bitiminde gerektiği şekilde iade etmekle yükümlüdürler.

3.4.8. Hizmet Akdi İle Çalışmama ve Ticari Faaliyette Bulunmama Kuralı

“Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar” (www.turmob.org.tr).

3568 sayılı kanunun yasaklar isimli 45 inci maddesindeki hükme göre “Serbest muhasebeci mali müşavirler bu ünvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu ünvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar” denilmektedir. Meslek

mensupları bir işverene bağlı çalışabilmekle birlikte, bu şekilde çalışan meslek mensupları yaptıkları işleri mesleki ünvanları ile tasdik edemezler. Bağımlı çalışan bir meslek mensubunun tasdik gerektiren işlemlerini serbest bir meslek mensubunun tasdik etmesi gerekmektedir.

“Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanununa göre (Ticari) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevlerinde bulunamazlar.” (www.turmob.org.tr).

Meslek mensupları kendilerine ayrıca tüccar, esnaf ya da başka bir serbest meslek faaliyeti sebebiyle serbest meslek erbabı sıfatı kazandıracak faaliyetlerde bulunamazlar. Şahıs şirketlerinde sınırsız sorumlu ortak olamaz; sermaye şirketlerinin yönetiminde bulunamazlar. Bununla birlikte, limited ve anonim şirketlerde hissedar sıfatıyla ortak olabilir, komandit şirketlerde komanditer ortak olabilir veya murakıplık yapabilirler. Ayrıca, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunabilirler.

3.4.9. Sözleşme Yapılması ve Sözleşmenin Feshine İlişkin Kurallar

“Taraflar, mesleki konularda yapılacak işler için sözleşme yapabilirler. Aşağıdaki çalışma konularında sözleşme yapılması zorunludur.

- a) Defter tutmak,
- b) Süreklilik arz eden müşavirlik hizmetinde,
- c) İnceleme, tahlil ve denetim yapmak ve bunlarla ilgili, rapor ve benzerlerini düzenlemek,
- d) Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işlemleri,”

“Taraflar haklı nedenlerle veya karşılıklı rızaları ile aralarındaki sözleşmeyi her zaman feshedebilirler. Bu takdirde alınmış olan defter ve belgeler sahiplerine geri verilir. Tarafların tazminat hakları genel hukuk kurallarına tabidir” (www.turmob.org.tr).

Meslek mensupları sözleşme yapma serbestisine sahip olmakla birlikte Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24 üncü maddesinde sayılan konularda mutlaka sözleşme yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Yine aynı yönetmeliği 25 inci maddesi sözleşmelerde bulunması gereken asgari bilgileri düzenlemektedir. Yönetmeliğin 26 maddesine göre ise taraflar haklı sebeplerle sözleşmelerini her zaman feshedebilirler.

3.4.10. Ücretin Belirlenmesi ve Üçüncü Kişilere Ödeme Yapılmamasına İlişkin Kurallar

“Meslek mensupları asgari ücretin altında iş kabul edemezler. Ücret yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve Oda ve Birlikçe ismi olunmuş iş sahiplerinin işleri kabul edilemez” (www.turmob.org.tr).

3568 sayılı meslek kanununun 46 ıncı maddesi ve bu kanuna bağlı olarak 02.01.1990 tarihinde, 20390 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik” meslek mensuplarının uymaları gereken ücret politikasını düzenlemektedir. 3568 sayılı kanunun 46 ıncı maddesi:

Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir. Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir. Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak Birliğe gönderir. Birlik yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de göz önüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak Maliye Bakanlığına gönderir. Maliye Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girer. Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır.

“Meslek mensupları müşteri adına üçüncü kişilere ödeme yapmak üzere her ne isim altında olursa olsun, Mali Değerler alamazlar. Emanet para makbuzu veya benzeri belge kullanamazlar” (www.turmob.org.tr).

Muhasebe meslek mensupları müşteriler adına onların işlerini görmek için bile olsa Vergi Dairesi, SSK, Bağ-Kur ve benzeri kurumlara ödeme yapmak için para, çek, senet, menkul değerler ve benzerlerini alamaz; bu paraları aldığı belgelenmek adına makbuz ve benzeri belgeler düzenleyemezler.

3.5. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Durumu

TÜRMOB’un istatistiki verilerine göre Türkiye’de 20.08.2014 tarihi itibarıyla toplam 94.725 adet muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır (www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx). Tablo 1.1’de unvanlarına göre meslek mensupları sayısı sunulmuştur.

Tablo 1.1. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Sayısı

Unvan	Sayısı
SM ⁹	11.136
SMMM	79.259
YMM	4.330
Toplam	94.725

Kaynak: TÜRMOB üye istatistiklerinden derlenmiştir
(www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx Erişim Tarihi: 20.08.2014)

Tablo 1.1’e göre Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarını büyük oranda SMMM’ler oluşturmaktadır. Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının yaklaşık %11,7’si serbest muhasebecilerden, yaklaşık %83,7’si serbest muhasebeci mali müşavirlerden, yaklaşık %4,6’sı ise yeminli mali müşavirlerden oluşmaktadır.

Türkiye’deki muhasebe meslek mensuplarının illere göre dağılımı incelendiğinde en çok meslek mensubunun İstanbul’da bulunduğu, bölgelere göre dağılımı incelendiğinde ise en çok meslek mensubunun Marmara Bölgesi’nde bulunduğu görülmektedir.

⁹ TÜRMOB üye istatistikleri verilerinde SM’ler meslek mensubu olarak sayılmaktadır.

Tablo 1.2. Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının İllere¹⁰ ve Bölgelere Göre Dağılımı

MARMARA		İÇ ANADOLU		EGE		AKDENİZ		KARADENİZ		G.D.ANADOLU		D.ANADOLU	
BİLECİK SMMM	130	AKSARAY SMMM	157	A.KARAHİSAR SMMM	471	ADANA SMMM	2.016	AMASYA SMMM	190	ADIYAMAN SMMM	170	BİTLİS SMMM	56
BURSA SMMM	4.192	ANKARA SMMM	11.341	AYDIN SMMM	787	ADANA YMM	140	ARTVİN SMMM	86	BATMAN SMMM	142	ELAZIĞ SMMM	205
BURSA YMM	171	ANKARA YMM	1.285	BODRUM SMMM	285	ALANYA SMMM	504	BARTIN SMMM	106	DİYARBAKIR SMMM	416	ERZİNCAN SMMM	134
ÇANAKKALE SMMM	400	ÇANKIRI SMMM	101	DENİZLİ SMMM	1.104	ANTALYA SMMM	2.598	BOLU SMMM	308	GAZİANTEP SMMM	1.619	ERZURUM SMMM	287
ÇORLU SMMM	294	ESKİŞEHİR SMMM	798	İZMİR SMMM	6.376	ANTALYA YMM	74	ÇORUM SMMM	392	GAZİANTEP YMM	101	KARS SMMM	124
EDİRNE SMMM	383	ESKİŞEHİR YMM	61	İZMİR YMM	404	BURDUR SMMM	221	DÜZCE SMMM	220	MARDİN SMMM	217	MALATYA SMMM	425
İSTANBUL SMMM	34.390	KARAMAN SMMM	203	KÜTAHYA SMMM	316	FETHİYE SMMM	251	GİRESUN SMMM	206	ŞANLIURFA SMMM	372	MUŞ SMMM	35
İSTANBUL YMM	2.093	KAYSERİ SMMM	1.176	MANİSA SMMM	833	HATAY SMMM	600	GÜMÜŞHANE SMMM	62			VAN SMMM	275
KIRKLARELİ SMMM	278	KIRIKKALE SMMM	174	MUĞLA SMMM	657	İSPARTA SMMM	330	KARABÜK SMMM	191				
KOCAELİ SMMM	1.401	KIRŞEHİR SMMM	117	UŞAK SMMM	327	İSKENDERUN SMMM	336	KASTAMONU SMMM	198				
SAKARYA SMMM	797	KONYA SMMM	2.009			K.MARAŞ SMMM	487	ORDU SMMM	341				
TEKİRDAĞ SMMM	446	NEVŞEHİR SMMM	237			MANAVGAT SMMM	267	RİZE SMMM	207				
YALOVA SMMM	226	NİĞDE SMMM	124			MERSİN SMMM	1.614	SAMSUN SMMM	798				
BALIKESİR SMMM	944	SİVAS SMMM	331			OSMANİYE SMMM	142	SİNOP SMMM	83				
		YOZGAT SMMM	206					TOKAT SMMM	219				
								TRABZON SMMM	551				
								ZONGULDAK SMMM	384				
BÖLGE TOPLAMI	46.145	BÖLGE TOPLAMI	18.320	BÖLGE TOPLAMI	11.560	BÖLGE TOPLAMI	9.580	BÖLGE TOPLAMI	4.542	BÖLGE TOPLAMI	3.037	BÖLGE TOPLAMI	1.541
TÜRKİYE’YE ORANI	%48,7	TÜRKİYE’YE ORANI	%19,3	TÜRKİYE’YE ORANI	%12,2	TÜRKİYE’YE ORANI	%10,1	TÜRKİYE’YE ORANI	%4,8	TÜRKİYE’YE ORANI	%3,2	TÜRKİYE’YE ORANI	%1,6

Kaynak: TÜRMOB üye istatistiklerinden derlenmiştir (www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx Erişim Tarihi: 20.08.2014)

¹⁰ “Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır.” (3568 Sayılı Kanun Madde 15). Kanun maddesinin 2008 yılında değiştirilmeden önceki metni şu şekildedir: “Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 25 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde bir oda kurulur. Aynı ayrı kurulan serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirler odaları, buldukları ilin adıyla anılır.”

Tablo 1.2'ye göre Türkiye'de odalarına (SMMM Odası¹¹ ve YMM Odası) en çok meslek mensubunun kayıtlı olduğu il İstanbul'dur. İstanbul'daki odalara kayıtlı toplam meslek mensubu sayısı 36.483'tür. Bunların 34.390 tanesi İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na kayıtlıken, 2.093 tanesi İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası'na kayıtlıdır. İstanbul'daki odalara kayıtlı meslek mensupları tüm Türkiye'deki meslek mensuplarının % 38,5'ini oluşturmaktadır. İstanbul'u sırasıyla, toplam 12.626 meslek mensubu ile Ankara ve toplam 6.780 meslek mensubu ile İzmir takip etmektedir.

Yine Tablo 1.2'ye göre Türkiye'de en çok muhasebe meslek mensubu Marmara Bölgesi'nde bulunmaktadır. Marmara Bölgesi'ndeki odalara kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının sayısı toplamda 46.145 adettir. Bu da tüm Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının % 48,7'sine tekabül etmektedir. Marmara Bölgesi'ni toplam 18.320 meslek mensubu ile İç Anadolu Bölgesi ve toplam 11.560 meslek mensubu ile Ege Bölgesi izlemektedir.

Muhasebe meslek mensupları faaliyet durumlarına göre incelendiğinde meslek mensuplarının çoğunlukla serbest çalıştığı görülmektedir. Tablo 1.3'de serbest ve bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına ilişkin sayısal veriler bulunmaktadır.

Tablo 1.3. Meslek Mensupları Faaliyet Durumu Tablosu

Ünvanı	Bağımlı	Serbest	Toplam
SM	5.813	5.323	11.136
SMMM	35.547	43.712	79.259
YMM	2.002	2.328	4.330
TOPLAM	43.362	51.363	94.725

Kaynak: TÜRMOB üye istatistikleri, Çalışanların Kütüğe Kayıtlı Olanlar-Olmayanlar Özet Tablosu (www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx)
Erişim Tarihi: 20.08.2014).

Tablo 1.3'e göre Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarının % 54,2'si serbest olarak çalışırken % 45,8'i bir işverene bağımlı olarak çalışmaktadır. Ayrıca, tablodan da

¹¹ SM'ler ve SMMM'ler Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odalarına kayıt olurken, YMM'ler Yeminli Mali Müşavirler Odalarına kayıt olmaktadır.

görülebileceği üzere sadece serbest muhasebeci unvanına sahip meslek mensuplarında bağımlı çalışan sayısı serbest çalışan meslek mensubu sayısından fazladır.

Tablo 1.4. Meslek Mensupları Cinsiyet Dağılım Tablosu

CİNSİYET	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
Erkek	9.248	57.463	4.021	70.732
Kadın	1.888	21.796	309	23.993
TOPLAM	11.136	79.259	4.330	94.725

Kaynak: TÜRMOB üye istatistikleri, Meslek Mensubu Cinsiyet Tablosu
(www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx Erişim Tarihi: 20.08.2014).

Tablo 1.4 incelendiğinde, muhasebe mesleğinin büyük oranda erkek egemen bir meslek olduğu görülmektedir. Tüm meslek mensuplarının % 74,7'si erkek, % 25,3'ü kadındır. Diğer bir ifadeyle her dört meslek mensubundan üçü erkek, biri kadındır. Mesleki ünvanlar açısından bakıldığında ise, gerek sayısal gerekse oransal olarak en fazla kadın meslek mensubunun SMMM'ler içinde olduğu görülmektedir. Kadın SMMM'lerin oranı tüm SMMM'lerin % 27,5'ni oluşturmaktadır. SM'ler arasında kadınların oranı % 16,9; YMM'ler arasında kadınların oranı ise sadece % 7,1'dir.

Tablo 1.5. Meslek Mensupları Eğitim Durumu Tablosu

OKUL TÜRÜ	SM	SMMM	YMM	TOPLAM
İlköğretim	1.202	388	0	1.590
Meslek Lisesi	5.029	8.028	0	13.057
Ön Lisans	1.625	2.844	0	4.469
Lisans	3.222	64.736	3.344	71.302
Yüksek Lisans	58	3.165	628	3.851
Doktora	0	98	358	456
TOPLAM	11.136	79.259	4.330	94.725

Kaynak: TÜRMOB üye istatistikleri, Meslek Mensubu Eğitim Tablosu
(www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/Istatistikler.aspx Erişim Tarihi: 20.08.2014).

Tablo 1.5 incelendiğinde eğitim durumu bakımından meslek mensuplarında il sırası lisans eğitim seviyesinin, son sırayı ise doktora düzeyinde eğitim seviyesinin aldığı görülmektedir. Meslek mensupları içerisinde lisans eğitim seviyesinde olanların oranı % 75,2; meslek lisesi eğitim seviyesinde olanların oranı %13,7; ön lisans eğitim seviyesinde olanların oranı % 4,7; yüksek lisans eğitim seviyesinde olanların oranı % 4; ilköğretim eğitim seviyesinde olanların oranı % 2,2 ve doktora seviyesinde eğitime sahip olanların oranı yaklaşık % 0,5'dir.

SM unvanına sahip meslek mensuplarının yaklaşık % 45'i meslek lisesi, yaklaşık % 29'u lisans, yaklaşık % 15'i ön lisans, yaklaşık % 11'i ilköğretim ve % 0,52'si ise yüksek lisans düzeyinde eğitime sahiptir. SM'ler arasında doktora düzeyinde eğitime sahip meslek mensubu bulunmamaktadır.

SMMM unvanına sahip meslek mensuplarının yaklaşık % 82'si lisans, yaklaşık % 10'u meslek lisesi, yaklaşık % 4'ü yüksek lisans, yaklaşık % 4'ü ön lisans, % 0,49'u ilköğretim ve % 0,12'si ise doktora düzeyinde eğitime sahiptir.

YMM unvanına sahip meslek mensuplarının % 77,2'si lisans, % 14,5'i yüksek lisans ve % 8,3'ü doktora düzeyinde eğitime sahiptir. YMM'ler içinde ilköğretim, meslek lisesi ve ön lisans düzeyinde eğitim durumu olan meslek mensubu bulunmamaktadır.

BÖLÜM II

İŞE BAĞLILIK, ÇALIŞMA AHLAKI VE MESLEK ETİĞİ

1. İşe Bağlılık

İngilizcesi “work engagement” olan ve bu çalışmada işe bağlılık¹² olarak kullanımı tercih edilen kavramın Türkçesi konusunda henüz bir fikir birliğine varılamamıştır. Bu nedenle -tanımlar ve referanslar benzer olmakla birlikte- Türkçe işletme literatüründe “work engagement” kavramının farklı çalışmalarda farklı kullanımları görülebilmektedir. Tablo 1.1.’de çeşitli araştırmacıların “work engagement” kavramını karşılama için kullandığı Türkçe kavramlar gösterilmektedir.

Tablo 2.1. Work Engagement Kavramının Türkçe İşletme Literatüründeki Karşılıkları

Çeviri/Kullanım	Çalışma/Referans
İşe cezbolma	Dalay 2007; Ertemli 2011
İşe angaje olma	Güneşer 2007
İşe gönülden adanma	Bal 2008; Erim 2009; Yaldıran 2010
İşe kapılma	Öner 2008
İşle bütünleşme	Ardıç ve Polatçı 2009; Arı 2011; Kavgacı 2014
Çalışmaya tutkunluk	Turgut 2011; Özgür 2011; Batuk 2011; Güvenç 2012; Garip 2014; Koçak 2014, Çalışkan 2014
İşe tutkunluk	Çağlar 2011
İşe bağlılık	Tuna 2009; Agin 2010; Eryılmaz ve Doğan 2012; Özoral 2013
İşe adanma	Kurtpınar 2011; Arabacı 2012; Demirel 2014

¹² Bu çalışmada İngilizcesi “work engagement” olan kavramının yerine Türkçesi olarak “işe bağlılık” kavramının kullanılmasının iki temel sebebi bulunmaktadır. Birincisi, “işe bağlılık” ifadesinin Türkçe kavramlaştırmaya uygun olduğunun düşünülmesi; ikincisi ise pek çok araştırmacı tarafından kavramın bu haliyle kullanılmasıdır. Ayrıca, işe bağlılık değişkeninin ölçümünde kullanılan ölçeğin alındığı makalenin yazarlarının bu kavramı kullanmış olmaları da tercih sebeplerinden biri olarak sayılabilir.

İşe bağlılık kavramı, ilk başlarda tükenmişlik¹³ kavramına bir antitez oluşturması ve tükenmişlik kavramının genişletilip tamamlanması için kullanılmıştır (Ardıç ve Polatçı 2009: 36). 1997 yılı civarında pozitif örgütsel davranış hakkında yapılan çalışmalar¹⁴ tükenmişliğin pozitif yönlü antitezi olan işe bağlılık olgusuna odaklanılmasına sebep olmuştur (Bothma ve Roodt 2012: 3). Yani kavram, -kavramsal olarak tam anlamıyla zıt olduğu düşünülen- tükenmişlik kavramına ilişkin yapılan çalışmaların bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır (Keleş 2014: 98). Çalışkan (2014: 370), bu durumu şu şekilde aktarmaktadır:

Maslach ve Leiter (1997), çalışmaya tutkunluğun¹⁵ tükenmişliğin üç alt boyutu olan bitkinlik, işe yabancılaşma ve düşük düzeyde profesyonel yeterliliğin tam zıddı olduğuna inanıyorlardı. Bu araştırmacılara göre, bir çalışanın çalışmaya tutkunluk düzeyini ölçmek için tükenmişlik seviyesini ölçmek yeterli idi. Başka bir deyişle, düşük seviyedeki tükenmişlik, yüksek seviyedeki çalışmaya tutkunluğa işaret etmekteydi. Ancak daha sonra yapılan çalışmalar, çalışmaya tutkunluğun tükenmişlikten ayrı bir kavram olarak ölçülmesi gerekliliğini ortaya koydular.

Bu çerçevede Schaufeli, Taris ve Rhenen (2008: 176) işe bağlılığı, tükenmişlik algısına sahip olmayan ve işe yönelik aktivitelerde daha enerjik ve etkin iletişime sahip olan çalışanların sahip oldukları algı olarak tanımlamışlardır.

Chusmir (1982: 596) göre işe bağlılık, en genel anlamda, bireyin işine yönelik olumlu tutumudur ve bireyin işi ile bütünleşmesi halidir (Keleş 2014: 97). Schaufeli ve Bakker (2001), işe bağlılığı, çalışanların işlerini yaparken, enerjik ve etkili olmaları ve

¹³ Maslach ve Jackson (1981) tükenmişliği, “insanda ortaya çıkan fiziksel bitkinlik, uzun süren yorgunluk, çaresizlik ve mutsuzluk duygularının yanı sıra, yaptığı işe, hayata ve diğer insanlara karşı geliştirdiği olumsuz tutumları kapsayan fiziksel ve zihinsel boyutlu bir sendrom” olarak ifade etmiştir (Yılmaz 2014: 51). Tükenmişlik “iş gereği insanlarla yoğun bir ilişki içerisinde olan bireylerde görülen duygusal tükenme, duyarsızlaşma ve düşük kişisel başarı hissidir”. Tükenmişlik, insanlarla yoğun olarak yüz yüze iletişim gerektiren mesleklerde daha fazla görülmektedir (Polatçı, Ardıç ve Türkan 2014: 283-284). Tükenmişliğin duygusal tükenme(bitkinlik), duyarsızlaşma (işe yabancılaşma) ve düşük kişisel başarı hissini (düşük düzeyde profesyonel yeterlilik) içeren üç boyutu bulunmaktadır (Hacıhasanoğlu ve Karaca 2014: 155). Duygusal tükenme, kişiye yaptığı iş nedeniyle aşırı yüklenilmesi ve tüketilmiş olma duyguları hissetmesi; duyarsızlaşma, çalışanın işiyle ilgili kişilere duygudan yoksun biçimde tutum ve davranışlar sergilemesi; kişisel başarı hissi ise çalışanın işinde başarısız olduğunu düşünmesi ve tatminsizlik duyması olarak ifade edilebilir (Öztürk, Koçyiğit ve Bal 2011: 85).

¹⁴ İşe bağlılığın inşasını iş çevreleri hızlıca uygulamaya geçirmiş, bunu akademik araştırmalar yavaşça takip etmiştir (Bothma ve Roodt 2012: 3-4).

¹⁵ Alıntının yapıldığı çalışmada “work engagement” kavramına karşılık “çalışmaya tutkunluk” kavramı tercih edilmiştir.

bunun sonucunda işin gereklerini yerine getirebilmeleri olarak tanımlanmaktadır_(Eryılmaz ve Doğan 2012: 50).

Schaufeli, Taris ve van Rhenen (2008: 176) göre işe bağlı çalışanların - tükenmişlikten muzdarip çalışanların aksine- yaptıkları işle aralarında enerjik ve etkin bir bağlantı vardır ve onlar, işlerinin talepleri ile başa çıkmada kendilerini güçlü hissederler. Halgin, Gopalakrishnan ve Borgatti (2015: 459) işe bağlı çalışanların iş aktiviteleri ile aralarında enerjik ve duygusal bir bağ olduğunu ve bu çalışanların görevlerinde yüksek performans sergilediklerini ifade etmektedirler.

Ayrıca, Salanova vd. (2000) işe bağlılığın geçici değil sürekli olan, belli bir nesneye, olaya ya da kişiye bağlı olmayan, olumlu duygusal ve bilişsel bir durum olduğunu belirtmektedirler (Eryılmaz ve Doğan 2012: 50). Kısacası, Bakker ve Demerouti'nin (2008: 210) de belirttiği gibi işe bağlılık olgusuna sahip çalışanlar işlerinde hevesli ve çalışırken yüksek seviyede enerjiye sahiptirler.

İşe bağlılık kavramını literatürde yer alan ve benzer çağrışımlar yapan diğer kavramlardan ayrı bir yere koymak gerekmektedir (Keleş 2014: 97-98). İşe bağlılık kavramı “örgütsel bağlılık” (organizational commitment), “iş tatmini” (job satisfaction) ve “mesleki bağlılık” (job involvement) kavramları ile ilişkilendirmek mümkündür. Fakat işe bağlılık kavramı bu kavramların tümünden farklı bir takım özelliklere sahiptir. Ardıç ve Polatçı (2009: 37), kavramlar arasındaki farkları Maslach, Schaufeli ve Leiter'den (2001) şu şekilde aktarmaktadır:

İşle bütünleşme¹⁶ (engagement) kavramını örgütsel psikolojide kullanılan örgütsel bağlılık (organizational commitment), iş tatmini (job satisfaction) ve mesleki bağlılık (job involvement) kavramları ile ilişkilendirmek mümkündür. Ancak işle bütünleşme bu kavramların tümünden farklı özelliklere sahiptir. Örgütsel bağlılık, bireyin kendisine iş sağlayan örgüte sadakatidir. İşle bütünleşme ile örgütsel bağlılığın farkı örgütsel bağlılıkta odak noktası örgütken, işle bütünleşmede odak noktası işin kendisidir. İş tatmini, kişinin çalışma ortamında ihtiyaçlarının ne kadarını karşıladığı ve işinden ne kadar memnun olduğuyla ilgilidir ve işle bütünleşmede olduğu gibi bireyin işi ile olan ilişkisiyle ilgilenilmez. Mesleki bağlılık kavramı ise, işle bütünleşmenin

¹⁶ Alıntının yapıldığı çalışmada “work engagement” kavramına karşılık “işle bütünleşme” kavramı tercih edilmiştir.

aidiyet boyutu ile benzerlik göstermektedir. Ancak mesleki bağlılık, işle bütünleşmenin diğer boyutları olan enerji ve yeterliliği içermemektedir. Buradan çıkan sonuç, işle bütünleşme kavramının bireyin işi ile olan ilişkisine, örgütsel psikoloji içerisinde yer alan diğer kavramlara göre daha bütüncül bir açıdan baktığıdır.

1.2. İşe Bağlılığın Boyutları

İşe bağlılık çok boyutlu bir yapı olarak değerlendirilmektedir. İşe bağlılığı oluşturan bileşenler, dinçlik (vigor), adanmışlık (dedication) ve yoğunlaşma (absorption) şeklinde sıralanmaktadır (Turgut 2013: 2). Çok boyutlu bir yapı olan işe bağlılık, çalışmayla ilgili aktif, pozitif ve doyurucu bir zihinsel durum olarak; dinçlik, adanmışlık ve yoğunlaşma tarafından karakterize edilmektedir (Schaufeli vd. 2002: 74; Hakanen, Bakker ve Schaufeli 2005: 498; Gonzalez-Roma vd. 2006: 166; Schaufeli, Bakker ve Salanova 2006: 702; Bakker, Demerouti ve ten Brummelhuis 2012: 556).

1.2.1. Dinçlik

Dinçlik¹⁷, bireylerin, çalışma esnasında yüksek enerjili, işe karşı hevesli ve ruhsal olarak dayanıklı olmaları anlamlarına gelmektedir (Eryılmaz ve Doğan 2012: 50). Dinçlik, çalışırken yüksek düzeyde enerji ve kendini çabuk toparlamayı ifade etmektedir (Bakker, Demerouti ve ten Brummelhuis 2012: 556).

Hakanen, Bakker ve Schaufeli (2005: 498), dinçliği karakterize eden durumları, çalışırken yüksek seviyelerde enerji, zihinsel güç, kişinin istekli şekilde efor sarf etmesi ve zorluklar karşısında dirayet olarak saymaktadırlar. “Dinçlik boyutu, çalışırken yüksek enerji düzeyi, zihinsel dayanıklılık, çaba sarf etme isteği ve kolayca yorulmama durumunu içerir. Çalışırken muazzam bir dinçlik hissedenden birey yaptığı işle güdülenmiştir ve bir takım zorluklarla karşılaşsa bile kendini bırakmadan işini yapmaya devam eder” (Turgut 2011: 156; Çalışkan 2014: 370).

¹⁷ İngilizce “vigor” kelimesine karşılık kullanılan kavram. “Vigor” kavramını karşılması için “işe istek duyma” (Eryılmaz ve Doğan 2012) ve “güç” (Özoral 2013) kavramlarının da kullanıldığı görülmektedir

1.2.2. Adanmışlık

Adanmışlık¹⁸ boyutu, Bakker ve Demerouti'nin (2008: 210) de belirttiği gibi kişinin yaptığı işe karşı duyduğu güçlü ilgi, işine yüklediği anlam, coşku ve mücadele hazzı gibi kavramlarla ifade edilebilir. Adanmışlık, bireylerin çalışırken, işlerini bir anlam ve amaca hizmet ediyor olarak görmeleri, şevk ve ilham verici olarak algılamaları, işleriyle gurur duymaları ve işlerini özel olarak değerlendirmeleri anlamına gelmektedir (Eryılmaz ve Doğan 2012: 50). Adanmışlık olgusu, anlamlılık duygusu, coşku, ilham, gurur ve zorluklarla baş etme isteği gibi kavramlarla kendini göstermektedir (Hakanen, Bakker ve Schaufeli 2005: 498; Gonzalez-Roma vd. 2006: 166). Adanmışlık, çalışmaya yönelik güçlü bir bağlılığı temsil eder ve önemlilik hissi, şevk, ilham, övünç ve mücadele olgularını kapsar. İşe adanmış olan bireyler işlerinin ilgi çekici olduğunu, mücadele gerektirdiğini, bir amaca hizmet ettiğini ve anlamlı olduğunu düşünürler (Turgut 2011: 156; Çalışkan 2014: 370-371). Bu durumdaki kişiler yaptıkları işten gurur duyarlar; işlerini heves ve coşku ile yerine getirirler.

1.2.3. Yoğunlaşma

İşe bağlılığın üçüncü boyutu olarak sayılabilecek yoğunlaşma¹⁹ ise, kısaca kişinin işinde tam bir konstrasyon halinde olması ve mutluluk duygusuyla işine dalmış olması durumudur (Bakker, Demerouti ve ten Brummelhuis 2012: 556). Yoğunlaşma, bireylerin çalışırken işlerine tam anlamıyla konsantre olmaları, zamanın nasıl geçtiğinin farkına varmamaları, yalnızca yaptıkları işi düşünmeleri ve çalışırken çok mutlu olmaları anlamlarına gelmektedir (Eryılmaz ve Doğan 2012: 50). Yoğunlaşmayı karakterize eden olgular kişinin işinde tam konsantrasyon halinde olması ve mutluluk verici bir meşguliyet hissetmesi; dolayısıyla, zamanın onun için hızlıca geçmesi ve işi bırakmada yaşanan güçlüklerdir (Hakanen, Bakker ve Schaufeli 2005: 498; Gonzalez-Roma vd. 2006: 166).

“Yoğunlaşma bireyin yaptığı işe tamamen odaklanması ve mutlu bir şekilde çalışmaya dalmasıdır. Birey çalışırken yaptığı işe kendisini kaptırır, zamanın nasıl geçtiğini anlamaz ve çalışmaya ara vermekte zorlanır” (Turgut 2011: 156; Çalışkan 2014: 371).

¹⁸ İngilizce “dedication” kelimesine karşılık kullanılan kavram. Bazı çalışmalarda bu kavramı karşılması için işe adanmışlık (Eryılmaz ve Doğan 2012) kavramının kullanımı tercih edilmiştir.

¹⁹ İngilizce “absorption” kelimesine karşılık kullanılan kavram. Bazı çalışmalarda bu kavramı karşılması için işe yoğunlaşma (Eryılmaz ve Doğan 2012); “içinde olma” (Arı 2011); “kendini verme” (Özoral 2013) gibi kavramların kullanımı tercih edilmiştir.

2. Çalışma Ahlakı

Bireyin çevresiyle girdiği ilişkilerde önemli bir referans kaynağı olan ahlak ve etik²⁰ kavramları basitçe insan huy ve davranışlarında neyin doğru, neyin yanlış; neyin kabul edilebilir, neyin kabul edilemez olduğuyla ilgili iki kavramdır. “Toplumsal bir içeriği olan ahlak kavramı, sosyal ilişkileri (dolayısıyla çalışma ilişkilerini) düzenleyen bir öğedir” (Çotok 2000: 228). Tüm sosyal ilişkilerde olduğu gibi çalışma hayatında da ahlak ve etik kavramları yüzyıllardır kendine özel bir yer bulmaktadır.

Çalışmak, tarih boyunca farkı şekillerde algılanmış ve yorumlanmıştır. Çok uzun yıllar özgürlüğün karşıtı bir eylem olarak hakir görülen çalışma²¹, sanayi devrimi ile yeni bir niteliğe bürünmeye başlamış ve bugünkü anlamına kapitalizmin gelişmesiyle

²⁰ Gündelik hayatta genellikle aynı anlamlarda kullanılan ahlak (morality) ve etik (ethics) kavramları arasında ihtiva ettikleri anlamlar itibariyle bazı farklılıklar bulunmaktadır. “Bir grup insanın veya kültürün karakteri, huyu veya davranışları anlamına gelen ahlak kelimesinin kökü Yunancadaki ehos kelimesidir” (Hund 2000: 60). Ahlak tanımlaması zor bir kavram olarak kişinin doğuştan getirdiği ya da sonradan edindiği huylarıyla, kişinin manevi seviyesinin dışavurumu olan tutum ve davranışları olarak tanımlanabilir (Kotar 1997: 65). Ahlak, insan eylemlerinin/karakterinin iyiliğini veya kötülüğünü, doğruluğunu veya yanlışlığını muhakeme etme ile ilgili inançlar ve tutumlardır. Ahlak temelde iyilik kavramının standartlarına uygun olarak davranmayı esas alır. (Kutlu 2011: 22). Ahlak doğruyla yanlış ayırt etme yeteneği ve doğru olanı yapma ile ilgili bir kavram olarak (Mintz 1992: 5), özel değerler ve erdem temelinde nasıl davranılması gerektiğini gösteren (Mintz 1995: 4) töreye uygun (Arslan 2012) bir takım davranış kodlarıdır. Ahlak, geleneksel olarak hayatımızın amacını ve seyrini belirleyen seçimlere ve eylemlere rehberlik eden değerler olarak kabul edilmektedir (Rand 1964; Pascual, Rodrigues ve Gallardo-Pujol 2013: 1). Ahlak, kişinin huy ve davranışlarını geleneksel ve toplumsal açıdan iyi-kötü, güzel-çirkin vb. genellemek ya da sınıflandırmak için kullanılan bir kavramdır. Ahlak daha çok kişinin davranışlarında kendini gösterir ve toplumdaki topluma değişen bir niteliğe sahiptir. Etik kavramı ise daha çok ahlak felsefesini tanımlamak için kullanılmakta ve “ahlaki yapı ve esasları araştıran ve insan davranışlarındaki doğru ve yanlışları belirleme temeline dayanan bir çalışma ve felsefeyi ifade etmektedir” (Ferrel ve Fraedrich 1994: 5; Türk 2004: 1). Etik, ahlaki yargılar, ahlaki standartlar ve davranış kurallarının temelleri ve doğasının araştırılması (Fraedrich, Ferrel ve Ferrel 2011: 7) ile ilgili düşünsel bir alandır. Etik, ahlak gibi tekel eylemlerle ilgilenmez, etiğin soruları ahlak sorularına oranla genel yapıdadır (Kutlu 2011: 27). Etiğin daha pratik sayılabilecek bir anlamı da evrensel ahlaki doğrular ve kuralları araştırmasında kendini göstermektedir. Etik, ilişkilerde ahlaki normların ve davranış kurallarının neler olması gerektiğini inceleyerek “istenilir iyilere” odaklanmaktadır (Kılavuz 2003: 19; Arslan ve Berkman 2009: 31). Bireylerin ahlaki anlamda neyin doğru neyin yanlış olduğuna ilişkin değerlendirmeleri onların dinsel inançlarından, bireysel felsefelerinden ve güdülerinden kaynaklanmaktadır. Bir toplum içinde farklı ulusal, dinsel, etnik, cinsel kimlikler olması, farklı ahlak anlayışlarını gündeme getirmektedir. Oysa, etikte “istenilir iyi” kavramı vardır. İstenilir iyiler daha evrensel ve genel geçerliliğe sahiptir (Usta 2012: 406). Etik kavramı, değişik ahlak anlayışlarının kesiştiği ortak noktadan çıkarak evrensel normlar oluşturmaktadır (Gök 2008: 6). Etik, evrensel nitelikte ahlaki doğruların neler olduğuyla ilgilidir ve bu anlamıyla “ahlakın kurumsallaşmış halidir” de denilebilir. Etik, bir anlamıyla ahlaki doğruların neler olabileceğine ilişkin bir çerçeve çizmekle ilgili bir kavramdır. Belirli alanlarla ilgili bir takım ahlaki kodların ve standartların oluşturulması ve sunulmasında etik kavramının kullanımının gerekçesi de budur. Örneğin tıp etiği, basın etiği, muhasebe etiği vb.

²¹ Genel olarak İlkçağ toplumlarında özellikle beden ile yapılan işler tasvip edilmiyor; çalışma, bireyin faydalı işlerle uğraşabilmesinin önünde duran bir engel olarak görülüyordu. O dönemde çalışma faaliyetini yerine getirmek kölelerin göreviydi ve kölelik yasal bir kurum olarak kabul edilmekteydi. Aristo'nun ifadesiyle "bazı insanlar yetkin bir akıldan, bağımsız düşünme yeteneğinden yoksun olarak doğan ancak buyrulmayı yapabilecek nitelikte kimselerdir." Onlara göre kölelerin çalışması özgür vatandaşların felsefe, politika ve askerlikle uğraşabilmeleri için gerekli zamanı sağlamaktaydı (Çotok 2000: 229).

kavuşmuştur. Çalışmak, bugün herkesin sahip olduğu bir hak ve bireyin kendisine, ülkesine ve sisteme karşı bir yükümlülüğü şeklinde algılanmaktadır (Ünal 2011: 127-128).

Çalışma genel olarak, bir kişinin diğer kişilerin yaralanacağı bir mal ya da hizmeti üretirken gösterdiği eylem ve çaba olarak tanımlanmaktadır (Arslan 2012: 80). Çalışma, bir kullanım değeri olan mal ve hizmet üreten her türlü etkinlik olarak, insanın yarar sağlamak amacıyla emeğini kullanmasına ilişkin eylemlerin tümüdür (Bozkurt 2000: 16). Çalışmak, bireylere çeşitli şekillerde fayda sağlayan, yaşamlarını devam ettirebilmeleri için kaçınılmaz ve sürekli yinelenen bir eylemler bütünüdür (Ünal 2011: 128). Bugün çalışmak yalnızca geçinmek için yapılan bir iş değildir, aynı zamanda kişiye saygınlık kazandıran, kendini önemli hissetmesine yol açan ve yaşamına anlam katan bir uğraştır (Koray 2008: 212). Çalışmak insanı etkiler ve değiştirir (Bozkurt 2000: 16). Çalışma, kişinin ahlaki ve manevi boyutuyla iç içedir (Başbuğ 2012: 16). Çalışma, para kazanma aracı olmanın dışında ve daha önemli bir şeydir (Taylor 1968: Arslan 2012: 82).

Ahlak ise, “bir toplum içinde bireylerin benimsedikleri, uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır” (Özel 2000: 19). Ahlakın çıkış noktası bireylerin birbirleri ile ilişkilerini hakça esaslara göre düzenlemektir. Çünkü insanların ve kuruluşların eylemlerinin toplumsal hayata zarar verme riski söz konusudur ve bu riski önleyecek kanallardan biri de ahlaktır. Zira, herhangi bir toplumsal kurum bir takım ahlaki ilkeler olmadan mevcudiyetini sürdürememektedir. Ahlaki norm ve ilkeler toplumun birleşmesine katkı sağlayarak ortak yaşamı mümkün kılmakta ve toplum düzenine katkı sağlamaktadırlar (Arslan ve Berkman 2009: 31).

Çalışma ahlakı –tıpkı en genel ahlak kurallarının da emrettiği gibi- temelde bütün ilişkilerde dürüstlük, güven, saygı ve doğru davranmayı (Türk 2004: 24) öğütler. Çalışma ahlakı, kişinin çalışırken uyması gereken en temel ahlaki prensiplere gönderme yapan bir kavramdır. Bu prensipler ilişkilerde adalet, dürüstlük, yaptıklarının sorumluluğunu almak, sana yapılmasını istemediğin bir şeyi başkalarına yapmamak ve hırsızlık yapmamak gibi temel değerlerle ilgilidir.

Çalışma ahlakı, en temel ahlak kurallarının çalışma hayatına yansımasıdır. Çalışma ahlakının önermeleri, çalışma hayatında adil davranmak, dürüst davranmak, kendinize nasıl davranılmasını istiyorsanız başkalarına da o şekilde davranmak, hırsızlık yapmamak, yaptıklarınızın sorumluluğunu üstlenmekle ilgilidir. Temel olarak çalışma ahlakı (work

morality), çalışma etiğinin²² (work ethic) bir boyutu olarak, çalışırken adil ve dürüst olunması gerektiğine ilişkin ahlaki ilkeleri ifade etmektedir.

2.1. Çalışma Etiğinin Bir Boyutu Olarak Çalışma Ahlakı

Profesyonel manada çalışma olgusu, içinde pek çok farklı durumu, olayı ve ilişkiyi barındıran bir süreçtir. Örneğin, diğer çalışanlarla ilişkiler, verimli çalışma, zamanı kullanma, işe konsantrasyon vb. durumlar çalışma sürecinde kişinin karar vermesi ya da bir eylemde bulunmasını gerektiren anlara örnek olarak verilebilir. Kişi bu anların her birinde ahlaki nitelikte bazı kararlar vermek zorunda kalabilmekte, yani, etik ikilemlerle karşılaşmaktadır.

Etik ikilem, bir olayın tartışılabilir doğrularının olması ve bu doğruların birbirleriyle çatışması halinde karşılaşılan güçlüklerdir (İşgüden ve Çabuk 2006: 63; Kutlu 2008: 150; TESMER 2013: 230; Daştan, Bayraktar ve Bellikli 2015: 65). İkilemler, kişinin kendi çıkarlarına hizmet etmek ya da başkasına zarar verebilecek çıkarların ortaya çıkması durumunda kendini göstermektedirler (Aydın 2012: 15). Kişinin bu ikilemlerle karşılaştığı durumlarda ona rehberlik edecek ahlaki bir takım ilkeler bulunmaktadır. İşte, işin ve işgörenin niteliği fark etmeksizin, çalışırken uyulması gereken ahlaki kuralların tamamına birden çalışma etiği denmektedir. Çalışma etiği makro nitelikte bir kavram olarak, bireylerin profesyonel manada yaptığı tüm eylemlere ilişkin ahlaki ilkeleri ifade etmektedir.

Çalışma etiği, basitçe, bir toplumdaki genel ahlak kurallarının iş hayatına aktarılması olarak tanımlanabilir (Gök 2008: 7). Yani, bir toplumda yalan söylemek, hırsızlık yapmak, adil davranmamak, tembellik, savurganlık, aylıklık vb. tutum ve davranışlar ahlaksızlık sayılıyor ve ayıplanıyorsa; benzer davranışların çalışma hayatı içerisinde gösterilmesi de ahlaksızlık olarak nitelenir ve ayıplanır. Bu durumda bir toplumdaki çalışma etiğinin öncül göstergeleri olarak o toplumdaki genel ahlak yapısı gösterilebilir.

Çalışma etiği, çalışmaya ve işe karşı geliştirilen kişisel tutum ve davranışlarla ilgili bir kavramdır. Bu tutum ve davranışlar içinde yaşanan toplumun kültürü ve değerlerinin etkisi altındadır. Bireylerin çalışma etiği kapsamındaki duygu, düşünce ve tutumları,

²² Bu çalışmada çalışma etiği ve çalışma ahlakı diye iki ayrı kavramlaştırmaya gidilmesinin en temel sebebi, çalışma etiğinin, içinde ahlakın (morality) da bulunduğu çok boyutlu bir olgu olmasıdır. Çünkü profesyonel manada çalışmak pek çok durum, olay ve ilişkinin söz konusu olduğu bir süreçtir. Araştırma kapsamına sadece çalışma etiğinin ahlak (morality) boyutu dahil edilmiş ve çalışma ahlakı olarak kavramsallaştırılmıştır. Çalışma etiğinin diğer boyutları araştırmanın sınırlılıkları içerisinde sayılmıştır.

ailenin, yaşam deneyimlerinin, kişiliğin ve durumsal koşulların etkisi altındadır (Usta 2012: 412).

Çalışma etiği de tıpkı genel ahlak kuralları gibi çoğu zaman dinsel ve töresel inançların bir parçası olan kurallardan beslenmektedir. Çalışma etiği, farklı dinsel, cinsel ve etnisiteye bağlı gruplarda değişiklik gösterebilen; yazılı olmayan ve çalışma hayatında uyulması gereken bir takım kuralları ifade etmektedir. Bu anlamıyla çalışma etiği göreceli, töresel ve toplumdan topluma değişen bir niteliğe sahiptir (Gök 2008: 8).

Marshall (2003: 110) çalışma etiğini, çalışma eyleminin kendisine çalışanlarca değer verilmesini; toplumsal baskıların, teşvik edici primlerin ya da işverenlerin işgücünden azami çıktıyı elde etmek için geliştirdikleri başka araçların sağlayabileceğinden daha fazla çabanın harcanmasının özendirilmesini anlatan bir terim olarak tanımlamaktadır.

Diğer bir ifadeyle çalışma etiği,²³ iş görenlere profesyonel manada çalışırken kabul edilebilir ahlaki doğruların neler olduğu gösteren ve onlara rehberlik eden; toplumdan topluma değişebilen ve genellikle yazılı olmayan çalışma eylemine ilişkin ahlaki kuralların bütünüdür. Çalışma etiğinin kapsadığı ahlaki kurallar için henüz evrensel bir nitelik kazanmıştır denilemez.

Çalışma etiğinin dinsel inançlara bağlı olarak değişebileceğini destekleyen araştırmalar literatürde yer almaktadır (Kutlu 2011: 106). Örneğin İslami çalışma etiğiyle Protestan çalışma etiği arasında bir takım benzerlikler bulunmaktadır²⁴. Fakat, İslami çalışma etiğinin kişinin niyetini önceleyen yaklaşımı, İslami çalışma etiğini Protestan çalışma etiğinden farklılaştırmaktadır (Özen, Çakar ve Kalemci 2006: 3; Kutlu 2011: 106).

Bununla birlikte çeşitli araştırmacılar çalışma etiğinin kuşaklar veya toplumsal katmanlar arasında da farklılıklar gösterdiğini öne sürmektedirler²⁵. ABD’de yapılan bazı

²³ Etik, genellikle yazılı olan ve evrensel bir nitelik kazanmış ahlak kuralları bütününe (örn. Tıp etiği, basın etiği vb.) atıf yapmak için de kullanılan bir kavramdır. Fakat, çalışma etiği söz konusu olduğunda aynı durumun geçerli olduğu söylenemez. Dünyada, çalışma etiğini oluşturan ahlaki kurallar benzer olmakla birlikte, henüz bir otorite tarafından hazırlanmış ve evrensel bir nitelik kazanmış ahlak kurallarından bahsetmek mümkün değildir. Burada, çalışma etiği kavramının tercih edilmesinin sebebi kavramın tüm çalışma sürecine ilişkin ahlaki kuralları kapsaması dolayısıyladır.

²⁴ Tarihi süreç içerisinde bakıldığında gerek İslam’ın gerekse Batı Hristiyanlığının temel ekonomik politikalara aynı perspektiften baktığı görülmektedir. Her iki dini ve ahlaki anlayış içerisinde hem serbest ekonomi anlayışını da müdahaleci ekonomi anlayışını süreç içerisinde görmek mümkündür. Batı kültürüyle ortak kök ve kaynaklara dayanan İslam fikir dünyasının batı dünyasında yaşanan değişimlere kapalı ve yabancı kalmış olması düşünülemez (Ülgener 1984: 121-141).

²⁵ Ahlak kurallarından bahsederken dikkatli davranmak gerekir. Ahlaka ilişkin kaynaklar bir toplumda bilfiil mevcut olan zihniyeti aksettirmekten ziyade, istenilen davranış tarzını gösterirler. Bunların bir birine

araştırmalar farklı işgücü kuşaklarının çalışma yaşamına atıldıkları dönemin şartlarına bağlı olarak çalışırken farklı ahlaki tutumlar sergilediklerini göstermiştir (Kutlu 2011: 106).

Çalışma etiği kavramı yüzyıllar önce terminolojiye girmekle birlikte modern formülasyonunu Alman bilim insanı Max Weber'in çalışmalarının oluşturduğu kabul görmektedir (Miller, Woehr ve Hudspeth 2002: 452-453). Weber, "Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhunu"²⁶ isimli ünlü eserinde, zamanı iyi kullanma, çalışkanlık, ölçülülük, dakiklik, adillik, sözünde durma ve tasarruflu olmak gibi tutum ve davranışları çalışma hayatındaki başarı için temel ahlaki kodlar olarak sunmuştur²⁷ (Weber 1997: 42-44). Weber'in ortaya koyduğu ve kaynağını Protestanlıktan alan bu ahlaki ilkelerin pek çok toplumun ahlaki ilkeleriyle paralellik gösterdiği gözlenmektedir.

Aslında birçok dinde temel bulan üretmek ve çalışma ahlakının modern toplumda çalışma etiğine dönüştüğünü ve büyük ölçüde önemsendiği söylenebilir (Koray 2008: 212). Özellikle kapitalizmin yaygınlaşması çalışma etiği ilkelerinin küresel ölçekte benzeşmesine sebep olmuştur²⁸. Günümüzde bu ahlaki ilkelerin değiştiği yönünde tartışmalar olmakla birlikte halen çalışma etiğine ilişkin ortak sayılabilecek kuralların dünyada kabul gördüğü söylenebilir.

karişirilması bizi bazen çok yanlış sonuçlara götürebilir. Ayrıca bu kaynaklarda bazen birbirini tutmayan, birbirini geçersiz kılan kurallarla da karşılaşılabilir. Bir toplumda farklı fikirlerin olmasının doğal sonucudur ve önemli olan bu kurallar arasında asıl olanları seçmektir (Ülgener 1941: 373)

²⁶ Weber, "Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhunu" isimli çalışmasındaki tezi, kapitalizmin gelişimine katkı sağlayan ruh ile Protestan etik arasında bir paralellik olduğudur (Man 2012: 2019). Weber, ekonomik sistemlerin ancak düşünsel ve inançsal bir temelle var olabileceği tezini işlemiş; özellikle dinin etkinliğinin altını çizmiştir. Weber, endüstriyel kapitalizmin sadece batıda gelişebilmesinin -zorunlu koşulu olarak- Protestanlık ve onun öğretilerinin kitlelerce kabulü olduğunu savunmuştur. Weber'in amacı, inançların ekonomik sistem tarafından yönetilmesi gibi, ekonomik tutumlarının da inançlar tarafından yönetilebileceğini göstermektir (Torun 2002: 96). Bununla birlikte Weber'in tespitlerini yüzeysel, abartılı ve yanlış olduğun ilişkin pek çok eleştiri de literatürde bulunmaktadır (Bozkurt 2000: 23).

²⁷ Weber'e (2011: 46) göre, bütün toplumsal etkinlikler dört biçimde belirlenmektedir: (i) Amaç bakımından ussal olacak biçimde, (ii) Değer bakımından ussal olacak biçimde, (iii) Somut tutku ve duyguların etkisinde, (iv) Geleneksel olarak. Değer bakımından ussallık bir davranışın ahlaki, güzelduyusal, dinsel ya da başka nitelikte değer taşıdığına inanılarak yapılması ve toplumsal sonuçları olması anlamındadır.

²⁸ Ekonomik hayat nerede ve hangi yüzyılda olursa olsun yalnız dış verilerin bir araya gelişinden ibaret bir madde dünyası değildir. Bütün o yığınların altında ve gerisinde kendine has tavır ve davranışlarıyla insan gerçeği yatar. Kapitalizmi var eden sadece para, sermaye akımı ya da o akımların meydana getirdiği kuruluşlar değil, aynı zamanda ve belki de daha önemlisi çağın insanın tipik davranış biçimleri ve bütün bunların toplam ifadesi ahlaki normlardır. Pre-kapitaist insan içinde aynı şey söylenebilir (Ülgener 1991: 12-13).

Çalışma etiği tek bir bölünemez yapı değildir, ancak çalışma davranışıyla ilgili tutum ve davranışların oluşturduğu düzensiz bir topluluk da değildir. Miller, Woehr ve Hudspeth (2002) çalışma etiğinin özelliklerini şu şekilde sıralamaktadır (Ünal 2011: 130):

- Çalışma etiği, çok boyutlu bir yapıdır.
- Çalışma etiği, sadece belli bir meslekle değil, genel olarak çalışma ve çalışmayla ilgili faaliyetlerle ilgilidir
- Çalışma etiği, öğrenilmiştir
- Çalışma etiği, tutumlar ve inançlarla ilgilidir.
- Çalışma etiği, davranış boyutunda da gözlenebilen motive edici bir yapıdır.
- Çalışma etiği, seküler bir kavramdır, herhangi bir dini inanca bağlı olması gerekmez

Miller, Woehr ve Hudspeth (2002: 462) çalışma etiği üzerine yaptıkları kapsamlı bir araştırmada çalışma etiğinin yedi boyutlu bir olgu olduğunu ortaya koymuşlardır. Tablo 2.2’de çalışma etiğini oluşturan boyutlar, çok kısaca boyutların ne ifade ettiği ve boyutlara örnek olabilecek tipik önermelere yer verilmiştir.

Tablo 2.2. Çalışma Etiğinin Boyutları

Boyutlar ²⁹	Tanımı	Tipik Önergeleri
İşe Odaklanma	Çalışmanın önemine ve çalışma aşkına inanç.	<ul style="list-style-type: none"> • Benim için her zaman çalışabilmek çok önemlidir. • Günümü çalışarak geçirdiğimde kendimi memnun hissediyorum.
Self Reliance	Hayatını başkalarına bağımlı olmadan sürdürebilmek için çaba göstermek.	<ul style="list-style-type: none"> • Kendine güven başarılı olmanın anahtarıdır. • Kişi mümkün olduğunca başka kişilerin eline bakmaktan kaçınmalıdır.
Çok Çalışma	Çok çalışmanın erdem olduğuna inanç	<ul style="list-style-type: none"> • Eğer sıkı çalışırsanız, başarılı olursunuz. • Kişi yalnızca çok çalışarak, hedeflerine ulaşabilir.
Serbest Zaman³⁰	Serbest zaman yanlısı olarak çalışma olmayan eylemlere ilişkin tutum ve inançlar.	<ul style="list-style-type: none"> • Eğer daha fazla boş zamanım olsaydı, hayat daha anlamlı olurdu. • İnsanların dinlenmeye ayırmak için daha fazla boş zamanları olmalıdır.
Ahlak	Adalet ve ahlaki varlığa inanç.	<ul style="list-style-type: none"> • Kişi diğer kişilerle ilişkilerinde adil olmalıdır. • Size nasıl davranılmasını istiyorsanız başkalarına da o şekilde davranmanız önemlidir
Arzuların Ertelenmesi	Geleceğe odaklanarak ödülleri erteleme	<ul style="list-style-type: none"> • Hayatta en iyi şeyler, beklemek zorunda olduğunuz şeylerdir. • Bir şey satın almak istersem, her zaman onu almaya maddi gücüm yetene kadar beklerim.
Zamanı Kullanma	Zamanın etkin ve verimli kullanılması gerektiğine ilişkin tutum ve inançlar.	<ul style="list-style-type: none"> • Ben iş günümü planlamaya çalışırım, böylece boşa zaman harcamam. • Zaman boşa harcanmamalıdır, verimli kullanılmalıdır.

Kaynak: Miller, Woehr ve Hudspeth (2002: 464) tarafından oluşturulan Çok Boyutlu Çalışma Etiği Profili Boyutlar, Boyut Tanımları ve Örnek Maddeler tablosundan düzenlenmiştir.

²⁹ İşe odaklanma, çok çalışma ve zamanı kullanma kavramları Celep vd. (2004) çalışmasından; serbest zaman kavramı Arslan (2011) çalışmasından; arzuların ertelenmesi kavramı ise Avcı ve Erden (2008) çalışmasından alınmıştır.

³⁰ Serbest zaman boyutunun önermeleri ters olarak kodlanmıştır. Bu nedenle diğer boyutlarla negatif bir korelasyonu bulunmaktadır (Miller, Woehr ve Hudspeth 2002: 486).

Tablo 2.2.'de de görüldüğü gibi çalışma etiği, işe odaklanma, self reliance, çok çalışma, boş zaman, ahlak, arzuların ertelenmesi ve zamanı kullanma olarak ifade edilebilecek yedi boyutlu bir yapıdır. İşe odaklanma (Centrality of Work) boyutu, kişinin, çalışmanın önemine ve merkezi rolüne inanmasını vurgulamaktadır. Self Reliance boyutu, kişinin başkalarına bağımlı olmadan hayatını idame ettirme isteğine, yani, kendine yetme iradesini ifade etmektedir. Çok çalışma (Hard Work) boyutu, sıkı çalışmanın başarının en önemli anahtarı olduğuna inanmakla ilgilidir. Serbest zaman (Leisure) boyutu, kişinin tamamıyla özgürce kullanabileceği zamanla ilgili olmakla birlikte, –önergeleri ters kodlanarak- burada çalışmayı sevmek, çalışmayı istemek gibi tutum ve inançlara göndermelerde bulunmaktadır. Ahlak (Morality) boyutu, en temel ahlaki ilkelere uyulup uyulmamasına ilişkin kanaatleri ifade etmektedir. Arzuların Ertelenmesi (Delay of Gratification) boyutu, kişinin sahip olmak istediği şeyler için sabretmeyi ve çaba göstermeyi bilmesi gerektiğine ilişkin inançlarla ilgilidir. Zamanı kullanma (Wasted Time) boyutu, zamanı boşa harcamamakla ve verimli kullanmakla ilgili kanaatlere ilişkindir.

Görüldüğü üzere -buradaki anlamıyla- bireylerin çalışma eylemi içerisinde temel ahlaki kurallara uyup uymadığına ilişkin tutumlarını açıklamak üzere kullanılan ahlak (morality), çalışma etiğinin bir boyutudur. Çalışma ahlakının dürüstlük, adil olma, yaptıklarının sorumluluğunu taşıma, peşin hükümlü olmama ve hırsızlık yapmama gibi önergeleri bulunmaktadır.

2.2. Çalışma Ahlakının Benzer Kavramlarla İlişkileri

Çalışma ahlakı/etiği kavramının bir takım kavramlarla karıştırılabildiği gözlenmektedir. Çalışma ahlakı/etiği kavramıyla karıştırılan başlıca kavramlar “meslek etiği/ahlakı” ve “iş etiği/ahlakı” kavramlarıdır.

Çalışma etiği, bireylerin profesyonel manada çalışırken uyması gereken ahlaki ilkeler bütününe atıf yapan bir kavramdır. Meslek etiği ise en basit ifadeyle, bir mesleğin mensuplarının mesleki faaliyetlerinde ve ilişkilerinde uymaları gereken ahlaki ilkeler bütününe atıf yapan bir kavramdır. Tanımlar benzer olmakla birlikte çalışma etiği ile meslek etiği arasında bazı esaslı farklar bulunmaktadır. Tablo 2.3.'de çalışma etiği/ahlakı ile meslek etiği/ahlakı arasındaki farklar gösterilmeye çalışılmıştır.

Tablo 2.3. Çalışma Ahlakı/Etiği ve Meslek Ahlakı/Etiği Arasındaki Farklar

Çalışma Ahlakı/Etiği	Meslek Ahlakı/Etiği
Bütün meslekleri kapsar	İlgili mesleği kapsar
Bütün işgörenleri kapsar	İlgili meslek mensuplarını kapsar
Toplumdan topluma değişebilir	Toplumdan topluma değişmez
Genellikle yazılı değildir	Yazılıdır
Dinsel ve töresel inançlar, genel ahlak kurallarından beslenir	Mesleklerin evrimi, hukuk, literatür ve çalışma ahlakı kurallarından beslenir
Hukuki yaptırım olmayabilir	Hukuki yaptırımı vardır

Çalışma etiği makro nitelikte bir kavramdır ve tüm çalışma hayatı ve meslekleri kapsar (Kutlu 2011: 39). Profesyonel çalışmaya ilişkin bu ahlaki kabuller meslek farkı ve iş gören farkı gözetmeksizin tüm çalışma hayatına ilişkindir. Yani, çalışma etiği/ahlakı söz konusu olduğunda bir tıp doktoru da, bir muhasebe meslek mensubu da aynı ahlaki normlara göre değerlendirilir. Oysa meslek etiği/ahlakı söz konusu olduğunda, tıp meslek etiği/ahlakı ile muhasebe meslek etiği farklılıklar göstermeye başlar.

Çalışma etiğini/ahlakını, meslek etiğinden/ahlakından ayıran farklardan biri de çalışma ahlakının profesyonel tüm pozisyonlar için geçerli olması buna karşılık meslek etiğinin/ahlakının sadece o mesleğin mensupları için geçerli olmasıdır. Çalışma etiği/ahlakı söz konusu olduğunda çalışan kimsenin niteliği, örgüt hiyerarşisindeki yeri ya da kariyeri fark etmemekte; tüm işgörenler çalışma etiği/ahlakı ile bağlanmaktadır. Oysa meslek etiği söz konusu olduğunda sadece o mesleği yapmaya hak kazananların uyması gereken bir takım standartlar ortaya çıkmaktadır. Yani, çalışma ahlakı söz konusu olduğunda stajyer, çırak vb. bir çalışanla; uzman, meslek mensubu vb. bir çalışan aynı ahlaki kurallara göre değerlendirilir.

Bir diğer fark çalışma etiğinin/ahlakının ve meslek etiğinin/ahlakının çıkış noktaları ya da referans kaynaklarıdır. Çalışma ahlakının çıkış ve referans kaynakları olarak

çoğunlukla dinsel ve töresel inançlar sayılabilirken, meslek etiğinin kaynakları olarak daha çok mesleklerin evrimi, hukuk, literatür ve bir yönüyle çalışma ahlakı kuralları sayılabilir. Çalışma ahlakı, içinde bulunulan toplumun gelenek ve göreneklerinden, dinsel inançlarından ve dolayısıyla genel ahlaki kabullerinden beslenmektedir. Oysa, meslek etiği kavramı, ilgili mesleğin gelişimine paralel şekilde, çağın gereklerine uygun olarak, hukuk, literatür ve bir yönüyle çalışma ahlakından referanslar alınarak yetkili kuruluşlarca hazırlanmaktadır.

Çalışma etiğinin/ahlakının toplumdan topluma değişen³¹ niteliğine karşılık meslek etiğinin/ahlakının topluluk ya da inançlara göre değişmeyen evrensel yapısı iki kavram arasındaki farklardan biri olarak sayılabilir. Dünya üzerindeki pek çok topluluk yazılı ya da yazılı olmayan pek çok farklı inanca ve farklı ahlaki norma göre hayatlarını sürdürmektedir. Dinsel ve töresel inançlar arasındaki farklılıklar toplumlar arasındaki çalışma ahlakına ilişkin farklılıkların da temelini oluşturmaktadır. Oysa günümüzde bir mesleğin etik kuralları yetkili kurullarca ve yazılı olarak oluşturulduğundan, bir standarttan söz edilebilir. Dolayısıyla o mesleğin neredeyse dünyadaki tüm mensuplarının bu kurallara uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu anlamda meslek etiği kuralları değiştirildiğinde tüm dünyada değişmekte ve yeni haliyle uygulamaya girmektedir.

Bir başka fark ise çalışma ahlakı kurallarına uyulmaması ya da meslek etiği kurallarına uyulmamasının sonuçlarında kendini göstermektedir. Bazı etik ve ahlak kuralları yazılı olmayıp, ihlal edilmesi halinde toplumun “ayıplaması”, “kınaması”, hatta “dışlaması” vb. sosyal yaptırımlara konu olmaktadır (Arslan ve Berkman 2009: 31). Çalışma ahlakına uyulmamasının kesin ve hukuki sonuçları olmayabilir, fakat meslek etiği kurallarına uyulmaması büyük oranda hukuki yaptırımlara bağlanmıştır. Pek çok mesleğin kendilerine has bir disiplin yönetmeliği bulunmaktadır³².

Bununla birlikte çalışma ahlakı/etiği ile meslek etiği/ahlakı arasında bir takım benzerlikler de bulunmaktadır. Öncelikle her iki kavramda profesyonel çalışma hayatıyla ilgilidir. İş görenlerin davranış ve performansları değerlendirilirken bu iki olgunun da atıf

³¹ Toplumsal hayat değiştikçe ahlak kavramları da değişmektedir. Bir toplumsal formu diğerlerinden ayrı olarak tanımlayabilmenin temel yolu ahlak kavramları arasındaki farkı tespit etmekten geçmektedir (MacIntyre 2001: 5-6).

³² Muhasebe mesleğinin de 31.10.2000 tarihinde 24216 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği” isminde bir disiplin yönetmeliği bulunmaktadır.

aldığı görülmektedir. Bir diğer temel benzerlik ise çalışma ahlakı kurallarının meslek etiği kurallarını besleyen, referans oluşturan ve ilham veren bir yönünün bulunmasıdır. Çalışma ahlakı kavramı her anlamda meslek etiği kavramından eskidir. Çalışma ahlakı insanoğlu kadar eskiyken meslekler için aynı şeyler söylenemez. Meslekler ancak çalışılarak icra edilebileceğinden meslek etiğine uygun davranışın öncüllerinden biri çalışma ahlakına uygun davranıştır. Pek çok mesleğin etik kuralları içeriğinde çalışma ahlakına ilişkin normları barındırmaktadır. Ayrıca bu iki olgu, çalışma hayatında, ilişkileri düzenleme, güven oluşturma, bütünleştirme, kontrol etme, dürüstlük, saygı ve eşitlik kavramlarının gelişimine katkı sağlaması noktalarında benzerlik göstermektedir (Gök 2008: 9).

Çalışma ahlakı/etiği kavramının karıştırıldığı belli başlı kavramlardan biri de iş ahlakı/etiği kavramıdır. Çalışma etiği ve iş etiği birbirinden farklı anlamlara sahip iki kavramdır. İş etiği, mal ve hizmet üreten işletmelerin ya da firmaların uymaları gereken ahlaki ilkeleri ve standartları ifade ederken (Aktan 2015); çalışma etiği işgörenlerin uymaları gereken ahlaki ilkelere ve standartlara atıf yapmaktadır. İş ahlakı/etiği, işletmelerin ürün ve hizmet üretmesi ve dağıtımında uyması gereken örgüt ve çalışan düzeyindeki davranışlara ilişkin ahlaki normları kapsar (Arslan ve Berkman 2009: 15).

İş ahlakı/etiği genellikle özel teşebbüslerin mal ve hizmet üretimi ve satışlarında ahlaki bir tutum ve davranış içinde olmalarının önemi üzerinde durmaktadır (Kutlu 2011: 104). Yücel ve Çiftçi'nin (2012: 135) de ifade ettiği gibi:

İş etiğinin odak noktası, işletme politikaları ve davranışlar için etik standartların nasıl uygulanacağıdır. İş etiğinin yapısını, işletme ahlakı, bireysel ve sosyal ahlak oluştururken; müşteriler, rakipler, ortaklar, yasal ve siyasal yapıdan oluşan gruplar ise bu yapıyı etkileyen dış çevre faktörleridir.

İş etiği, iş yaşamındaki yasaları, toplumsal sorumluluk ilkelerini ve paydaşlar ile olan ilişkileri içermektedir. İş etiği, insanlara karşı adil olunması ve işletme hakkında iyi duygular yaratacak şekilde hareket edilmesi olarak ifade edilmektedir (Blanchard 2002: 22-23; Gök 2009: 552). İş ahlakı işletmelerin sosyal sorumluluklarına göndermelerde bulunan bir kavramdır. İş ahlakı olgusunun, “şirket ahlakı”, “firma ahlakı”, “ticaret ahlakı” vb. adlar ile de kavramsallaştırıldığı gözlenmektedir (Kutlu 2011: 104).

3. Meslek Etiği ve Mesleki Etik Davranış

Meslekler, insan ihtiyaçlarını karşılamaya dönük mal ya da hizmet üretimi için ortaya çıkmış ve profesyonel manada (gelir elde etme amacıyla) yapılan sistemli ve/veya organize eylemlerdir. Mesleki faaliyet, meslek mensubu bireylerin ya da grupların mesleki nitelikteki bazı görevleri yerine getirmesidir. Draft'a göre (2003: 151) bireyler ya da gruplar görevlerini yerine getirirken, çeşitli nedenlerle ikilemlerle karşılaşır. Bu ikilem ve açmazlarda bireyin ya da grubun davranışlarında neyin doğru neyin yanlış olduğunu gösterecek etik ilkelere ihtiyaç duyulmaktadır. (Bilen 2008: 29). Bireysel ve sosyal-kültürel yapı arasında bir çeşit anlaşma olan etik –ilkeler-, sorumlu bir şekilde düşünme ve karar verme kapasitesi sağlayarak; bireysel ve kolektif kayıplara yol açan eğilimlerin ve dürtülerin kontrolüne olanak sağlayabilmektedir (Laffin, Muller ve Laffin 2014: 51).

Meslek etiği kurallarının belirlenmesinde her mesleğin kendine özgü şartlarının olması önemli bir belirleyicidir (Özkan ve Hacıhasanoğlu 2012: 38). Her mesleğin kendine has koşulları vardır. İşin niteliği, çalışma koşulları, hizmet verilen kitle vb. hususlar meslekten mesleğe farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla, her mesleğe has bir takım ahlaki ilkeler ya da kurallar ortaya çıkmaktadır. Bu ahlaki ilke veya kurallara uymak o mesleğin mensupları için bir zorunluluktur.

3.1. Meslek Etiğinin Tanımı

Meslek etiği, genel anlamdaki etik yaklaşımların meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine denilmektedir (Özocak ve Baş 2001; Albez ve Yıldırım 2005: 345). Bir başka ifadeyle meslek etiği, her türlü meslek alanında o mesleğin mensuplarının davranış ve tutumlarının toplumların yapısına bakmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir çizgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallardır. Meslek etiğinin amacı bir mesleğin icra edilmesine ilişkin standart değerler oluşturmak ve bu değerleri evrensel niteliğe taşıyabilmektir (Akbaş, Çalışkan ve Özarıslan 2009: 175). Meslek etiği, iş yaşamında sıklıkla karşılaşılan ikilemleri tartışır ve bir çözüme kavuşturmaya çalışır (Ayboğa 2001: 31).

Meslek etiği, etik disiplininin bir alt dalıdır ve meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapıp neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 60). Meslek etiği, mesleki faaliyetle ilgili neyin doğru, neyin yanlış olduğu hususlarında değerlere dayalı kuralları ortaya

koymaktadır (Selimoğlu 2001: 5). Meslek etiği, mesleki davranışlarla ilgili olarak neyin doğru neyin yanlış, neyin haklı neyin haksız olduğu hakkında inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğudur (Selimoğlu 1997: 144-145; TESMER 2013: 229). Bu ilkeler, belirli mesleki faaliyetlere yönelik olarak belirlenmiş ve genel ahlaki kabullerden yola çıkılarak hazırlanmış kılavuz ilkelerdir (Stenberg 1994; Kutlu 2011: 105; Arlan 2012: 106). Meslek etiğinin yaygın kullanılan bir tanımına göre ise meslek etiği (MEB 2006: 23; Koç 2010: 9-10; Aydın 2012: 4; Güney ve Çınar 2012: 94):

Belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belli kurallarla davranmaya zorlayan kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür.

Tanımda da görüleceği üzere meslek etiği, bir mesleğin mensuplarını belli kurallara uymaya zorlayarak üç temel fonksiyonu yerine getirmektedir.

- (i) Yetersiz ve ilkesiz meslek mensuplarını meslekten dışlamak
- (ii) Mesleki rekabeti düzenlemek,
- (iii) Hizmet ideallerini korumak,

Bununla birlikte meslek etiğinin amaçları olarak -bir mesleğin mensuplarının meslekleriyle ilgili belirli durumlarda nasıl eylemde bulunmaları ya da bulunmamaları gerektiğini belirleyerek- mesleklerinin zarar görmesini engellemek, hizmet verdikleri kişilerin zarar görmesini engellemek, meslekteki bireyleri belli meslek ölçütlerine uygun davranmaya zorlamak, belirsiz durumlarda personele rehberlik etmek, yönetenlerin gücünü denetim altında tutmak, örgütün ya da mesleğin çıkarlarına hizmet etmek sayılabilir (Usta 2012: 412).

Bu gün pek çok profesyonel meslek grubunun başvurduğu etik kodları/ilkeleri bulunmaktadır. Bireysel hükümlerde farklılık olsa da, bütün etik kurallar üyelerinden yasaların emrinden daha yüksek bir davranış standardını korumalarını istemektedir (Backof ve Martin 1991: 99).

Geleneksel meslek etiğinin temelinde yatan düşünce, meslek mensuplarının mesleklerini yerine getirerek kendilerine ihtiyaç duyanlara hizmet ederek kamu yararına

çalışmaktadır (Arslan 2012: 106). Modern anlamda meslek etiği ise bu hizmetlerin en üst standartlarda ve evrensel normlara uygun şekilde verilmesi için gereken şartları tartışır.

Meslek etiği ilkeleri toplumsal kültür ve değerlerden bağımsızdır ve günümüzde genellikle evrensel bir nitelik taşımaktadır. Örneğin, hekimler dünyanın her yerinde aynı Hipokrat yeminini etmektedirler (Arslan 2005: 108; Arslan 2012: 248). Benzer şekilde pek çok mesleğin mensubu (muhasebe meslek mensupları, avukatlar, gazeteciler vb.) meslekleriyle ilgili çıkarılmış ve genel olarak kabul görmüş ahlaki kurallara yani meslek etiği ilkeleriyle bağlıdırlar. Meslek etiği kuralları söz konusu olduğunda dünyanın neresinde olursa olsun aynı mesleği yapanların bu kurallara uyması beklenmektedir (Kuçuradi 2009: 32).

Meslek etiği, bir mesleğin icrasında uyulması gereken evrensel nitelikteki ahlaki ilke ve kuralların bütünü olarak ifade edilebilir. Bir mesleğin kabul edilmiş etik ilke ve kurallarına uygun tutum ve davranışlar mesleki etik davranış olarak isimlendirilebilir. Bir meslek içerisinde bir davranışın etik olup olmadığına ilişkin referans noktası o mesleğin etik ilkeleridir. Günümüzde meslek etiği ilkeleri genellikle bir otorite tarafından yazılı olarak hazırlanan ve küreselleşmenin de etkisiyle uluslararası niteliği olan ahlaki normlar olarak kendini göstermektedirler. Meslek etiği kuralları uyulması zorunlu etik ölçütlerdir (Selimoğlu 1997: 10; Albez ve Yıldırım 2005: 348).

3.2. Meslek Etiğinin Temel Özellikleri

Etik açıdan bakıldığında mesleklerin temel amacının topluma ve insanlığa hizmet etmek olduğu görülmektedir. Meslekler, bu görevlerini yerine getirirken toplumsal açıdan kabul görmüş bir takım ahlaki kodlara³³ göre hareket etmek zorundadırlar. Bu kodlar etik ilkelere dönüşüp bir bütünlük oluşturarak meslek etiği denilen olguyu meydana getirmektedirler. Ayboğa'ya (2001: 32) göre meslek etiği on temel maddeye³⁴ dayandırılabilir (Kutlu 2011: 113):

(i) Meslek etiği kişisel ahlaka dayanır: Bireylerin özel hayatlarındaki ahlaki tutum ve davranışlarıyla mesleki hayatlarındaki ahlaki tutum ve davranışları arasında kesin

³³ Muhasebe, işletme sistemi içerisinde kendine özgü geleneksel düzenlemesi ve yılların birikiminden oluşmuş ahlaki kodları olan bir meslektir (Hund 2000: 60).

³⁴ Ayboğa (2001: 32) saydığı maddeler içerisinde iş etiğine ilişkin bir takım özellikleri de katmış görünmektedir.

çizgilerle belirlenmiş bir ayırım yoktur. Diğer bir ifadeyle bireyin özel hayatındaki ahlak anlayışı meslek hayatına da yansır.

(ii) Meslek etiği dürüstlüğe dayanır: Mesleki bir ilişki söz konusu olduğunda tarafların birbirlerine saygı çerçevesinde alaka göstermeleri, pazarlıklarını dürüstçe ve iyi niyet çerçevesinde sürdürmeleri ve sonrasında bu zeminde devam etmeleri etik kurallara uygunluğu ifade eder. Mesleki ilişkilerde dürüstlük esastır. Dürüstlük etiğin temel ilkelerindedir.

(iii) Meslek etiği namus gerektirir: Buradaki kullanımıyla namus, bütünlük, güvenilirlik ve tutarlılık anlamındadır. Mesleki etik davranış saygılı ve dürüst olmak, sözlerin ve taahhütlerin arkasında olmak yani namuslu olmayı gerektirir.

(iv) Meslek etiği doğru söylemeyi gerektirir: Mesleki ilişkilerde doğru sözlü olmak mesleki etik davranışın bir şartıdır. Özellikle hizmetin sunulması ve malların satışında müşterilere karşı doğru bilgi verilmelidir.

(v) Meslek etiği güvenilir olmayı gerektirir: Dürüstlüğün bir uzantısı olarak firmayla ilgili bilgilerin taraflardan gizlenmesi ya da çarpıtılmaması gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Mesleki etik davranış sorunların çözümünde son derece yararlı olup, destek alınmasına vesile olabilir.

(vi) Meslek etiği bir iş planı gerektirir: Bir kurum ya da kuruluşun mesleki etik davranışı onun toplum karşısındaki görüntüsüne, vizyonun ve toplumsal rolüne bağlıdır. Kurum ve kuruluşların geleceğe dönük strateji ve planlarının görünürlüğü arttıkça meslek etiğine uygun davranışlar da o oranda artmaktadır.

(vii) Meslek etiği hem içsel hem de dışsal olarak uygulanır: Mesleki etik davranış sergileyen kurum ve kuruluşlar hem çalışanlarına hem de diğer paydaşlarına karşı etik tutum takınırlar. Mesleki etik davranış her zaman ve her zeminde gösterilir.

(viii) Meslek etiği kar gerektirir: Mesleki etik davranış gösteren işletmeler iyi bir yönetişime sahip olduklarından geleceğini görebilen işletmelerdir. İşletmeler açısından etik davranış hazırlık gerektiren bir süreçtir. Mesleki etik davranışın gösterilmesi karı da beraberinde getirirken, etik davranışın sürdürülmesi karın devam etmesine bağlıdır.

(ix) Meslek etiği değerler üzerine kuruludur: Hukuk yazılı ve esnek olmayan kurallara dayanırken, ahlak bireyin yaşantısındaki en alt düzeydeki kuralları belirler. Ahlaki değerler çoğunlukla idealler ve özelemler üzerine kuruludur. Etiğin kaynağı

standardize edilmiş ahlaki ideallerdir. Meslek etik değerlere sahip kimseler kaybedeceklerini bilseler dahi bu değerlerden taviz vermezler.

(x) Meslek etiği işletmenin tepesinde başlar: Bir işletmedeki davranışları belirleyen en önemli unsur tepe yönetiminin tutum ve davranışlarıdır. Etik ilkelere uygun davranan yönetim kademesi çalışanlarına bu konuda ilham verir ve onları da etik davranış göstermeye zorlar.

Meslek etiği iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru yanlış ve haklı-haksız uygulamaların incelenmesini akla getirmektedir. Etiğin incelemesinde kullanılan araçlar ne yapılması ile ilgili bir dizi ilkeler, kurallar, değerler ve düşüncelerdir. Etiksel davranışlarla ilgili ilkelere ve standartlara dayalı yargıların kaynağını genellikle din ve felsefi düşünce, kültürel değerler, yasalar ve insan vicdanı oluşturmaktadır. Kişilerin bir örgüt içinde etik ya da etik dışı davranışları yaşamını sürdürdüğü sosyal çevrenin, aileden aldığı eğitimin, dinin ve çalıştığı firmanın örgüt kültürünün etkisiyle ortaya çıkmaktadır (TESMER 2013: 229).

3.3. Muhasebe Meslek Etiği

Muhasebede etik ile ilgili tartışma büyük önem taşımaktadır. Muhasebe mesleğinin ürünlerinden biri olarak işletmelerin öz kaynaklarının nitel ve nicel özelliklerine ilişkin ekonomik ve mali bilgiler dinamik, küresel pazarda karmaşık kararların temelini oluşturmaktadır. Bu tür kararlar toplumu etkileyen eylemlerin belirleyicisidir. Bu nedenle, muhasebeciliğe topluma hizmetlerini sunmadan önce sorumlu davranması empoze edilir. Dahası, muhasebe her zaman çatışan çıkarları olan tarafların ortasına sokulur. Muhasebe, vergi otoriteleri ve mükellefler arasına, patron ve emrindekiler arasına, sahipler, yöneticiler ve diğerleri arasındaki anlaşmazlığın ortasındadır. Muhasebe meslek mensuplarının rolü sadece bir dizi beceri ve uzmanlığa sahip olmak değil, verdikleri hizmeti etik bir bakış açısı üzerine de inşa etmek zorundadırlar (Laffin, Muller, Laffin 2014: 46).

Muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli gelmemektedir (Bilen 2008: 27). Bu kapsamda, diğer bazı özellikli mesleklerde olduğu gibi ahlak ve etik kavramları karşımıza çıkmaktadır. Ahlak, yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol demek olan ideal bir insan özelliğidir. Ahlakın formüle edilmesiyle ortaya çıkan etik ise, ahlaki iyilik standartları ve ceza gerektiren hareketlerin maddi temelini oluşturur. Etik kuralların geçerliliği toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı

beslediği beğeni ve saygınlığın artmasıyla karşılıklı ilişkilidir (Holmes ve Overmyer 1975: 78-79).

Muhasebe meslek etiği, meslek etiğinin bir alt dalıdır. Muhasebe meslek etiği özünde, müşterilere, kamuya ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara ulaşmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Meslek etiği özellikle muhasebe meslek mensupları açısından oldukça önemli ve hassas bir konudur. Çünkü, muhasebeciler farklı çıkar gruplarına karşı farklı sorumluluklar taşımaktadırlar (Türk 2004: 42).

Muhasebe mesleğinde etik, meslek mensuplarının kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgiler sunması olarak tanımlanabilir (Kaya ve Ergüden 2014: 52). Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade etmektedir. Muhasebe meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara, yani ilişkide bulunulan tüm çevreye, yüksek standartlarda ahlaki davranışlarla hizmet verilmesi anlamındadır (Kutlu 2011: 115).

Muhasebe meslek etiği, muhasebe meslek mensuplarının mesleklerine ilişkin eylemleri yerine getirirken uymaları gereken -evrensel nitelikteki- etik ilkeler bütünüdür şeklinde ifade edilebilir. Bir başka ifadeyle muhasebe meslek etiği, muhasebe mesleğinin genel değerlerini ve amaçlarını tanımlayan, meslek mensuplarının mesleki ilişkileri için asgari ahlaki davranış kurallarını belirleyerek onlara rehberlik eden, uyulması zorunlu ilkeler bütünüdür.

Muhasebe meslek mensupları da diğer mesleklerde olduğu gibi etik açmazlarla karşılaşabilmektedirler. Onlara bu konularda yardım eden etik ilkelere ihtiyaç duyarlar. Etik ilkeler, bir örgüt –bir yapı ya da bir organizasyon- içerisinde etiğin kurumsallaşması için örgütün genel değerler sistemi ve amaçlarını tanımlayan, verilen kararların bu ilkelere uygunluğu için rehberlik eden mekanizmalardır (Nortcrafts ve Neale 1990: 212; Aydın 2012: 3-4). Muhasebe mesleğine yönelik olarak oluşturulmuş etik ilkeler bütünü muhasebe meslek etiğinin temel referans kaynağıdır.

Muhasebe meslek etiği kuralları öylesine oluşmuş kurallar değildir. Onlar değişen koşullardan etkilenmektedirler. Muhasebe meslek etiği kuralları 20. yüzyılın başında değişen sosyal ve ekonomik koşullar ile 1970’lerdeki politik tutumlardan etkilenmiştir (Backof ve Martin 1991: 99).

Muhasebe meslek mensupları için değişimlerin başladığı dönem olarak 19. yüzyılın ortaları ve 20. yüzyılın başları gösterilebilir. Özellikle, sermayenin tedarik edilmesi ve sermayenin yönetilmesi kademeli bir şekilde birbirinden ayrılmaya başlayınca muhasebe meslek mensuplarının sunduğu hizmetler için de bir pazar oluşmuştur. İş piyasası büyürken tutarlı, bağımsız finansal raporlama ihtiyacı da büyüdü. Bu dönemde muhasebecilik meslek ahlakına uymayacak düzeyde rekabetçiydi. Bu koşullar, muhasebe meslek mensuplarına geliştirmekte olan mesleklerine ilişkin başarı umudunu vermiyordu. Sonuç olarak 1907 yılında, muhasebe meslek mensuplarının mesleki prestij arzusu meslek etiği kurallarının geliştirilmesine yol açmıştır (Backof ve Martin 1991: 101).

Muhasebe meslek etiği temelinde, muhasebe meslek mensuplarına, genel değerlere ilişkin bir çerçeve çizerek mesleki faaliyetlerinde uymaları gereken asgari ahlaki kuralları ve etik ikilemlerle baş etme yollarını göstermektedir. Muhasebede etik ikilem, muhasebecinin bir gruba karşı olan görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmaması durumunda oluşmaktadır (Mintz 1995:250; Kutluk ve Ersoy 2011: 426). Muhasebe meslek mensupları meslekleriyle ilgili ikilemlerin çözümünde, etik kurallara bağlılıkları ve ahlaki gelişim düzeyleri çok önemli rol oynamaktadır (Kutluk ve Ersoy 2011: 425).

Muhasebe mesleğinde finansal verilerin hazırlanması, defter kayıtlarının tutulması, hakkaniyet ve tarafsızlığa yer verilmesi, gizliliğin korunması, denetim standartlarının ve ilkelerinin üzerinde durulması, denetimde bağımsızlığa yer verilmesi gibi bir takım konular önemli hale gelmektedir. Bu gibi konuların ihmali neticesinde ortaya çıkacak etik dışı uygulamalar başta işletmeler olmak üzere, toplumu da büyük ölçüde etkilemektedir (Akbaş, Çalışkan ve Özarıslan 2009: 175). Muhasebe mesleğinin bu özellikli durumu ona bir takım etik ilkelerin getirilmesi zorunluluğunu doğurmuştur.

Mesleki etik davranışa uygun biçimde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları sayesinde, muhasebe bilgilerinden faydalanan çıkar grupları, müşteriler veya işverenler, kamu ve yatırımcılar güvenilir ve sağlıklı bilgilere kavuşma imkanına sahip olacaktadırlar (Kutlu 2011: 117). Muhasebe meslek etiği ilkelerine uyulması durumunda meslek elemanlarının saygınlıkları artacak bunun yanında mesleğin geleceğine güvenle bakılacak ve toplumda mesleğin konumu yükselecektir (Erol, Atmaca ve Öztürk 2011: 225).

Meslek etiği ilkeleri ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından yazılı kurallar ya da standartlara dönüştürülüp meslek kültürü olarak tüm meslek mensuplarına benimsetilirse, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemler kolayca çözümlenebilir (Kutlu 2011: 111). Türkiye’de muhasebe meslek etiği 19.10.2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” ile yasal bir çerçeveye oturmuştur.

3.4. Dünyada ve Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler

Gerek uluslararası düzeyde gerekse Türkiye sınırları dâhilinde yapılan kapsamlı çalışmalar neticesinde muhasebe mesleğinde etik ilkeler oluşturulmuştur (Akın ve Özdaşlı 2014: 63). Dünyada muhasebe meslek etiğine ilişkin yapılmış belli başlı düzenlemeler şunlardır (TESMER 2013: 250-267):

- (i) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı Enstitüsü (INTOSAI) Etik Kuralları
- (ii) Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Etik Kuralları
- (iii) Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği (AICPA) Davranış Kuralları
- (iv) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Etikle İlgili Düzenlemeleri

Günümüzde uluslararası nitelikteki muhasebe meslek etiğine ilişkin düzenlemelerde en fazla öne çıkan IFAC (International Federation of Accountants - Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesindeki IESBA (International Ethics Standards Board for Accountants - Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar³⁵” isimli çalışmadır. Bunlara kısaca “IESBA Etik Kuralları” da denilmektedir.

Türkiye’de de muhasebe mesleğinde etik değerleri oluşturmak amacıyla özellikle son yıllarda bir takım çalışmalar yapılmıştır. Türkiye’de muhasebe meslek etiğine ilişkin yapılan düzenlemeleri dolaylı ve doğrudan yapılan düzenlemeler olmak üzere iki başlık altında incelenmek mümkündür. (Sakarya ve Kara 2010: 58-62; TESMER 2013: 268-290):

- (i) Dolaylı Olarak Yapılan Düzenlemeler

³⁵ İngilizcesi “The Code of Ethics for Professional Accountants”.

- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği
- Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler
- Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

(ii) Doğrudan Yapılan Düzenlemeler

- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

Bugün Türkiye’de muhasebe meslek etiğine ilişkin doğrudan yapılmış en temel düzenleme 2007 tarihinde 26675 numaralı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”tir denilebilir. 3568 sayılı kanunun 50 nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmış bu yönetmelik bir meslek unvanına sahip serbest veya bağımsız olarak çalışan bütün muhasebe meslek mensuplarını ve bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetlerini kapsamaktadır. Bahsi geçen yönetmelik IESBA etik kuralları baz alınarak hazırlanmıştır.

3.4.1. IESBA Etik Kuralları

IESBA (Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu), IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) bünyesinde oluşturulmuş bir kuruldur (IFAC 2013: 9; TÜRMOB 2013: 13). IESBA, -uluslararası nitelikte- Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları geliştiren, bağımsız bir kuruldur (IFAC 2013: 1; TÜRMOB 2013: 1). IESBA, dünya genelinde muhasebe meslek mensuplarının kullanımı için “Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar’ı (IESBA Etik Kurallar)” geliştirme ve yayınlama yetkisine sahiptir.

IESBA'nın hedefleri, muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar belirleyerek kamu yararına hizmet vermektir. IESBA'nın uzun vadeli hedefi, denetçi bağımsızlığı da dahil olmak üzere muhasebe meslek mensupları için etik standartları Kuralı'nı, düzenleyiciler ve ulusal standart yapıcılar tarafından yayınlanan standartlarla yakınsanmasıdır (IFAC 2013: 1; TÜRMOB 2013: 1).

Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar -kısaca IESBA Etik Kuralları- üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A, muhasebe meslek mensupları için temel mesleki etik kuralları ortaya koymakta ve kavramsal bir çerçeve sunmaktadır. Muhasebe meslek mensubundan beklenen bu kavramsal çerçeveyi uygularken mesleki yargı kullanmasıdır. Bölüm B ve Bölüm C, kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu bölümler, temel ilkelerin uygulanmasında ortaya çıkabilecek tehditler karşısında uygun olabilecek önlemlere ilişkin örnekler sunmaktadır. Ayrıca, tehditleri tespit etmek için önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durum ya da ilişkileri tanımlar. Bölüm B serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için geçerlidir. Bölüm C işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için geçerlidir (IFAC 2013: 11; TÜRMOB 2013: 16-17).

IFAC'ın üyesi meslek kuruluşları veya bu meslek kuruluşlarının üyeleri (kişi veya şirket) asgari IESBA Etik Kurallarına uymak zorundadır. Meslek mensuplarının IESBA Etik Kurallarından vazgeçmesi mümkün değildir. IFAC üyesi bir meslek kuruluşunun veya o kuruluşun üyelerinin ülkelerindeki yasalar ve düzenlemelerle Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar Kitabı'nda gösterilen IESBA Etik Kurallarının belirli noktalarına uymaları engellenebilir. Ancak, bu meslek kuruluşları veya üyeleri yasa ya da düzenlemelerle engellenmemiş IESBA Etik Kurallarının diğer bölümlerine uymak mecburiyetindedir (IFAC 2013: 9; TÜRMOB 2013: 13). IFAC'ın üyesi meslek kuruluşları veya bu meslek kuruluşlarının üyeleri (kişi veya şirket) en azından IESBA Etik Kurallara uymak zorundadır; IESBA Etik Kurallardan vazgeçemezler (IFAC 2013: 9; TÜRMOB 2013: 13).

IFAC'ın etik kurallar modeli potansiyel olarak muhasebe meslek mensupları için evrensel davranış kodları hizmeti verebilir ve önceki araştırmalar göstermektedir ki IFAC'ın uyumlaştırma çabaları gerçekten başarılı olmuştur. Son zamanlardaki ampirik kanıtlar göstermektedir ki IFAC üyesi organizasyonların % 50'sinden fazlası IFAC etik kurallarını kabul etmiştir (Clements, Neill ve Stovall 2009: 384).

3.4.2. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik İlkeler Yönetmeliği

Türkiye’de de, 19.10.2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” IESBA Etik Kuralları esas alınarak yayınlanmıştır (TÜRMOB 2013). İlgili yönetmelikte son olarak 2012 yılında bir takım değişiklikler yapılmıştır ve halen yürürlükte dir.

Muhasebe meslek mensupları için etik ilkeler yönetmeliğ in 1 Maddesine göre yönetmeliğ in amacı:

Tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

Etik ilkeler yönetmeliğ i hem muhasebe mesleğ i için bir ideal belirlemekte hem de meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari ahlak kuralları hakkında bir çerçeve çizmektedir. Yönetmelik ayrıca meslek mensuplarına, mesleki bilgi sahibi ve sosyal sorumluluk sahibi olmak, daha kaliteli hizmet vermeyi temel rekabet alanı olarak görmek, güvenilir ve saygın meslek mensubu olmak gibi sorumluluklar da yüklemektedir.

Yönetmeliğ in 2. Maddesinde bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensubu unvanına sahip tüm Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetlerinin yönetmelik kapsamında olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, yönetmelikteki Geçici Madde 1’de Mevcut Serbest Muhasebecilerin de yönetmelik ve ekinde yer alan ilkeler hükümlerine tabi olduğu yazmaktadır. Yönetmelik bu açıdan bütün meslek mensubu gerçek kişileri ve onların oluşturduğu teşekkülleri bağlamaktadır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik iki bölüm ve başlığı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler” olan Ek-1’den oluşmaktadır. Yönetmeliğ in birinci bölümünde amaç, kapsam, dayanak ve tanımlar verilmekte, ikinci bölümünde ise Etik Komitesi ve son

hükümlere yer verilmektedir. Ek-1’de ise etik ilkeler ve hükümleri ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır.

Etik ilkelerin giriş bölümünde meslek mensuplarının kamu yararına hareket etme sorumluluğu olduğundan ve çok genel olarak etik ilkeleri oluşturan kısımlardan bahsedilmektedir. Etik ilkelerin birinci kısmında temel muhasebe meslek etiği ilkeleri tanımlanmakta ve bunların uygulanmasına ilişkin kavramsal bir çerçeve çizildikten sonra uygulamada karşılaşılabilecek tehditler, tehditlere karşı önlemler ve etik çatışmanın çözümlenmesine ilişkin hususlar ele alınmaktadır. Etik ilkelerin birinci kısmı toplam altı bölümden oluşmaktadır.

Etik ilkelerin ikinci kısmı “Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler” olarak adlandırılmıştır ve toplam on bölümden oluşmaktadır. Etik ilkelerin bu bölümünde birinci kısımda sunulan kavramsal çerçevenin bağımsız çalışan meslek mensuplarına uygulanış biçimi açıklanmaktadır (Madde 18-1). Etik ilkelerin ikinci kısmı özel olarak bağımsız çalışan meslek mensuplarına yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu kısımda temel ilkelere bağlı olarak, bağımsız meslek mensuplarında müşteri kabulü ve sözleşme yapılması, çıkar çatışmaları, ücretler ve mesleki hizmetlerin pazarlanması gibi hususlar ele alınmaktadır.

Etik ilkelerin üçüncü kısmı “Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler” olarak isimlendirilmiştir ve toplam altı bölümden oluşmaktadır. “Yönetmeliğin bu Kısımında, Birinci Kısımında açıklanan kavramsal çerçevenin bağımlı çalışan meslek mensupları tarafından nasıl uygulanacağını açıklamaktadır” (Madde 62-1). Üçüncü kısımda özel olarak bağımlı çalışan meslek mensupları için tehdit ve önlemler, potansiyel çıkar, bilginin hazırlanması ve raporlanması gibi konular üzerinde durulmaktadır.

3.5. Temel Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri

Muhasebe meslek mensupları hizmetlerini sunarken en yüksek etik davranış standardını korumakla yükümlüdür. (Fatt 1995: 997). Bu yükümlülüğü yerine getirebilmenin yolu ise temelde mesleki etik ilkelere hassasiyetle uymaktan geçmektedir.

Muhasebe meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini yürütürken onları etik dışı davranmaya teşvik edecek durumlar ya da ilişkilerle karşılaşabilmektedirler. Bu koşulların önceden bilinebilmesi ya da öngörülebilmesi mümkün değildir. Üstelik zaman içerisinde koşullar sürekli değişmektedir. Meslek mensuplarını etik dışı davranışa itebilecek tüm bu

durumlar meslek etiği açısından tehditleri oluşturmaktadır (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 2).

Temel etik ilkelere yönelik tehditler aşağıdaki gibi sınıflandırmak mümkündür (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 3):

- a) Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.
- b) Yeniden Değerlendirme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.
- c) Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.
- ç) Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.
- d) Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

Meslek mensupları mesleki etik davranış açısından bir tehdit algıladıklarında bu tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğünü taşımaktadırlar. Eğer meslek mensupları bu tehditleri ortadan kaldıracak uygun önlemleri alamıyorsa bağımsız çalışan meslek mensuplarından verdikleri hizmeti azaltması ya da sona erdirmesi; bağımlı çalışan meslek mensuplarının ise işinden istifa etmesi beklenmektedir. Meslek mensuplarının istemeden etik ilkeleri ihlal etmesi durumunda ihlal en kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 2).

Muhasebe meslek etiğinde tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük grupta ele alınmaktadır. Birinci grup önlemler, mevzuat yardımıyla oluşturulabilen önlemlerdir. Bu grup önlemler kapsamında eğitim, sürekli gelişim ve mesleki standartların geliştirilmesi ve korunmasına ilişkin düzenlemeler gibi

örnekler sayılabilmektedir. İkinci grup önlemler ise iş çevresinde sağlanacak önlemlerdir (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 4).

Muhasebe mesleğinde ortaya çıkabilecek etik çatışmaların çözümünde ana referans kaynağı temel etik ilkelerdir. Muhasebe meslek mensuplarının uyması zorunlu temel mesleki etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik, ve meslekî davranış olmak üzere beş tanedir. Meslek mensuplarından beklenen bir etik çatışma ortaya çıktığında temel etik ilkelere uygun hareket etmesidir. Eğer sorun hala çözülemiyorsa bu takdirde meslek mensubu uygun kişilerden yardım isteyebilir. Fakat sorun hala devam ediyorsa bu takdirde meslek mensubu hizmet vermeyi bütünüyle bırakabilir (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 4).

3.5.1. Dürüstlük

“Dürüstlük, meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 1). “Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 6). Meslek mensupları, “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” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 7).

Muhasebe meslek etiği açısından dürüstlük, meslek mensubunun bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorunda olduğunu ifade etmektedir (IFAC 2013: 12; TÜRMOB 2013: 17). Ayrıca dürüstlük ilkesi meslek mensuplarına adil olmayı ve yanlış ya da yanıltıcı belge ve bilgilerle işlem yapmamayı emretmektedir.

3.5.2. Tarafsızlık

“Tarafsızlık, yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 1). “Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu

yüklemektedir” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 8). “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” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 9).

Muhasebe meslek etiği açısından tarafsızlık, meslek mensubunun mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemesi gerektiğini veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsemeyip, bunlara izin vermemesini ifade etmektedir (IFAC 2013: 12; TÜRMOB 2013: 17). Ayrıca tarafsızlık ilkesi meslek mensuplarına tarafsızlığa etki edebilecek koşulların ve ilişkilerin oluşmasına karşı önlem alma yükümlülüğü de getirmektedir.

3.5.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen

“Meslekî Yeterlilik ve Özen, meslek mensuplarının meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 1). “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” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 10). Mesleki yeterliliğin iki aşaması bulunmaktadır. İlk aşaması meslekî yeterliliğin elde edilmesidir. Bu aşamada meslek mensubu Kanun’da belirtilen mesleğe giriş şartlarını sağlamalıdır. İkinci aşama meslekî yeterliliğin korunmasıdır. Bu aşama meslekî konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Meslek içi eğitim programları meslek mensuplarının etkin biçimde faaliyette bulunmasına yardımcı olur. Meslekî özen ise meslekî faaliyetlerin yürütülmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür. Ayrıca meslek mensupları kendi otoritesi altında çalışanların da uygun meslekî eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sağlamalıdır (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 11).

Muhasebe meslek etiği açısından mesleki yeterlilik ve özen, meslek mensubunun uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almasını ifade

eder. Bunun için meslek mensubu gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi korumalı, uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir (IFAC 2013: 12; TÜRMOB 2013: 17). Mesleki yeterlilik ve özen, mesleki hizmetlerin standartlarının yükseltilmesine dönük olarak meslek mensuplarına gerekli mesleki bilgi ve beceriyle donanmalarını ve bu bilgi ve becerileri devam ettirebilmek için gerekli çabayı göstermelerini buyurmaktadır. Gerek mesleğe girişte yeterli eğitim ve beceriyi almak, gerekse meslek mensubu olduktan sonra gelişmeleri takip ederek sahip olunan bu bilgi ve beceriyi korumak mesleki yeterlilik ve özen ilkesinin getirdiği bir yükümlülüktür.

3.5.4. Gizlilik

“Gizlilik, meslek mensuplarının 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” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 1). “Gizlilik ilkesi, meslek mensuplarına müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensupları yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu olmadıkça meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamamalıdır” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 12). Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiğinde dahi devam eder. Ayrıca meslek mensupları, kendi kontrolündeki kişilerinde gizlilik ilkesine uygun davranması sorumluluğunu taşır (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 13). Meslek mensupları ancak kanun veya müşteri-işveren izni ile sahip olduğu gizli bilgileri açıklayabilir (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 14). Meslek mensupları gizli bilgileri açıklarken, tarafların zarar görüp görmeyeceğine, bilgilerin doğruluğuna ve bilgileri kime ve hangi yöntemle vereceğine dikkat etmelidir (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 15).

Muhasebe meslek etiği açısından gizlilik, meslek mensubunun meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde ettiği bilgilerin gizliliğine yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça saygı göstermek zorunda olduğunu ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensupları kendilerinin veya üçüncü kişilerin kişisel faydaları için gizli bilgileri kullanamaz (IFAC 2013: 12; TÜRMOB 2013: 17). Meslek mensupları mesleki ve iş ilişkileri sonucu elde ettikleri bilgilerin gizliliğini her zaman korumak zorundadır. Meslek

mensupları ancak yasal bir zorlama ya da müşteri-işveren istediği takdirde gizli bilgileri açıklayabilir.

3.5.5. Mesleki Davranış

“Meslekî Davranış, meslek mensuplarının mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 1). “Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar” (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 16). Meslek mensupları kendilerini ve yaptıkları faaliyetleri tanıtırken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensupları kendilerini ve işlerini tanıtırken dürüst ve güvenilir olmaya, abartılı iddialarda bulunmamaya ve diğer meslek mensuplarını küçültücü atıflar yapmamaya dikkat etmelidir (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek-1, Madde 17).

Muhasebe meslek etiği açısından mesleki davranış, meslek mensubunun konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda olduğunu ifade etmektedir. Meslek mensubu mesleği gözden düşürecek hareketlerden kaçınmalıdır (IFAC 2013: 12; TÜRMOB 2013: 18). Meslek mensupları mesleğin itibarını düşünerek hareket etmek zorundadırlar. Bu, meslek mensuplarının topluma ve mesleklerine karşı da bir sorumluluğudur. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları, hem meslekleriyle ilgili tüm yasal düzenlemelere uymak hem de mesleğin vakarına yakışır şekilde hareket etmek zorundadırlar.

BÖLÜM III

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINDA İŞE BAĞLILIK, ÇALIŞMA AHLAKI VE MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ İLİŞKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Muhasebe mesleği kapsamında yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının tüm toplumu oluşturan kesimler üzerinde etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle muhasebe mesleği kapsamında verilen hizmetler belli kural ve standartlara bağlanmıştır.

Muhasebe mesleğinde tarafların ihtiyacına ve meslek standartlarına uygun hizmetlerin verilmesinin en önemli koşullarından biri meslek mensuplarının meslek etiği ilkelerine uygun hareket etmesine bağlıdır. Ancak mesleki etik davranış söz konusu olduğunda yapılan düzenlemelerin tek başına yeterli olmadığı, etik davranışlar konusunda kurumsal ve bireysel çok sayıda değişkenin etkili olduğu görülmektedir (Özkan ve Hacıhasanoğlu 2012: 37-38). Dolayısıyla, meslek mensuplarının sahip olduğu niteliklerle birlikte, tutum, davranış ve düşüncelerinin de önemini büyük oranda artmaktadır. Bu kapsamda, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış ilişkileri önemli olmaktadır. Bu olgular birbirlerini etkileme potansiyeli olan değişkenlerdir.

İşe bağlılık, iş görenlerin yaptıkları işlerle ve çalışma eylemiyle ilgili duygu ve düşüncelerine ilişkin bir olgudur. Çalışma ahlakı, iş görenlerin çalışma hayatında temel ahlaki normlara uyulmasıyla ilgili tutumlarına ilişkin bir olgudur. Mesleki etik davranış ise meslek mensuplarının temel mesleki ilkelere uygun hareket edip etmedikleriyle ilgili bir olgudur.

Bu araştırmanın amacı muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış değişkenlerinin ilişkilerini incelemektir. Bu kapsamda muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin mesleki etik davranışa ve mesleki etik davranışın boyutlarına etkilerinin tespiti amaçlanmaktadır. Ayrıca, meslek mensuplarının sahip olduğu kategorik özelliklerin onların işe bağlılık ve çalışma ahlakı seviyeleriyle, mesleki etik davranış algılarında farklılığa sebep olup olmadığının da tespiti amaçlanmaktadır.

Muhasebe mesleğinin kamusal yönünün güçlü olması sebebiyle meslek mensupları mesleki etik davranıştan hiç ödün vermemek zorundadır. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarında etik davranışı etkileyebilecek faktörlerin neler olduğunun ve bu faktörlerin mesleki etik davranışı hangi düzeyde etkileyebileceğinin araştırılması önem arz etmektedir. Bu araştırma gerek mesleki etik davranışı etkilediği öngörülen işe bağlılık ve çalışma ahlaki faktörlerinin açıklanması, gerekse bu faktörlerin mesleki etik davranışı hangi düzeyde etkilediğinin tespitini konu alması açısından önemlidir. Böylece, işe bağlılık ve/veya çalışma ahlakı hakkında bilgi sahibi olunan bireylerin mesleki etik davranışı ne düzeyde göstereceği hakkında bir öngörü sahibi olunabilir. Ayrıca, araştırmada hem bağımlı çalışan meslek mensuplarının hem de serbest çalışan meslek mensuplarının birlikte ele alınıp çeşitli karşılaştırmalara gidilmesi araştırmanın önemini arttıran özelliklerden biridir. Çünkü Türkçe literatürde bu kapsamda örgütlenmiş bir çalışma bulunmamaktadır.

2. Araştırmanın Soruları ve Hipotezler

Farklı kavramsallaştırmalarla sunulan bağlılık (engagement), uygulayıcılar ve akademik araştırmacılar tarafından çalışan davranışlarının önemli bir öncülü olarak görülmektedir. Başka araştırmacı grupları ise bağlılığı, işle ilgili davranışları etkileyen ve anlaşılır kılan önemli bir yapı olarak işle ilgili kimlik olarak görmektedirler (Bothma ve Roodt 2012: 1). Nasıl bakılırsa bakılsın “engagement” kavramının iş ve çalışma olgusuna önemli etkileri olduğu muhakkaktır.

İşe bağlılık ise, en çok atıf alan tanımıyla, “pozitif, tatmin edici, çalışmayla ilgili ruh halidir” (Turgut 2013: 2). İşe bağlılık, çalışanlarla ilgili önemli bir çıktıdır ve çalışanların daha sonraki davranışlarının güçlü öncül bir göstergesidir (Spiegelaere vd. 2015: 127).

Son yıllarda yapılan pek çok araştırmanında gösterdiği gibi işe bağlılık, performansın boyutlarına (Bakker ve Demerouti 2008; Halbesleben ve Wheeler 2008; Bothma ve Roodt 2012; Bakker, Demerouti ve ten Brummelhuis 2012 Lorente vd. 2014), finansal sonuçlara (Xanthopoulou, Bakker, Demerouti ve Schaufeli 2009), örgütsel bağlılığa (Hakanen, Bakker ve Schaufeli 2006), müşteri sadakatine (Salanova, Agut, ve Peiró 2005), aktif öğrenmeye (Bakker, Demerouti ve ten Brummelhuis 2012), sorumluluk üstlenme davranışına (Eyiusta 2015), bilginin yaratılmasına (Song vd. 2012; Engelbrecht, Heine ve Mahembe 2014; Song vd. 2014) pozitif yönde etki eden bir faktördür. Ayrıca, ayrılma niyetine (Halbesleben ve Wheeler 2008; Bothma ve Roodt 2012), tükenmişliğe

(Gonzalez-Roma vd. 2006), örgütsel sapmaya (De Clercq vd. 2014) negatif yönde etki ettiğini gösterir araştırmalar da bulunmaktadır.

İşe bağlılığın sonuçları arasında işle ilgili olumlu tutumlar, görev sorumluluklarında beklentiler üzerinde olumlu davranışlar sergileme ve performans artışı bulunmaktadır. İşe bağlılık düzeyi yüksek çalışanların daha fazla tatmin duydukları, kurumlarına daha fazla bağlılık hissettiği ve işten ayrılma niyetlerinin daha düşük olduğu ortaya konulmuştur. İnisiyatif alma, proaktif davranışlar sergileme, öğrenme motivasyonunda artış ve yüksek performans işe bağlılığın etkili olduğu diğer değişkenlerdir (Çalışkan 2014:371).

Buna ek olarak işe bağlılığın manevi kaynaklardan beslendiği ve aynı zamanda manevi kaynakları beslediğini gösteren çalışmalar da (Lawrence 2011; Federici ve Skaalvik 2011; Hartog ve Belschak 2012; Bickerton vd. 2014; Keyko 2014) literatürde bulunmaktadır.

Daha önce yapılmış araştırmaların sonuçları ışığında işe bağlılık seviyesi yüksek bireylerin çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış açısından da daha yüksek bir seviyeye sahip olacakları çıkarımı yapılabilir. Bu nedenle bu çalışmada, işe bağlılığın çalışma ahlakına ve mesleki etik davranışa pozitif yönlü anlamlı bir katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Bu teorik alt yapı çerçevesinde aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur:

H1: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken çalışma ahlakı da artar.

H2: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken mesleki etik davranış da artar.

H2a: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken temel mesleki etik davranışlardan dürüstlük de artar.

H2b: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken temel mesleki etik davranışlardan tarafsızlık da artar.

H2c: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken temel mesleki etik davranışlardan mesleki yeterlilik ve özen de artar.

H2d: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken temel mesleki etik davranışlardan gizlilik de artar.

H2e: Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık artarken temel mesleki etik davranışlardan mesleki davranış da artar.

Ahlak bir yönüyle değerler dünyasının parçasıdır. Çünkü iyi ve kötü başta olmak üzere her türlü ahlaki yargı bir değerdir. Ahlak ve değerler bireyde düşünceyi, duyguyu ve davranışları etkileyen özel bir bilgi türü olarak görülebilir (Usta 2012: 408).

Ahlak ve ahlaka kurumsal ve pratik bir anlam kazandıran etik arasındaki ilişkiler şöyle tanımlanabilmektedir: (i) Ahlak etiği incelemektedir, (ii) Etik amacın ahlaki norm süzgecinden geçme zorunluluğu vardır, (iii) Ahlaki norm pratiği çıkmaza girdiğinde etiğe başvurulması doğaldır. Ahlak, etik amacın meşru ve hatta vazgeçilmezi olmakla birlikte sınırlı bir gerçekleşmesini oluşturur ve etik bu anlamda ahlaki kuşaktır. Bu anlamda moral ve etik teoriler birbirlerini tamamlamaktadırlar (Ricoeur 2010: 233).

Kutlu'nun (2011: 113) da belirttiği gibi meslek etiği kişisel ahlaka dayanır. Bireylerin özel hayatlarındaki ahlaki tutum ve davranışları mesleki hayatlarındaki ahlaki tutum ve davranışlarına yansımaktadır. Dolayısıyla, en temel ahlaki değerlerin çalışma hayatına yansımaları ifade eden çalışma ahlakının, mesleki etik davranış üzerinde pozitif yönde etki ettiği söylenebilir. Çünkü, ahlak çıtası yüksek meslek mensuplarının mesleki etik ilkelere uyarak mesleki etik davranış konusunda daha duyarlı olduğu söylenebilir. Bu çerçevede oluşturulan hipotezler şunlardır:

H3: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı artarken mesleki etik davranış da artar.

H3a: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı artarken temel mesleki etik davranışlardan dürüstlük de artar.

H3b: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı artarken temel mesleki etik davranışlardan tarafsızlık da artar.

H3c: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı artarken temel mesleki etik davranışlardan mesleki yeterlilik ve özen de artar.

H3d: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı artarken temel mesleki etik davranışlardan gizlilik de artar.

H3e: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı artarken temel mesleki etik davranışlardan mesleki davranış da artar.

H4: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, işe bağlılık ile mesleki etik davranış arasında aracı rol üstlenir.

H4a: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, işe bağlılık ile temel mesleki etik davranışlardan dürüstlük arasında aracı rol üstlenir.

H4b: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, işe bağlılık ile temel mesleki etik davranışlardan tarafsızlık arasında aracı rol üstlenir.

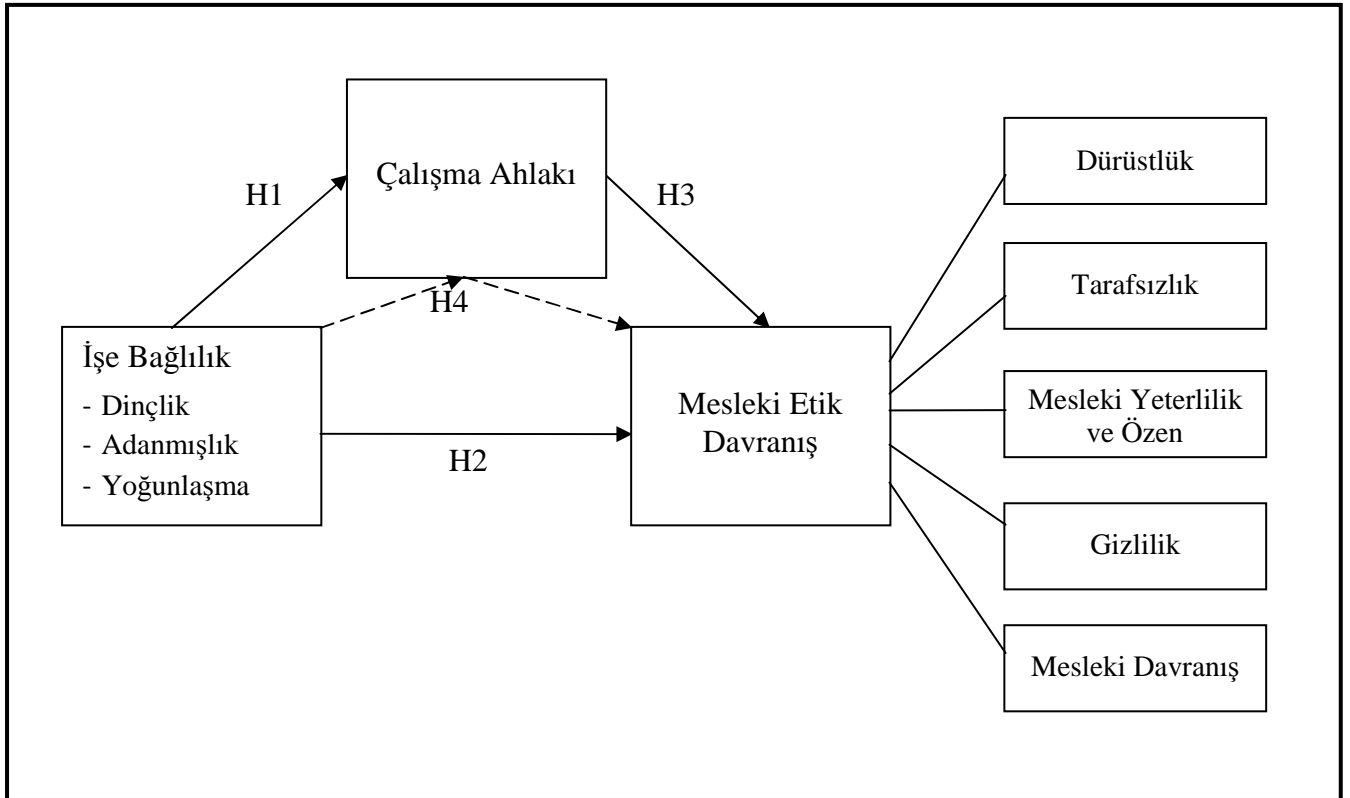
H4c: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, işe bağlılık ile temel mesleki etik davranışlardan mesleki yeterlilik ve özen arasında aracı rol üstlenir.

H4d: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, işe bağlılık ile temel mesleki etik davranışlardan gizlilik arasında aracı rol üstlenir.

H4e: Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, işe bağlılık ile temel mesleki etik davranışlardan mesleki davranış arasında aracı rol üstlenir.

Yukarıda sayılan temel hipotezlere bağlı olarak oluşturulan ve araştırmanın yapısal modelini gösteren model, Şekil 3.1’de sunulmuştur.

Şekil 3.1 Araştırmanın Yapısal Modeli



3. Araştırmanın Yöntemi

Temel amacı muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık ve çalışma ahlaki faktörlerinin mesleki etik davranışa etkilerini tespit etmek olan bu araştırma nicel araştırma yöntem ve teknikleri kullanılarak yapılandırılmıştır. Nicel araştırmalar, verilerin sayılar biçiminde olduğu görgül araştırma tipidir (Punch 2005: 6). Diğer bir ifadeyle nicel araştırma, daha önceden belirlenen araştırma hedefleri doğrultusunda verilerin sayısal olarak toplandığı ya da sayısallaştırıldığı araştırma yöntemidir. Bu araştırmada da anket tekniğiyle toplanan veriler sayısallaştırılarak çalışmaya nicel boyut katılmıştır. Böylece, gerek değişkenlerin ölçülmesinde, gerekse değişkenler arası ilişkilerin incelenmesinde nicel veriler kullanılmıştır.

Araştırmanın modeli olarak tarama modeli yaklaşımlarından biri olan korelasyon türü ilişkisel tarama modeli seçilmiştir. Tarama modeli yaklaşımları geçmişte ya da halen var olan bir durumu var olduğu şekliyle tasvir etmeyi amaçlayan araştırma yaklaşımlarıdır. İlişkisel tarama modeli ise iki veya daha fazla sayıdaki değişken arasındaki birlikte değişimi ve/veya derecesini belirlemeyi amaçlayan araştırma modelidir. Korelasyon türü ilişki arama söz konusu olduğunda üç durum söz konusudur; (i) değişkenler arasında sistemli bir ilişki yoktur, (ii) değişkenler aynı yönde değişir, (iii) değişkenler ters yönde değişir (Karasar 1999: 76-83).

Araştırmanın hipotezlerinin sınanması için yapısal eşitlik modelinden yararlanılmıştır. Yapısal eşitlik modeli teknikleri günümüzde çok değişkenli analizlerin uygulamalarının başlıca öğeleri olarak kabul görmektedir. Yapısal eşitlik modeli gizil değişken, bağımlı ve bağımsız değişkenlerdeki ölçme hataları, çoklu göstergeler, karşılıklı nedensellik, eşzamanlık ve karşılıklı bağımlılık gibi geniş bir çerçevede kullanılmaktadır (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk 2012: 253).

3.1. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Araştırma evreni, araştırmanın amaçlarına bağlı olarak, üzerinde araştırma yapılabilecek, görüş bildirilecek veya genellemeler yapılacak tüm birimlerin oluşturduğu gruptur (Erkuş 2009: 210; Ural ve Kılıç 2013: 31). Bu araştırmanın evrenini Marmara Bölgesi içinde bulunan SMMM odalarına ve YMM odalarına kayıtlı muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır.

Araştırmanın evreni olarak Marmara Bölgesi içerisinde bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarının seçilmesinin bazı nedenleri bulunmaktadır. Öncelikle Marmara Bölgesinde bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarının sayısı tüm Türkiye’de bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarının % 48,7’sini oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle Türkiye’deki muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarının yaklaşık yarısı Marmara Bölgesi içindeki odalara kayıtlıdır.

Bir diğer sebep elde edilecek sonuçların güvenilirliği ile ilgilidir. Araştırma evreninin örneklemeden sağlıklı veri toplanmasını engelleyecek kadar büyük olması hem elde edilen sonuçların doğruluğunu şüpheye düşürecek hem de sonuçların genellenebilirliğine zarar verecektir. Ayrıca, araştırmanın takvimi, bütçesi ve kaynakları da evrenin, Marmara Bölgesi içindeki muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarıyla sınırlandırılmasının bir başka nedenidir.

Tablo 3.1’de 20.08.2014 tarihi itibariyle Marmara bölgesi içerisinde bulunan SMMM ve YMM odaları ile bu odalara kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının sayısı verilmiştir.

Tablo 3.1. Marmara Bölgesindeki Odalara Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensupları Dağılım Tablosu

ODA	ÜYE SAYISI
İstanbul SMMM	34.390
İstanbul YMM	2.093
Bursa SMMM	4.192
Bursa YMM	171
Kocaeli SMMM	1.401
Balıkesir SMMM	944
Sakarya SMMM	797
Tekirdağ SMMM	446
Çanakkale SMMM	400
Edirne SMMM	383
Çorlu SMMM	294
Kırklareli SMMM	278
Yalova SMMM	226
Bilecik SMMM	130
Bölge Toplamı	46.145

Kaynak: TÜRMOB üye istatistiklerinden derlenmiştir
(www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx Erişim Tarihi: 20.08.2014)

20.08.2014 tarihli TÜRMOB verilerine göre Marmara bölgesi içerisinde 12 adet SMMM odası ve 2 adet YMM odası bulunmaktadır. Bu odalara kayıtlı toplam meslek mensubu sayısı 46.145'dir. Bunların 43.881 tanesini SM ve SMMM'ler; 2.264 tanesini ise YMM'ler oluşturmaktadır. Marmara bölgesindeki odalara kayıtlı meslek mensuplarının toplam sayısı tüm Türkiye'deki odalara kayıtlı meslek mensuplarının % 48,7'sini

oluşturmaktadır. Diğer bir ifadeyle, sadece Marmara Bölgesinde yaklaşık geri kalan altı bölgedeki odalara kayıtlı meslek mensubu kadar meslek mensubu bulunmaktadır.

Marmara Bölgesi içinde ise odalarına en çok meslek mensubunun kayıtlı olduğu il İstanbul'dur. İstanbul'da 34.390 tanesi SMMM odalarına, 2.093 tanesi YMM odalarına kayıtlı toplam 36.483 muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. İstanbul'daki odalara kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının sayısı tüm Türkiye'deki odalara kayıtlı meslek mensuplarının % 38,5'ini, Marmara Bölgesindeki odalara kayıtlı meslek mensuplarının % 79'unu oluşturmaktadır.

Örneklem ise, araştırma evreninden, belirli kurallara uyularak seçilen ve o evreni temsil yeteneği kabul edilen, görece evrenden daha az sayıda bireyden oluşan ve üzerinde çalışma yürütülecek kümedir (Karasar 1999: 110; Erkuş 2009: 213). Çalışmada, araştırma evreninden örneklem çekilirken kolayda örnekleme tekniği kullanılmıştır. Kolayda örnekleme, ana kütlede uygun görülen veya araştırmaya katılması istenenlerin ve ulaşılabilir olanların örnekleme dahil edilmesini ifade etmektedir (Nakip 2006: 204). Kolayda örnekleme yönteminde amaç, evren içerisinde isteyen herkesin örneklem içerisine ve örnekleme dahil edilmesidir (Ural ve Kılıç 2013: 42).

Marmara Bölgesinde bulunan SMMM ve YMM odalarına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarının araştırmanın evreni olarak seçildiği bu alan araştırmasında anket aracılığıyla veri toplanması yöntemi tercih edilmiştir. Araştırma bulgularından çıkan sonuçlardan genelleme yapılabilmesi ve araştırma içerisinde yapılan karşılaştırmaların anlamlılık düzeyini artırılması için örneklem çapının mümkün olduğunca büyük tutulmasına gayret edilmiştir. Araştırmada anket uygulaması sonucunda elde edilen örneklem büyüklüğü 735'dir³⁶.

3.2. Araştırmada Kullanılan Ölçekler

Bu araştırmada kullanılan anket formunun oluşturulmasında, daha önceki çalışmalarda kullanılmış ölçeklerden yararlanılmıştır. Seçilen ölçeklerin güncel olmasına, kullanım sıklığına, yanıtlanma sürelerine, anlaşılabilirlik düzeylerine, geçerlilik ve

³⁶ Evren hacminin büyüklüğüne karşılık örneklem büyüklüğünün ne kadar alınması gerektiğini gösterir formüle göre, güven düzeyi %95 ($\alpha=0,05$), örnekleme hatası $H=\pm 0,005$ ve oranlar $p=0,5; q=0,5$ için bazı örneklem büyüklükleri şu şekilde olmalıdır: 100-80; 500-217; 1.000-278; 5.000-357; 10.000-370; 50.000-381; 100.000-384 (Birinci Değer Evren Büyüklüğü/Hacmi - İkinci Değer Örneklem Büyüklüğü/Hacmi Göstermektedir) (Ural ve Kılıç 2013: 47). Buna göre, araştırma evreninin yaklaşık 50.000 bireyden oluştuğu göz önüne alındığında araştırmanın örneklem büyüklüğünün en az 381 olması gerekmektedir.

güvenirliliklerine bakılarak en uygun ölçekler seçilmeye çalışılmıştır. Ayrıca seçilen ölçeklerde bilimin özüne ve amacına uygun olarak geliştirme çalışmaları yapılmış, bazı sorular yeniden düzenlenmiştir.

Anket dört bölüm olacak şekilde tasarlanmıştır. Birinci bölüm kategorik (demografik) özelliklere ilişkin sorulardan, ikinci bölüm işe bağlılığa ilişkin sorulardan, üçüncü bölüm çalışma ahlakına ilişkin sorulardan, dördüncü bölüme ise mesleki etik davranışa ilişkin sorulardan oluşmaktadır.

Anketin birinci bölümü olan ve muhasebe meslek mensuplarının kategorik özelliklerini tespit etmek için hazırlanan soru sayısı altıdır. Bu bölüme konulacak sorular belirlenirken literatür taranmış; araştırmanın amacına uygun ve karşılaştırmalarda anlamlı olabilecek kategorik özellikler seçilmeye çalışılmıştır. Ayrıca katılımcıların cevaplamaktan imtina edebileceği sorulara da yer verilmemesi tercih edilmiştir.

Anketin ikinci bölümünü oluşturan işe bağlılık ölçeği, Türkiye’de de pek çok araştırmada kullanılan Utrecht Work Engagement Scale³⁷ (UWES) ölçeğidir. Bu ölçekte ifadeler “1-Hiç uygun değil”den “5-Tamamen uygun”a uzanan beş basamaklı skala üzerinden cevaplandırılmaktadır.

Anketin üçüncü bölümünü oluşturan çalışma ahlakı ölçeği, Multidimensional Work Ethic Profile³⁸ (MWEPE) ölçeğinin ahlak (morality) boyutundan alıntılanmıştır. Yabancı dilden çevrimi yapılan ölçek oluşturulurken, dil uzmanlarından ve konu hakkında bilgi sahibi akademisyenlerden görüş ve yardım alınmıştır. Tercüme esansında doğabilecek hataların ortadan kaldırılması için iki farklı dil uzmanına ayrı ayrı çevirttirilmiş. Son olarak ilgili literatüre hakim ve yabancı dil bilgisine sahip bir akademisyen yardımıyla ölçeğe son hali verilmiştir. Anket formunda sunulan ifadeler verilecek cevaplar 1-Kesinlikle katılmıyorum, 5-Kesinlikle katılıyorum skalasını oluşturacak şekilde 5’li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir.

Anketin dördüncü bölümünü oluşturan mesleki etik davranış ölçeği konuya ilişkin daha önceden yapılmış araştırmalarda kullanılan ölçeklerden yararlanılarak geliştirilmiştir. Anket formunda sunulan ifadeler verilecek cevaplar 1-Kesinlikle katılmıyorum, 5-

³⁷ Utrecht İşe Bağlılık Ölçeği

³⁸ Çok Boyutlu Çalışma Etiği Profili Ölçeği

Kesinlikle katılıyorum skalasını oluşturacak şekilde 5'li Likert ölçeğine göre düzenlenmiştir

Oluşturulan anket formu ön test amacıyla Çanakkale SMMM odasına kayıtlı 40 muhasebe meslek mensubuna karşılıklı görüşme yoluyla uygulanmıştır. Ön test sonucu anlaşılmayan ya da ölçeği bozan bir maddeye rastlanmamıştır.

Ön test aşaması geçildikten sonra anketlerin Marmara Bölgesi içerisinde bulunan muhasebe meslek odalarına (SMMM odaları ve YMM odaları) kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına uygulanmasına geçilmiştir. Bu süreç sonunda elde edilen kullanılabilir durumdaki 735 adet anket vasıtasıyla önce araştırmadaki tüm boyutlar tek tek ele alınarak doğrulayıcı faktör analizi uygulanmıştır. Doğrulanamayan maddeler boyutlardan çıkartılarak son hali verilmiş ve güvenilirlik analizleri yapılmıştır. Böylece, kategorik (demografik) sorular hariç olmak üzere başlangıçta 52 tane olan soru sayısı 42 taneye düşürülmüştür. Nihayetinde kategorik sorularla birlikte toplam soru sayısı 48 tane olmuştur.

Araştırma formunda bulunan ölçeklerin güvenilirliği ölçülürken, güvenilirliğin bir ölçüsü olarak Cronbach's Alpha³⁹ istatistiğinden yararlanılmıştır. Cronbach's Alpha istatistiği sonuçlarına göre işe bağlılık ölçeğinin dinçlik boyutu 0,799; adanmışlık boyutu 0,796; yoğunlaşma boyutu 0,679'dur. Bir bütün olarak işe bağlılık ölçeğinin Cronbach's Alpha istatistiği sonucu 0,893'tür.

Çalışma ahlakı ölçeğinin Cronbach's Alpha istatistiği sonucu 0,778'dir. Çalışma ahlakı ölçeği tek boyutludur.

Mesleki etik davranış ölçeğinin dürüstlük boyutunun Cronbach's Alpha istatistiği sonucu 0,670; tarafsızlık boyutunun 0,709; mesleki yeterlilik ve özen boyutunun 0,674; gizlilik boyutunun 0,704; mesleki davranış boyutunun 0,647'dir. Bir bütün olarak mesleki etik davranış ölçeğinin Cronbach's Alpha istatistiği sonucu 0,773'tür. Bu sonuçlara göre anket formunda kullanılan her üç ölçeğin de oldukça güvenilir olduğu söylenebilir.

Ölçeklerde ölçeği bozan herhangi bir madde olup olmadığı korelasyonlara ve ölçekten silindiğinde Cronbach's Alpha istatistiğini arttıran ifade olup olmadığına bakılarak

³⁹ Cronbach's Alpha katsayısının bulunabileceği aralıklar ve buna bağlı olarak da ölçeğin güvenilirlik durumu şu şekillerde olmaktadır: $0,00 \leq \alpha < 0,40$ ise ölçek güvenilir değildir; $0,40 \leq \alpha < 0,60$ ise ölçek düşük güvenilirliktedir; $0,60 \leq \alpha < 0,80$ ise ölçek oldukça güveniliridir; $0,80 \leq \alpha < 1,00$ ise ölçek yüksek derecede güvenilir bir ölçektir (Akgül ve Çevik 2003: 435).

belirlenmiş ve tüm boyutlarda ölçeği bozan terimlere rastlanmamıştır. Tüm ölçeklerde soru ortalamalarının eşit olup olmadıkları Hotelling's T^2 istatistiği ile incelenmiş ve Hotelling's T^2 istatistikleri anlamlı bulunmuştur. Dolayısıyla ölçeklerde yer alan maddelerin gerekli ve birimlerin farklı farklı özelliklerini ölçtüğüne karar verilmiştir.

3.2.1. İşe Bağlılık Ölçeği

İşe bağlılık, Schaufeli ve diğerleri (2002) tarafından geliştirilen Utrecht Work Engagement Scale (UWES) ile ölçülmektedir (Turgut 2011: 163; Eryılmaz ve Doğan 2012: 50). UWES ölçeği daha önce Türkiye’de yapılan pek çok araştırmada (Arı 2011; Turgut 2011; Ertemli 2011; Eryılmaz ve Doğan 2012; Turgut 2013; Özoral 2013; Çalışkan 2014) kullanılmıştır. Dolayısıyla ölçeğin Türkçe kullanımına ilişkin güvenilirlik ve geçerliliği pek çok kez test edilmiştir. Bu araştırmada işe bağlılığı ölçmek için kullanılan UWES ölçeği, Eryılmaz ve Doğan (2012) tarafından kullanılan biçimiyle kullanılmıştır.

Ölçek toplam 17 ifadeden oluşmaktadır. Bunlardan altı tanesi dinçlik boyutunu (örn. “işimde kendimi güçlü ve dinç hissedirim), beş tanesi adanmışlık boyutunu (örn. “yaptığım işle gurur duyuyorum”) ve altı tanesi yoğunlaşma boyutunu (örn. “çalışırken kendimi işime kaptırırım”) ölçmektedir. Yapılan faktör analizi sonucunda yoğunlaşma boyutunda bulunan ifadelerden biri çıkarılarak işe bağlılık ölçeği toplam 16 maddeye indirgenmiştir. İfadeler katılımcıların uygunluk derecesine göre beş basamaklı skala üzerinden cevaplandırılmaktadır (1-Hiç uygun değil; 2-Uygun değil; 3-Biraz Uygun; 4-Uygun; 5-Tamamen uygun)

İşe bağlılık ölçeğinin güvenilir olup olmadığı incelenmiş ve güvenilirliğin bir ölçüsü olan Cronbach's Alpha istatistiği tercih edilmiştir. İşe Bağlılık faktörü üç boyuttan oluşmakta olup yapılan güvenilirlik analizi sonucunda tüm boyutlar oldukça güvenilir bulunmuştur. Elde edilen bulgular Tablo 3.2’de verilmiştir.

Tablo 3.2. İşe Bağlılık Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Ortalama	Std. Sapma	Soru bütün korelasyon	Silindiğinde Cronbach's Alpha
İşimde kendimi enerji dolu hissederim	3,77	,935	,665	,740
İşimde kendimi güçlü ve dinç hissederim.	3,89	,878	,604	,756
İşimde kendimi zihinsel olarak oldukça dinç hissederim.	3,92	,854	,617	,753
Ara vermeden uzun süre çalışabilirim.	3,68	1,055	,416	,807
Çalışırken işler yolunda gitmese bile azimle çalışmaya devam ederim.	4,05	,834	,513	,776
Sabah kalktığımda işe gitmek için istekliyimdir.	3,95	,793	,545	,770
Dinçlik: Cronbach's Alpha=,799 Ölçek ort.= 3,879 Ölçek Varyans=0,802 Hotelling's T ² = 113,915 p=,0001				
Yaptığım işi anlamlı ve bir amaca hizmet ediyor buluyorum.	4,21	,811	,578	,756
Yaptığım işle gurur duyuyorum.	4,35	,755	,597	,752
İşimi ilginç ve özel bulurum.	3,81	,942	,543	,773
İşim bana çalışma şevki verir.	4,08	,801	,565	,760
İşime karşı istekli ve hevesliyim.	4,06	,781	,616	,745
Adanmışlık: Cronbach's Alpha=,796 Ölçek ort.= 4,102 Ölçek Varyans=0,673 Hotelling's T ² = 255,677 p=,0001				
Çalışırken zaman su gibi akıp gider.	4,28	,721	,292	,681
Çalışırken tamamen işime konsantre olur, dalar giderim.	4,05	,835	,496	,603
Çalışırken etrafımdaki her şeyi unuturum.	3,45	1,042	,479	,607
Çalışırken kendimi işime kaptırırım.	3,98	,834	,575	,569
Çalışırken bunun bitmesini hiç istemem.	3,57	1,039	,358	,669
Yoğunlaşma: Cronbach's Alpha=,679 Ölçek ort.= 3,866 Ölçek Varyans=0,815 Hotelling's T ² = 535,607 p=,0001				
İŞE BAĞLILIK: Cronbach's Alpha=,893 Ölçek ort.= 3,945 Ölçek Varyans=0,766 Hotelling's T ² = 840,72 p=,0001				

Tablo 3.2'ye göre işe bağlılık ölçeğinin dinçlik boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,799; ölçek ortalaması 3,879; varyansı ise 0,802 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,05 ile “çalışırken işler yolunda gitmese bile azimle çalışmaya devam ederim” maddesinde elde edilmiştir.

İşe bağlılık ölçeğinin adanmışlık boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,796; ölçek ortalaması 4,102; varyansı ise 0,673 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,35 ile “yaptığım işle gurur duyuyorum” maddesinde elde edilmiştir.

İşe bağlılık ölçeğinin yoğunlaşma boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,679; ölçek ortalaması 3,866; varyansı ise 0,815 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,28 ile “çalışırken zaman su gibi akıp gider.” maddesinde elde edilmiştir.

İşe bağlılık ölçeğinin bir bütün olarak Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,893; ölçeğin genel ortalaması 3,945; varyansı ise 0,766 olarak hesaplanmıştır. Güvenilirlik analizi sonuçlarına göre bir bütün olarak işe bağlılık ölçeğinin yüksek derecede güvenilir bir ölçek olduğu görülmektedir.

3.2.2. Çalışma Ahlakı Ölçeği

Çok boyutlu bir olgu olan çalışma etiği, Miller, Woehr ve Hudspeth (2002) tarafından geliştirilen Multidimensional Work Ethic Profile Scale (MWEP) ile ölçülmektedir. MWEP ölçeği 7 boyutlu 65 maddelik bir ölçektir (Miller, Woehr ve Hudspeth 2002: 483).

MWEP ölçeği Türkiye’de de bazı araştırmalarda kullanılmıştır. Celep ve diğerleri (2004) eğitim örgütlerindeki iş etiği anlayışını öğretmenlerin gözünden değerlendirmek amacıyla yaptıkları araştırmada MWEP ölçeğinden yararlanmışlardır. Celep ve diğerleri bu araştırmalarında MWEP ölçeğini faktör analizine tabi tutarak 4 boyuttan oluşan 29 maddelik bir ölçek oluşturmuşlardır. Yücel ve Çiftçi (2012) bir kamu yükseköğretim kurumunda iş etiği davranış algısını incelenmek amacıyla 317 çalışan üzerinde yaptıkları araştırmada MWEP ölçeğinden de yararlanmıştır.

Çalışma ahlakı çalışma etiğinin bir boyutudur. Dolayısıyla bu araştırma kapsamında incelenecek olan muhasebe meslek mensuplarının çalışma ahlakına ilişkin tutumları da MWEP ölçeğinden yararlanılarak ölçülmeye çalışılmıştır. MWEP ölçeğinde çalışma ahlakına ilişkin 10 adet ifade (örn. “kişi her zaman yaptıklarının sorumluluğunu üstlenmelidir”) bulunmaktadır. İfadelerden üçü (örn. “çalmanın mübah/kabul edilebilir olduğu zamanlar vardır.”) ters kodludur.

Bu araştırma kapsamında kullanılan çalışma ahlakı ölçeği yukarıda bahsi geçen araştırmalar da göz önüne alınarak yapılan bir çeviri prosesi ile elde edilmiştir. Anket uygulaması sonrası yapılan faktör analizi ile 10 tane olan ifade sayısı 8 taneye indirgenmiştir. Oluşturulan ölçek kapsamındaki ters kodlu (T) ifade sayısı 1 tanedir. Çalışma ahlakı ölçeğindeki ifadelerle verilecek cevaplar 5’li Likert ölçeği skalasına göre

düzenlenmiştir (1-Kesinlikle katılmıyorum; 2-Katılmıyorum; 3-Fikrim yok; 4-Katılıyorum; 5- Kesinlikle katılıyorum).Ölçek tek boyutludur.

Çalışma ahlakı ölçeğinin güvenilir olup olmadığı incelenmiş ve güvenilirliğin bir ölçüsü olan Cronbach's Alpha istatistiği tercih edilmiştir. Yapılan güvenilirlik analizi sonucunda çalışma ahlakı ölçeği oldukça güvenilir bulunmuştur. Elde edilen bulgular Tablo 3.3’de verilmiştir.

Tablo 3.3. Çalışma Ahlakı Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Ortalama	Std. Sapma	Soru bütün korelasyon	Silindiğinde Cronbach's Alpha
Kişi her zaman doğru ve adil şekilde davranmalıdır.	4,59	,808	,581	,743
Çalmanın mübah/kabul edilebilir olduğu zamanlar vardır. (T)	4,15	1,201	,305	,790
Bir kişi bütün gerçekleri duymadan yargıya varmamalıdır.	4,31	1,007	,511	,749
Size nasıl davranılmasını istiyorsanız başkalarına da o şekilde davranmanız önemlidir.	4,55	,971	,408	,766
Kişi diğer kişilerle ilişkilerinde adil olmalıdır.	4,43	,868	,671	,728
Kişi her zaman yaptıklarının sorumluluğunu üstlenmelidir.	4,50	,864	,657	,730
Başka insanlar hakkında hiçbir zaman yalan söylememelisin.	4,33	1,013	,538	,745
Sizin olmayan bir şeyi almak hiçbir zaman doğru değildir.	4,21	1,268	,355	,784
ÇALIŞMA AHLAKI: Cronbach's Alpha=,778 Ölçek ort.= 4,386 Ölçek Varyans=1,023 Hotelling's T ² = 194,050 p=,0001				

Tablo 3.3’den de görüleceği üzere çalışma ahlakı ölçeğinin Cronbach's Alpha istatistiğine göre güvenilirliği 0,778 olarak hesaplanmıştır. Ölçeğin genel ortalaması 4,389; varyansı 1,023’tür. Ölçekte en yüksek ortalama 4,59 ile “Kişi her zaman doğru ve adil şekilde davranmalıdır” maddesinde elde edilmiştir. En küçük ortalama ise 4,15 ile “Çalmanın mübah/kabul edilebilir olduğu zamanlar vardır” maddesinde elde edilmiştir.

3.2.3. Mesleki Etik Davranış Ölçeği

Bu araştırmanın bağımlı değişkeni durumunda olan muhasebe meslek etiği değişkeni son yıllarda pek çok araştırmaya konu olmuş bir olgudur. Dolayısıyla, literatür incelendiğine muhasebe meslek etiğine ilişkin algı, tutum ve davranışları ölçmek için kullanılmış pek çok ölçek olduğu görülmektedir.

Güney ve Çınar (2012: 96) muhasebe meslek etiğinin konu edildiği araştırmalarda kullanılan ölçeklere ilişkin literatürde yaptıkları taramalar neticesinde çok farklı anketlerin kullanıldığı sonucuna ulaşmışlardır:

- Armankuy ve Sarioğlan (2005): 12 madde
- Çukacı (2006): 22 madde 6 boyut
- İşgüden ve Çabuk (2006): 21 madde 7 boyut
- Zeytin (2007): 58 madde 11 boyut
- Kirik (2007): 37 madde
- Kutlu (2008): 9 madde
- Kartal ve Taş (2010): 32 madde 8 boyut
- Sakarya ve Kara (2010): 35 madde 6 boyut

Görüldüğü üzere meslek etiğine ilişkin ortak sayılabilecek nitelikte bir ölçek bulunmamaktadır. Araştırmacılar her seferinde kendilerinin geliştirdikleri bir ölçek kullanmayı tercih etmişlerdir⁴⁰. Bu tez çalışmasında da mesleki etik davranışı ölçmek için Sakarya ve Kara (2010); Güney ve Çınar (2012); Akın ve Özdaşlı (2014) çalışmalarından da yararlanılarak bir ölçek geliştirilmiştir. Öncelikle muhasebe meslek etiğinin beş boyutunu temsilen her boyut için 5'er ifadeden 25 madde oluşturulmuştur. Bütün verilerin toplanmasından sonra yapılan faktör analizi sonucunda dürüstlük boyutu 3 ifadeyle, tarafsızlık boyutu 4 ifadeyle, mesleki yeterlilik ve özen boyutu 4 ifadeyle, gizlilik boyutu 4 ifadeyle, mesleki davranış boyutu 3 ifadeyle sınırlandırılarak mesleki etik davranış ölçeği 18 maddeye indirgenmiştir. Mesleki etik davranış ölçeğindeki ifadeler verilecek cevaplar 5'li Likert ölçeği skalasına göre düzenlenmiştir (1-Kesinlikle katılmıyorum; 2-Katılmıyorum; 3-Fikrim yok; 4-Katılıyorum; 5- Kesinlikle katılıyorum).

Meslek etiği davranış ölçeğinin güvenilir olup olmadığı incelenmiş ve güvenilirliğin bir ölçüsü olan Cronbach's Alpha istatistiği tercih edilmiştir. Mesleki etik davranış faktörü beş boyuttan oluşmakta olup yapılan güvenilirlik analizi sonucunda tüm boyutlar oldukça güvenilir bulunmuştur. Elde edilen bulgular Tablo 3.4'de verilmiştir.

⁴⁰ Benzer şekilde Güney ve Çınar (2012) da yaptıkları araştırmada kendilerinin geliştirdiği ölçeği kullanmışlardır.

Tablo 3.4. Mesleki Etik Davranış Ölçeği Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	Ortalama	Std. Sapma	Soru bütün korelasyon	Silindiğinde Cronbach's Alpha
Meslek mensupları mesleki ilişkilerinde açık sözlüdür.	3,91	1,006	,532	,528
Meslek mensupları mesleki ilişkilerinde doğru sözlüdür.	4,02	,851	,558	,471
Meslek mensupları yanlış veya yanıltıcı bilgi veya belgelerle işlem yapmamalıdır.	4,34	,633	,409	,676
Dürüstlük: Cronbach's Alpha=,670 Ölçek ort.= 4,090 Ölçek Varyans=0,712 Hotelling's T ² = 158,831 p=,0001				
Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden almaktadır.	3,75	,974	,541	,619
Meslek mensupları mükellef/işveren baskısı olmadan karar vermelidir.	3,82	,935	,537	,622
Meslek mensupları, mesleki faaliyetleriyle ilgili bir konuda etki altına girdiklerini hissettikleri anda o hizmeti vermeyi bırakmaktadır.	3,53	1,067	,498	,646
Meslek mensupları, bir mesleki hizmeti verirken tarafsızlığını yitirdiği anda artık o hizmeti vermemelidir.	3,67	1,013	,413	,697
Tarafsızlık: Cronbach's Alpha=,709 Ölçek ort.= 3,692 Ölçek Varyans=1,011 Hotelling's T ² = 126,408 p=,0001				
Meslek mensuplarının okul hayatlarında aldıkları eğitim yeterlidir.	3,78	1,041	,474	,636
Meslek mensupları yeterli düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahiptir.	4,05	,760	,507	,591
Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.	3,86	,867	,468	,602
Meslek mensupları, meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri takip etmelidir.	3,91	,821	,459	,610
Mesleki Yeterlilik ve Özen: Cronbach's Alpha=,674 Ölçek ort.= 3,90 Ölçek Varyans=,924 Hotelling's T ² = 372,504 p=,0001				
Meslek mensupları mesleki ilişkiler sonucu elde ettikleri bilgileri sadece müşteri/işveren ya da yetkilendirilmiş kimselere açıklamalıdır.	4,32	,600	,506	,635
Meslek mensupları, mesleki ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmamaktadır.	4,36	,776	,528	,618
Meslek mensupları, bir mükellefle veya işverenle ilişkisi bittikten sonra bile onlarla ilgili bilgilerin gizliliğini korumaktadır.	4,25	,683	,500	,634
Meslek mensupları ancak yasal veya mesleki bir zorunluluk durumunda iş ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşmaktadır.	4,28	,672	,436	,672
Gizlilik: Cronbach's Alpha=,704 Ölçek ort.= 4,303 Ölçek Varyans=,470 Hotelling's T ² = 16,329p=,001				
Meslek mensupları, mesleğin itibarına yakışır biçimde faaliyet göstermektedir.	4,13	,615	,470	,539
Meslek mensupları, meslek etiği standartlarına uygun biçimde faaliyet göstermektedir.	4,09	,730	,501	,485
Meslek mensupları sahip oldukları özellikler ya da deneyimleri hakkında abartılı iddialarda bulunmamaktadır.	3,98	,689	,408	,616
Mesleki Davranış: Cronbach's Alpha=,647 Ölçek ort.= 4,064 Ölçek Varyans=,462 Hotelling's T ² = 30,337 p=,0001				
MESLEKİ ETİK DAVRANIŞ: Cronbach's Alpha=,773 Ölçek ort.= 4,002 Ölçek Varyans=,730 Hotelling's T ² = 1716,1 p=,0001				

Tablo 3.4'den de görüleceği üzere mesleki etik davranış ölçeğinin dürüstlük boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,670; ölçek ortalaması 4,09; varyansı ise 0,712 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,34 ile “Meslek mensupları yanlış veya yanıltıcı bilgi veya belgelerle işlem yapmamalıdır” maddesinde elde edilmiştir.

Mesleki etik davranış ölçeğinin tarafsızlık boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,709; ölçek ortalaması 3,692; varyansı ise 1,011 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 3,82 ile “Meslek mensupları mükellef/işveren baskısı olmadan karar vermelidir” maddesinde elde edilmiştir.

Mesleki etik davranış ölçeğinin mesleki yeterlilik ve özen boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,674; ölçek ortalaması 3,90; varyansı ise 0,924 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,05 ile “Meslek mensupları yeterli düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahiptir” maddesinde elde edilmiştir.

Mesleki etik davranış ölçeğinin gizlilik boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,704; ölçek ortalaması 4,303; varyansı ise 0,470 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,36 ile “Meslek mensupları, mesleki ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmamaktadır” maddesinde elde edilmiştir.

Mesleki etik davranış ölçeğinin mesleki davranış boyutu için Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,647; ölçek ortalaması 4,064; varyansı ise 0,462 olarak hesaplanmıştır. Ölçekte en yüksek ortalama 4,13 ile “Meslek mensupları, mesleğin itibarına yakışır biçimde faaliyet göstermektedir” maddesinde elde edilmiştir.

Mesleki etik davranış ölçeğinin bir bütün olarak Cronbach's Alpha istatistiği güvenilirlik sonucu 0,773; ölçeğin genel ortalaması 4,002; varyansı ise 0,730 olarak hesaplanmıştır. Güvenilirlik analizi sonuçlarına göre bir bütün olarak mesleki etik davranış ölçeğinin oldukça güvenilir bir ölçek olduğu görülmektedir.

3.3. Verilerin Toplanması

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış ilişkilerini görebilmek için yapılan bu çalışmada veriler anket tekniği ile toplanmıştır. Anket araştırma evrenini oluşturan birimlerden elde edilecek verilere ulaşabilmek amacıyla -tek tipleştirilmiş ifadelerle- oluşturulan veri toplama aracıdır. Anket tekniği, özellikle

sosyal bilimler alanında en çok kullanılan veri toplama tekniğidir (Ural ve Kılıç 2013: 53). Anket tekniğinin uygulanmasında anket formları kullanılmaktadır. Anket formu, belirli bir amaç ve plana göre düzenlenmiş soru listesidir (Karasar 1999: 176).

Anket tekniğinin uygulanarak verilerin toplanmasında üç yöntem birlikte kullanılmıştır. Bunlar, karşılıklı görüşme yoluyla, emanet yoluyla ve internet yoluyla anket uygulama şekilleridir. Bu kapsamda, anketlerin bir kısmı muhasebe meslek mensuplarıyla yüz yüze görüşülerek (karşılıklı görüşme yoluyla) uygulanmıştır. Anketlerin diğer bir kısmı, anketlerin muhasebe meslek mensuplarının bürolarına veya çalıştıkları kurumlara elden dağıtılması ve bir süre sonra doldurulmuş anketlerin toplanması yoluyla uygulanmıştır (emanet yoluyla). Diğer bir kısmı ise elektronik posta adresleri vasıtasıyla (internet yoluyla) uygulanmıştır. İnternet yoluyla uygulanan anketlerde Google Formlar⁴¹ uygulamasından yararlanılmıştır.

Anket uygulaması, Çanakkale, Balıkesir, Edirne, Tekirdağ ve İstanbul'daki odalara kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına karşılıklı görüşme veya emanet yoluyla yapılmıştır. Bu yerlerdeki bazı meslek mensuplarına internet yoluyla da anket uygulaması yapılmıştır. Kalan diğer yerlerde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarına ise çoğunlukla internet veya emanet yoluyla anket uygulaması yapılmıştır. Bu şekilde 784 anket toplanabilmiştir. Bu anketler içinden eksik ya da tekrar şeklinde doldurulduğu düşünülen 49 anket çıkarılmıştır. Böylece araştırma kapsamına dahil edilen anket sayısı 735 tane olmuştur.

Bu araştırmada mümkün olduğunca çok kişiye ulaşabilmek için kolayda örneklem yöntemi seçilmekle birlikte, araştırmanın amacına uygun olması ve araştırma içinde kategorik özelliklere göre yapılacak karşılaştırmaların güvenilirlik düzeyini arttırabilmek için belli bir hedef ve plan dahilinde hareket edilmeye çalışılmıştır. Buna göre, toplanan 735 adet anket katılımcıların kategorik özelliklerine göre sınıflandırıldığında şu sonuçlara ulaşılmıştır:

(i) Anketler kayıtlı bulunan odanın bulunduğu yere göre sınıflandırıldığında, İstanbul'daki muhasebe meslek odalarına kayıtlı 316 meslek mensubuna, Çanakkale'deki muhasebe meslek odasına kayıtlı 103 meslek mensubuna, Bursa'daki muhasebe meslek odalarına kayıtlı 84 meslek mensubuna, Balıkesir'deki muhasebe meslek odasına kayıtlı

⁴¹ Google Formlar uygulamasında oluşturulan anket formu meslek mensuplarının maillerine yönlendirilebilmekte ve gelen cevaplar otomatik olarak kaydedilmektedir. Meslek mensuplarının mail adreslerine ulaşılmasında meslek odalarının internet sayfalarından ve internetin olanaklarından yararlanılmıştır.

80 meslek mensubuna, Kocaeli'deki muhasebe meslek odasına kayıtlı 34 meslek mensubuna, Tekirdağ'daki muhasebe meslek odasına kayıtlı 43 meslek mensubuna, Edirne'deki muhasebe meslek odasına kayıtlı 38 meslek mensubuna, Sakarya'daki muhasebe meslek odasına kayıtlı 22 meslek mensubuna, Çorlu'daki muhasebe meslek odasına kayıtlı 7 meslek mensubuna, Kırklareli'deki muhasebe meslek odasına kayıtlı 5 meslek mensubuna, Yalova'daki muhasebe meslek odasına kayıtlı 3 meslek mensubuna ulaşılmıştır. Bilecik SMMM odasına kayıtlı meslek mensuplarından veri toplanamamıştır.

(ii) Anketler mesleki ünvanlara göre sınıflandırıldığında, 112 adet serbest muhasebeciye, 540 adet serbest muhasebeci mali müşavire ve 83 adet yeminli mali müşavire ulaşılmıştır.

(iii) Anketler meslek mensuplarının faaliyet durumuna göre sınıflandırıldığında, 229 bağımlı çalışan meslek mensubuna, 506 serbest çalışan meslek mensubuna ulaşılmıştır.

(iv) Anketler cinsiyete göre sınıflandırıldığında, 544 erkek muhasebe meslek mensubuna, 191 kadın muhasebe meslek mensubuna ulaşılmıştır.

(v) Anketler eğitim durumuna göre sınıflandırıldığında, 2 ilköğretim mezunu meslek mensubuna, 58 lise mezunu meslek mensubuna, 66 ön lisans mezunu meslek mensubuna, 551 lisans mezunu meslek mensubuna, 55 yüksek lisans mezunu meslek mensubuna ve 3 doktora mezunu meslek mensubuna ulaşılmıştır.

(vi) Anketler sahip olunan tecrübeye göre sınıflandırıldığında, 4 tane 1 yıldan az tecrübeye sahip meslek mensubuna; 93 tane 1-5 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensubuna; 135 tane 6-10 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensubuna; 149 tane 11-15 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensubuna; 138 tane 16-20 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensubuna; 98 tane 21-25 yıl arası tecrübeye sahip meslek mensubuna ve 118 tane 26 yıldan fazla tecrübeye sahip meslek mensubuna ulaşılmıştır.

Anket uygulaması 12.01.2015 - 17.04.2015 tarihleri arasında gerçekleştirilmiştir.

4. Araştırmanın Sınırlılıkları

Araştırmanın değişkenleri iş bağlılık, çalışma ahlakı, temel mesleki etik ilkeler ile sınırlıdır. Araştırma evreni Marmara Bölgesi içinde bulunan SMMM ve YMM odalarına kayıtlı muhasebe meslek mensuplarıyla sınırlıdır. Sosyal bilimlerde kullanılan her ölçme aracında bulunan sınırlılıklar bu araştırmada kullanılan ölçekte de vardır. Buna ek olarak, katılımcıların anket sorularına samimi ve doğru yanıtlar verdikleri varsayımıyla hareket edilmiştir. Araştırmanın Marmara Bölgesindeki odalara kayıtlı muhasebe meslek mensuplarıyla sınırlanmasının en önemli sebepleri zaman ve kaynak yetersizliğidir.

5. Araştırma Verilerinin Analizi

Bilimsel analizlere hazır hale gelen 735 adet anket formu ham veriler şeklinde SPSS programına aktarılmıştır. Bu amaçla oluşturulan veri tabanında bir veri matrisi oluşturulmuş ve vektörler matris üzerinde tanımlanmıştır.

İşe bağlılık ölçeğinde yer alan 3 boyutun her biri bir değişken olarak değerlendirilerek, 3 tane değişken sütunu elde edilmiştir. Çalışma ahlakı ölçeğinde yer alan 8 sorunun her biri bir değişken olarak değerlendirilerek, 8 tane değişken sütunu elde edilmiştir. Mesleki etik davranış ölçeğinde yer alan 5 boyutun her biri bir değişken olarak değerlendirilerek, 5 tane değişken sütunu elde edilmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış değişkenleri arasındaki ilişkilerin incelendiği bu araştırmada boyutlar arası ilişkileri görebilmek için Yapısal Eşitlik Modelinden (YEM) yararlanılmıştır. YEM tek bir istatistik teknik olmaktan ziyade, birden fazla istatistiksel yöntemin genel adıdır (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk 2012: 252).

YEM'de araştırmacılar veri setini oluştururken direkt gözlenen veya ölçülen değişkenlerin yanında gözlenemeyen değişkenlerle de ilgilenirler. Bu değişkenler direkt gözlenemediğinden doğrudan ölçülemezler. Bu değişkenlere gizil (latent) değişkenler veya faktörler denilir. Yapısal eşitlik modelleri (YEM) gözlenen ve gözlenemeyen (gizil-latent) değişkenler arasındaki nedensel ilişkilerin sınanmasında kullanılan kapsamlı bir istatistiksel tekniktir. YEM gizil değişkenler seti arasında bir nedensellik yapısının var olduğunu ve gizil değişkenlerin gözlenen değişkenler aracılığıyla ölçülebildiğini varsaymaktadırlar (Genç 2013: 736).

Bu anlamda YEM, regresyon modelindeki değişkenler arasındaki yordayıcı yapısal ilişkiyle faktör analizindeki gizil faktör yapılarını kapsamlı olarak tek bir analizde birleştirmektedir. Diğer bir ifadeyle YEM, en basit anlatımla faktör analizi ve regresyonun bir uzantısıdır (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk 2012: 252).

Modellerin sınanmasında, verilerin çoklu normal dağılım göstermemesi nedeniyle tahminleyici olarak LISREL’de ağırlıklandırılmış tahminleyici, AMOS’ta ise “asimptotically distribution-free” tahminleyici kullanılmıştır. Analizler için LISREL 8.7 ve AMOS 22.0 hazır yazılımlarından yararlanılmıştır.

6. Araştırmadan Elde Edilen Bulgular

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış değişkenleri arasındaki ilişkilerin incelendiği bu tez çalışmasında Marmara Bölgesinde bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı 735 muhasebe meslek mensubunun cevaplarından yararlanılmıştır. Araştırma örnekleminin temel kategorik özelliklere göre dağılımı aşağıda tablolar halinde verilmiştir.

Tablo 3.5. Meslek Odasının Bulunduğu Yere Göre Örneklemin Dağılımı

Yer	Kişi Sayısı	Yüzdesi
10-Balıkesir	80	10,9
16- Bursa	84	11,4
17- Çanakkale	103	14,0
22- Edirne	38	5,2
34- İstanbul	316	43,0
39- Kırklareli	5	0,7
41- Kocaeli	34	4,6
54- Sakarya	22	3,0
59- Tekirdağ	43	5,9
77- Yalova	3	0,4
99-Çorlu ⁴²	7	1,0
Toplam	735	100,0

⁴² Çorlu, ilçe olduğu ve plaka numarası olmadığı için -analizler kapsamında- oradaki meslek odasının 99 olarak kodlanması tercih edilmiştir.

Tablo 3.5'e göre, toplanan anketlerin % 43'ü İstanbul'daki muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarından; % 14'ü Çanakkale muhasebe meslek odasına kayıtlı meslek mensuplarından; % 11,4'ü Bursa muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarından; % 10,9'u Balıkesir muhasebe meslek odasına kayıtlı meslek mensuplarından, % 5,9'u Tekirdağ muhasebe meslek odasına kayıtlı meslek mensuplarından; % 5,2'si Edirne muhasebe meslek odasına kayıtlı meslek mensuplarından; % 4,6'sı Kocaeli muhasebe meslek odasına kayıtlı meslek mensuplarından toplanmıştır. Toplanan anketlerin kalan % 5'lik kısmı ise Marmara Bölgesindeki diğer muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarından toplanmıştır.

Tablo 3.6. Mesleki Ünvan Göre Örneklemin Dağılımı

Mesleki Ünvan	Kişi Sayısı	Yüzdesi
SM	112	15,2
SMMM	540	73,5
YMM	83	11,3
Toplam	735	100,0

Tablo 3.6'ya göre, anketlerin % 73,5'i serbest muhasebeci mali müşavir unvanına sahip meslek mensuplarından, % 15,2'si serbest muhasebeci unvanına sahip meslek mensuplarından, % 11,3'ü ise yeminli mali müşavir unvanına sahip meslek mensuplarından toplanmıştır.

Tablo 3.7. Faaliyet Durumuna Göre Örneklemin Dağılımı

Faaliyet Durumu	Kişi Sayısı	Yüzdesi
Bağımlı	229	31,2
Serbest	506	68,8
Toplam	735	100,0

Tablo 3.7'ye göre, anketlerin % 68,8'i serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarından, % 31,2'si bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarından toplanmıştır.

Tablo 3.8. Cinsiyete Göre Örneklemin Dağılımı

Cinsiyet	Kişi Sayısı	Yüzdesi
Erkek	544	74,0
Kadın	191	26,0
Toplam	735	100,0

Tablo 3.8'e göre, anketlerin % 74'ü erkek muhasebe meslek mensuplarından, % 26'sı kadın muhasebe meslek mensuplarından toplanmıştır.

Tablo 3.9. Eğitim Durumuna Göre Örneklemin Dağılımı

Eğitim Durumu	Kişi Sayısı	Yüzdesi
İlköğretim	2	0,3
Lise	58	7,9
Ön Lisans	66	9,0
Lisans	551	75,0
Yüksek Lisans	55	7,5
Doktora	3	0,4
Toplam	735	100,0

Tablo 3.9'a göre, anketlerin % 75'i lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarından; % 9'u ön lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarından; % 7,9'u lise mezunu muhasebe meslek mensuplarından; % 7,5'i yüksek lisans mezunu muhasebe meslek mensuplarından toplanmıştır. Geri kalan anketlerin % 0,4'ü doktora seviyesinde eğitim durumuna sahip muhasebe meslek mensuplarından, % 0,3'ü ise ilköğretim seviyesinde eğitim durumuna sahip muhasebe meslek mensuplarından toplanmıştır.

Tablo 3.10. Mesleki Tecrübeye Göre Örneklemin Dağılımı

Mesleki Tecrübe	Kişi Sayısı	Yüzdesi
1 Yıldan Az	4	0,5
1-5 Yıl Arası	93	12,7
6-10 Yıl Arası	135	18,4
11-15 Yıl Arası	149	20,3
16-20 Yıl Arası	138	18,8
21-25 Yıl Arası	98	13,3
26 Yıldan Fazla	118	16,1
Toplam	735	100,0

Tablo 3.10'a göre, anketlerin % 20,3'ü 11-15 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından; % 18,8'i 16-20 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından; % 18,4'ü 6-10 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından; % 16,1'i 26 yıldan fazla mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından; % 13,3'ü 21-25 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından; % 12,7'si 1-5 yıl arası mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından; % 0,5'i ise 1 yıldan az mesleki tecrübeye sahip muhasebe meslek mensuplarından toplanmıştır.

6.1. Değişkenlere İlişkin Korelasyon Katsayıları

Korelasyon analizi değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini (derecesini-şiddetini-gücünü) ve yönünü belirlemek amacıyla yapılan bir analizdir. Korelasyon katsayısıyla ölçülen söz konusu değişkenler arasındaki doğrusal ilişkidir. Korelasyon katsayısı r harfiyle ifade edilir ve -1 ile +1 arasında ($-1 \leq r \leq +1$) bir değer alır. Burada rakamların büyüklüğü değişkenler arasındaki ilişkinin düzeyini⁴³, rakamların işareti (artı ya da eksi) ise ilişkinin yönünü gösterir (Ural ve Kılıç 2013: 243).

⁴³ Korelasyon katsayısının +1,00 olması mükemmel pozitif ilişkiyi, -1,00 olması mükemmel negatif ilişkiyi gösterir ((Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk 2012). İşaretine bakılmaksızın genel olarak 0,30'dan küçük

Korelasyon katsayısının pozitif olması ($r > 0$), bir değişkene ilişkin verilerin artması durumunda diğerinin de artması veya bir değişkene ilişkin verilerin azalması durumunda diğerinin de azalması anlamına gelir ve değişkenler arasında doğru yönlü bir ilişki vardır şeklinde yorumlanır. Korelasyon katsayısının negatif olması ($r < 0$) ise, bir değişkene ilişkin verilerin artması durumunda diğerinin azalması veya bir değişkene ilişkin verilerin azalması durumunda diğerinin artması anlamına gelir ve değişkenler arasında ters yönlü bir ilişki vardır şeklinde yorumlanır. Korelasyon katsayısının sıfır olması ($r = 0$) değişkenler arasında hiçbir ilişki yoktur şeklinde yorumlanır (Ural ve Kılıç 2013: 243).

Tablo 3.11’de araştırmanın değişkenlerine ilişkin korelasyon katsayıları sunulmuştur. Katsayılar Spearman sıra korelasyon testi (Spearman’s rho) ile belirlenmiştir.

değerler ($r < 0,30$) düşük düzeyde ilişki; 0,30 ile 0,64 arasında kalan değerler ($0,30 \leq r \leq 0,64$) orta düzeyde ilişki; 0,65 ile 0,84 arasında kalan değerler ($0,65 \leq r \leq 0,84$) yüksek düzeyde ilişki; 0,85 ve daha büyük ($r \geq 0,85$) değerler ise çok yüksek düzeyde ilişki olarak yorumlanabilir (Ural ve Kılıç 2013: 244).

Tablo 3.11. Değişkenlere Ait Korelasyon Katsayıları Tablosu

Değişkenler/Boyutlar		Dinçlik	Adanmışlık	Yoğunlaşma	Çalışma Ahlakı	Dürüstlük	Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Özen	Gizlilik	Mesleki Davranış
Dinçlik	r	1,000								
	p	.								
Adanmışlık	r	,747(**)	1,000							
	p	,000	.							
Yoğunlaşma	r	,652(**)	,608(**)	1,000						
	p	,000	,000	.						
Çalışma Ahlakı	r	,204(**)	,147(**)	,149(**)	1,000					
	p	,000	,000	,000	.					
Dürüstlük	r	,215(**)	,219(**)	,180(**)	,249(**)	1,000				
	P	,000	,000	,000	,000	.				
Tarafsızlık	r	,098(**)	,079(*)	,104(**)	,038	,065	1,000			
	p	,008	,032	,005	,308	,077	.			
Mesleki Yeterlilik ve Özen	r	,160(**)	,163(**)	,111(**)	,125(**)	,229(**)	,084(*)	1,000		
	p	,000	,000	,003	,001	,000	,023	.		
Gizlilik	r	,275(**)	,255(**)	,196(**)	,386(**)	,497(**)	,140(**)	,225(**)	1,000	
	p	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	
Mesleki Davranış	r	,594(**)	,572(**)	,539(**)	,273(**)	,354(**)	,202(**)	,333(**)	,390(**)	1,000
	p	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.

** Korelasyon, $p < 0,01$ seviyesinde anlamlı. * Korelasyon, $p < 0,05$ seviyesinde anlamlı.

Tablo 3.11'den elde edilen değerlere göre dinçlik değişkeninin, adanmışlık ve yoğunlaşma değişkenleriyle yüksek düzeyde; mesleki davranış değişkeniyle orta düzeyde; çalışma ahlakı, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gizlilik değişkenleriyle düşük düzeyde pozitif yönlü ilişkisi bulunmaktadır.

Adanmışlık değişkeninin, yoğunlaşma ve mesleki davranış değişkenleriyle orta düzeyde; çalışma ahlakı, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gizlilik değişkenleriyle düşük düzeyde pozitif yönlü ilişkisi bulunmaktadır.

Yoğunlaşma değişkeninin, mesleki davranış değişkeniyle orta düzeyde; çalışma ahlakı, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gizlilik değişkenleriyle düşük düzeyde pozitif yönlü ilişkisi bulunmaktadır.

Çalışma ahlakı değişkeninin, gizlilik değişkeniyle orta düzeyde; dürüstlük, mesleki yeterlilik ve mesleki davranış değişkenleriyle düşük düzeyde pozitif yönlü ilişkisi bulunmaktadır. Çalışma ahlakının, tarafsızlık değişkeniyle ilişkisi bulunamamıştır.

Dürüstlük değişkeninin, gizlilik ve mesleki davranış değişkenleriyle orta düzeyde; mesleki yeterlilik değişkeniyle düşük düzeyde pozitif yönlü ilişkisi bulunmaktadır. Dürüstlüğün, tarafsızlık değişkeniyle ilişkisi bulunamamıştır.

6.2. Kategorik Özelliklere Göre Değişkenler Arası İlişkiler

Kategorik (demografik ve bireysel) özellikler istatistiksel analiz süreçlerinde çoğunlukla nominal veya sıralayıcı değişken türü olarak yer almaktadırlar. Bu araştırmada da katılımcıların seçili bazı niteliklerini tespit etmek için kimi kategorik özellikleri sorgulanmıştır. Kategorik özelliklerin belirlenmesine yönelik olarak kullanılan, bağlı olunan odanın bulunduğu yer değişkeni 2 (İstanbul ve Diğer Yerler⁴⁴); mesleki unvan değişkeni 3 (SM, SMMM ve YMM); faaliyet durumu değişkeni 2 (Bağımlı ve Serbest); cinsiyet değişkeni 2 (Erkek ve Kadın); eğitim durumu değişkeni 6 (İlköğretim, Lise, Ön Lisans, Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora), mesleki tecrübe değişkeni 7 (1 Yıldan Az, 1-5 Yıl Arası, 6-10 Yıl Arası, 11-15 Yıl Arası, 16-20 Yıl Arası, 21-25 Yıl Arası ve 26 Yıldan Fazla) kategoriye ayrılmıştır.

⁴⁴ Meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu yer maddesine katılımcılar 11 farklı yer (Balıkesir, Bursa, Çanakkale, Edirne, İstanbul, Kırklareli, Kocaeli, Sakarya, Tekirdağ, Yalova ve Çorlu) belirtmişlerdir. Fakat, gerek kayıtlı oda olarak belirtilen her yerden karşılaştırmayı anlamlı yapacak sayıda veri büyüklüğü elde edilemediğinden (örn; Kırklareli: 5, Yalova : 5 anket) gerekse belirtilen her yerden karşılaştırılma yapmanın teorik açıdan anlamı olmayacağı düşüncesiyle bu özellik 2 kategoriyle sınırlandırılmıştır.

Kategorik özellikleri gösteren bu değişkenler sayesinde elde edilen veriler araştırma modelinde yer alan değişkenlerin boyutları bağlamında önemli bulguların elde edilmesine yardımcı olmaktadır. Bu amaçla, kategorik özelliklerle araştırma değişkenlerinin boyutları arasındaki ilgilerin araştırılması uygun görülmüştür. Dolayısıyla, dinçlik, adanmışlık, yoğunlaşma, çalışma ahlakı, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış değişkenlerinin-boyutlarının kategorik özelliklere göre anlamlı değerlerde ayrışıp ayrışmadığının tespiti mümkün olmaktadır. Diğer bir ifadeyle çoklu grup uygulamalarında grup varyansları arasında farklılık olup olmadığı belirlenmiş olmaktadır (Uyar 2010: 107).

Katılımcıların kategorik özelliklerine göre araştırma modelinde bulunan değişkenlere/boyutlara bakışlarında fark olup olmadığını belirleyebilmek için her boyuta verilen puanlar (skorlar) toplanmış ve o boyuttaki değişken sayısına bölünmüştür. Böylece, her bireyin her bir boyuttaki ortalama puan değeri hesaplanmıştır. Toplam puanlar değişken sayısına bölünerek bireylerin puanları 1 ile 5 arasına sıkıştırılmış olacaktır. Her bir puan ölçeklerde olduğu gibi yorumlanabilecektir.

6.2.1. Kayıtlı Olunan Odanın Bulunduğu Yere Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının kayıtlı oldukları odanın bulunduğu yere göre (İstanbul ve Marmara Bölgesi içindeki diğer yerler) değişkenlere/boyutlara verdikleri puanların farklılık gösterip göstermediği bağımsız çift örneklem t testiyle araştırılmıştır. Buna göre, araştırma modelinin sadece gizlilik boyutunda istatistiki açıdan anlamlı bir farklılık⁴⁵ bulunmuştur. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.12’de verilmiştir.

⁴⁵ t testi sonucu elde edilen p değeri 0,05’ten küçükse gruplar arasında istatistiki açıdan anlamlı fark olduğuna karar verilir. Eğer p değeri 0,05’ten büyükse karşılaştırılan gruplar arasında istatistiki açıdan anlamlı fark olmadığına karar verilir. Eğer istatistiki açıdan anlamlı fark varsa ortalaması büyük olan grubun diğer gruptan daha yüksek ortalamaya sahip olduğu ifade edilir. Fark çıkmazsa grupların ortalamaları birbirinden farklı bile olsa bu aslında onların aynı (birbirine denk) olduklarını gösterir (Akyıldız 2009)

Tablo 3.12. Kayıtlı Olunan Odaya Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler/Boyutlar	Kayıtlı Olunan Oda	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
Dinçlik	Diğer	419	3,8909	,62261	,645	,519
	İstanbul	316	3,8602	,64656		
Adanmışlık	Diğer	419	4,1327	,57951	1,686	,092
	İstanbul	316	4,0555	,64861		
Yoğunlaşma	Diğer	419	3,8831	,57940	,932	,352
	İstanbul	316	3,8411	,62367		
Çalışma Ahlakı	Diğer	419	4,3770	,62807	-,452	,652
	İstanbul	316	4,3985	,64227		
Dürüstlük	Diğer	419	4,0835	,62203	-,320	,749
	İstanbul	316	4,0993	,70320		
Tarafsızlık	Diğer	419	3,4210	,74866	-,051	,960
	İstanbul	316	3,4238	,71434		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Diğer	419	3,7184	,69306	-1,529	,127
	İstanbul	316	3,7971	,66656		
Gizlilik	Diğer	419	4,2703	,50605	-2,220*	,027*
	İstanbul	316	4,3536	,48448		
Mesleki Davranış	Diğer	419	4,0700	,53521	,358	,721
	İstanbul	316	4,0559	,49771		

Tablo 3.12' göre, gizlilik boyutunda meslek mensubunun kayıtlı olduğu odanın bulunduğu yere göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar bulunmaktadır ($t=-2,220$ $p=0,027$). Bu farklılığa göre, İstanbul'da bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarının gizlilik puanı, Marmara Bölgesinde bulunan odalara kayıtlı meslek mensuplarının gizlilik puanından daha yüksek bulunmuştur.

6.2.2. Mesleki Unvana Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının değişkenlere/boyutlara verdikleri puanların mesleki unvanlara göre farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü Varyans Analizi (TYVA) ile araştırılmıştır. TYVA'ya göre dinçlik, adanmışlık, yoğunlaşma, çalışma ahlakı, dürüstlük, gizlilik ve mesleki davranış değişkenlerinde istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Buna karşılık mesleki unvan açısından araştırma modelinin -2 boyutunda- "tarafsızlık" boyutu ve "mesleki yeterlilik ve özen" boyutunda anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.13'de verilmiştir.

Tablo 3.13. Mesleki Unvana Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler/Boyutlar	Ünvan	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p
Dinçlik	SM	112	3,8125	,67825	,856	,425
	SMMM	540	3,8855	,62716		
	YMM	83	3,9237	,59884		
	Toplam	735	3,8787	,63198		
Adanmışlık	SM	112	4,0786	,67456	,458	,633
	SMMM	540	4,0981	,60578		
	YMM	83	4,1590	,53260		
	Toplam	735	4,1020	,60864		
Yoğunlaşma	SM	112	3,7946	,54983	1,002	,368
	SMMM	540	3,8822	,60097		
	YMM	83	3,8602	,63379		
	Toplam	735	3,8664	,59731		
Çalışma Ahlakı	SM	112	4,3571	,54029	,156	,855
	SMMM	540	4,3928	,64784		
	YMM	83	4,3765	,66014		
	Toplam	735	4,3855	,63340		
Dürüstlük	SM	112	4,1012	,64038	,416	,660
	SMMM	540	4,0969	,66035		
	YMM	83	4,0281	,64435		
	Toplam	735	4,0898	,65506		
Tarafsızlık	SM	112	3,2545	,89101	17,558*	,000*
	SMMM	540	3,3926	,70795		
	YMM	83	3,8404	,49167		
	Toplam	735	3,4221	,73472		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	SM	112	3,9330	,59463	5,187*	,006*
	SMMM	540	3,7259	,67497		
	YMM	83	3,6566	,80463		
	Toplam	735	3,7497	,68328		
Gizlilik	SM	112	4,3281	,47580	,210	,811
	SMMM	540	4,3014	,51194		
	YMM	83	4,2831	,44477		
	Toplam	735	4,3034	,49893		
Mesleki Davranış	SM	112	4,0952	,47231	1,193	,304
	SMMM	540	4,0475	,53143		
	YMM	83	4,1325	,50724		
	Toplam	735	4,0644	,52034		

Tablo 3.13' göre muhasebe meslek mensuplarında, mesleki etik davranışın bir boyutu olan "tarafsızlık" değişkeni sahip olunan mesleki unvana göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($F=17,558$ $p=0,0001$). Bu farklılıkların hangi gruplar arasında olduğunu görebilmek için çoklu karşılaştırma testlerinden Bonferroni testine başvurulmuş ve aşağıdaki farklılıklar bulunmuştur.

(i) Unvanı SM olan muhasebe meslek mensupları ile unvanı YMM olan muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık algılamaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,0001$). Bu farklılığa göre unvanı YMM olan meslek mensuplarının mesleki açıdan tarafsızlık davranışı, unvanı SM olan meslek mensuplarından daha yüksek bulunmuştur.

(ii) Unvanı SMMM olan muhasebe meslek mensupları ile unvanı YMM olan muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık algılamaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,0001$). Bu farklılığa göre unvanı YMM olan meslek mensuplarının mesleki açıdan tarafsızlık davranışı, unvanı SMMM olan meslek mensuplarından daha yüksek bulunmuştur.

Yine Tablo 3.13' göre muhasebe meslek mensuplarında, mesleki etik davranışın bir boyutu olan "mesleki yeterlilik ve özen" değişkeni sahip olunan mesleki unvana göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($F=5,187$ $p=0,006$). Buna göre;

(i) Unvanı SM olan muhasebe meslek mensupları ile unvanı SMMM olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algılamaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,010$). Bu farklılığa göre unvanı SM olan meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen davranışı unvanı SMMM olan meslek mensuplarından daha yüksek bulunmuştur.

(ii) Unvanı SM olan muhasebe meslek mensupları ile unvanı YMM olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen algılamaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($p=0,015$). Bu farklılığa göre unvanı SM olan meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen davranışı unvanı YMM olan meslek mensuplarından daha yüksek bulunmuştur.

6.2.3. Faaliyet Durumuna Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının faaliyet durumlarına göre değişkenlere/boyutlara verdikleri puanların farklılık gösterip göstermediği bağımsız çift örneklem t testiyle araştırılmıştır. Buna göre, çalışma ahlakı, dürüstlük, mesleki yeterlilik ve gizlilik boyutlarında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Buna karşılık, faaliyet durumu açısından araştırma modelinin -5 boyutunda- dinçlik, adanmışlık, yoğunlaşma, tarafsızlık ve mesleki davranış boyutlarında anlamlı farklılık ortaya çıkmıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.14’de verilmiştir.

Tablo 3.14. Faaliyet Durumuna Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler/Boyutlar	Faaliyet	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
Dinçlik	Bağımlı	229	3,7693	,62285	-3,177*	,002*
	Serbest	506	3,9284	,63107		
Adanmışlık	Bağımlı	229	4,0297	,61487	-2,153*	,032*
	Serbest	506	4,1339	,60381		
Yoğunlaşma	Bağımlı	229	3,7782	,57861	-2,699*	,007*
	Serbest	506	3,9061	,60249		
Çalışma Ahlakı	Bağımlı	229	4,3406	,65192	-1,353	,177
	Serbest	506	4,4087	,62190		
Dürüstlük	Bağımlı	229	4,0364	,66823	-1,491	,136
	Serbest	506	4,1142	,64886		
Tarafsızlık	Bağımlı	229	3,2675	,82366	-3,871*	,000*
	Serbest	506	3,4921	,68079		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Bağımlı	229	3,7828	,68226	,892	,373
	Serbest	506	3,7342	,68447		
Gizlilik	Bağımlı	229	4,2544	,52928	-1,785	,075
	Serbest	506	4,3252	,48390		
Mesleki Davranış	Bağımlı	229	3,9665	,53288	-3,458*	,001*
	Serbest	506	4,1089	,50941		

Tablo 3.14’ göre muhasebe meslek mensuplarında, işe bağlılığın bir boyutu olan dinçlik değişkeni, faaliyet durumuna göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($t=-3,177$ $p=0,002$). Bu farklılığa göre, serbest çalışan meslek mensuplarının dinçlik puanı, bağımlı çalışan meslek mensuplarının dinçlik puanından daha yüksek bulunmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarında, işe bağlılığın diğer bir boyutu olan adanmışlık değişkeni, faaliyet durumuna göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($t=-2,153$ $p=0,032$). Bu farklılığa göre, serbest çalışan meslek mensuplarının adanmışlık puanı, bağımlı çalışan meslek mensuplarının adanmışlık puanından daha yüksek bulunmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarında, işe bağlılığın üçüncü boyutu olan adanmışlık değişkeni, faaliyet durumuna göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($t=-2,699$ $p=0,007$). Bu farklılığa göre, serbest çalışan meslek mensuplarının yoğunlaşma puanı, bağımlı çalışan meslek mensuplarının yoğunlaşma puanından daha yüksek bulunmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarında, mesleki etik davranışın bir boyutu olan tarafsızlık değişkeni faaliyet durumuna göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($t=-3,871$ $p=0,0001$). Bu farklılığa göre, serbest çalışan meslek mensuplarının tarafsızlık puanı, bağımlı çalışan meslek mensuplarının tarafsızlık puanından daha yüksek bulunmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarında, mesleki etik davranışın diğer bir boyutu olan mesleki davranış değişkeni faaliyet durumuna göre istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar göstermektedir ($t=-3,458$ $p=0,001$). Bu farklılığa göre, serbest çalışan meslek mensuplarının mesleki davranış puanı, bağımlı çalışan meslek mensuplarının mesleki davranış puanından daha yüksek bulunmuştur.

6.2.4. Cinsiyete Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının cinsiyete göre değişkenlere/boyutlara verdikleri puanların farklılık gösterip göstermediği bağımsız çift örneklem t testiyle araştırılmıştır. Test sonucuna göre araştırmanın değişkenlerine verilen puanlar arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmamıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.15’de verilmiştir.

Tablo 3.15. Cinsiyete Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler/Boyutlar	Cinsiyet	N	Ortalama	Std. Sapma	t	p
Dinçlik	Erkek	544	3,8824	,64684	,265	,791
	Kadın	191	3,8682	,58908		
Adanmışlık	Erkek	544	4,0923	,63844	-,734	,463
	Kadın	191	4,1298	,51493		
Yoğunlaşma	Erkek	544	3,8625	,60792	-0,298	,766
	Kadın	191	3,8775	,56742		
Çalışma Ahlakı	Erkek	544	4,3658	,66237	-1,427	,154
	Kadın	191	4,4418	,54013		
Dürüstlük	Erkek	544	4,0790	,66427	-,751	,453
	Kadın	191	4,1204	,62878		
Tarafsızlık	Erkek	544	3,4421	,72167	1,245	,213
	Kadın	191	3,3652	,76979		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Erkek	544	3,7454	,69660	-,285	,776
	Kadın	191	3,7618	,64547		
Gizlilik	Erkek	544	4,2983	,51281	-,472	,637
	Kadın	191	4,3181	,45806		
Mesleki Davranış	Erkek	544	4,0600	,53644	-,382	,702
	Kadın	191	4,0768	,47256		

Tablo 3.15'e göre muhasebe meslek mensuplarında, cinsiyete göre araştırma değişkenlerinin boyutlarında istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar bulunmamaktadır.

6.2.5. Eğitim Durumuna Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının boyutlara verdikleri puanların eğitim durumuna göre farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü Varyans Analizi (TYVA) ile araştırılmıştır. TYVA sonuçlarına göre sadece -1 boyutta- “mesleki yeterlilik ve özen” boyutunda istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunmuştur ($F=4,536$ $p=0,004$). Diğer boyutlarda istatistiksel açıdan bir farklılık bulunamamıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.16’de verilmiştir.

Tablo 3.16. Eğitim Durumuna Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler/Boyutlar	EğitimDüzeyi ⁴⁶	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p
Dinçlik	Lise	58	3,8218	,62194	,353	,787
	Ön Lisans	66	3,9369	,66072		
	Lisans	551	3,8772	,62881		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	3,8937	,65315		
Adanmışlık	Lise	58	4,1138	,65224	1,260	,287
	Ön Lisans	66	4,1788	,61881		
	Lisans	551	4,0795	,59927		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	4,2138	,64221		
Yoğunlaşma	Lise	58	3,9034	,55091	,144	,933
	Ön Lisans	66	3,8364	,53770		
	Lisans	551	3,8653	,60201		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	3,8828	,66810		
Çalışma Ahlakı	Lise	58	4,3254	,61100	1,100	,348
	Ön Lisans	66	4,2689	,65348		
	Lisans	551	4,4049	,64874		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	4,3987	,46089		
Dürüstlük	Lise	58	4,1264	,53285	,155	,927
	Ön Lisans	66	4,0556	,68083		
	Lisans	551	4,0926	,66157		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	4,0632	,69657		
Tarafsızlık	Lise	58	3,3534	,84945	1,668	,172
	Ön Lisans	66	3,2765	,86060		
	Lisans	551	3,4551	,69717		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	3,3362	,80097		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	Lise	58	3,9655	,50966	4,536*	,004*
	Ön Lisans	66	3,9432	,58144		
	Lisans	551	3,7087	,70340		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	3,6940	,69308		
Gizlilik	Lise	58	4,2931	,46391	,627	,598
	Ön Lisans	66	4,3674	,54282		
	Lisans	551	4,3035	,49666		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	4,2457	,51404		
Mesleki Davranış	Lise	58	4,1149	,46955	,878	,452
	Ön Lisans	66	4,1162	,52458		
	Lisans	551	4,0617	,52476		
	Yüksek Lisans+Doktora	58	3,9828	,53136		

⁴⁶ Eğitim düzeyini ilköğretim olarak seçen 2 muhasebe meslek mensubu TYVA'ya dahil edilmemiştir. Eğitim durumunu doktora olarak seçen 3 muhasebe meslek mensubunun verileri yüksek lisans grubuna dahil edilmiştir.

Mesleki yeterlilik ve özen boyutunda bulunan farklılığın hangi gruplar arasında olduğunu görebilmek için Bonferroni çoklu karşılaştırma testine başvurulmuş ve aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

(i) Eğitim düzeyi lise olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen davranışı algılamaları eğitim düzeyi lisans olan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek bulunmuştur ($p=0,038$).

(ii) Eğitim düzeyi önlisans olan muhasebe meslek mensuplarının mesleki yeterlilik ve özen davranışı algılamaları eğitim düzeyi lisans olan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek bulunmuştur ($p=0,049$).

6.2.6. Mesleki Tecrübeye Göre Değişkenlerdeki Farklılıklar

Araştırmanın örneklemini oluşturan muhasebe meslek mensuplarının boyutlara verdikleri puanların mesleki tecrübeye göre farklılık gösterip göstermediği Tek Yönlü Varyans Analizi (TYVA) ile araştırılmıştır. TYVA sonuçlarına göre boyutların hiç birinde istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık bulunamamıştır. Elde edilen sonuçlar Tablo 3.17’de verilmiştir.

Tablo 3.17. Mesleki Tecrübeye Göre Boyutlardaki Farklılık Testi Sonuçları

Değişkenler/Boyutlar	Süre	N	Ortalama	Std. Sapma	F	p
Dinçlik	1 Yıdan Az	4	3,7917	,78617	1,305	,252
	1-5 Yıl Arası	93	3,7832	,67913		
	6-10 Yıl Arası	135	3,9049	,57322		
	11-15 Yıl Arası	149	3,8490	,61736		
	16-20 Yıl Arası	138	3,8382	,64217		
	21-25 Yıl Arası	98	3,8918	,66364		
	26 Yıdan Fazla	118	4,0014	,63061		
Adanmışlık	1 Yıdan Az	4	4,0500	,68069	,612	,721
	1-5 Yıl Arası	93	4,0194	,71327		
	6-10 Yıl Arası	135	4,1363	,52099		
	11-15 Yıl Arası	149	4,1047	,60071		
	16-20 Yıl Arası	138	4,0652	,59642		
	21-25 Yıl Arası	98	4,1485	,58543		
	26 Yıdan Fazla	118	4,1390	,65451		
Yoğunlaşma	1 Yıdan Az	4	3,8500	1,18181	1,291	,259
	1-5 Yıl Arası	93	3,7484	,65335		
	6-10 Yıl Arası	135	3,8519	,51888		
	11-15 Yıl Arası	149	3,8765	,59801		
	16-20 Yıl Arası	138	3,8725	,62360		
	21-25 Yıl Arası	98	3,8474	,56330		
	26 Yıdan Fazla	118	3,9746	,60513		
Çalışma Ahlakı	1 Yıdan Az	4	4,3125	,56366	,667	,677
	1-5 Yıl Arası	93	4,3737	,72828		
	6-10 Yıl Arası	135	4,3315	,60109		
	11-15 Yıl Arası	149	4,3582	,67731		
	16-20 Yıl Arası	138	4,4149	,66316		
	21-25 Yıl Arası	98	4,4845	,51799		
	26 Yıdan Fazla	118	4,3824	,58864		
Dürüstlük	1 Yıdan Az	4	4,5000	,33333	,932	,471
	1-5 Yıl Arası	93	3,9928	,70020		
	6-10 Yıl Arası	135	4,1407	,70236		
	11-15 Yıl Arası	149	4,1029	,64130		
	16-20 Yıl Arası	138	4,0604	,68258		
	21-25 Yıl Arası	98	4,1443	,59494		
	26 Yıdan Fazla	118	4,0650	,60114		

Tarafsızlık	1 Yıdan Az	4	2,9375	,87500	1,757	,115
	1-5 Yıl Arası	93	3,2742	,78632		
	6-10 Yıl Arası	135	3,3426	,74547		
	11-15 Yıl Arası	149	3,5067	,72826		
	16-20 Yıl Arası	138	3,4909	,67840		
	21-25 Yıl Arası	98	3,3119	,79879		
	26 Yıdan Fazla	118	3,5445	,65993		
Mesleki Yeterlilik ve Özen	1 Yıdan Az	4	4,2500	,54006	1,405	,210
	1-5 Yıl Arası	93	3,6505	,71773		
	6-10 Yıl Arası	135	3,7519	,62779		
	11-15 Yıl Arası	149	3,6980	,73824		
	16-20 Yıl Arası	138	3,8388	,68335		
	21-25 Yıl Arası	98	3,7062	,71170		
	26 Yıdan Fazla	118	3,8030	,61572		
Gizlilik	1 Yıdan Az	4	4,6250	,25000	,942	,464
	1-5 Yıl Arası	93	4,2312	,52935		
	6-10 Yıl Arası	135	4,3407	,50335		
	11-15 Yıl Arası	149	4,3020	,47245		
	16-20 Yıl Arası	138	4,3025	,51920		
	21-25 Yıl Arası	98	4,3505	,46444		
	26 Yıdan Fazla	118	4,2733	,51160		
Mesleki Davranış	1 Yıdan Az	4	4,0833	,16667	1,304	,253
	1-5 Yıl Arası	93	3,9821	,55900		
	6-10 Yıl Arası	135	4,0642	,44142		
	11-15 Yıl Arası	149	4,0559	,53609		
	16-20 Yıl Arası	138	4,0169	,58130		
	21-25 Yıl Arası	98	4,1203	,55525		
	26 Yıdan Fazla	118	4,1497	,44572		

Tablo 3.17'ye göre muhasebe meslek mensuplarında, mesleki tecrübeye göre araştırma değişkenlerinin boyutlarında istatistiki açıdan anlamlı farklılıklar bulunmamaktadır.

6.3. Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırma modelinin bir bütün olarak değerlendirilmesi için oldukça gelişmiş bir analiz yöntemi olan Yapısal Eşitlik Modeli'nden (YEM) yararlanılmıştır. YEM araştırma modelini oluşturan değişkenler arası ilişkilerin bir bütün olarak görülmesine olanak veren

bir analiz yöntemidir. Araştırma modelinin sınaması sonucu elde edilen bulgular Şekil 3.2’de verilmiştir. Modelin sınanması için AMOS 22 programından yararlanılmıştır.

6.3.1. Mesleki Etik Davranışın Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış arasındaki ilişkilerin incelenmesi amacıyla oluşturulan kuramsal modele yönelik uyum ölçütleri Tablo 3.18’de verilmiştir.

Tablo 3.18. Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Uyum Ölçüsü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model	Uyum
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$	2,991	Kabul Edilebilir
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,052	Kabul Edilebilir
CFI	$0,97 \leq CFI \leq 1,00$	$0,95 \leq CFI \leq 0,97$	0,722	Red
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1,00$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$	0,950	İyi Uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,931	İyi Uyum
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$	0,642	Red
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,049	İyi Uyum

Araştırma modeline ilişkin değerler, referans değerleriyle karşılaştırıldığında modelin bir bütün olarak kabul edilebilir görülmektedir. Dolayısıyla araştırma modeline yönelik sınanan tüm yollar istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur.

Araştırma modeline ilişkin hipotezlerin test edilmesi, değişkenler arasındaki ilişkilerin ortaya çıkarılması; değişkenler arasındaki ilişkilerin yönü ve şiddeti hakkında sonuçlar elde edilmesiyle mümkün olabilmektedir. Tablo 3.19’da araştırma modelinin değişkenleri arasındaki ilişkilerin bir özetini oluşturan regresyon ağırlıkları tablosu sunulmuştur.

Tablo 3.19. Araştırma Modeli İçin Regresyon Ağırlıkları

Değişkenler/Maddeler	Standart yükler	t değeri ⁴⁷	R ²
IBAG--->CA	,29	5,926	,08
IBAG--->MED	,64	9,735	,41
CA--->MED	,35	7,100	,12
Faktör. IBAG			
DINCLIK	,89	21,132	,79
ADANMI	,81	19,315	,66
YOGUNL	,72		,52
Faktör. CA			
CA1	,65		,42
CA2	,34	7,968	,12
CA3	,53	12,136	,28
CA4	,41	9,006	,17
CA5	,80	16,438	,64
CA6	,79	16,19	,62
CA7	,60	13,198	,36
CA8	,37	8,359	,14
Faktör. MET			
DURUST	,51		,26
TARAFS	,19	4,42	,04
OZEN	,41	8,68	,17
GIZLI	,65	12,289	,42
MDAV	,88	11,517	,77

Tablo 3.19'daki sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile çalışma ahlakı (CA) arasında aynı yönde istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=5,926$ $p<0,0001$). Muhasebe meslek mensuplarının işe bağlılıkları artarken çalışma ahlakları da artmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının işe bağlılıklarında gerçekleşen bir birimlik artış çalışma ahlakının 0,29 birim artmasını sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakıyla 0,084 birimlik bir varyansla ilişkilenebilir. ***Dolayısıyla, Hipotez 1 (H1) kabul edilmiştir.***

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış (MED) arasında aynı yönde istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=9,735$

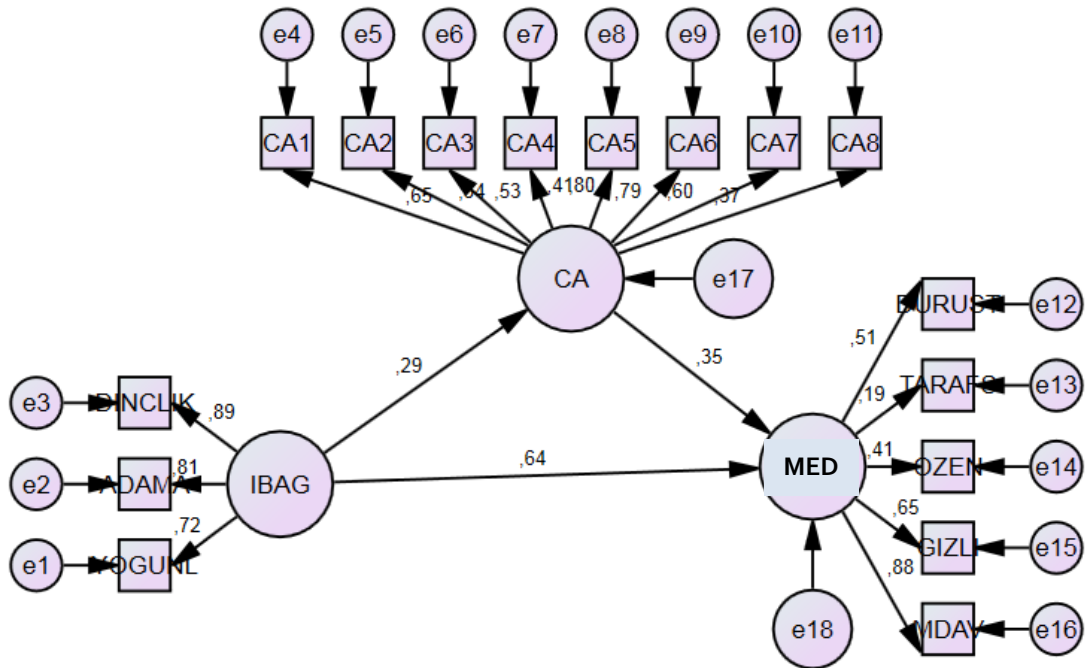
⁴⁷ Araştırma modelindeki değişkenler arası ilişkilerin anlamlılığı t istatistiği ile sınanmaktadır. İlgili yolların anlamlı olabilmesi için t istatistiği değerlerinin 1,96'dan büyük olması gerekmektedir.

$p < 0,0001$). Muhasebe meslek mensuplarının işe bağlılıkları artarken mesleki etik davranış sergilemeleri de artmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının işe bağlılıklarında gerçekleşen bir birimlik artış mesleki etik davranışlarında 0,64 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, mesleki etik davranışla 0,41 birimlik bir varyansla ilişkilenebilir. ***Dolayısıyla, Hipotez 2 (H2) kabul edilmiştir.***

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CA) ile mesleki etik davranış (MED) arasında aynı yönde istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=7,10$ $p < 0,0001$). Muhasebe meslek mensuplarının çalışma ahlakı artarken mesleki etik davranış sergilemeleri de artmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının çalışma ahlakında gerçekleşen bir birimlik artış mesleki etik davranışlarında 0,35 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı, mesleki etik davranışla 0,12 birimlik bir varyansla ilişkilenebilir. ***Dolayısıyla, Hipotez 3 (H3) kabul edilmiştir.***

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakının (CA), işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış (MED) arasında aracı rol üstlendiği belirlenmiştir. ***Dolayısıyla, Hipotez 4 (H4) kabul edilmiştir.***

Şekil 3.2 Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği



Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış arasındaki ilişkiler direkt incelendikten sonra, mesleki etik davranışının her bir boyutunun sonuç faktör (bağımlı değişken) olarak ele alınmasıyla da ilişkiler incelenmiştir. Böylece, işe bağlılığın ve çalışma ahlakının mesleki etik davranışın alt boyutlarına olası etkileri de incelenmiş olacaktır.

6.3.2. Dürüstlük Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

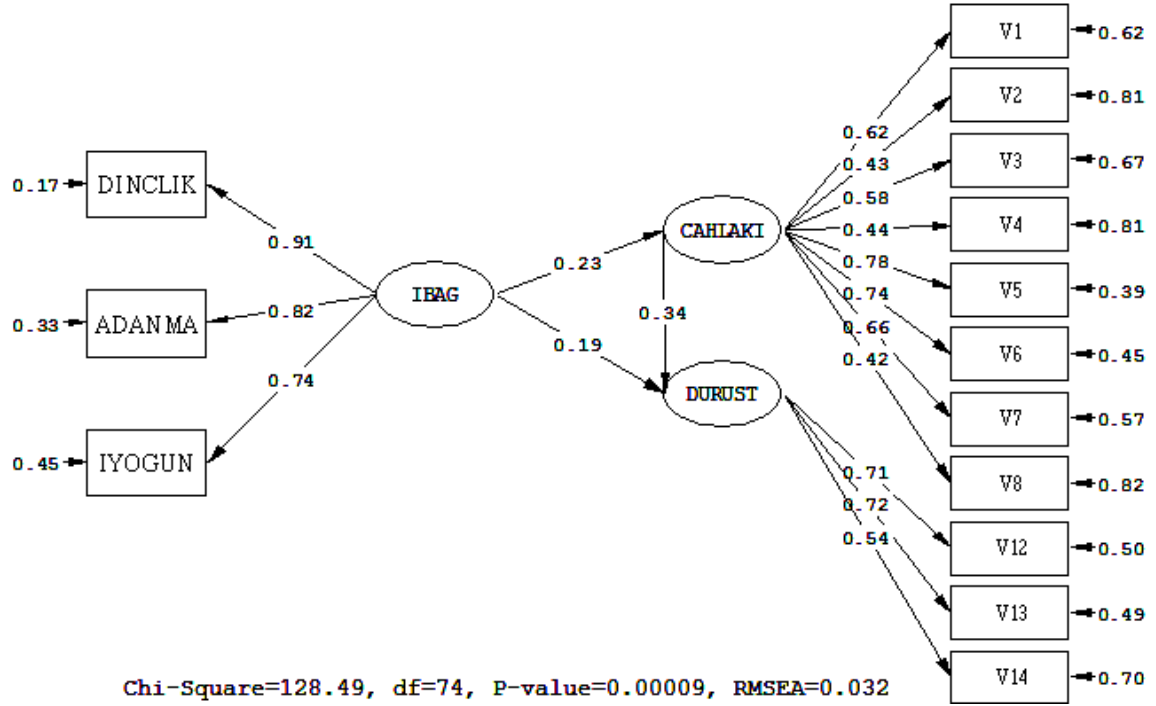
Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden dürüstlük boyutunun sonuç faktör olarak ele alındığı kuramsal modelin sınanmasında elde edilen uyum ölçütleri Tablo 3.20’de verilmiştir. Uyum ölçütlerine bakıldığında elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir.

Tablo 3.20. Dürüstlük Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Uyum Ölçüsü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model	Uyum
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$	1,74	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,032	İyi Uyum
CFI	$0,97 \leq CFI \leq 1,00$	$0,95 \leq CFI \leq 0,97$	0,99	İyi Uyum
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1,00$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$	0,98	İyi Uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,97	İyi Uyum
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,030	İyi Uyum

Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden dürüstlüğün bağımlı değişken olarak ele alındığı araştırma modeline ilişkin uyum ölçütlerine bakıldığında elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Dürüstlük boyutunun bağımlı değişken olarak değerlendirildiği modelin sınanmasına ilişkin sonuçlar Şekil 3.3’de verilmiştir. Modelin sınanması için LISREL hazır yazılımından yararlanılmıştır.

Şekil 3.3 Dürüstlük Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği



Şekil 3.3'den elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile çalışma ahlakı (CAHLAKI) arasında aynı yönde 0,23 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=5,23$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış çalışma ahlakında 0,23 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık çalışma ahlakını artırmaktadır. Dolayısıyla daha önce olduğu gibi H1 hipotezi tekrar desteklenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış boyutlarından dürüstlük (DURUST) arasında aynı yönde 0,19 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=4,19$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış dürüstlük algılamasında 0,19 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık temel mesleki etik davranışlardan dürüstlüğü de artırmaktadır. *Dolayısıyla, Hipotez 2a (H2a) kabul edilmiştir.*

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CAHLAKI) ile mesleki etik davranış boyutlarından dürüstlük (DURUST) arasında aynı yönde 0,34 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=6,64$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakında gerçekleşen bir birimlik artış dürüstlük algılamasında 0,34 birimlik bir artış sağlamaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı temel mesleki etik davranışlardan dürüstlüğü de artırmaktadır. *Dolayısıyla, Hipotez 3a (H3a) kabul edilmiştir.*

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakının (CAHLAKI), işe bağlılık (IBAG) ile temel mesleki etik davranışlardan dürüstlük (DURUST) arasında aracı rol üstlendiği belirlenmiştir. *Dolayısıyla, Hipotez 4a (H4a) kabul edilmiştir.*

6.3.3. Tarafsızlık Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

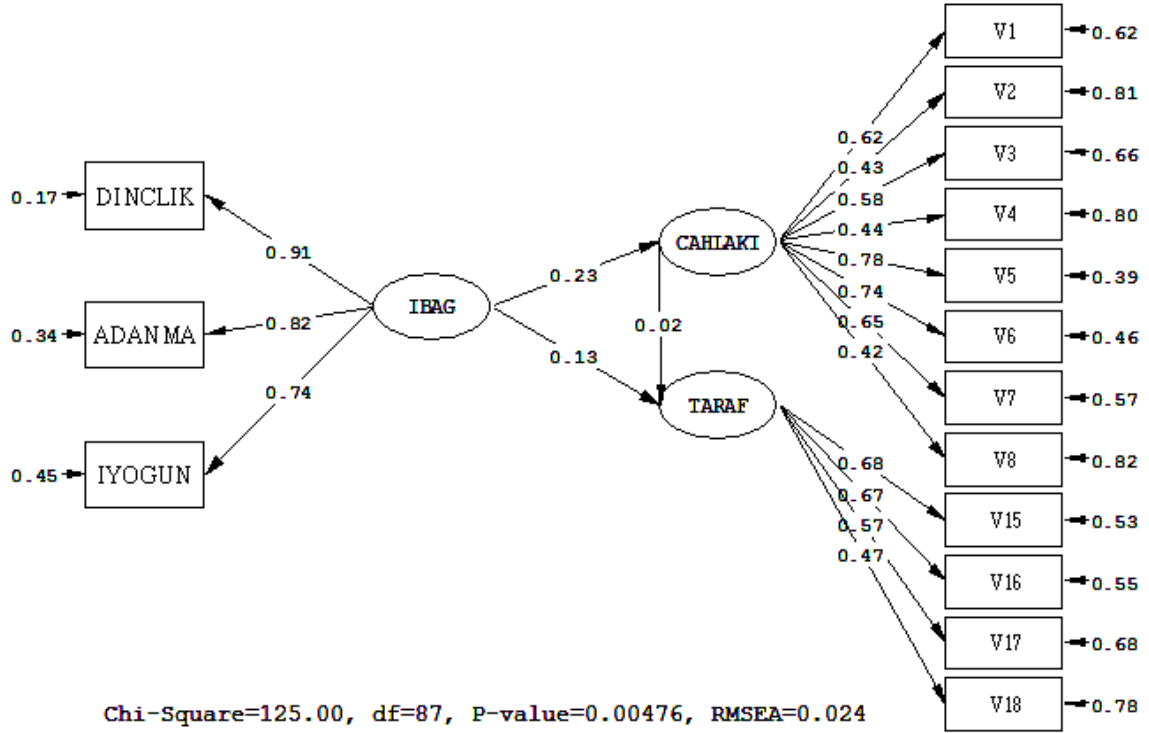
Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinin tarafsızlık boyutunun sonuç faktör olarak ele alındığı kuramsal modelin sınanmasıyla elde edilen uyum ölçütleri Tablo 3.21’de verilmiştir. Uyum ölçütlerine bakıldığında elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir.

Tablo 3.21. Tarafsızlık Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Uyum Ölçüsü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model	Uyum
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$	1,44	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,024	İyi Uyum
CFI	$0,97 \leq 567 \leq 1,00$	$0,95 \leq 567 \leq 0,97$	0,99	İyi Uyum
GFI	$0,95 \leq 867 \leq 1,00$	$0,90 \leq 867 \leq 0,95$	0,98	İyi Uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,97	İyi Uyum
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,029	İyi Uyum

Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden tarafsızlığın bağımlı değişken olarak ele alındığı araştırma modeline ilişkin uyum ölçütlerine bakıldığında, elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Tarafsızlık boyutunun bağımlı değişken olarak değerlendirildiği modelin sınanmasına ilişkin sonuçlar Şekil 3.4’de verilmiştir.

Şekil 3.4 Tarafsızlık Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği



Şekil 3.4'den elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile çalışma ahlakı (CAHLAKI) arasında aynı yönde 0,23 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=5,23$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış çalışma ahlakında 0,23 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık çalışma ahlakını artırmaktadır. Dolayısıyla daha önce olduğu gibi H1 hipotezi tekrar desteklenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış boyutlarından tarafsızlık (TARAF) arasında aynı yönde 0,13 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=2,72$ $p<0,01$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış tarafsızlık algılamasında 0,13 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık temel mesleki etik davranışlardan tarafsızlığı da artırmaktadır. *Dolayısıyla, Hipotez 2b (H2b) kabul edilmiştir.*

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CAHLAKI) ile mesleki etik davranış boyutlarından tarafsızlık (TARAF) arasında aynı yönde 0,02 birimlik anlamlı

olmayan bir ilişki belirlenmiştir ($t=0,43$ $p>0,05$). *Dolayısıyla, Hipotez 3b (H3b) reddedilmiştir.*

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CAHLAKI) ile temel mesleki etik davranışlardan tarafsızlık (TARAF) arasında anlamlı bir ilişki belirlenememesi, çalışma ahlakının bu bağlamda aracı bir rol üstlenmediğini göstermektedir. *Dolayısıyla Hipotez 4b (H4b) reddedilmiştir.*

6.3.4. Mesleki Yeterlilik ve Özen Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

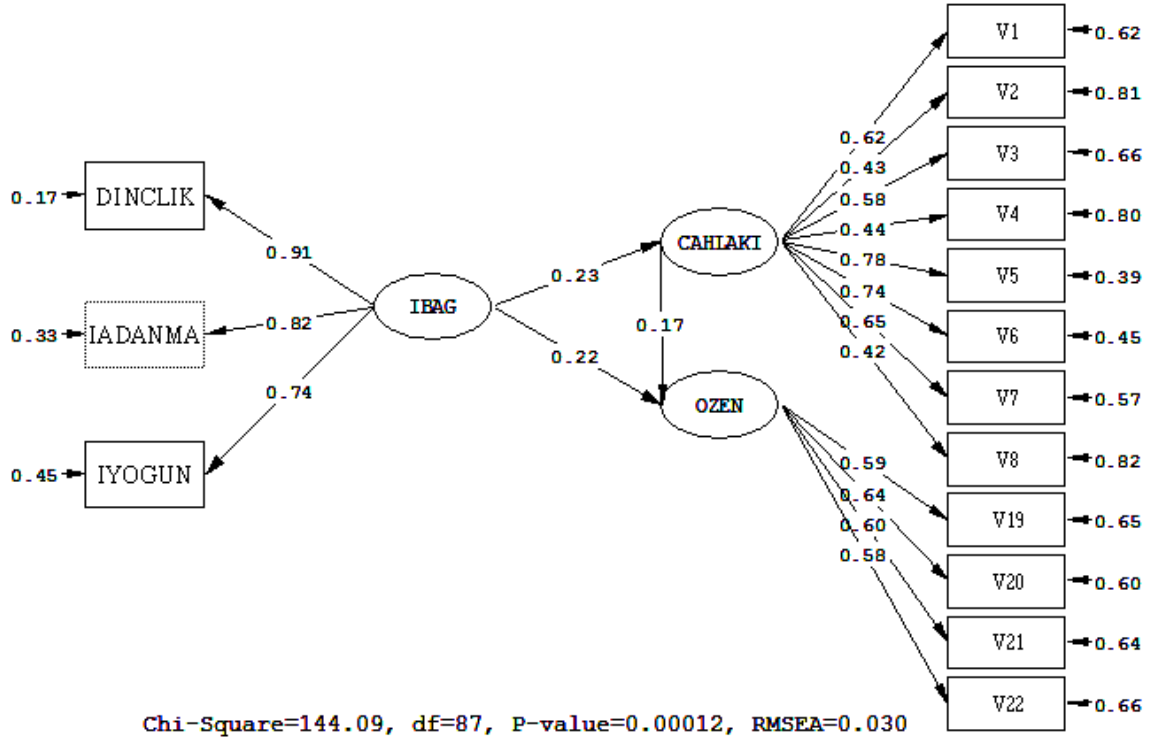
Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen boyutunun sonuç faktör olarak ele alındığı kuramsal modelin sınanmasıyla elde edilen uyum ölçütleri Tablo 3.22’de verilmiştir. Uyum ölçütlerine bakıldığında elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir.

Tablo 3.22. Mesleki Yeterlilik ve Özen Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Uyum Ölçüsü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model	Uyum
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$	1,65	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,03	İyi Uyum
CFI	$0,97 \leq CFI \leq 1,00$	$0,95 \leq CFI \leq 0,97$	0,99	İyi Uyum
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1,00$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,96	İyi Uyum
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,029	İyi Uyum

Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden mesleki yeterlilik ve özen boyutunun bağımlı değişken olarak ele alındığı araştırma modeline ilişkin uyum ölçütlerine bakıldığında, elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Mesleki yeterlilik ve özen boyutunun bağımlı değişken olarak değerlendirildiği modelin sınanmasına ilişkin sonuçlar Şekil 3.5’de verilmiştir.

Şekil 3.5 Mesleki Yeterlilik ve Özen Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafîği



Şekil 3.5’den elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile çalışma ahlakı (CAHLAKI) arasında aynı yönde 0,23 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=5,23$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış çalışma ahlakında 0,23 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık çalışma ahlakını artırmaktadır. Dolayısıyla daha önce olduğu gibi H1 hipotezi tekrar desteklenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış boyutlarından mesleki yeterlilik ve özen (OZEN) arasında aynı yönde 0,22 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=4,42$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış mesleki yeterlilik ve özen algılamasında 0,22 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, temel mesleki etik davranışlardan mesleki yeterlilik ve özeni de artırmaktadır. ***Dolayısıyla, Hipotez 2c (H2c) kabul edilmiştir.***

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CAHLAKI) ile mesleki etik davranış boyutlarından mesleki yeterlilik ve özen (OZEN) arasında aynı yönde 0,17

birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=3,41$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakında gerçekleşen bir birimlik artış mesleki yeterlilik ve özen algılamasında 0,17 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı temel mesleki etik davranışlardan mesleki yeterlilik ve özeni de artırmaktadır. *Dolayısıyla, Hipotez 3c (H3c) kabul edilmiştir.*

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakının (CAHLAKI), işe bağlılık (IBAG) ile temel mesleki etik davranışlardan mesleki yeterlilik ve özen (OZEN) arasında aracı rol üstlendiği belirlenmiştir. *Dolayısıyla, Hipotez 4c (H4d) kabul edilmiştir.*

6.3.5. Gizlilik Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

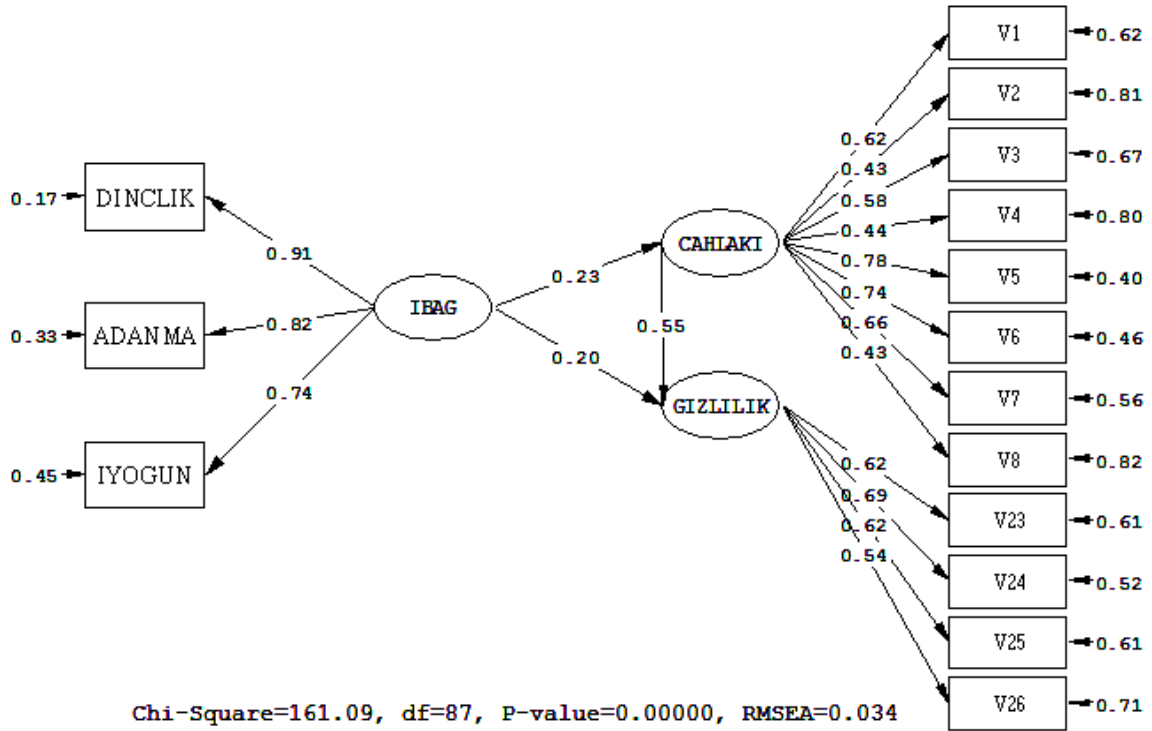
Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden gizlilik boyutunun sonuç faktör olarak ele alındığı kuramsal modelin sınanmasıyla elde edilen uyum ölçütleri Tablo 3.23’de verilmiştir. Uyum ölçütlerine bakıldığında elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir.

Tablo 3.23. Gizlilik Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Uyum Ölçüsü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model	Uyum
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$	1,85	İyi Uyum
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,034	İyi Uyum
CFI	$0,97 \leq CFI \leq 1,00$	$0,95 \leq CFI \leq 0,97$	0,99	İyi Uyum
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1,00$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,96	İyi Uyum
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,031	İyi Uyum

Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden gizlilik boyutunun bağımlı değişken olarak ele alındığı araştırma modeline ilişkin uyum ölçütlerine bakıldığında, elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Gizlilik boyutunun bağımlı değişken olarak değerlendirildiği modelin sınanmasına ilişkin sonuçlar Şekil 3.6’da verilmiştir.

Şekil 3.6 Gizlilik Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği



Şekil 3.6'dan elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile çalışma ahlakı (CAHLAKI) arasında aynı yönde 0,23 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=5,23$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış çalışma ahlakında 0,23 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık çalışma ahlakını artırmaktadır. Dolayısıyla daha önce olduğu gibi H1 hipotezi tekrar desteklenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış boyutlarından gizlilik (GIZLILIK) arasında aynı yönde 0,20 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=4,73$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış gizlilik algılamasında 0,20 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, temel mesleki etik davranışlardan gizliliği de artırmaktadır. **Dolayısıyla, Hipotez 2d (H2d) kabul edilmiştir.**

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CAHLAKI) ile mesleki etik davranış boyutlarından gizlilik (GIZLILIK) arasında aynı yönde 0,55 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=9,50$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakında

gerçekleşen bir birimlik artış gizlilik algılamasında 0,55 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı temel mesleki etik davranışlardan gizliliği de artırmaktadır. *Dolayısıyla, Hipotez 3d (H3d) kabul edilmiştir.*

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakının (CAHLAKI), işe bağlılık (IBAG) ile temel mesleki etik davranışlardan gizlilik (GIZLILIK) arasında aracı rol üstlendiği belirlenmiştir. *Dolayısıyla, Hipotez 4d (H4d) kabul edilmiştir.*

6.3.6. Mesleki Davranış Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modelinin ve Hipotezlerin Test Edilmesi

Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden mesleki davranış boyutunun sonuç faktör olarak ele alındığı kuramsal modelin sınanmasıyla elde edilen uyum ölçütleri Tablo 3.24’de verilmiştir. Uyum ölçütlerine bakıldığında elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir.

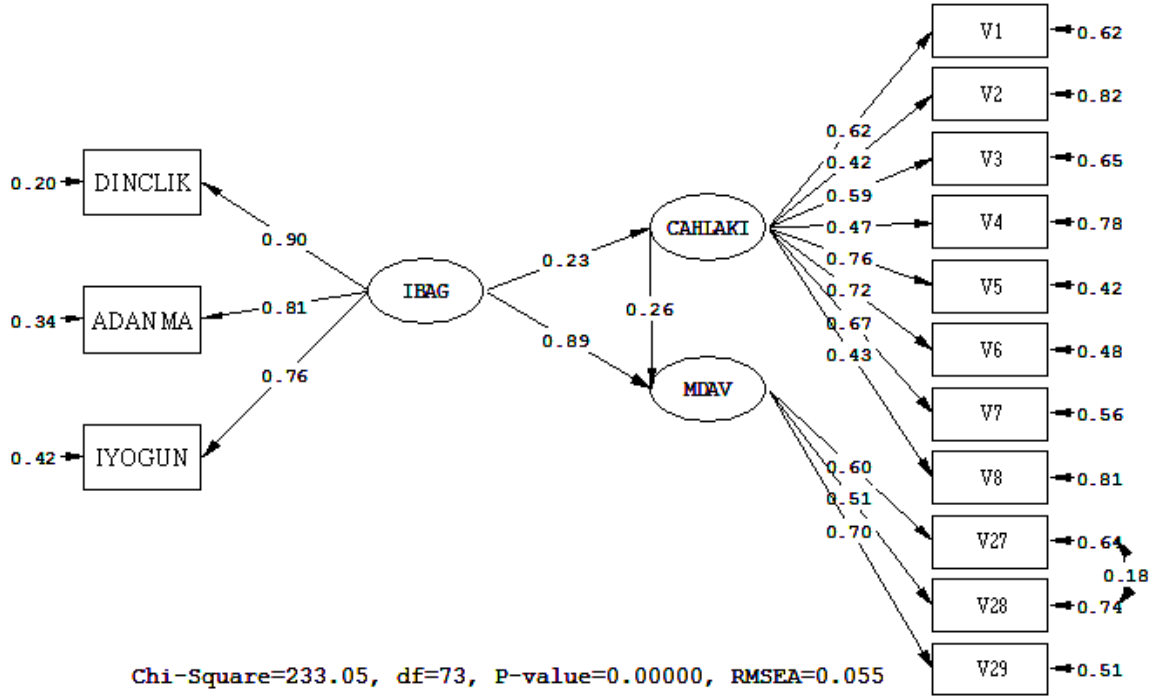
Tablo 3.24. Mesleki Davranış Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeli Uyum İyiliği İndeksleri

Uyum Ölçüsü	İyi Uyum	Kabul Edilebilir Uyum	Model	Uyum
χ^2/sd	$0 \leq \chi^2/sd \leq 2$	$2 \leq \chi^2/sd \leq 3$	3,19	Kabul Edilebilir*
RMSEA	$0 \leq RMSEA \leq 0,05$	$0,05 \leq RMSEA \leq 0,08$	0,055	Kabul Edilebilir
CFI	$0,97 \leq CFI \leq 1,00$	$0,95 \leq CFI \leq 0,97$	0,98	İyi Uyum
GFI	$0,95 \leq GFI \leq 1,00$	$0,90 \leq GFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
AGFI	$0,90 \leq AGFI \leq 1,00$	$0,85 \leq AGFI \leq 0,90$	0,95	İyi Uyum
NFI	$0,95 \leq NFI \leq 1,00$	$0,90 \leq NFI \leq 0,95$	0,97	İyi Uyum
RMR	$\leq 0,05$	$0,06 \leq RMR \leq 0,08$	0,038	İyi Uyum

* Genel olarak χ^2/sd ‘nin 5’den küçük olması yeterli kabul edilmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının temel mesleki etik ilkelerinden mesleki davranış boyutunun bağımlı değişken olarak ele alındığı araştırma modeline ilişkin uyum ölçütlerine bakıldığında, elde edilen modelin kabul edilebilir olduğu görülmektedir. Mesleki davranış bağımlı değişken olarak değerlendirildiği modelin sınanmasına ilişkin sonuçlar Şekil 3.7’de verilmiştir.

Şekil 3.7 Mesleki Davranış Boyutunun Sonuç Faktör Olarak Ele Alındığı Araştırma Modeline Yönelik Yapısal Eşitlik Grafiği



Şekil 3.7’den elde edilen sonuçlara göre, muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile çalışma ahlakı (CAHLAKI) arasında aynı yönde 0,23 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=7,82$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında iş bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış çalışma ahlakında 0,23 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık çalışma ahlakını artırmaktadır. Dolayısıyla daha önce olduğu gibi H1 hipotezi tekrar desteklenmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık (IBAG) ile mesleki etik davranış boyutlarından mesleki davranış (MDAV) arasında aynı yönde 0,89 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=9,54$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında iş bağlılıkta gerçekleşen bir birimlik artış mesleki davranış algılamasında 0,89 birimlik bir artış sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık, temel mesleki etik davranışlardan mesleki davranışı da artırmaktadır. ***Dolayısıyla, Hipotez 2e (H2e) kabul edilmiştir.***

Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakı (CAHLAKI) ile mesleki etik davranış boyutlarından mesleki davranış (MDAV) arasında aynı yönde 0,26 birimlik anlamlı bir ilişki belirlenmiştir ($t=4,55$ $p<0,001$). Muhasebe meslek mensuplarında çalışma

ahlakında gerekleŒen bir birimlik artıŒ mesleki davranıŒ algılamasında 0,26 birimlik bir artıŒ sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensuplarında alıŒma ahlakı temel mesleki etik davranıŒlardan mesleki davranıŒı da artırmaktadır. ***Dolayısıyla, Hipotez 3e (H3e) kabul edilmiŒtir.***

Muhasebe meslek mensuplarında alıŒma ahlakının (CAHLAKI), iŒe bağlılık (IBAG) ile temel mesleki etik davranıŒlardan mesleki davranıŒ (MDAV) arasında aracı rol üstlendiği belirlenmiŒtir. ***Dolayısıyla, Hipotez 4e (H4e) kabul edilmiŒtir.***

SONUÇ ve ÖNERİLER

Muhasebe mesleği küreselleşen dünyada finansal bilginin üretildiği ve denetlendiği bir alan olarak her geçen gün önemi artan bir meslek alanıdır. Kişilerin ve kurumların ekonomik karar ve davranışlarını değiştirme potansiyeliyle -bir yerde- bütün toplumu etkileme gücünü kendinde barındıran çok önemli bir meslektir. Dolayısıyla, bu mesleğin mensupları durumunda olan serbest muhasebeciler (SM), serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) ve yeminli mali müşavirler (YMM) mesleki etik davranış sorumluluğuyla karşı karşıyadır.

Muhasebe meslek mensuplarında mesleki etik davranış, muhasebe mesleği etik ilkelerine uymakla mümkün olmaktadır. Muhasebe meslek etiği ilkeleri temel olarak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış boyutları olan bir rehber niteliğindedir ve dünyanın büyük bölümünde kabul görmekle, neredeyse evrensel bir form kazanmıştır.

Mesleki etik davranışın dürüstlük boyutu muhasebe meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma, adil davranma ve açık sözlü olma yükümlülüğü getirmektedir. Tarafsızlık boyutu tüm muhasebe meslek mensuplarına yanlı olmama, çıkar çatışmasına girmeme ve üçüncü kişilerin uygunsuz etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğu yüklemektedir. Mesleki yeterlilik ve özen boyutu meslek mensuplarına gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak, teknik ve meslekî standartlara uygun biçimde özenli davranmak sorumluluğu yüklemektedir. Gizlilik boyutu muhasebe meslek mensubuna mesleki ilişkileri nedeniyle müşterileri ya da işvereniyle ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu vermektedir. Meslekî davranış boyutu meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir.

Mesleki etik davranışı etkileyen pek çok etken bulunmaktadır. Nitekim literatür incelendiğinde, başta kategorik (demografik) faktörler olmak üzere bir çok faktörün etik algı üzerine etkilerinin araştırıldığı çalışmalar görülebilmektedir. Bu tez çalışmasında muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin mesleki etik davranış üzerindeki etkileri inceleme konusu yapılmıştır.

İşe bağlılık, çalışanların işlerine ve çalışma eylemine karşı olumlu duygu ve düşüncelerini tanımlamakta kullanılan bir kavramdır. Çalışırken yüksek seviyede

performans göstermek, yaptığı işten gurur duymak ve çalışmaktan mutlu olmak işe bağlılığın en temel göstergeleri olarak sayılabilir.

Çalışma ahlakı olarak kavramsallaştırılan olgu ise toplumda kabul gören en temel ahlaki tutumların bireylerce çalışma eylemine yansıtılması olarak ifade edilebilir. Çalışma ahlakının doğru ve adil davranışlı olma, kendine nasıl davranılmasını istiyorsan başkalarına da o şekilde davranma, hırsızlık yapmama, yaptıklarının sorumluluğunu üstlenme, peşin hükümlü olmama gibi önermeleri bulunmaktadır.

Dolayısıyla, gerek işe bağlılığın gerekse çalışma ahlakının mesleki etik davranış üzerinde etkileri olabileceği varsayımıyla yapılan çalışmada elde edilen sonuçlar şu şekilde özetlenebilir:

(i) Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılığın çalışma ahlakını pozitif yönde etkileyen bir faktör olduğu tespit edilmiştir. İşe bağlılık seviyesindeki artış çalışma ahlakı seviyesini arttırmakta, işe bağlılık seviyesindeki düşüş çalışma ahlakı seviyesini düşürmektedir. Buna göre genel olarak işe bağlılık nosyonuna sahip (çalışırken kendilerini dinç ve enerjik hisseden, yaptıkları işle gurur duyan ve yaptıkları işin bir anlamı olduğunu düşünen, çalışırken tamamen işine konsantre olan ve zamanın su gibi akıp gittiğini düşünen vb.) muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde ve mesleki ilişkilerinde daha ahlaki bir tutum (doğru ve adil davranışlı, yaptıklarının sorumluluğunu taşıyan, hırsızlık yapmayan vb.) içerisinde oldukları sonucu çıkarılabilir.

(ii) Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılığın mesleki etik davranışı pozitif yönde etkileyen bir faktör olduğu tespit edilmiştir. İşe bağlılık seviyesindeki artış mesleki etik davranış seviyesini arttırmakta, işe bağlılık seviyesindeki düşüş mesleki etik davranış seviyesini düşürmektedir. Buna göre genel olarak işe bağlılık nosyonuna sahip (sabah kalktığı anda işe gitmek için istekli, çalışırken işler yolunda gitmese bile azimle çalışmaya devam eden, işini ilginç ve özel bulan, işine karşı istekli ve hevesli, çalışırken kendini işine kaptıran, çalışırken bunun hiç bitmesini istemeyen vb.) muhasebe meslek mensupları mesleki etik davranışa uygun faaliyette (dürüst, tarafsız, mesleki yeterliğe sahip, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerine riayet eden) bulunan kimseler olduğu sonucuna varılabilir.

(iii) Muhasebe meslek mensuplarında çalışma ahlakının mesleki etik davranışı pozitif yönde etkileyen bir faktör olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Çalışma ahlakı seviyesindeki artış mesleki etik davranış seviyesini arttırmakta, çalışma ahlakı seviyesindeki düşüş mesleki etik davranış seviyesini düşürmektedir. Buna göre genel

olarak temel ahlaki normları içselleştiren muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilkelere daha uygun hareket ettiği sonucu çıkarılabilir.

(iv) İşe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin mesleki etik davranış üzerindeki etkileri karşılaştırıldığında ise, işe bağlılığın, çalışma ahlakına göre mesleki etik davranış üzerinde daha güçlü bir etkisi olduğu tespit edilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık seviyesi, çalışma ahlakı faktörüne oranla, muhasebe meslek mensuplarını mesleki faaliyetlerinde ve mesleki ilişkilerinde etik davranmaya daha yüksek düzeyde motive eden, önemli bir faktördür denilebilir.

(v) Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık faktörünün, mesleki etik davranışın dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarının hepsine tek tek pozitif yönde etki ettiği görülmüştür. İşe bağlılık faktörünün en çok ve oldukça güçlü sayılabilecek şekilde etkilediği boyut mesleki davranış boyutudur. Buna göre işe bağlılık seviyesi yüksek muhasebe meslek mensupları için mevcut yasa ve yönetmeliklere uyan ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınan bireylerdir denilebilir.

(vi) Çalışma ahlakı ise mesleki etik davranışın dürüstlük, mesleki yeterlilik, gizlilik ve mesleki davranış boyutlarına pozitif yönde etki etmektedir. Buna karşılık çalışma ahlakı ile mesleki etik davranışın tarafsızlık boyutu arasında bir ilişki bulunamamıştır. Çalışma ahlakı faktörünün en çok gizlilik boyutuna etki ettiği görülmüştür. Buna göre çalışma ahlakı seviyesi yüksek muhasebe meslek mensupları “meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklama yapmama ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamak” konusunda diğer ilkelere nazaran daha hassas davranışlı oldukları sonucu çıkarılabilir.

(vii) Muhasebe meslek mensuplarında işe bağlılık düzeyi 3,945 genel ortalamasıyla “uygun” skalasına oldukça yakın olarak tespit edilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarının genel olarak -tamamıyla olmasa bile-, işinde kendini zihinsel ve bedensel olarak dinç hisseden, işini ilginç ve özel bulan, çalışırken kendini işine kaptıran bireylerden oluştuğu sonucuna varılabilir. Muhasebe meslek mensupları işe bağlılığın kendilerine en uygun buldukları boyutu olarak adanmışlığı seçmişlerdir. Diğer bir ifadeyle işleriyle gurur duyma, işlerini özel bulma, işlerini anlamlı ve bir amaca hizmet ediyor olarak görme

muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işlere ilişkin en temel duygu ve düşüncelerini oluşturmaktadır.

(viii) Muhasebe meslek mensuplarının çalışma ahlakı düzeyi 4,386 genel ortalamasıyla “katılıyorum” skalasına yakın olarak tespit edilmiştir. Buna göre muhasebe meslek mensupları genel olarak çalışma hayatında her zaman doğru ve adil davranılmasına; hırsızlık yapılmamasına; her zaman yapılanların sorumluluğunun alınmasına, yalan söylenmemesi ve peşin hükümlü olunmaması gerektiğine inanan bireylerden oluşmaktadır. Sonuç olarak muhasebe meslek mensupları genel ahlaki normları benimsemiş bireylerden oluşmaktadır denilebilir.

(ix) Muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik davranış algı düzeyi 4,002 genel ortalamasıyla “katılıyorum” skalasında tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle muhasebe meslek mensupları genel olarak -tamamıyla olmasa bile- mesleki faaliyetlerinde ve mesleki ilişkilerinde temel mesleki etik ilkelere uygun biçimde davranış göstermektedirler denilebilir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik ilkeler içinde en yüksek düzeyde katılım gösterdiği boyut gizlilik, en az katılım gösterdikleri boyut ise tarafsızlık olmuştur. Buna göre muhasebe meslek mensupları müşteriler ya da işverenle ilgili edindiği bilgilerin gizliliğinin korunması konusunda en yüksek hassasiyeti göstermektedir. Buna karşılık meslek mensuplarının, “yanlı veya önyargılı davranarak, üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesi” konusunda aynı hassasiyete sahip olmadıkları görülmektedir. Sonuç olarak muhasebe meslek mensuplarının genelde mesleki etik davranışa uygun hareket etmekle birlikte, tarafsızlık boyutunda daha esnek bir duruş sergiledikleri söylenebilir.

(x) Muhasebe meslek mensuplarında kayıtlı olunan odanın bulunduğu yere göre sadece gizlilik boyutunda farklılaşma tespit edilmiştir. Buna göre İstanbul’da bulunan muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensupları Marmara Bölgesi içerisindeki diğer muhasebe meslek odalarına kayıtlı meslek mensuplarından daha fazla gizlilik ilkesine riayet etmektedirler.

(xi) Muhasebe meslek mensuplarının mesleki ünvana göre tarafsızlık ve mesleki yeterlilik boyutlarında farklılaştığı tespit edilmiştir. Mesleki etik davranışın tarafsızlık boyutunda YMM unvanına sahip meslek mensupları diğer muhasebe meslek mensuplarından (SM ve SMMM); mesleki yeterlilik boyutunda ise, ünvanı SM olan meslek mensupları diğer muhasebe meslek mensuplarından (SMMM ve YMM) daha

yüksek düzeyde etik davranış sergilemektedirler. Buna göre muhasebe meslek mensupları mesleki kariyerde üst basamaklara çıktıkça kendilerini müşteri, işveren veya üçüncü kişilerin usulsüz etkilerine karşı çok daha dirençli olarak görmektedirler. Buna karşılık muhasebe meslek mensupları mesleki kariyerde ne kadar aşağıda olursa kendilerini meslekî faaliyetleri yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun şekilde daha özenli ve gayretkeş olarak görmektedir.

(xii) Muhasebe meslek mensuplarının faaliyet durumuna göre işe bağlılık ile tarafsızlık ve mesleki davranış boyutlarında farklılıkları tespit edilmiştir. İşe bağlılık söz konusu olduğunda serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek düzeyde işe bağlılık algısına sahip oldukları belirlenmiştir. Benzer şekilde mesleki etik davranışın tarafsızlık ve mesleki yeterlilik boyutlarında da serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarından daha yüksek düzeyde etik davranış gösterdikleri belirlenmiştir. Sonuçta genel olarak serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına nazaran gerek işe bağlılığa gerekse mesleki etik davranışa daha yatkın koşulları taşıdıkları söylenebilir.

(xiii) Muhasebe meslek mensuplarında araştırmanın değişkenleri bağlamında cinsiyete göre bir farklılık tespit edilememiştir. Buna göre bir muhasebe meslek mensubunun kadın veya erkek olmasına bağlı olarak işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış seviyesi hakkında bir görüş belirtmenin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

(xiv) Muhasebe meslek mensuplarında eğitim durumuna göre sadece mesleki yeterlilik ve özen boyutunda farklılaşma tespit edilmiştir. Eğitim düzeyi lise olan meslek mensuplarının eğitim düzeyi lisans olan meslek mensuplarından; eğitim düzeyi ön lisans olan meslek mensuplarının eğitim düzeyi lisans olan meslek mensuplarından daha yüksek düzeyde mesleki yeterlilik ve özen davranışına sahip oldukları görülmektedir. Buna göre muhasebe meslek mensuplarında eğitim düzeyi arttıkça meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranma eğiliminin azaldığı sonucuna ulaşılmıştır.

(xv) Muhasebe meslek mensuplarında araştırmanın değişkenleri bağlamında mesleki tecrübeye göre bir farklılık tespit edilememiştir. Buna göre bir muhasebe meslek mensubunun meslekte kaçınıcı yılını geçirdiğine bakarak işe bağlılık, çalışma ahlakı ve

mesleki etik davranış seviyesi hakkında bir görüş belirtmenin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır.

İşe bağlılık ve çalışma ahlakının mesleki etik davranış ve mesleki etik davranışın boyutları üzerindeki etkilerinin inceleme konusu yapıldığı ve yukarıda özetlenmeye çalışılan sonuçlar ışığında şu önerilerde bulunulabilir.

Öncelikle mesleki etik davranışı pozitif yönde etkilediği belirlenen işe bağlılık ve çalışma ahlakı faktörlerinin yükseltilmesini sağlayacak koşulların geliştirilmesi için gerekli çabaların artırılarak sürdürülmesi gerekmektedir. Bu çaba içerisinde meslek odalarına, eğitim kurumlarına ve bir yönüyle topluma düşen görevler bulunmaktadır.

İşe bağlılık seviyesini en çok belirleyen duygu ve düşünce durumu yapılan işle gurur duyulması, yapılan işin anlamlı ve bir amaca hizmet ediyor bulunmasıdır. Dolayısıyla meslek mensuplarına yaptıkları işin özel, önemli, bir anlamı olan ve gurur duyulacak bir meslek olduğu mesajı mümkün olan her zeminde verilmelidir. Bu mesajların verilmesinde özellikle meslek odalarına ve eğitim kurumlarına önemli görevler düşmektedir.

Çalışma ahlakı daha çok içinde yaşanılan toplumun örfleri, adetleri, inançlarıyla şekillenen bir olgudur. Dolayısıyla, genel olarak toplumun bu konuda aldığı mesafe tüm bireyleri olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarını da etkileyecektir.

Mesleki etik davranışı etkileyen pek çok faktör olmakla birlikte mesleki etik davranışın sergilendiği koşullar da son derece önemlidir. Mesleki hizmetin verildiği çevrenin meslek mensuplarından beklentileri bu kapsamda değerlendirilebilir. Bu durumu mesleki etik davranışın gizlilik ve tarafsızlık boyutlarına ilişkin bulgulardan çıkan sonuçlara bakarak da yorumlamak mümkündür.

Mesleki etik davranışta en yüksek ortalamalar gizlilik boyutunda, en düşük ortalamalar ise tarafsızlık boyutunda elde edilmiştir. Bunun en önemli sebebinin müşterilerin veya işverenlerin muhasebe meslek mensuplarını gizlilik ilkesine uygun şekilde hareket etmeye teşvik etmesi, buna karşılık tarafsızlık ilkesini ise aşındıracak şekilde davranmaya teşvik etmesi olduğu söylenebilir. Nitekim bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarının tarafsızlık ilkesini serbest çalışan meslek mensuplarından daha fazla esnettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca, meslek mensupları mesleki kariyerde üst basamaklara çıktıkça tarafsızlık ilkesine uygun davranışlar da artmaya başlamaktadır. Dolayısıyla

mesleki etik davranışın sergilenmesi hususunda iş çevresine de büyük sorumluluklar düşmektedir.

Muhasebe mesleğinde etik ve etik davranışı etkileyen koşullar ve faktörlerin neler olduğu uzun bir süre daha inceleme konusu yapılacak gibi görünmektedir. Bu konu, Türkiye'deki araştırmacılar için ilginç olabilecek bir alan hüviyetini hala korumaktadır.

KAYNAKÇA

- Akay, Hüseyin. “Muhasebe Mesleğinde Etik”, *ÖNERİ: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 17, 2002, 77-92.
- Akgül, Aziz ;Osman Çevik. *İstatistiksel Analiz Teknikleri-SPSS’te İşletme Yönetimi Uygulamaları*, Emek Ofset, Ankara 2003.
- Akbaş, H. Emre; Arzu Ö. Çalışkan; Emel Özarslan. “Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme”, *Öneri Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 32, 2009, 175-184.
- Akın, Osman; Kürşat Özdaşlı. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Uymaları Gereken Etik İlkelere Uyma Düzeyine Yönelik Meslek Mensupları İle Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Bölümü Öğrencilerinin Algıları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 63, 2014, 59-74.
- Albez, Abdülkadir; Suat Yıldırım. “Erzurum’da Muhasebecilerin Meslek Etiği Tutumları”, *EKEV Akademi Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 23, 2005, 343-360.
- Ardıç, Kadir; Sema Polatçı. “Tükenmişlik Sendromu ve Madalyonun Öbür Yüzü: İşle Bütünleşme”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 32, 2009, 21-46.
- Arıkan, Yahya. *Meslek Mevzuatı*, Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2006.
- Arslan, Mahmut. *İş ve Meslek Ahlakı*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2005.
- Arslan, Mahmut. *İş ve Meslek Ahlakı Dünya ve Türkiye Örnekleri*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 2012.
- Arslan, Mahmut; Ümit Berkman. *Dünyada ve Türkiye’de İş Etiği ve Etik Yönetimi*, TÜSİAD Yayınları, Yayın No: T-2009-06-492, İstanbul 2009.
- Arslan, Sibel. “Serbest Zaman Kullanımı: Sıradan Serbest Zaman Etkinlikleri ve Sistemli Serbest Zaman Etkinlikleri”, *Erzincan Eğitim Fakültesi Dergisi*, Cilt: 13, Sayı: 2, 2011, 1-10.
- Ayboğa, Hanifi. “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği-Ahlakı” *Ege Akademik Bakış*, Cilt: 1, Sayı: 2, 2001, 28-44.
- Aydın, İnyet. *Yönetmelik, Mesleki ve Örgütsel Etik*, 5. Baskı, Pegem Akademi, Ankara 2012.
- Backof, Jeanne F.; Charles L. Martin. “Historical Perspectives: Development of the Codes of Ethics in the Legal, Medical and Accounting Professions”, *Journal of Business Ethics*, Cilt: 10, 1991, 99-110.
- Bakker, Arnold B.; Evangelia Demerouti. “Towards A Model Of Work Engagement”, *Career Development International*, Cilt: 13, Sayı: 3, 2008, 209-223.

- Bakker, Arnold B.; Evangelia Demerouti; Lieke L. ten Brummelhuis. "Work Engagement, Performance, And Active Learning: The Role Of Conscientiousness", *Journal of Vocational Behavior*, Sayı: 80, 2012, 555-564.
- Başbuğ, Aydın. *İş ve Maneviyat Çalışma Ahlakı Üzerine Bir İnceleme*, A Kitap Binyıl Yayınevi, Ankara 2012.
- Bickerton, Grant R.; Maureen H. Miner; Martin Dowson; Barbara Griffin. "Spiritual Resources and Work Engagement Among Religious Workers: A Three-Wave Longitudinal Study", *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, Cilt: 87, Sayı: 2, 2014, 370-391.
- Bilen, Abdulkadir. "Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma", *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 85, 2008, 27-42.
- Bothma, F. Chris; Gert Roodt."Work-Based Identity And Work Engagement As Potential Antecedents Of Task Performance And Turnover İntention: Unravelling A Complex Relationship", *South African Journal of Industrial Psychology*, Cilt: 38, Sayı: 1, 2012, 1-17.
- Bozkurt, Veysel. *Püritanizmden Hedonizme Yeni Çalışma Etiği*, Alesta Basım Yayım, Bursa 2000.
- Celep, Cevat; Şöheyda Doyuran; Ufuk Sarıdede; Tuğba Değirmenci. "Eğitim Örgütlerinde Çok Boyutlu İş Etiği ve Örgütsel Adanmışlık", *XIII. Ulusal Eğitim Bilimleri Kurultayı*, 6-9 Temmuz 2004, İnönü Üniversitesi Eğitim Fakültesi, Malatya 2004.
- Chusmir, Leonard H. "Job Commitment and the Organizational Women", *Academy of Management Review*, Cilt: 7, No: 4, 1982, 595-602.
- Clements, Curtis E.; John D. Neill; O. Scott Stovall. "The Impact of Cultural Differences on the Convergence of International Accounting Codes of Ethics", *Journal of Business Ethics*, Cilt: 90, 2009, 383-391.
- Çalışkan, Sezer Cihan. "Pozitif Örgütsel Davranış Değişkenleri İle Yeni Araştırma Modelleri Geliştirme Arayışları: Pozitif Örgütsel Davranış Değişkenlerinin İşe Adanmışlık, Tükenmişlik ve Sinizm Üzerine Etkileri ve Bu Etkileşimde Örgütsel Adalet Algısının Aracılık Rolü Üzerine Bir Araştırma", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 16, Sayı: 3, 2014, 363-382.
- Çokluk, Ömay ; Güçlü Şekercioğlu, Şener Büyüköztürk. *Sosyal Bilimler İçin Çok Değişkenli SPSS ve LISREL Uygulamaları*, 2. Baskı, Pegem Akademi, Ankara 2012.
- Çotok, Tufan. "Günümüz Batı Toplumlarında Sosyal Değişme - Çalışma - Ahlak İlişkileri", *Sosyoloji Konferansları Dergisi*, Sayı: 26, 2000, 227-234.
- Daştan, Abdülkerim; Yaşar Bayraktar; Uğur Bellikli. "Muhasebe Mesleğinde Etik İnkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma: Trabzon İlinde Bir Araştırma", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 29, Sayı: 1, 2015, 63-82.

- De Clercq, Dirk; Dave Bouckennooghe; Usman Raja; Ganna Matsyborska. "Unpacking the Goal Congruence–Organizational Deviance Relationship: The Roles of Work Engagement and Emotional Intelligence", *Journal Of Business Ethics*, 124, 2014, 695-711.
- Draft, Richard L. *Management*, Sixth Edition, Mason, Ohio, Thomson South-Western, 2003.
- Duska, Ronald; Brenda Shay Duska. *Accounting Ethics*, Blackwell Publishing, 2003.
- Engelbrecht, Amos S.; Gardielle Heine; Bright Mahembe. "The Influence Of Ethical Leadership On Trust and Work Engagement: An Exploratory Study", *South African Journal of Industrial Psychology*. Cilt: 40, Sayı: 1, 2014, 1-9.
- Erkuş, Adnan. *Davranış Bilimleri İçin Bilimsel Araştırma Süreci*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2009.
- Erol, Mikail. *Finansal Muhasebe*, Kalkan Matbaacılık, 4. Baskı, Ankara 2012.
- Erol, Mikail; Metin Atmaca. "Meslek Yüksek Okullarında Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinde Çalışmaya Karşı Tutumları", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2004, 171-179.
- Erol, Mikail; Metin Atmaca; Seçil Öztürk. "Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına Bakış Açılarının Ölçülmesine İlişkin Ampirik Bir Çalışma", *World of Accounting Science*, 2011, Cilt: 13, Sayı: 3, 2011, 225-267.
- Eryılmaz, Ali; Tayfun Doğan. "İş Yaşamında Öznel İyi Oluş: Utrecht İşe Bağlılık Ölçeğinin Psikometrik Niteliklerinin İncelenmesi", *Klinik Psikiyatri Dergisi*, Cilt: 15, Sayı: 1, 2012, 49-55.
- Eyiusta, Ceyda M. "İşgörenlerin Güçlendirme Algularının Sorumluluk Üstlenme Davranışları Üzerindeki Etkisi: İşe Adanmışlık ve İş Tatmini Değişkenlerinin Aracılık Rolü", *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı : 43, 2015, 68-78.
- Fatt, J. P. Teng. "Ethics and the Accountant", *Journal of Business Ethics*. Cilt: 14, 1995, 997-1004.
- Federici, Roger A.; Einar M. Skaalvik. "Principal Self-Efficacy and Work Engagement: Assessing a Norwegian Principal Self-Efficacy Scale", *Social Psychology of Education: An International Journal*, Cilt: 14, Sayı: 4, 2011, 575-600.
- Ferrel, O. C.; John Fraedrich. *Business Ethics: Ethical Decision Making & Cases*, Second Edition, Houghton Mifflin Company, New Jersey 1994.
- Feyiz, Mehmet Ali. *Genel Muhasebe*, MuratHan Yayınevi, 5. Baskı, Trabzon 2009.
- Fraedrich, John; O. C. Ferrell; Linda Ferrell. *Ethical Decision Making For Business*, 8th Edition, Cengage Learning, South-Western 2011.

- Gonzalez-Roma, Vicente; Wilmar B. Schaufeli; Arnold B. Bakker; Susana Lloret. "Burnout And Work Engagement: Independent Factors Or Opposite Poles?", *Journal of Vocational Behavior*, Sayı: 68, 2006, 165-174.
- Gök, Sibel. "İş Etiği İle İş Ahlakı Arasındaki İlişki ve Çalışma Yaşamında İş Etiğini Etkileyen Faktörler", *Uluslararası İnsan Bilimleri Dergisi*, Cilt:5, Sayı:1, 2008, 1-19.
- Gök, Sibel. "Çalışma Yaşamında İş Etiği: Bir Alan Araştırması", *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, Sayı: 57, 2009, 549-577.
- Güney, Selami; Orhan Çınar. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin (SMMM) Etik Algıları: Erzurum Örneği", *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 26, Sayı: 2, 2012, 91-106.
- Hacıhasanoğlu, Tansel; Nevran Karaca. "Bağımsız Çalışan Muhasebe Meslek Mensuplarının ve Muhasebe Çalışanlarının Tükenmişlik, İş Tatmini ve Stres Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Araştırması", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 19, Sayı: 4, 2014, 153-170.
- Hakanen, Jari J.; Arnold B. Bakker; Wilmar B. Schaufeli. "Burnout and Work Engagement Among Teachers", *In Journal of School Psychology*, Cilt: 43, Sayı: 6, 2006, 495-513.
- Halbesleben, Jonathon R. B.; Anthony R. Wheeler. "The Relative Roles Of Engagement and Embeddedness In Predicting Job Performance and Intention To Leave", *Work and Stress*, Cilt: 22, Sayı: 3, 2008, 242-256.
- Halgin, Daniel S.; Gopakumar M. Gopalakrishnan; Stephen P. Borgatti. "Structure and Agency in Networked, Distributed Work: The Role of Work Engagement", *American Behavioral Scientist*, Cilt: 59, Sayı: 4, 2015, 457-474.
- Hartog, Deanne N. Den; Frank D. Belschak. "Work Engagement and Machiavellianism in the Ethical Leadership Process", *Journal of Business Ethics*, Cilt:107, Sayı: 1, 2012, 35-47.
- Holmes, Arthur W.; Wayne S. Overmyer. *Muhasebe Denetimi*, Cilt I, Bilimsel Yayınlar Derneği, 1975.
- Hund, David M. "Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri", (çev. Yakup Selvi), *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 8, 2000, 60-71.
- IFAC. *Handbook Of The Code Of Ethics For Professional Accountants*, ISBN: 978-1-60815-153-0, New York 2013.
- IFAC. *Handbook Of The International Education Pronouncements*, ISBN: 978-1-60815-067-0, New York 2010.
- İşgüden, Burcu; Adem Çabuk. "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri", *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 9, Sayı: 16, 2006, 59-86.

- Kalmış, Halis; Berna B. Yılmaz. *Örnek Olaylarla Finansal Muhasebe*, Paradigma Akademi, İstanbul 2014.
- Karasar, Niyazi. *Bilimsel Araştırma Yöntemi*, 9. Basım, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara 1999.
- Kaya, C. Tansel; A. Engin Ergüden. “Muhasebe, Kurumsal Yönetim ve Etik Üçgeninde, Etik Kod Uygulamalarının Önemi: Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerde Etik Kod Uygulaması Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Cilt: 14, Sayı: 42, 2014, 49-68.
- Keyko, Kacey. “Work Engagement In Nursing Practice: A Relational Ethics Perspective”, *Nursing Ethics*, Cilt: 21, Sayı: 8, 2014, 879-889.
- Kılavuz, Raci. *Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma*, Seçkin Yayınları, Ankara 2003.
- Koray, Meryem. *Sosyal Politika*, 3. Baskı, İmge Kitabevi, Ankara 2008.
- Kotar, Erhan. “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi”, *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, Kemal Bey Oteli, Alanya 1997.
- Kuçuradi, İoanna. *Uludağ Konuşmaları Özgürlük Ahlak Kültür Kavramları*, 4. Baskı, Türkiye Felsefe Kurumu, Türk Felsefe Dizisi: 1, Ankara 2009.
- Kutlu, Hüseyin Ali. *Muhasebe Meslek Ahlakı*, 2. Basım, Nobel Yayınevi, Ankara 2011.
- Kutlu, Hüseyin Ali. “Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İkilimleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Cilt: 63, Sayı: 2, 2008, 143-170.
- Laffin, Marcos; Rodrigo Muller, Nathália Helena Fernandes Laffin. “Ethics and Accounting Profession”, *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, Cilt: 8, Sayı: 1, 2014, 45-51.
- Lawrence, Lisa A. “Work Engagement, Moral Distress, Education Level, and Critical Reflective Practice in Intensive Care Nurses”, *Nursing Forum*, Cilt: 46, Sayı: 4, 2011, 256-268.
- Lorente, Laura; Marisa Salanova; Isabel M. Martinez; Maria Vera. “How Personal Resources Predict Work Engagement and Self-Rated Performance Among Construction Workers: A Social Cognitive Perspective”, *International Journal of Psychology*, Cilt: 49, Sayı: 3, 2014, 200-207.
- MacIntyre, Alasdair. *Ethik’in Kısa Tarihi Homerik Çağdan Yirminci Yüzyıla*, (çev. Hakkı Hünler; Solmaz Z. Hünler), Paradigma Yayınları, İstanbul 2001.
- Man, Fuat. “Ortodoks Kapitalizmden Refah Kapitalizmine Çalışma Etiği”, *Turkish Journal of Business Ethics*, Cilt: 5, Sayı: 10, 2012, 219-226.

- Marshall, Gordon. *Sosyoloji Sözlüğü*, (çev. Osman Akınhay ve Derya Kömürçü), Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara 2003.
- Marşap, Beyhan. “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 37, 1996.
- Maslach, Christina; Wilmar B. Schaufeli; Michael P. Leiter. “Job Burnout”, *Annual Review Psychology*, Cilt: 52, Sayı: 1, 2001, 397-422.
- Maslach, Christina; Michael P. Leiter. *The Truth About Burnout: How Organizations Cause Personal Stress and What to Do About It*, Jossey Bass, San Francisco, 1997.
- Maslach, Christina; Susan E. Jackson. “The Measurement Of Experienced Burnout”, *Journal of Occupational Behavior*, Cilt: 2, 1981, 99-113.
- Mintz, Steven M. *Cases In Accounting Ethics & Professionalism*, Second Edition, McGraw-Hill Inc., Usa, 1992.
- Mintz, Steven M. “Virtue Ethics And Accounting Education”, *Issues In Accounting Education*, Cilt: 10, Sayı: 2, 1995.
- MEB. *Meslek Etiği*, Meslekî Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi, Ankara, 2006.
- Meymandi, A. Roosta; Hossein Rajabdoory; Ziba Asoodeh. “The Reasons of Considering Ethics in Accounting Job”, *International Journal of Management Accounting and Economics*, Cilt: 2, Sayı: 2, 2015, 136-143.
- Miller, Michael J.; David J. Woehr; Natasha Hudspeth. “The Meaning and Measurement of Work Ethic: Constructiona Initial Validation of A Multidimensional Inventory”, *Journal of Vocational Behavior*, Cilt: 60, 2002, 451-489.
- Moore, Carl L.; Robert K. Jaedicke. *Yönetim Muhasebesi*, Dördüncü Baskı, (çev. Alparslan Peker), İstanbul Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 2683, İstanbul 1980.
- Moray, Serbay. “Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun İle Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMM, Sayı: 117, 2013, 139-146.
- Nakip, Mahir. *Pazarlama Araştırmaları Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006.
- Northcraft, Gregory B.; Margaret A. Neale. *Organizational Behavior : A Management Challenge*, Dryden Press, Chicago 1990.
- Oldham, K. Michael. *Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar*, (çev. Davut Aydın), Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 352, Eskişehir 1989.
- Özel, Salih. “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 91, 2000.

- Özen, Şükrü; Mehmet Çakar; Arzu Kalemci. “Türkiye’de Çalışma Ahlakı: Bir Tipoloji Önerisi”, *14. Ulusal Yönetim ve Organizasyon Kongresi*, 25-27 Mayıs 2006, Erzurum 2006.
- Özer, Gökhan; Metin Uyar. “Muhasebecilerin Etik Oryantasyonlarının Mesleki Bağlılığa Etkisi Üzerine Bir İnceleme”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 48, 2010, 89-100.
- Özkan, Azzem; Tansel Hacıhasanoğlu. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, 2012, 37-52.
- Özocak, Hulusi; Melih Baş. “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı: 56, 2001.
- Öztürk, Veli; Seyhan Çil Koçyiğit; Emine Çına Bal. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Arasındaki İlişkiyi Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma: Ankara İli Örneği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Cilt: 12, Sayı: 1, 2011, 84-98.
- Özyürek, Hamide. “Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt: 4, Sayı: 1, 2012, 139-148.
- Pascual, Leo; Paulo Rodrigues; David Gallardo-Pujol. “How Does Morality Work in The Brain? A Functional and Structural Perspective of Moral Behavior”, *Frontiers in Integrative Neuroscience*, Cilt: 17, 2013, 1-8.
- Paton, William A.; Robert L. Dixon. *Muhasebenin Temelleri*, (çev. Mustafa A. Aysan), İstanbul Üniversitesi İşletme İktisat Enstitüsü Yayınları VII, İstanbul 1964.
- Peker, Recep. *Stajyer genel Muhasebe El Kitabı*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları 22, İstanbul 1998.
- Polatçı, Sema; Kadir Ardıç; Gülçin Türkan. “Bağlılık Boyutlarının Tükenmişlik Boyutları Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:21, Sayı:2, 2014, 281-292.
- Punch, Keith F. *Sosyal Araştırmalara Giriş Nicel ve Nitel Yaklaşımlar*, (çev. Dursun Bayrak; H. Bader Arslan: Zeynep Akyüz), Siyasal Kitabevi, Ankara 2005.
- Rand, Ayn. *The Virtue of Selfishness*, Penguin Books, New York 1964.
- Ricoeur, Paul. *Başkası Olarak Kendisi*, (çev: Hakkı Ünler), Doğu Batı Yayınları, Ankara 2010.
- Sakarya, Şakire; Suat Kara. “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt:12, Sayı: 18,2010, 57-72.

- Salanova, Marisa; Wilmar B. Schaufeli; Susana Llorens; Jose M. Peiro; Rosa Grau. "Desde El "Burnout" Al "Engagement": Una Nueva Perspectiva" *Revista de Psicología del Trabajo y de las Organizaciones*, Cilt: 6, Sayı: 2, 2000, 117-134.
- Salanova, Marisa; Sonia Agut; Jose Maria Peiro. "Linking Organizational Resources and Work Engagement To Employee Performance and Customer Loyalty: The Mediation of Service Climate", *Journal of Applied Psychology*, Sayı: 90, 2005, 1217–1227.
- Schaufeli, Wilmar B.; Toon W. Taris; Willem van Rhenen. "Workaholism, Burnout, and Work Engagement: Three of a Kind or Three Different Kinds of Employee Well-Being?", *Applied Psychology: An International Review*, Cilt: 57, Sayı: 2, 2008, 173-203.
- Schaufeli, Wilmar B.; Marisa Salanova, Vicente Gonzalez-Roma, Arnold B. Bakker. "The Measurement of Engagement And Burnout: A Two Sample Confirmatory Factor Analytic Approach", *Journal of Happiness Studies*, Sayı: 3, 2002, 71-92.
- Schaufeli, Wilmar B.; Arnold B. Bakker. "“Werk En Welbevinden: Naar Een Positieve Benadering In De Arbeids- En Gezondheidspsychologie”", 2001, <<http://www.wilmarschaufeli.nl/publications/Schaufeli/166.pdf>> (13.02.2015).
- Schaufeli, Wilmar B.; Arnold B. Bakker; Marisa Salanova. "The Measurement Of Work Engagement With A Brief Questionnaire: A Cross-National Study", *Educational and Psychological Measurement*, Cilt: 66, Sayı: 4, 2006, 701-716.
- Selimoğlu, Seval K. "Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü", *XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya 2001.
- Selimoğlu, Seval K. "Muhasebe Meslek Ahlakı(Etiği) Yaklaşımı", *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı*, İSMMM Yayınları, Yayın No:20, Alanya 1997.
- Song, Ji Hoon; Woocheol Kim; Dae Seok Chai; Sang Hoon Bae. "The Impact Of An Innovative School Climate On Teachers' Knowledge Creation Activities In Korean Schools: The Mediating Role Of Teachers' Knowledge Sharing and Work Engagement", *KEDI Journal of Educational Policy*, Cilt: 11, Sayı: 2, 2014,179-203.
- Song, Ji Hoon; Judith A. Kolb; Ung Hee Lee; Hye Kyoung Kim. "Role of Transformational Leadership in Effective Organizational Knowledge Creation Practices: Mediating Effects of Employees' Work Engagement", *Human Resource Development Quarterly*, Cilt: 23, Sayı:1, 2012, 65-101.
- Spiegelaere, Stan De; Guy Van Gyes; Hans De Witte; Geert Van Hootegem. "Job Design, Work Engagement and Innovative Work Behavior: A Multi-Level Study On Karasek's Learning Hypothesis", *Management Revue*, Cilt: 26, Sayı: 2, 2015, 123-137.
- Stenberg, Elaine. *Just Business*, Warner Book, Londra 1994.
- Sürmeli, Fevzi, "Muhasebede Doktora Eğitimi", *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya 2004.

- Sürmen, Yusuf. *Muhasebe – I*, 3. Baskı, İber Matbaacılık, Trabzon 1998.
- Taylor, Lee. *Occupational Sociology*, Oxford University Press, New York 1968.
- TESMER. *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, TESMER Yayın No: 88, Ankara 2013.
- Torun, İshak. “Kapitalizmin Zorunlu Şartı Protestan Ahlâk”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 3, Sayı: 2, 2002, 89-98.
- Turgut, Tülay. “Çalışmaya Tutkunluk: İş Yükü, Esnek Çalışma Saatleri, Yönetici Desteği ve İş-Aile Çatışması İle İlişkileri”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 25, Sayı: 3-4, 2011, 155-179.
- Turgut, Tülay. “Başarı Hedef Yönelimleri ve İş Özelliklerinin Çalışmaya Tutkunluk Üzerindeki Katkıları”, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt: 42, Sayı: 1, 2013, 1-25.
- Türk, Zeynep. *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Kitabevi, Adana 2004.
- TÜRMOB. *Uluslararası Eğitim Bildirileri El Kitabı*, TÜRMOB Yayınları: 462, Ankara 2010.
- TÜRMOB. *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı*, TÜRMOB Yayınları: 457, Ankara 2013.
- UEC. *Muhasebe Sözlüğü*, (çev. Nusret Beygo; Cevdet Yalçın), Türkiye Ticaret Odaları Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara 1975.
- Ural, Ayhan; İbrahim Kılıç. *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS İle Veri Analizi*, 4. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2013.
- Usta, Aydın. “Kamu Örgütlerinde Meslek Etiği ve Çalışma Ahlakı Üzerine Bir Değerlendirme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt: 17, Sayı: 1, 2012, 403-421.
- Ülgener, Sabri F. *Darlık Buhranları ve İslam İktisat Siyaseti*, Mayaş Yayınları, Ankara 1984.
- Ülgener, Sabri F. *İktisadi Çözülmenin Ahlak ve Zihniyet Dünyası*, Üçüncü Basım, Der Yayınları, İstanbul 1991.
- Ülgener, Sabri F. “İktisadi Hayatta Zihniyetin Rolü ve Tezahürleri”, *İktisat Fakültesi Mecmuası*, Cilt: 2, 1941, 351-380.
- Ünal, Aylin. “Çalışma Ahlakı Kavramına Kültürel Bir Bakış ve Türkiye’de Çalışma Ahlakı”, *İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 44, 2011, 125-145.
- Weber, Max. *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu*, (çev. Zeynep Aruoba), Hil Yayın, İstanbul 1997.

- Weber, Max. *Toplumsal ve ekonomik Örgütlenme Kuramı*, (çev. Özer Ozankaya), Cem Yayınevi, İstanbul 2011.
- Williams, Paul F. "Accounting and the Moral Order: Justice, Accounting, and Legitimate Moral Authority", *Accounting and the Public Interest*, Cilt: 2, Sayı: 1, 2002, 1-21.
- Xanthopoulou, Despoina; Arnold B. Bakker; Evangelia Demerouti; Wilmar B. Schaufeli. "Work Engagement and Financial Returns: A Diary Study on The Role of Job And Personal Resources. *Journal of Occupational and Organizational Psychology*, Sayı: 82, 2009, 183–200.
- Yazıcı, Mehmet. *Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi*, M.Ü.İ.İ.B.F. Nihad Sayar Yardım ve Yayın Vakfı, No:439/762, İstanbul 1990.
- Yıldız, Gülsevil. "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı: 36, 2010, 155-178.
- Yılmaz, Erdal. "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri İle İşe Bağlılık Düzeyleri Arasındaki İlişki: Samsun İlinde Bir Araştırma", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Cilt: 7, Sayı: 3, 2014, 49-70.

İnternet Kaynakları

Aktan, C. Can. “Çalışma Ahlakı”, <<http://www.canaktan.org/din-ahlak/ahlak/ahlak-felsefesi/calisma-ahlak.htm>> (Erişim Tarihi: 03.04.2015).

Akyıldız, Murat. “T Testi’nin SPSS İle Uygulanması ve Yorumlanması”, <<http://istatistik.gen.tr/t-testi-nin-spss-ile-uygulanmas-ve-yorumlanmas/>> (Erişim Tarihi: 15.08.2015).

Aydın, İnyet. “Kamuda Etik”, <www.ankara.gov.tr/kamuda_etik_inayet_aydin.doc> (Erişim Tarihi: 29.07.2014)

Çiftçi, Duran. “Bağımsız Denetim ve Denetime Tabi Şirketler”, *OMC e-Ekonomi Dergisi*, <<http://www.omcekonomi.com/142/bagimsiz-denetim-ve-denetime-tabi-sirketler>> (Erişim Tarihi: 24.11.2015).

Senaratne, Samanthi. “The Role of Ethics in Accounting”, <<http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Newsletters/Regional/The-CIMA-Edge-South-Asia-and-Middle-East/2011/July--August-2011/The-role-of-ethics-in-accounting/>> (Erişim Tarihi: 03.08.2014).

Seviğ, Veysi. “Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci”. <https://www.google.com.tr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=2&cad=rja&uact=8&ved=0CBwQFjAB&url=http%3A%2F%2Farchive.ismmmo.org.tr%2Fdocs%2Fmalicozum%2F58MaliCozum%2F10%2520%252058VeysiSevig.doc&ei=21LCU7PXLOX_ygO2_IDAAG&usg=AFQjCNHxyuODpHJFv1iwZ0PwU93XZF-7oQ&bvm=bv.70810081,d.bGQ> (Erişim Tarihi: 12.07.2014).

TDK, Güncel Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.506b5bc5de3d49.81689953> (Erişim Tarihi: 29.07.2014)

“Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar” <<http://www.turmob.org.tr/mbs/MevzuatBas.aspx?ID=14>> (Erişim Tarihi: 16.01.2015).

“Öğretmenlik Mesleği Nedir?” <<http://www.memocal.com/ogrencikurulu/ogretmenlikmesleginedir.asp>> (Erişim Tarihi: 29.07.2014)

“Üye İstatistikleri” <<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/Istatistikler.aspx>> (Erişim Tarihi: 28.10.2014).

<http://www.tesmer.org.tr/> (Erişim Tarihi: 14.10.2014).

<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/> (Erişim Tarihi: 14.10.2014).

Kanunlar ve Düzenlemeler

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Kanun Numarası: 3568, Resmi Gazete Sayı No: 20194, Değişiklik: RG-10.07.2008-5786, Resmi Gazete, 13.06.1989.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayı No: 20391, Değişiklik: RG-22.05.2015-29363, Resmi Gazete, 03.01.1990.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, Resmi Gazete Sayı No: 24216, Değişiklik:RG-04.08.2015-29435, Resmi Gazete, 31.10.2000.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayı No: 26675, Değişik Başlık: RG-25.12.2012-28508, Resmi Gazete, 19.10.2007.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, Resmi Gazete Sayı No: 20440, Değişiklik: RG- 04.08.2015-29435, Resmi Gazete, 21.02.1990.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Ücretlerinin Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete Sayı No: 20390, Resmi Gazete, 02.01.1990.

Türk Ticaret Kanunu, Kanun Numarası: 6102, Resmi Gazete Sayı No: 27846, Resmi Gazete, 14.02.2011.

Yeminli Mali Müşavirler Odaları Yönetmeliği, Resmi Gazete Sayı No: 20440, Değişiklik: RG- 04.08.2015-29435, Resmi Gazete, 21.02.1990.

Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Resmi Gazete Sayı No: 25702, Değişiklik: RG-19.08.2014-29093, Resmi Gazete, 16.01.2005.

Tezler

- Agin, Özgür. İşe Bağlanma Düzeyinin İşten Ayrılma Niyeti Üzerine Etkileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Akdoğan, Habib. Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2003, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.
- Arabacı, Tuna. The Role Of Organizational Trust On Work Engagement-With The Moderating Effect Of Work Pressure, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2012, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Arı, Simge. Örgüt İkliminin İşle Bütünleşme Üzerine Etkisi ve Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Bal, Esra. Self-Efficacy, Contextual Factors And Well-Being: The Impact Of Work Engagement, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2008, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Batuk, Sevgin. The Relationships Between Structural Empowerment, Work Engagement, Self-Rated Performance And The Moderating Effect Of Preferred Level Of Empowerment, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çağlar, Emine Sevinç. The Impact Of Empowerment On Work Engagement Mediated Through Psychological Empowerment: Moderating Roles Of Leadership Styles And Work Goals, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2011, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Dalay, Gizem. The Relationship Between The Variables Of Organizational Trust, Job Engagement, Organizational Commitment And Job Involvement, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2007, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Demirel, Tolga. Tükenmişlik ve İşe Adanmanın Öncülleri: Uçuş Teknisyenleri Üzerinde Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2014, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Erim, Fatma Nur Aslı. Individual Response To Organizational Change: Creating Facade Of Conformity Its Antecedants And Effects On Participating In Decision Making, Work Engagement, Job Involvement And Intent To Quit, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2009, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Ertemli, H. Burcu. İş Aile ve Aile İş Çatışmalarının İşe Cezbolma Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Uygulama, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Garip, Fatma. The Moderating Effect Of Supervisor Support On The Relationship Between Perceived Sufficiency Of Performance Appraisal And Work Engagement, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2014, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Genç, Volkan. Alanya'daki Turizm İşletmelerinde Çalışanların Duygusal Emek ve Duygusal Zeka Düzeylerinin İş Tatminine Etkileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2013, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çanakkale.
- Güneşer, Ayşe Begüm. The Effect Of Person-Organization Fit On Organizational Commitment And Work Engagement: The Role Of Person-supervisor Fit, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2007, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Güvenç, Sinem. The Relationship Between Work Related Support And Work Engagement, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2012, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kavgacı, Hasan. İlköğretim Kurumu Öğretmenlerinin İşle Bütünleşme Düzeylerinin Bireysel ve Örgütsel Değişkenlerle İlişkisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2014, Gazi Üniversitesi, Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Ankara.
- Koç, Vehbi. Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri: Manisa İli Örneği, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koçak, Ömer Erdem. The Moderating Effect Of Self-Efficacy On The Relationship Between Job Resources And Work Engagement, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2014, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kurtpınar, Mehmet. Birey-Örgüt Uyumunun Bireysel Performans Üzerindeki Etkisinde Kişilik Özellikleri ve İşe Adanmışlığın Rolü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2011, Harp Akademileri Komutanlığı, Stratejik Araştırmalar Enstitüsü, Ankara.
- Öner, Zeynep Hale. The Mediating Effect Of Organizational Justice : Moderating Roles Of Sende Of Coherence And Job Complexity On The Relationship Between Servant Leadership And Work Engagement, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2008, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özgür, Ergün. The Intervening Role of Work Values Between The Personal Values and Work Engagement (Cross-Cultural Research: Abkhazia-Turkey), (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2011, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Özoral, İrem Ela. İşyerinde Eğlencenin İşe Bağlılık Üzerindeki Etkisi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2013, Bahçeşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tuna, Banu. Understanding The Relationship Between Transformational, Transactional Leadership And Affective Commitment, Work Engagement, (Yayınlanmamış

Yüksek Lisans Tezi), 2009, Yeditepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

Uyar, Metin. Muhasebecilerin Bilişsel Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Etik Kararlara ve Mesleki Bağlılığa Etkisi, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), 2010, Gebze İleri Teknoloji Enstitüsü, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gebze.

Yaldıran, Miray. The Effect Of Ethical Climate On Work Engagement, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

EK: 1

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu,

Bu anket formu, "işe bağlılık, çalışma ahlakı ve mesleki etik davranış ilişkilerinin araştırılmasıyla ilgili bir doktora tezinde" kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Cevaplarınız sadece bilimsel amaçla kullanılacak ve kesinlikle gizli tutulacaktır. Soruları dikkatli okumanız, içtenlikle ve eksiksiz olarak doldurmanız çalışmanın bilimselliği açısından son derece önemlidir. İlginiz ve katkınız için çok teşekkür ederiz. Saygılarımızla.

Prof. Dr. Mikail EROL

Öğr. Gör. Hasan GÜL
hasangul@comu.edu.tr

1. Muhasebe meslek mensubu olarak kayıtlı olduğunuz odanın bulunduğu il veya ilçe nerededir? (Lütfen belirtiniz)

.....

2. Muhasebe meslek mensubu olarak mesleki ünvanınız nedir?

- SM SMMM YMM

3. Muhasebe meslek mensubu olarak faaliyet durumunuz nedir?

- Bağımlı Serbest

4. Cinsiyetiniz nedir?

- Erkek Kadın

5. Eğitim durumunuz nedir?

- Lise Ön Lisans Lisans
 Y. Lisans Doktora Diğer (Lütfen belirtiniz)

6. Muhasebe meslek mensubu olarak toplamda kaç yıllık bir tecrübeniz bulunmaktadır?

- 1 Yılden Az 1-5 Yıl 6-10 Yıl
 11-15 Yıl 16-20 Yıl 21-25 Yıl 26 Yılden Fazla

Lütfen aşağıdaki soruları size uygunluk düzeyine göre sadece bir şık olacak şekilde işaretleyiniz (X)

	Hiç Uygun Değil	Uygun Değil	Biraz Uygun	Uygun	Tamamen Uygun
7. İşimde kendimi enerji dolu hissederim					
8. İşimde kendimi güçlü ve dinç hissederim.					
9. İşimde kendimi zihinsel olarak oldukça dinç hissederim.					
10. Ara vermeden uzun süre çalışabilirim.					
11. Çalışırken işler yolunda gitmese bile azimle çalışmaya devam ederim.					
12. Sabah kalktığımda işe gitmek için istekliyimdir.					
13. Yaptığım işi anlamlı ve bir amaca hizmet ediyor buluyorum.					
14. Yaptığım işle gurur duyuyorum.					
15. İşimi ilginç ve özel bulurum.					
16. İşim bana çalışma şevki verir.					
17. İşime karşı istekli ve hevesliyim.					
18. Çalışırken zaman su gibi akıp gider.					
19. Çalışırken tamamen işime konsantre olur, dalar giderim.					
20. Çalışırken etrafımdaki her şeyi unuturum.					
21. Çalışırken kendimi işime kaptırırım.					
22. Çalışırken bunun bitmesini hiç istemem.					

Lütfen aşağıdaki soruları katılma düzeyinize göre sadece bir şık olacak şekilde işaretleyiniz (X)

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
23. Kişi her zaman doğru ve adil şekilde davranmalıdır.					
24. Çalmanın mübah/kabul edilebilir olduğu zamanlar vardır.					
25. Bir kişi bütün gerçekleri duymadan yargıya varmamalıdır.					
26. Size nasıl davranılmasını istiyorsanız başkalarına da o şekilde davranmanız önemlidir.					
27. Kişi diğer kişilerle ilişkilerinde adil olmalıdır.					
28. Kişi her zaman yaptıklarının sorumluluğunu üstlenmelidir.					
29. Başka insanlar hakkında hiçbir zaman yalan söylememelisin.					
30. Sizin olmayan bir şeyi almak hiçbir zaman doğru değildir.					

Lütfen aşağıdaki soruları katılma düzeyinize göre sadece bir şık olacak şekilde işaretleyiniz (X)

	Kesinlikle katılmıyorum	Katılmıyorum	Fikrim yok	Katılıyorum	Kesinlikle katılıyorum
31. Meslek mensupları mesleki ilişkilerinde açık sözlüdür.					
32. Meslek mensupları mesleki ilişkilerinde doğru sözlüdür.					
33. Meslek mensupları yanlış veya yanıltıcı bilgi veya belgelerle işlem yapmamalıdır.					
34. Meslek mensupları mesleki kararlarını dış etkenlerden etkilenmeden almaktadır.					
35. Meslek mensupları mükellef/işveren baskısı olmadan karar vermelidir.					
36. Meslek mensupları, mesleki faaliyetleriyle ilgili bir konuda etki altına girdiklerini hissettikleri anda o hizmeti vermeyi bırakmaktadır.					
37. Meslek mensupları, bir mesleki hizmeti verirken tarafsızlığını yitirdiği anda artık o hizmeti vermemelidir.					
38. Meslek mensuplarının okul hayatlarında aldıkları eğitim yeterlidir.					
39. Meslek mensupları yeterli düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahiptir.					
40. Meslek mensupları muhasebe ilke ve standartlarını tam ve doğru olarak uygulamaktadır.					
41. Meslek mensupları, meslekleriyle ilgili tüm yasal ve teknik gelişmeleri takip etmelidir.					
42. Meslek mensupları mesleki ilişkiler sonucu elde ettikleri bilgileri sadece müşteri/işveren ya da yetkilendirilmiş kimselere açıklamalıdır.					
43. Meslek mensupları, mesleki ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri üçüncü kişilerle paylaşmamaktadır.					
44. Meslek mensupları, bir mükellefle veya işverenle ilişkisi bittikten sonra bile onlarla ilgili bilgilerin gizliliğini korumaktadır.					
45. Meslek mensupları ancak yasal veya mesleki bir zorunluluk durumunda iş ilişkileri sonucunda elde ettikleri bilgileri paylaşmaktadır.					
46. Meslek mensupları, mesleğin itibarına yakışır biçimde faaliyet göstermektedir.					
47. Meslek mensupları, meslek etiği standartlarına uygun biçimde faaliyet göstermektedir.					
48. Meslek mensupları sahip oldukları özellikler ya da deneyimleri hakkında abartılı iddialarda bulunmamalıdır.					

EK: 2

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK KANUNU ⁽¹⁾**

Kanun Numarası : 3568
Kabul Tarihi : 1.6.1989
Yayımlandığı R. Gazete : Tarih : 13.6.1989 Sayı : 20194
Yayımlandığı Düstur : Tertip : 5 Cilt : 28 Sayfa : 297

BİRİNCİ BÖLÜM

Genel Hükümler

Amaç ⁽²⁾

Madde 1 – Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, (...) ⁽²⁾ "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik" ve "Yeminli Mali Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icrasına hak kazananlara (...) ⁽²⁾ "Serbest Muhasebeci Mali Müşavir", "Yeminli Mali Müşavir" denir. (**Ek cümle: 10/7/2008-5786/1 md.**) Birliğin kısa adı TÜRMOB'dur.

Mesleğin konusu

Madde 2 – A) Muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzelkişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

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

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

c) Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak.

Yukarıda sayılan işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

B) Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

(A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde yazılı işleri yapmanın yanında Kanunun 12 nci maddesine göre çıkartılacak yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle; Bu Kanunu adı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik iken "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" olarak, Kanunda geçen "Maliye ve Gümrük Bakanlığı" ibareleri "Maliye Bakanlığı", "Maliye ve Gümrük Bakanı" ibareleri ise "Maliye Bakanı" olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

(2) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle; bu maddede yer alan ""Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci", " ibareleri madde metninden çıkarılmıştır.

Meslek unvanlarının haksız kullanılması

Madde 3 – Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından (...) ⁽¹⁾, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır.

Odalar, yukarıdaki fıkraya aykırı davranışları öğrendiklerinde Cumhuriyet Savcılığına bildirmek mecburiyetindedirler. Cumhuriyet Savcılığınca tahkikatın sonucu, odaya ve ilgililere bildirilir.

Genel şartlar

Madde 4 – Meslek mensubu olabilmenin genel şartları şunlardır:

a) T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).

b) Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.

c) Kamu haklarından mahrum bulunmamak.

d) **(Değişik: 10/7/2008-5786/2 md.)** Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, (...) ⁽²⁾ zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak. ⁽²⁾

e) Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.

f) Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin özel şartları

Madde 5 – A) Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmek için aşağıdaki özel şartlar aranır.

a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksekokullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisanüstü seviyesinde diploma almış olmak.

b) **(Değişik: 10/7/2008-5786/3 md.)** En az üç yıl staj yapmış olmak.

c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak.

(Değişik ikinci paragraf: 10/7/2008-5786/3 md.) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olduktan sonra yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olanlarda, serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olma şartı aranmaz.

d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmak.

B) (Mülga: 10/7/2008-5786/3 md.)

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu maddede yer alan "serbest muhasebeci" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

(2) Bu bentte yer alan "... milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, ..." ibaresi Anayasa Mahkemesi'nin 18/5/2011 tarihli ve E.: 2008/80, K.: 2011/81 sayılı Kararı ile iptal edilmiş olup, Kararın Resmi Gazete'de yayım tarihi olan 15/12/2011 tarihinden bir yıl sonra yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmıştır.

Staj ve staj süresinden sayılan hizmetler⁽¹⁾

Madde 6 – (Değişik: 10/7/2008-5786/4 md.)

Serbest muhasebeci mali müşavirlik stajı, bağımsız çalışan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında veya şirketlerinde yapılır. Staja başlayabilmek için staja giriş sınavını kazanmak ve Birlik tarafından kurulan Temel Eğitim ve Staj Merkezinin eğitim programını tamamlayıp başarılı olmak şarttır. Temel Eğitim ve Staj Merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen ve altı ayı aşmayan süreler, staj süresinden sayılır. İkinci fıkranın (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h) ve (i) bentlerindeki stajdan sayılan hizmetlerde bulunanlar bu fıkra kapsamı dışındadır.

Aşağıdaki bentlerde sayılan hizmet süreleri staj süresinden sayılır.

a) Kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olanların, bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri,

b) 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı ile Dış Ticaret Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun uyarınca Hazine Müsteşarlığı Hazine Kontrolörleri Kurulunda denetim yetkisine sahip olarak çalışan denetim elemanlarının bu hizmetlerde geçen süreleri ile 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca banka denetimine yetkili olanların bu hizmetlerde geçen süreleri,

c) 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunda denetime yetkili olarak çalışanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile aynı Kanunun ek 1 inci maddesine göre kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu uzmanlarının bu kurulda geçen hizmet süreleri,

d) 3056 sayılı Başbakanlık Teşkilatı Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin Değiştirilerek Kabulü Hakkında Kanun uyarınca Başbakanlık Teftiş Kurulunda görev yapan denetim yetkisine sahip Başbakanlık müfettişlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

e) 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname uyarınca görev yapan Bütçe Kontrolörleri, Muhasebat Kontrolörleri ve Milli Emlak Kontrolörlerinin bu hizmetlerde geçen süreleri,

f) 3143 sayılı Sanayi ve Ticaret Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ticaret şirketleri nezdinde denetim yetkisine sahip olan Sanayi ve Ticaret Bakanlığı müfettişleri ve kontrolörlerinin denetim hizmetlerinde geçen süreleri,

g) Vergi yargısında görev yapan hakimlerin bu görevlerde geçen süreleri,

h) Türkiye genelinde mali denetim yapan banka müfettişlerinden yarışma sınavı ile mesleğe giren ve yeterlilik sınavında başarılı olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren bankalarda ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarında geçen süreleri,

ı) Kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerde geçen süreleri ile bu birimlerde görev yapan serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirlerin gözetim ve denetiminde bunların sayısını geçmemek üzere, oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olan aday meslek mensuplarının staja başlama sınavını kazandıkları tarihten itibaren, staj koşullarını yerine getirmeleri halinde bu hizmetlerde geçen süreleri,

(1) Bu madde başlığı “Staj süresinden sayılan hizmetler“ iken, 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

i) Bu Kanunun 5 inci maddesinin (A) fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda öğretim üyesi, öğretim görevlisi veya araştırma görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen hizmet süreleri.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı

Madde 7 – Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır.

Sınav Komisyonu 7 üyeden oluşur. Üyelerin 2'si Maliye Bakanlığını temsil eder. Diğer 3 üye Yüksek Öğretim Kurulunca teklif edilecek 5 aday arasından diğer 2 üye ise Birlikçe teklif edilecek 4 üye arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyon üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, idari bilimler dallarından lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler

Madde 8 – Serbest muhasebeci mali müşavirlik mesleğini resmen düzenlemiş olan yabancı bir devletin tabiyetindeki kişilerin, T.C. tabiyetindeki serbest muhasebeci mali müşavirliklerde aranan nitelikleri taşımak şartıyla, kendi memleketlerinde elde etmiş oldukları haklardan 2 nci madde kapsamına giren hizmetleri, karşılıklılık şartı ile serbest muhasebeci mali müşavir unvanı altında Türkiye'de de yapmalarına Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Başbakanın onayı ile izin verilebilir.

Yeminli mali müşavir olabilmenin özel şartları ⁽¹⁾

Madde 9 – Yeminli mali müşavir olabilmek için:

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Şartları aranır.

Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir. **(Ek cümle: 10/7/2008-5786/5 md.)** Ancak, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış olanlardan yeterlilik sınavında başarılı olamayanların, sınav tarihinden sonra vergi inceleme yetkisini haiz olmaksızın kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri dikkate alınmaz.

(1) Bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan "hizmet süreleri ile" ibaresi, 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle "hizmet süreleri ve bunların bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak geçen hizmet süreleri, yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri; serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu işyerlerinde geçen hizmet süreleri ile" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

(Değişik son fıkra: 10/7/2008-5786/5 md.) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar, yeterlilik sınavını kazandıkları tarihten itibaren açılacak yeminli mali müşavirlik sınavlarına genel hükümlere göre katılabilirler. Ancak, bunların yeminli mali müşavir ruhsatını alabilmeleri için birinci fıkranın (a) bendindeki süreyi tamamlamaları şarttır.

Yeminli mali müşavirlik sınavı

Madde 10 – (Değişik : 10/7/2008-5786/6 md.)

Yeminli malî müşavirlik sınavı Birlik tarafından yazılı olarak yapılır. Maliye Bakanlığı bu sınavın adil, tarafsız ve mevzuatına uygun bir şekilde yapılması için gerekli tedbirleri almaya yetkilidir.

Sınav komisyonu biri başkan olmak üzere yedi üyeden oluşur. Sınav komisyonu başkan ve üyeleri; dördü Maliye Bakanlığı vergi denetim elemanları arasından, biri Yükseköğretim Kurulunca önerilecek iki aday arasından, ikisi ise Birlikçe önerilecek dört aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilir.

Sınav komisyonu üyeliklerine aday gösterileceklerin; hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık veya idarî bilimler dallarının birinden lisans veya lisansüstü seviyesinde mezun olmaları ve bu konularda en az onbeş yıl çalışmış veya bu kadar süre öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış bulunmaları şarttır.

Sınav komisyonunun çalışma usulleri, sınav konuları ve sınava ilişkin diğer usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınmak suretiyle Birlikçe çıkarılacak yönetmelikle belirlenir.

Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik sınav sonuçlarının yargı mercilerine intikal etmesi ve mahkemece bilirkişi incelemesine gerek görülmesi halinde, sınav komisyonunda görev almamış olmaları kaydıyla, biri Maliye Bakanlığı merkezi vergi denetim elemanı, biri alanında uzman meslek mensubu, biri ise dava edilen sınav konusunda ihtisas sahibi öğretim üyesinden oluşan üç kişilik bir bilirkişi heyeti tayin edilir.

Yemin

Madde 11 – Yeminli mali müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıda yazılı şekilde yemin ederler.

"Yeminli mali müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim."

Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluk

Madde 12 – Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzelkişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğini tasdik ederler.

Yeminli mali müşavirlerin tasdik edecekleri belgeler, tasdik konuları ile tasdike ilişkin usul ve esaslar; gerçek ve tüzelkişilerin mükellefiyet şekilleri, iş kolları ve ciroları, döviz kazandırıcı işlemleri, ithalat ve ihracatları, yatırımın miktarları ve neveleri ile belgelerin ibraz edileceği merciler esas alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca çıkarılacak yönetmeliklerle belirlenir.

Kanunları gereğince, kamu kurum ve kuruluşlarına verilen tasdik edilmiş mali tablolar, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak, çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır.

Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler.

Bu Kanun hükümlerine göre meslek icra edenlerin vergi kanunları ve diğer kanunlardaki sorumlulukları saklıdır.

Meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlar

Madde 13 – Meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar.

İKİNCİ BÖLÜM

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları

Odalar, nitelikleri ve faaliyet sınırı

Madde 14 – Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır.

Bu kanunda kullanılan oda deyimini, ayrı ayrı kurulacak olan serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler odalarını ifade eder.

(Değişik: 18/6/1997 - 4276/22 md.) Odalar, kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar.

Odaların kuruluşu

Madde 15 – (Değişik birinci fıkra: 10/7/2008-5786/7 md.) Bölgesi içinde kendi mesleği konusunda en az 250 meslek mensubu bulunan il merkezlerinde ve bölgesi içinde 250 meslek mensubu bulunan ilçelerde (Büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçeler hariç) bir oda kurulur. Ayrı ayrı kurulan serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirler odaları, buldukları ilin veya ilçenin adıyla anılır. Ancak, ilçelerde oda kurulabilmesi için o ilçedeki en az 100 meslek mensubunun yazılı başvurusu aranır.

Yeterli sayıda meslek mensubu bulunmayan ve oda kurulamayan yerlerin en yakın odaya bağlanmasına veya bölge odaları kurulmasına Birlikçe karar verilir. Bu karar Maliye Bakanlığına bildirilir.

Odalar, kuruluşlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla Maliye Bakanlığına bildirmekle tüzelkişilik kazanırlar.

Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar.

(Değişik: 18/6/1997 - 4276/23 md.) Amaçları dışında faaliyet gösteren odaların sorumlu organlarının görevlerine son verilmesine ve yerlerine yenilerinin seçilmesine, Maliye Bakanlığının veya buldukları yer Cumhuriyet Başsavcılığının istemi üzerine, o yerdeki asliye hukuk mahkemesince basit usule göre yargılama yapılarak karar verilir ve dava en geç üç ay içinde sonuçlandırılır.

Mahkemece beşinci fıkrada yazılı organların görevlerine son verilmesi halinde kararda ayrıca, görevlerine son verilen organları bu Kanunda yazılı usullere göre seçecek organları toplamak üzere, Oda Yönetim Kurulu için Oda Genel Kurulu üyeleri arasından, Birlik Yönetim Kurulu için Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından beş kişi görevlendirilir. Seçim, görevlendirilen bu beş kişi tarafından bir ay içinde sonuçlandırılır. Görevlendirilen bu beş kişi bu fıkrada yazılı süre içinde görevlerine son verilen organlar gibi görevli ve yetkili olup aynı şekilde sorumludurlar. Bu fıkra hükmüne göre seçilecek yeni organlar eski organların görev sürelerini tamamlarlar.

Maliye Bakanlığının bu Kanun uyarınca Oda organlarının işlemleri hakkında onay mercii olarak verdiği kararları görevli oda organları aynen yerine getirmekle yükümlüdürler. Bakanlık kararını, idari yargı mercisinin yürütmenin durdurulmasına veya esasına ait kararı veya kanuni bir sebep olmaksızın yerine getirmeyen veya eski kararda direnme niteliğinde yeni bir karar veren veya kanunun mecburi kıldığı işlemleri Bakanlığın uyarısına rağmen yerine getirmeyen oda organları hakkında da yukarıdaki fıkralar hükümleri uygulanır.

Görevlerine son verilen organların yerine en geç bir ay içerisinde yenileri seçilir. Yeni seçilenler eskilerin süresini tamamlarlar.

Görevlerine son verilen organ üyelerinin kanunda yazılı cezai sorumlulukları saklıdır. Bu organların yukarıdaki fıkra gereğince görevlerine son verilmesine sebep olan tasarrufları hükümsüzdür.

(Değişik: 18/6/1997 - 4276/23 md.) Ancak, milli güvenliğin, kamu düzeninin, suç işlenmesini veya suçun devamını önlemenin yahut yakalamanın gerektirdiği hallerde gecikmede sakınca varsa, odalar, vali tarafından faaliyetten men edilebilir. Faaliyetten men kararı, yirmidört saat içinde görevli hakimın onayına sunulur. Hakim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar, aksi halde, bu idari karar kendiliğinden yürürlükten kalkar.

Göreve son verme ve görevden uzaklaştırma hükümleri oda genel kurulu hakkında uygulanmaz.

Odaların gelirleri

Madde 16 – Odaların gelirleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Odaya giriş ücreti,
- b) Yıllık üye aidatları,
- c) Yardım ve bağışlar,

d) **(Değişik: 10/7/2008-5786/8 md.)** Mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretleri ile diğer çeşitli gelirler.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/8 md.) Meslek mensuplarından kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlar ile mesleği fiilen icra etmeyenler, odaya giriş ücreti ve yıllık üye aidatlarını yüzde elli indirimli olarak öderler.

Odaların organları

Madde 17 – Odaların organları aşağıda gösterilmiştir.

- a) Genel Kurul,
- b) Yönetim Kurulu,
- c) Disiplin Kurulu,
- d) Denetleme Kurulu.

Oda Genel Kurulunun teşekkülü

Madde 18 – Genel Kurul, Odanın en yüksek organı olup odaya kayıtlı bütün meslek mensuplarının katılmasıyla meydana gelir.

Oda Genel Kurulunun görevleri ⁽¹⁾

Madde 19 – Genel Kurulun görevleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Odaların amaçlarının gerçekleştirilmesi için gereken karar ve tedbirleri almak.
- b) Oda Yönetim Kurulu, Disiplin Kurulu ve Denetleme Kurulu üyeleri ile Birlik temsilcilerini seçmek.
- c) Oda için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda Yönetim Kuruluna yetki vermek.
- d) Yönetim Kurulunca yapılacak teklifleri incelemek ve karara bağlamak.
- e) Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu mesleki kararlar alınması konusunda Birliğe tekliflerde bulunmak.
- f) (...) ⁽¹⁾ bütçeyi ve kesinhesapları tasdik etmek.
- g) Yönetim Kurulunu ibra etmek, gerektiğinde sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek.
- h) Odaya yazılacak adayların giriş ücretlerini ve odaya yazılı üyelerin yıllık aidatlarını tespit etmek ve bunların ödeneceği tarihleri belirlemek.
- i) Oda Yönetim Kurulunun çalışma raporunu incelemek, kabul etmek.
- j) Odanın görevlerine giren diğer işleri gündeme dayanılarak veya üyelerin teklifi üzerine inceleyip karara bağlamak.
- k) Kanunlarla verilmiş diğer görevleri yapmak.

Oda Genel Kurul toplantısı

Madde 20 – Genel Kurul üç yılda bir Mayıs ayının içinde başkanın daveti üzerine bütçeyi ve gündemdeki diğer maddeleri görüşmek ve gereken seçimleri yapmak üzere toplanır. ⁽²⁾

Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Yönetim veya Denetleme Kurulu gerekli gördüğü hallerde Genel Kurul toplantısına çağırabilir.

Oda Yönetim Kurulu Başkanı, Odaya kayıtlı üyelerin beşte birinin görüşme konularını belirten yazılı talebi ile en geç 15 gün içinde Genel Kurul toplantısına çağırarak zorundadır.

Genel Kurul toplantısına, odaya kayıtlı üyeler yazı ile çağırılır. Çağrı mektubunun toplantı gününden en az 10 gün önce taahhütlü olarak postaya verilmiş veya üyeye tevdi edilmiş olması gereklidir. Davetiyede toplantının yeri, günü ve saati ile gündemi ve ilk toplantıda yeterli çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantının yeri, günü ve saati ile gündemi yazılır.

(1) 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanununun 39 uncu maddesiyle; bu maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci fıkrasının (f) bendindeki "Yıllık" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

(2) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu fıkra yer alan "yılda bir defa" ibaresi "üç yılda bir" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

Oda Genel Kurulu üye tam sayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikinci toplantıda çoğunluk aranmaz. Ancak, ikinci toplantıya katılan üye sayısı; Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulları asıl üyelerinin toplamının iki katından aşağı olamaz.

Gerek olağan, gerekse olağanüstü Genel Kurul toplantılarında ilk iş olarak toplantıya bir başkan, bir başkanvekili ile iki katip üyeden kurulu bir başkanlık divanı seçilir. Seçim ayrı ayrı ve Genel Kurulca aksine karar alınmadıkça işari oyla yapılır ve kullanılan oyların en çoğunu alanlar seçilir.

Genel Kurul toplantılarında kararlar hazır bulunanların salt çoğunluğu ile alınır.

Oda Yönetim Kurulu Başkanı, yönetim ve denetleme kurulu üyeleri başkanlık divanına seçilemezler.

Oda Yönetim Kurulunun teşekkülü

Madde 21 – Yönetim Kurulu, Genel Kurulca kendi üyeleri arasından üç yıl için seçilen, üye sayısı binin altında olan odalarda beş asıl ve beş yedek, üye sayısı bin ilâ beşbin arasında olan odalarda yedi asıl ve yedi yedek, üye sayısı beşbini aşan odalarda ise dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. ⁽¹⁾

Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasında gizli oyla bir başkan, bir başkan yardımcısı, bir muhasip ile oda sekreterini seçer.

Odanın hukuki temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanıdır.

Yönetim Kurulu asıl üyeleri arasında boşalma olursa yedeklerden sırasıyla en fazla oy alanlar getirilirler. Yeni üye ilk toplantıya çağırılır.

Yönetim Kurulunun toplu olarak görevinden ayrılması veya asıl üye sayısının yarıdan aşağıya düşmesi ve yedeklerinin de kalmaması halinde Oda, genel kurulu, oda denetçileri veya Maliye Bakanı tarafından olağanüstü toplantıya çağırılır ve düşen kurulların görev süresini tamamlamak üzere seçimler yapılır.

Seçilme yeterliği ⁽²⁾

Madde 22 – (Değişik: 10/7/2008-5786/8 md.)

Yönetim Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Odalarda üst üste iki seçim döneminde iki defa Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.

Seçilme yeterliğini kaybeden Yönetim Kurulu üyelerinin görevi kendiliğinden sona erer.

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu fıkarda yer alan "iki yıl için seçilen 5 asıl ve 5 yedek" ibaresi "üç yıl için seçilen, üye sayısı binin altında olan odalarda beş asıl ve beş yedek, üye sayısı bin ilâ beşbin arasında olan odalarda yedi asıl ve yedi yedek, üye sayısı beşbini aşan odalarda ise dokuz asıl ve dokuz yedek" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

(2) Bu madde başlığı "Seçilme yeterliği ve seçimin şekli" iken, 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

Oda Yönetim Kurulunun görevleri

Madde 23 – Oda Yönetim Kurulunun görevleri şunlardır:

- a) Odanın bütçe teklifini düzenlemek ve bunu Genel Kurulun onayına sunmak.
- b) Oda Genel Kuruluna çalışmalarını hakkında rapor vermek ve Genel Kurul kararlarını yerine getirmek.
- c) Oda adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü ayni hak tesis etmek, kaldırmak gibi konularda Yönetim Kurulu Başkanına veya bir Yönetim Kurulu üyesine yetki vermek.
- d) Kanunlarla verilmiş diğer işleri yapmak.

Toplantılar

Madde 24 – Yönetim Kurulu normal olarak ayda bir defa toplanabileceği gibi Oda Yönetim Kurulu Başkanı tarafından, doğrudan doğruya veya üyelere en az ikisinin görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağırılır.

Yönetim Kurulu salt çoğunlukla toplanır ve üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Oylarda eşitlik halinde, Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Oda Yönetim Kurulu Başkanı veya Yönetim Kurulu üyeleri, ilgili oldukları işlerin görüşülmesine katılamazlar.

Yönetim Kurulu kararları hakkında düzenlenen tutanak Başkan ve üyeler tarafından imzalanır.

Yönetim Kurulu Üyeleri mektup ile toplantıya çağırılır. Ardı ardına üç olağan toplantıya özürsüz olarak katılmamış olan üye, Yönetim Kurulu kararı ile istifa etmiş sayılır.

Bu karara karşı, tebliğ tarihinden itibaren onbeş gün içinde Birliğe itiraz olunabilir.

Oda Disiplin Kurulu

Madde 25 – Oda Disiplin Kurulu, üye sayısı 50'ye kadar olan Odalarda üç, 50'den fazla olan Odalarda beş üyeden oluşur. Ayrıca, Disiplin Kurulu üyesi 3 olan Odalarda bir, 5 olan Odalarda 3 yedek üye seçilir. ⁽¹⁾

(Değişik ikinci fıkra: 10/7/2008-5786/9 md.) Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir.

Üyeler kendi aralarından bir başkan seçerler. Üyelerin ayrılmaları halinde yerlerine en çok oy alan yedek üyeler getirilir.

Disiplin Kurulu en az üç kişinin hazır bulunmasıyla toplanır. Kararlar üye tam sayısının salt çoğunluğu ile verilir. Oylarda eşitlik halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur.

Başkanın bulunmadığı zamanlarda meslekte en kıdemli üye Kurula başkanlık eder.

Oda Disiplin Kurulunun kararlarına karşı tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde Birlik Disiplin Kuruluna itiraz edilebilir.

Oda Disiplin Kurulunun görevleri

Madde 26 – Disiplin Kurulunun görevleri, Oda Yönetim Kurulunun disiplin soruşturması açılması kararı üzerine üyeler hakkında disiplin soruşturması yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları vermek ve Kanunla verilen diğer yetkileri kullanmaktır.

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle; bu fıkrada yer alan "kurulur." ibaresi "oluşur." şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

Oda Denetleme Kurulu

Madde 27 – (Değişik birinci fıkra: 10/7/2008-5786/10 md.) Denetleme Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunanlar arasından üç yıl için seçilen üç üyeden oluşur. Ayrıca bir yedek üye seçilir. Üye sayısı yüzden az olan odalarda üç yıllık süre şartı aranmaz.

Denetleme Kurulu üyeleri ilk toplantılarında kendi aralarından bir başkan seçerler.

Denetleme Kurulu, Odanın işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula rapor vermekle görevlidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli

Mali Müşavirler Odaları Birliği

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

Madde 28 – Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlere ait bütün Odaların katılacağı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği kurulur.

Bu Kanunda kullanılan Birlik deyimini, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğini ifade eder.

Birlik, tüzelkişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur.

Birliğin merkezi Ankara'dadır.

(Değişik: 18/6/1997 - 4276/24 md.) Birlik, kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamaz.

Yukarıdaki fıkroda belirtilen yasaklara uymayan Birlik Sorumlu organları hakkında 15 inci maddenin dördüncü ve müteakip fıkraları hükümleri uygulanır.

Birliğin görevleri

Madde 29 – Birliğin görevleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak.
- b) Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak.
- c) Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek.
- d) Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması zorunlu meslek kurallarını belirlemek.
- e) Bu Kanuna göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak.
- f) Milli ve milletlerarası mesleki kuruluşlara üye olmak, milletlerarası mesleki toplantılara katılmak.
- g) Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek.
- h) Kanunlarla verilen diğer görevleri yapmak ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermek.

Birliğin gelirleri

Madde 30 – Birliğin gelirleri, birliğe dahil odaların gelirlerinden alınacak paylar ile birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelir.

Birliğin organları

Madde 31 – Birliğin organları aşağıda gösterilmiştir.

- a) Genel Kurul,
- b) Yönetim Kurulu,
- c) Disiplin Kurulu,
- d) Denetleme Kurulu.

Birlik Genel Kurulu

Madde 32 – Birlik Genel Kurulu Odaların üyeleri arasından seçecekleri temsilcilerden meydana gelir. (**Değişik ikinci cümle: 10/7/2008-5786/11 md.**) Her oda, üye sayısına bağlı olmaksızın seçeceği üç temsilciye ilâve olarak, üyelerinin yetmişbeşte biri oranında temsilci ve aynı sayıya kadar yedek temsilci seçer. Bu oranın yarısından az olanlar nazara alınmaz, fazla olanlar ise tüme tamamlanır.

Temsilciler, her odanın olağan genel kurul toplantısında üç yıl için seçilir. Yeniden Seçilmek mümkündür. ⁽¹⁾

Birlik Genel Kurulunun görevleri

Madde 33 – Genel Kurulunun görevleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme Kurulu üyelerini seçmek.
- b) Birlik Yönetim Kurulunca hazırlanacak yönetmelik ve raporları incelemek ve onaylamak.
- c) Odalar arasında işbirliği kurmak ve bunların gelişmelerini sağlayıcı lüzumlu tedbir ve kararları almak.
- d) Birlik bütçe ve kesinhesabını görüşerek karara bağlamak, odalardan alınacak pay miktarını tespit etmek.
- e) Birlik için gerekli taşınmazların satın alınması veya mevcut taşınmazların satılması hususunda Yönetim Kuruluna yetki vermek.
- f) Uyulması mecburi mesleki kararları almak.
- g) Yönetim Kurulunu ibra etmek, sorumlu görülenler hakkında disiplin soruşturmasına karar vermek.
- h) Kanunla verilen diğer görevleri yapmak.

Birlik Genel Kurul toplantısı

Madde 34 – Genel Kurul üç yılda bir Eylül ayında Birlik Yönetim Kurulu Başkanının daveti üzerine toplanır. ⁽²⁾

Birlik Yönetim Kurulu Başkanı, Birlik Yönetim veya Denetleme Kurulunun gerekli gördüğü hallerde Genel Kurulu olağanüstü toplantıya çağırabilir. Ayrıca mevcut temsilcilerin beşte birinin yazılı talebi ile Genel Kurulun olağanüstü toplantıya çağırılması mecburidir.

Toplantıların günü, yeri, saati ve gündemi toplantı tarihinden en az yirmi gün önce tirajı yüzbinin üzerinde olan bir gazete ile ilan edilir ve ayrıca taahhütlü bir mektupla delegelere bildirilir. Bu ilan ve mektupta, çoğunluk sağlanamaması nedeniyle toplantı yapılamazsa, yapılacak ikinci toplantının günü, yeri, saati ve gündemi de belirtilir.

Genel Kurul, temsilcilerin tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanır. İlk toplantıda yeterli çoğunluk sağlanamazsa ikinci toplantıda çoğunluk aranmaz. Ancak ikinci toplantıya katılan temsilci sayısı Birlik Yönetim, Disiplin ve Denetleme kurulları asıl üyeleri toplamının iki katından az olamaz.

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle; bu fıkrada yer alan "iki yıl" ibaresi "üç yıl" olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

(2) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu fıkrada yer alan "her yıl" ibaresi "üç yılda bir" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

Genel Kurul toplantıları ilanda belirtilen gün, yer ve saatte yapılır. Temsilciler Birlik Yönetim Kurulunca düzenlenen listedeki adları karşısına imza koyarak toplantı yerine girerler. Toplantı, Birlik Yönetim Kurulu Başkanı veya görevlendireceği bir kurul üyesi tarafından açıldıktan sonra toplantıyı yönetmek üzere bir Divan Başkanı, bir Başkanvekili ve iki katip üye seçilir.

Genel Kurul toplantılarında önceden bildirilen gündemdeki konular görüşülür. Ancak Birlik Genel Kurulu temsilcilerinin beşte ikisinin imzası ile teklif edilen konular da gündeme ilave edilir. Toplantıda hazır bulunan temsilcilerin beşte birinin imzası ile de gündeme yeni madde ilavesi teklif edilebilir.

Genel Kurul toplantılarında hazır bulunanların salt çoğunluğu ile karar verilir.

Toplantıyı Divan Başkanı yönetir, katipler toplantı tutanağını düzenler ve Başkanlar birlikte imzalar.

Birlik Yönetim Kurulu ⁽¹⁾

Madde 35 – (Değişik birinci fıkra: 10/7/2008-5786/12 md.) Birlik Yönetim Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen dokuz asıl ve dokuz yedek üyeden oluşur. Yönetim Kurulu üyelerinden beşinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Üst üste iki seçim döneminde iki defa Birlik Yönetim Kurulu başkanlığına seçilmiş olanlar, aradan iki seçim dönemi geçmedikçe Yönetim Kurulu üyeliğine seçilemezler.

Birlik Yönetim Kurulu Başkan ve üyeleri, Kanunun seçilmeye ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla Genel Kurul toplantılarına katılma ve oy kullanma hakkına sahiptirler. ⁽¹⁾

Yönetim Kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan, bir genel sekreter ile bir muhasip seçer. Yönetim Kurulu Başkanı en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar arasından seçilir. Başkanın bulunmadığı hallerde Başkanın tevkil edeceği kişi Başkanlık yapar. ⁽¹⁾

Birliğin hukuki temsilcisi Yönetim Kurulu Başkanındır.

Yönetim Kurulu asıl üyeleri arasında boşalma olursa yedeklerden sırasıyla en fazla oy alanlar getirilir. Yeni üye ilk toplantıya çağırılır.

Birlik Yönetim Kurulunun görevleri

Madde 36 – Birlik Yönetim Kurulunun görevleri aşağıda gösterilmiştir.

- a) Genel Kurul kararlarını yerine getirmek.
- b) Birlik adına kanunla tanınan yetkiler dairesinde iktisap ve yüklenmelerde bulunmak.
- c) Birlik adına taşınır ve taşınmaz mal almak, satmak, ipotek etmek ve bunlar üzerinde her türlü aynı hak tesis etmek, kaldırmak; bu konularda Yönetim Kurulu Başkanı veya bir Yönetim Kurulu üyesine yetki vermek.
- d) Bütçeyi yapmak ve uygulamak.
- e) **(Değişik: 10/7/2008-5786/13 md.)** Oदारca önerilen giriş ücreti ve yıllık üye aidatları ile mesleki eğitime yönelik kurs ve staj ücretlerini Maliye Bakanlığının tasdikine sunmak.
- f) Odaların görüşlerini almak suretiyle hazırlayacağı asgari ücret tarifelerini Maliye Bakanlığının tasdikine sunmak.
- g) Bu Kanun hükümlerine göre yapılması gereken sınavları yapmak.
- h) Mesleki ruhsatları vermek.
- i) Kanunlarla verilen diğer işleri yapmak.

Toplantılar

Madde 37 – Yönetim Kurulu, birlik başkanı tarafından, doğrudan doğruya veya üyelere en az ikisinin görüşme konusunu taşıyan yazılı isteği üzerine toplantıya çağırılır.

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu maddenin ikinci fıkrasında yer alan "Yönetim Kurulu Başkanı ve üyeleri," ibaresi "Birlik Yönetim Kurulu Başkan ve üyeleri, Kanunun seçilmeye ilişkin hükümleri saklı kalmak kaydıyla" şeklinde, aynı maddenin üçüncü fıkrasında yer alan "yeminli mali müşavirler" ibaresi "en az beş yıl süreyle yeminli mali müşavirlik yapmış olanlar" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

Yönetim Kurulu salt çoğunlukla toplanır ve üye tamsayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Oylarda eşitlik halinde, Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur. Birlik başkanı veya Yönetim Kurulu üyeleri, ilgili oldukları işlerin görüşülmesine katılamazlar.

Yönetim Kurulu kararları hakkında düzenlenen tutanak Başkan ve Üyeler tarafından imzalanır.

Yönetim Kurulu üyeleri mektup ile toplantıya çağrılır. Ardı ardına üç olağan toplantıya özürsüz olarak katılmamış olan üye, Yönetim Kurulu kararı ile istifa etmiş sayılır.

Birlik Disiplin Kurulu

Madde 38 – (Değişik birinci cümle: 10/7/2008-5786/13 md.) Birlik Disiplin Kurulu üyeleri, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen beş asıl ve beş yedek üyeden oluşur. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir. Asıl üyelerin üçünün yeminli mali müşavir olması mecburidir. Genel Kurulda bu sayıda yeminli mali müşavir yoksa bulunanlarla yetinilir. Disiplin Kurulu kendi üyeleri arasından bir başkan ve bir başkan yardımcısı seçer.

Birlik Disiplin Kurulu, Oda Disiplin kurullarının kararlarına karşı yapılacak itirazları incelemek ve bu konularda gerekli kararları vermekle görevlidir.

(Mülga fıkra: 10/7/2008-5786/13 md.)

Birlik Disiplin Kurulunun itirazların reddine ait kararları Maliye Bakanlığının tasdiki ile kesinleşir.

Birlik Disiplin Kurulu üye tamsayısının salt çoğunluğu ile toplanır ve tamsayısının salt çoğunluğu ile karar verir. Oylarda eşitlik halinde Başkanın bulunduğu taraf üstün tutulur.

Birlik Denetleme Kurulu

Madde 39 – (Değişik birinci fıkra: 10/7/2008-5786/14 md.) Birlik Denetleme Kurulu, kayıtlı olduğu meslek odasında en az üç yıl kıdemli olup serbest veya bir işyerine bağlı olarak bu Kanun hükümlerine göre fiilen mesleki faaliyette bulunan Birlik Genel Kurulu üyeleri arasından üç yıl için seçilen üç asıl ve üç yedek üyeden oluşur. Denetleme Kurulu üyelerinden en az birinin yeminli mali müşavir olması zorunludur. Süresi dolan üye yeniden seçilebilir.

(Mülga ikinci fıkra: 10/7/2008-5786/14 md.)

Denetleme Kurulu, Birliğin işlem ve hesaplarını denetlemek ve bu hususta Genel Kurula rapor vermekle görevlidir. Denetçiler Birlik Yönetim Kurulu toplantılarına katılabilirler, ancak oy kullanamazlar.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Oda ve birlik organlarının seçim esasları

Madde 40 – Odaların ve birliğin organ seçimleri gizli oyla yapılır ve seçim işlemleri aşağıdaki esaslara göre yargı gözetimi altında gerçekleştirilir.

Seçim yapılacak Genel Kurul toplantısından en az 15 gün önce oda ve birlik seçimleri için üyeleri belirleyen liste, toplantının gündemi, yeri, günü, saati ile çoğunluk olmadığı takdirde yapılacak ikinci toplantıya dair hususları belirten bir yazıyla birlikte üç nüsha olarak o yer ilçe seçim kurulu başkanına tevdi edilir. Bir yerde birden fazla ilçe seçim kurulu bulunduğu takdirde görevli ilçe seçim kurulu, Yüksek Seçim Kurulunca belirlenir. Toplantı tarihlerinin, gündemde yer alan diğer konular gözönünde bulundurularak, görüşmelerin, bir cumartesi günü akşamına kadar sonuçlanmasını ve seçimlerin ertesi günü olan pazar gününün dokuz - onyedi saatleri arasında yapılmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi zorunludur.

Hakim, gerektiğinde ilgili kayıt ve belgeleri de getirip incelemek suretiyle varsa noksanları tamamlattırdıktan sonra seçime katılacak üyeleri belirleyen liste ile yukarıdaki fıkrada belirtilen diğer hususları onaylar. Onaylanan liste ile toplantıya ait diğer hususlar oda ve birlik ilan yerlerinde asılmak suretiyle üç gün süre ile ilan edilir.

İlan süresi içinde listeye yapılacak itirazlar hakim tarafından incelenir ve en geç iki gün içinde kesin karara bağlanır.

Bu suretle kesinleşen listeler ile toplantıya ait diğer hususlar onaylanarak ilgili oda veya birliğe gönderilir.

Hakim, kamu görevlileri veya aday olmayan üyeler arasından bir başkan ile iki üyeden oluşan bir seçim sandık kurulu tayin eder. Aynı şekilde ayrıca üç yedek üye de belirler. Seçim sandık kurulu başkanının yokluğunda kurula en yaşlı üye başkanlık eder.

Seçim sandık kurulu, seçimlerin kanunun öngördüğü esaslara göre yürütülmesi, yönetimi ve oyların tasnifi ile görevli olup bu görevleri seçim ve tasnif işleri bitinceye kadar aralıksız olarak devam eder.

Dört yüz kişiden fazla üye bulunması halinde her dört yüz kişi için bir oy sandığı bulunur ve her seçim sandığı için ayrı bir kurul oluşturulur. Seçimlerde kullanılacak araç ve gereçler ilçe seçim kurulundan sağlanır ve sandıkların konacağı yerler hakim tarafından belirlenir.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/15 md.) Seçimlerde, üyeler bağımsız aday olabilecekleri gibi, aralarında oluşturacakları grupların listelerinden de aday olabilirler. Kurul üyelikleri ve Birlik Genel Kurul temsilcilikleri için ayrı oy pusulaları oluşturulur. Oy pusulalarında, grup listelerinden aday olanlar ilgili grup ismi altında, bağımsız adaylar ise ayrıca listelenir. Oy pusulaları, hangi kurul üyeliği için hangi grup ya da bağımsız adaya oy verileceğini gösterecek şekilde hazırlanır, grup isimlerinin ve bağımsız adayların adları yanına işaret konacak kare şeklinde kutulara yer verilmek suretiyle çoğaltılır, ilçe seçim kurulu mührü ile mühürlendikten sonra kullanılır. Oylar pusulada yer alan grup ya da bağımsız adayların ismi yanındaki kutu işaretlenmek suretiyle kullanılır. Oy verme işlemi, gizli oy açık tasnif esaslarına göre yapılır. Üye listesinde adı yazılı bulunmayan meslek mensubu oy kullanamaz. Oylar, oy verenin kimliğini resmi kuruluşlarca verilen belgeyle ispat etmesinden ve listedeki isminin karşısındaki yeri imzalamasından sonra kullanılır. Oylar, üzerinde ilçe seçim kurulu mührü bulunan ve oy verme sırasında sandık kurulu başkanı tarafından verilecek zarflara konulmak suretiyle kullanılır. Mühürsüz oy pusulası ve zarfla kullanılan oylar geçersiz sayılır.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/15 md.) Seçime katılan grupların ve bağımsız adayların adları alt alta ve aldıkları geçerli oy hizalarına yazılır. Grupların oy sayıları, önce bire, sonra ikiye, sonra üçe... şeklinde devam edilmek suretiyle, yedekler dahil o kurulun çıkaracağı üye ve Birlik Genel Kurul temsilcisi sayısına ulaşıncaya kadar bölünür. Elde edilen paylar ile bağımsız adayların aldıkları oylar ayırım yapılmaksızın en büyükten en küçüğe doğru sıralanır. Kurul asil ve yedek üyelikleri ile Birlik Genel Kurul asil ve yedek temsilcilikleri, gruplara ve bağımsız adaylara rakamların büyüklük sırasına göre tahsis olunur. Son kalan üye veya temsilcilik için oyların eşit olması halinde, bunlar arasında ad çekilmek suretiyle tahsis yapılır. Kurul üyeliği ve Birlik Genel Kurul temsilciliklerinin gruplara tahsisi oy pusulasında yer verilen sıralamaya göre yapılır.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/15 md.) Üyeler, oda veya birlik yönetim, denetleme ve disiplin kurullarından sadece birinde görev alabilirler.

Seçim süresinin sonunda seçim sonuçları tutanakla tespit edilip seçim sandık kurulu başkan ve üyeleri tarafından imzalanır. Birden fazla sandık bulunması halinde tutanaklar, hakim tarafından birleştirilir. Tutanakların birer örneği seçim yerinde asılmak suretiyle geçici seçim sonuçları ilan edilir. Kullanılan oylar ve diğer belgeler tutanağın bir örneği ile birlikte üç ay süreyle saklanmak üzere ilçe seçim kurulu başkanlığına tevdi edilir.

Seçimin devamı sırasında yapılan işlemler ile tutanakların düzenlenmesinden itibaren iki gün içinde seçim sonuçlarına yapılacak itirazlar, hakim tarafından aynı gün incelenir ve kesin olarak karara bağlanır. İtiraz süresinin geçmesi ve itirazların karara bağlanmasından hemen sonra hakim yukarıdaki hükümlere göre kesin sonuçları ilan eder ve ilgili oda ile birliğe bildirir.

(Mülga fıkra: 10/7/2008-5786/15 md.)

Hakim, seçim sonuçlarını etkileyecek ölçüde bir usulsüzlük veya kanuna aykırı uygulama sebebiyle seçimlerin iptaline karar verdiği takdirde, süresi bir aydan az ve iki aydan fazla olmamak üzere seçimin yenileneceği pazar gününü tespit ederek oda ve birliğe bildirir. Belirlenen günde yalnız seçim yapılır ve seçim işlemleri bu madde ile kanunun öngördüğü diğer hükümlere uygun olarak yürütülür.

İlçe seçim kurulu başkanı hakime ve seçim sandık kurulu başkanı ile üyelerine, Seçimlerin Temel Hükümleri ve Seçmen Kütükleri Hakkında Kanunda belirtilen esaslara göre ücret ödenir. Bu ücret ve diğer seçim giderleri birlik ve ilgili odaların bütçelerinden karşılanır.

Seçimler sırasında sandık kurulu başkan ve üyelerine karşı işlenen suçlar, kamu görevlilerine ⁽¹⁾ karşı işlenmiş gibi cezalandırılır. ⁽¹⁾

Seçimlerin düzen içerisinde ve sağlıklı biçimde yürütülmesi amacıyla hakimin ve sandık kurulunun aldığı tedbirlere uymayanlara eylemin ağırlığına göre bu Kanunda yazılı disiplin cezaları verilir.

Oda ve birlik organlarının denetimi

Madde 41 – Maliye Bakanlığı oda ve birlik organlarının görevlerini kanun hükümlerine uygun olarak yapıp yapmadıklarını ve mali işlemlerini hazırlayacağı yönetmelikte belirlenecek esaslara göre denetlemeye yetkilidir.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/16 md.) Odalar, her yıl sonu itibarıyla mevcut üyelerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca talep edilecek bilgileri, Ocak ayı sonuna kadar bildirmekle yükümlüdür.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/16 md.) Odalar ve Birlik her yılın faaliyet raporlarını ve mali tablolarını izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar internet sitelerinde yıl sonuna kadar kalmak üzere yayımlar.

Odaların ve birliğin yurt dışında temsili

Madde 42 – Odaları veya birliği temsil etmek üzere milletlerarası toplantı ve kongrelere katılmak, Maliye Bakanlığının iznine tabidir.

Meslek sırları

Madde 43 – Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar.

(1) 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanununun 463 üncü maddesiyle bu fıkrada yer alan “Devlet memurlarına” ibaresi “kamu görevlilerine” olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

Ancak, suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.
Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.
Tanıklık, sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.

Mesleki geliştirme eğitimi ⁽¹⁾

Madde 44 – (Değişik: 10/7/2008-5786/17 md.)

Meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini fiilen devam ettirmeleri için Birlik ve odalar tarafından düzenlenecek mesleki geliştirme ve eğitim seminerlerine katılmaları zorunludur. Meslek içi eğitimle ilgili konular, eğitim programları ve süreleri ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenir.

Yasaklar ⁽²⁾

Madde 45 –(...) ⁽²⁾ serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2 nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzelkişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve fiirundan biri ve 3 üncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan (...) ⁽²⁾ serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

(Değişik üçüncü fıkra: 23/7/2010-6009/47 md.) Hayri ve ilmi kuruluşlar, 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamındaki iktisadi devlet teşekkülleri, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müesseseleri, bağlı ortaklıkları ve iştirakleri, kamu idarelerinin doğrudan ya da dolaylı hissedarı olduğu kurumlar ile Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonunun yönetimindeki kurumların bu Kanun kapsamındaki faaliyetlerini yürütmemeleri şartıyla, bu kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkanlığı, üyeliği, denetçiliği görevleri ile bilirkişilik ve tasfiye memurluğu meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

Birden çok meslek mensubu çalışmalarını; (...) ⁽²⁾ serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ortaklık bürosu veya şirket şeklinde birleştirebilirler. Bu bürolarda yapılan faaliyetler ticari faaliyet sayılmaz. Şirket şeklinde çalışılması halinde, yapılan işlerden doğacak cezai sorumluluk işi yapan meslek mensubuna aittir.

(Ek fıkra: 10/7/2008-5786/18 md.) Meslek mensupları, iş elde etmek için reklâm sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar.

(Ek fıkra: 30/4/2013-6460/9 md.) 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre anagayrimenkulün mesken olarak gösterilen bağımsız bölümlerinde kat maliklerinin izni ve benzeri şartlar aranmaksızın serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik faaliyetlerinde bulunulabilir. Bu konuda, yönetim planındaki aksine hükümler uygulanmaz.

Ücret

Madde 46 – Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir.

(1) Bu madde başlığı "Reklam yasağı" iken, 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 17 nci maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

(2) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle; bu maddede yer alan "Serbest muhasebeciler,", "serbest muhasebecilerin ve", "serbest muhasebecilik," ibareleri madde metminden çıkarılmıştır.

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

Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere (...) ⁽¹⁾ serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak Birliğe gönderir.

Birlik yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de gözönüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak Maliye Bakanlığına gönderir.

Maliye Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer.

Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır. ⁽¹⁾

Görevle ilgili suçlar

Madde 47 – Meslek mensupları, görevleri sırasında veya görevleri sebebiyle işledikleri suçlardan dolayı, fiillerinin niteliğine göre Türk Ceza Kanununun kamu görevlilerine ⁽²⁾ ait hükümleri uyarınca cezalandırılırlar. ⁽²⁾

Disiplin cezaları

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

Disiplin cezaları şunlardır:

a) Uyarma; meslek mensubuna mesleğinin icrasında daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.

b) Kınama; meslek mensubuna görevinde ve davranışında kusurlu sayıldığıının yazı ile bildirilmesidir.

c) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma; mesleki sıfatı saklı kalmak şartıyla altı aydan az, bir yıldan çok olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.

d) Yeminli sıfatını kaldırma; yeminli mali müşavirin yeminli sıfatının kaldırılmasıdır.

e) Meslekten çıkarma; meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha bu mesleği icra etmesine izin verilmemesidir.

Mesleki kurallara, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defasında uyarma, tekrarında ise kınama cezası uygulanır.

Görevini bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yapmayan veya kusurlu olarak yapan veyahutta bu Kanunda yer alan mesleğin genel prensiplerine aykırı harekette bulunan meslek mensupları için geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı olarak kullandığı Maliye Bakanlığınca ilk defa tespit edilen ve rapora bağlanan yeminli mali müşavirler hakkında geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, bu husus tekrerr edip bunun mahkeme kararıyla kesinleşmesi halinde de yeminli sıfatını kaldırma cezası verilir. kamu görevlilerine ⁽²⁾ karşı işlenmiş gibi cezalandırılırlar. ⁽²⁾

Mükellefle birlikte kasden vergi ziyana sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarına, meslekten çıkarma cezası verilir.

(1) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle; bu maddede yer alan "serbest muhasebeciler," ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

(2) 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanunun 464 üncü maddesiyle bu maddede yer alan "Devlet memurlarına" ibaresi "kamu görevlilerine" olarak değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

Üç yıllık bir dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suçu için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır.

Disiplin kurulları bir derece ağır veya bir derece hafif disiplin cezasının uygulanmasına karar verebilirler.

Takibat ve hüküm tesisi disiplin soruşturması yapılmasına ve disiplin cezası uygulanmasına engel değildir.

Meslek mensubu hakkında savunması alınmadan disiplin cezası verilemez. Yetkili disiplin kurulunun 10 günden az olmamak üzere verdiği süre içinde savunma yapmayanlar, savunma hakkından vazgeçmiş sayılırlar.

Disiplin cezaları kesinleşme tarihinden itibaren uygulanır.

Ceza hükmü ⁽¹⁾

Madde 49 – (Değişik: 23/1/2008 – 5728/465 md.)

3 üncü maddenin birinci fıkrasına aykırı davrananlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur.

(...) ⁽¹⁾, 13, 15/4, 41/2, 43/1, 43/2 ve 45 inci maddenin birinci ve beşinci fıkrası hükümlerine aykırı davranışta bulunanlar hakkında, fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, yüz güne kadar adli para cezasına hükmolunur. ⁽²⁾

12 nci maddenin dördüncü fıkrasındaki hükme aykırı davranışta bulunan kişi hakkında, fiil daha ağır cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde, altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hükmolunur.

Yönetmelikler

Madde 50 – Bu Kanunla ilgili olarak aşağıda belirtilen hususlar çıkarılacak yönetmeliklerle düzenlenir.

a) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirliğe ait çalışma usul ve esasları.

b) 7 nci maddeye göre sınav için teşekkül ettirilecek komisyonun çalışma usulleri, sınav esasları, sınavın konuları, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışma şekli, süresi (staj) ile ilgili diğer hususlar.

c) Yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerine dair işlemler.

d) Müracaat usulleri.

e) Ruhsat verilmesi ve unvanın kullanılması.

f) Üye kayıt defteri, meslek kütüğü ve meslek sicil numarası.

g) Üye aidatları.

h) Taşınmaz mallara sahip olma.

i) Müşavirlik ve muhasebecilik ücretinin esasları.

j) Meslek mensuplarınca tutulacak defter ve kayıtlar ile bunların bildirim mecburiyeti.

k) Disiplin kovuşturması yapılması konusunda karar verecek merci, disiplin cezalarını vermeye yetkili merciler, disiplin cezalarına karşı yapılacak itirazın usul ve şartları ve disiplinle ilgili diğer hususlar.

l) Oda ve birlik personelinin istihdamı ve özlük hakları ile ilgili hususlar.

m) Kanunun uygulaması ile ilgili diğer hususlar.

n) Değerlendirme ve sınav komisyonlarının çalışma usul ve esasları, bunların kimlerden oluşacağı, nerelerde ve ne zaman çalışmaya başlayacakları ve diğer hususlar. ⁽³⁾

(1) 16/6/2009 tarihli ve 5904 sayılı Kanununun 39 uncu maddesiyle; bu maddenin ikinci fıkrasındaki "12/4," ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

(2) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu fıkra da yer alan "12/4, 13, 15/4, 43/1, 43/2, 44 ve 45 inci maddenin birinci fıkrası hükümlerine" ibaresi "12/4, 13, 15/4, 41/2, 43/1, 43/2 ve 45 inci maddenin birinci ve beşinci fıkrası hükümlerine" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

(3) 10/7/2008 tarihli ve 5786 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle; bu bentte yer alan "sınav komisyonları ile geçici kurulun" ibaresi "sınav komisyonlarının" şeklinde değiştirilmiş ve metne işlenmiştir.

a, b, c, j, k, l, m bentlerinde belirtilen yönetmelikler Odalar Birliğince birliğin kurulmasından itibaren bir yıl içinde hazırlanır. Maliye Bakanlığının uygun görüşü alındıktan sonra Resmi Gazete'de yayımlanır.

(n) bendinde belirtilen yönetmelik en geç altı ay içinde Maliye Bakanlığınca, diğer yönetmelikler Birlikçe, Birliğin kurulmasından itibaren altı ay içinde çıkarılır.

Geçici Madde 1 – 1 Mart 1989 tarihi itibarıyla;

a) Kanunun 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlar veya yapmış olanlar,

b) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlar ile kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz ve muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak çalışmış olanlar,

Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı nitelikleri taşımaları kaydıyla Kanunun 5 inci maddesinin (A/a) bendinde yer alan öğrenim şartı aranmaksızın serbest muhasebeci olmaya hak kazanırlar. Bunlar mali müşavir olarak faaliyette bulunmazlar ve bu unvanı kullanamazlar.

Serbest muhasebeci olmak isteyenler, daha önceki çalışmalarını, bağlı oldukları vergi dairelerinden veya çalışmış oldukları kurum ve kuruluşlarından alacakları belgelerle geçici kurulca uygun görülecek mercie ibraz etmek ve Serbest Muhasebecilik İzin Belgesi almak zorundadırlar.

Kanunun yayımından itibaren maddenin (a) bendinde belirtilenler 6 ay içinde, (b) bendinde belirtilenler ise 5 yıl içinde Serbest Muhasebecilik İzin Belgesi veya ruhsatı almak için ilgili mercie belgelerini ibraz etmek zorundadırlar. Bu sürelerden sonra müracaat edilmesi halinde bu haktan yararlanılamaz.

Serbest Muhasebecilik İzin Belgesi, Birliğin teşkilinden sonra Serbest Muhasebecilik Ruhsatı ile değiştirilir.

Geçici Madde 2 – Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, Kanunun 4 üncü maddesindeki şartları taşımaları ve hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarından lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

a) Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankaları müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan; bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren en az 3 yıl kamu hizmetinde çalışmış ve kamu hizmetinden ayrılmış olanlar ile hukuk, iktisat, maliye, muhasebe, işletme, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında en az 3 yıl öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanlar,

b) Kanunun 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri bir işyerine bağlı olmaksızın en az 5 yıl yapanlar veya yapmış olanlar,

c) Kamu kuruluşlarının veya bilanço usulünde defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz olarak muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu olarak en az 5 yıl çalışmış olanlar,

Serbest muhasebeci mali müşavir olmaya hak kazanırlar.

Serbest muhasebeci mali müşavir olmaya hak kazananlardan (a) ve (b) fıkrasında sayılanlar, ilgili vergi dairelerinden veya ilgili kuruluşlardan alacakları çalışma sürelerini tevsik eden belgeleri Kanunun yürürlük tarihinden itibaren 6 ay içerisinde, (c) fıkrasında sayılanlar ise 5 yıl içerisinde yetkili mercie ibraz etmek zorundadırlar.

Bu maddede yazılı şartları taşıyanlara geçici 4 üncü maddede belirtilen geçici kurul tarafından Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik İzin Belgesi düzenlenmek suretiyle, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik unvanı verilir.

İzin belgesi, Birliğin kurulmasından sonra, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ruhsatı ile değiştirilir.

Geçici Madde 3 – Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte, Kanunun 4 üncü maddesindeki şartları taşımaları ve 5 inci maddesinde belirtilen konularda lisans seviyesinde veya diğer yükseköğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber, sayılan bu bilim dallarından lisansüstü seviyesinde mezun olmaları şartıyla;

a) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve yeterlik sınavı vermiş olanlarda, inceleme yetkisi aldıkları tarihten itibaren kamu hizmetlerinde geçen süreleri ile kamu hizmetinden ayrıldıktan sonra Maliye, Muhasebe ve İşletme konularında geçen çalışma süreleri toplamı 8 yıl olanlar,

b) Hukuk, İktisat, Maliye, İşletme, Bankacılık, Kamu Yönetimi ve Siyasal Bilimler dallarından birinden profesör unvanı almış olanlar,

c) En az 12 yıldan beri; Kanunun 2 nci maddesinin (A) fıkrasında yazılı işleri, bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlardan ve kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derecede imza yetkisini haiz olarak sorumlu bulunanlardan, son üç yıllık dönemde düzenledikleri beyannamelerle ilgili mükelleflerin bilançolarının aktif toplamları yıllık ortalaması 10 milyar lirayı aşmış olanlar,

Yeminli mali müşavir olmaya hak kazanırlar.

Bunlara geçici 4 üncü maddede belirtilen geçici kurul tarafından Yeminli Mali Müşavirlik İzin Belgesi düzenlenmek suretiyle yeminli mali müşavir unvanı verilir. İzin belgesi Birliğin teşkilinden sonra Yeminli Mali Müşavirlik Ruhsatı ile değiştirilir.

Geçici Madde 4 – Odaların ve Birliğin teşkiline kadar bu kuruluşlara verilen görevler Maliye Bakanınca oluşturulacak Geçici Kurul tarafından yürütülür.

Geçici Kurul; Maliye Bakanınca seçilecek on üyeden oluşur. Kurul üyelerine verilecek huzur hakkı Maliye Bakanının onayı ile belirlenir.

Geçici Kurul Odaların ve Odalar Birliğinin organlarının teşekkülüne kadar Maliye Bakanı tarafından uygun görülecek il veya bölgelerde en az üç üyeden oluşacak Değerlendirme Komisyonları kurar.

Geçici madde hükümleri gereğince sınavsız Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olacaklar ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik sınavına girmek isteyenler, kurulacak Değerlendirme Komisyonlarına müracaat ederler. Değerlendirme Komisyonlarının verdiği karar üzerine sınava girmeye hak kazananların sınavları, Odaların ve Odalar Birliğinin kuruluşu tamamlanıncaya kadar Maliye Bakanı tarafından kurulacak Sınav Komisyonları tarafından yapılır. Sınav Komisyonu, biri Maliye Bakanlığı temsilcisi, ikisi de üniversite öğretim üyesi olmak üzere üç üyeden oluşur. Birden fazla Sınav Komisyonları kurulabilir.

Geçici Madde 5 – Geçici 1, 2 ve 3 üncü maddelere göre hak sahibi olup da bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte T.B.M.M. Üyesi veya Belediye Başkanı oldukları için bu görevleri nedeniyle ilgili meslek mensubu unvanını alamayanların bu görevlerinin bitiminden itibaren 1 yıl içinde ilgili odaya başvurmaları halinde unvanları verilir.

Geçici Madde 6 – İlgili Devletlerce karşılıklılık şartı sağlanıncaya kadar 8 inci madde hükmünden faydalanamayan yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler, bu Kanunun yürürlük tarihini takibeden yılın sonuna kadar işlerine devam edebilirler.

Geçici Madde 7 – Birlik kurulu faaliyete geçinceye kadar bu Kanunun uygulanması ile ilgili giderler Maliye Bakanlığı bütçesinden karşılanır.

Geçici Madde 8 – Bu Kanunun 22 nci maddesine göre seçilecek Yönetim Kurulu üyelerinde odaların kurulmasından itibaren 6 yılı için, 5 yıllık kıdem şartı aranmaz.

Geçici Madde 9 – (Ek : 10/7/2008-5786/20 md.)

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihte;

a) Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında sekiz yıllık hizmet süresini dolduranlar ile 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde sayılan konularda en az sekiz yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış olanlar için serbest muhasebeci mali müşavirlik,

b) Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisini almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamış olanlar ile aynı maddenin ikinci fıkrasında sayılan konularda profesörlük unvanını almış olanlar için yeminli mali müşavirlik,

sınav şartı aranmaz.

(İptal fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 18/5/2011 tarihli ve E.: 2008/80, K.: 2011/81 sayılı Kararı ile.)

Geçici Madde 10 – (Ek : 10/7/2008-5786/20 md.)

(İptal birinci fıkra: Anayasa Mahkemesi'nin 18/5/2011 tarihli ve E.: 2008/80, K.: 2011/81 sayılı Kararı ile.)

31/12/2008 tarihine kadar oda ve Birlik organları ile Birlik Genel Kurulu temsilcilikleri için yapılacak seçimlerde; 40 ıncı maddedeki seçim esasları ile 20 nci, 21 inci, 22 nci, 25 inci, 27 nci, 32 nci, 34 üncü, 35 inci, 38 inci ve 39 uncu maddelerde yer alan görev ve seçim süreleri ile yönetim kurulu ve Birlik genel kurulu temsilcisi üye sayılarına ilişkin hükümler yönünden bu Kanunun değişmeden önceki hükümleri uygulanır.

Geçici Madde 11 – (Ek : 10/7/2008-5786/20 md.)

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; serbest muhasebeci unvanını almış olanlar ile serbest muhasebecilik stajına devam edenlerden başarılı olanlar; altı ayı geçmemek üzere, TÜRMOB tarafından verilen mesleki uyum eğitimine katılarak bu eğitimi tamamladıkları tarihten itibaren beş yıl içinde yapılacak özel serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavlarına beş defa girebilirler. Bu sınavlarda başarılı olanlar, serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazanırlar. Mesleki uyum eğitiminin konuları ve ücreti ile yapılacak özel sınavın usul ve esasları Maliye Bakanlığı ile TÜRMOB tarafından müştereken belirlenir.

Söz konusu sınavlarda başarılı olamayanlar veya sınava katılmayanlar ise sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler, "serbest muhasebeci mali müşavir" unvanını kullanamazlar. Bunlar, 2 nci maddenin (A) fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işleri yapamazlar, 45 inci maddede belirtilen yasaklara uymak zorunda olup, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulurlar. Ayrıca, bunların yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretler 46 ncı maddeye göre tespit edilmeye devam edilir.

Bu madde uyarınca serbest muhasebeci mali müşavir unvanını almaya hak kazananların;

a) Yeminli mali müşavirlik sınavına katılabilmeleri için 9 uncu maddede belirtilen şartlara,
b) İlgili kanunları uyarınca bağımsız denetçi unvanıyla denetim yapabilmeleri için söz konusu mevzuatta belirtilen şartlara,

ilave olarak 5 inci maddenin (A) fıkrasının (a) bendinde belirtilen eğitim şartını taşımaları zorunludur.

Geçici Madde 12 – (Ek : 10/7/2008-5786/20 md.)

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce; kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri ya da yeminli mali müşavirlik ve serbest muhasebeci mali müşavirlik şirketlerinde geçen hizmet süreleri ile serbest muhasebeci mali müşavirlerden bir işyerine bağlı olarak çalışanların bu süreleri, 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen sürenin hesabında dikkate alınır.

Bu madde kapsamında bulunanlardan 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen süreyi tamamlamadığı gerekçesiyle ruhsatı iptal edilmiş olanlara, Birliğe başvurmaları halinde yeniden sınava girmelerine gerek kalmaksızın yeminli mali müşavirlik ruhsatı verilir.

Geçici Madde 13 – (Ek : 10/7/2008-5786/20 md.)

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak ilk seçimde, her oda, üye sayısına bağlı olmaksızın seçeceği üç temsilciye ilâve olarak, üyelerinin altmışta biri oranında Birlik Genel Kurul temsilcisi ve aynı sayıya kadar yedek temsilci seçer.

(Ek fıkra: 16/6/2009-5904/38 md.) Bu fıkranın yürürlüğe girmesini müteakip, Birlik olağan genel kurulu toplanıncaya kadar, Kanunun, Birlik tarafından yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konularda yönetmelikleri hazırlamaya ya da mevcut yönetmeliklerde değişiklik yapmaya Birlik Yönetim Kurulu yetkili olup, bunlar Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Resmi Gazetede yayımlanır. Bu düzenlemelerle ilgili olarak 33 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uygulanmaz.

(Ek fıkra: 16/6/2009-5904/38 md.) Birlik ve odaların 2010 yılı bütçesi, 2009 yılı bütçesi gelir ve giderleriyle birlikte yüzde ona kadar artırılmak suretiyle Birlik ve oda yönetimleri tarafından düzenlenir ve uygulanır.

Geçici Madde 14 – (Ek : 10/7/2008-5786/20 md.)

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce oda nezdinde staj dosyası açtırmış ve staja başlama sınavını kazanmış olanlar hakkında, 5 inci maddenin (A) fıkrasının (b) bendinin bu Kanunla değişmeden önceki hükmü uygulanır.

Yürürlük

Madde 51 – Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 52 – Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.

**3568 SAYILI KANUNA EK VE DEĞİŞİKLİK GETİREN MEVZUATIN
YÜRÜRLÜĞE GİRİŞ TARİHİNİ GÖSTERİR LİSTE**

Kanun, KHK		Yürürlüğe
No.	Farklı tarihte yürürlüğe giren maddeler	giriş tarihi
4276	–	20/6/1997
Değiştiren		Yürürlüğe
Kanun	3568 sayılı Kanunun değişen maddeleri	giriş tarihi
5728	40, 47, 49	8/2/2008
5786	Kanunun Adı, 1, 3, 4, 5, 6, 9, 10, 15, 16, 20, 21, 22, 25, 27 32, 34, 35, 36, 38, 39, 40, 41, 44, 45, 46, 49, 50, Geçici Madde 9, 10, 11, 12, 13, 14	26/7/2008
5904	19, 49, Geçici Madde 13	3/7/2009
6009	45	1/8/2010
6460	45	30/4/2013

EK: 3

19 Ekim 2007 CUMA

Resmî Gazete

Sayı : 26675

YÖNETMELİK

Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinden:
**SERBEST MUHASEBECİLER, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
 VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE
 UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK**

BİRİNCİ BÖLÜM**Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar****Amaç**

MADDE 1 – (1) Bu Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

Kapsam

MADDE 2 – (1) 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri bu Yönetmelik kapsamındadır. Kapsama dâhil meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler bu Yönetmeliğin "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler" başlıklı ekinde yer almaktadır.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Yönetmelik, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun 50 nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Yönetmelikte geçen;

- a) Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu: Bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet veren meslek mensubunu,
- b) Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu: Çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri,
- c) Denetim Müşterisi: Finansal tabloları denetlenen müşteriyi,
- ç) Denetim Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş bildirdiği güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi,
- d) Finansal Çıkar: Bir işletmenin alacaklılık veya ortaklık hakkı temsil eden menkul kıymetleri ile ilgili bir çıkar ve böyle bir çıkarı elde etme hak ve yükümlülüğünü,
- e) Firma: Meslek mensupları veya bunların kurduğu şirketleri,
- f) Güvence Sağlama Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun, denetim ve diğer konularda güvence sağlamak isteyen müşterisinin sorumluluğunda olan bir konu hakkında, belirlenmiş uygun bir kritere göre değerlendirme yapması ve hedef kullanıcılara güvence sunması amacıyla düzenlenen sözleşmeyi,

g) Güvence Sağlama Sözleşmesi Ekibi:

1) Denetim ve diğer konularda güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde, sözleşme ekibinin tüm üyelerini,

2) Güvence sağlama sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişileri,

h) Güvence Sağlama Sözleşmesi Müşterisi (Sorumlu taraf): Sözleşmeye konu olan olaydan sorumlu olan kişi ya da kişiler veya temsilcileri,

ı) Kanun: 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununu,

i) Meslek Mensubu: Bağımlı veya bağımsız olarak çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşaviri,

j) Meslekî Hizmet: Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal yönetim hizmetleri gibi muhasebe mesleği ile ilgili yetenek gerektiren hizmetleri,

k) Mevcut Meslek Mensubu: Bir müşterinin denetim işini veya muhasebe, vergi, danışmanlık ya da benzeri meslekî hizmetlerini yürütmekte olan bağımsız meslek mensubunu,

l) Sözleşme Ekibi: Bir sözleşme ile ilgili görev alan tüm firma personelini (sözleşme ile ilgili olarak bağlantı kurulan tüm uzmanlar da bu ekibe dâhildir),

m) Sözleşme Ortağı: Firma içinde belli bir sözleşme ve hazırlanan rapor ile ilgili olarak sorumlu olan ortak ya da kişileri,

n) Şarta Bağlı Ücret: Sunulan bir hizmetin veya bir işlemin sonucuna göre sonradan hesaplanan ücreti,

ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Etik Komitesi ve Son Hükümler

Etik Komitesinin teşekkülü

MADDE 5 – (1) Etik Komitesi, meslek mensupları arasından Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu tarafından atanacak biri Başkan, biri Başkan Yardımcısı olmak üzere en az yedi en fazla 11 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi iki yıldır. Herhangi bir nedenle üyeliğin boşalması halinde aynı usulle yeni üye ataması yapılır. Yeni atanan üye kalan süreyi tamamlamak üzere göreve başlar.

Etik Komitesinin toplantısı

MADDE 6 – (1) Etik Komitesi düzenli olarak yılda altı kez toplanır. Komite başkanı veya Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu gerekli gördüğü takdirde Etik Komitesini toplantıyla çağırabilir.

Etik Komitesinin görevleri

MADDE 7 – (1) Etik Komitesinin görevi; bu Yönetmelikle ilgili değişiklik önerileri ile yorum, sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yaparak Yönetim Kuruluna sunmaktır.

Yürürlük

MADDE 8 – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 9 – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odaları ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu yürütür.

**SERBEST MUHASEBECİLER, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE
UYACAKLARI ETİK İLKELER**

GİRİŞ

(1) Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

(2) Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.

(3) İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

BİRİNCİ KISIM

Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri

BİRİNCİ BÖLÜM

İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi

Temel etik ilkeleri

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 davranmalarınıdır.

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.

Kavramsal çerçeve

MADDE 2 – (1) Meslek mensuplarının içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelerine uymakla ilgili birtakım tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür davranış, durum veya ilişki tehdit olarak adlandırılır. Tehdit oluşturacak bütün durumları tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışı belirleyebilmek mümkün değildir. Ayrıca, iş ilişkilerinin yapısının sürekli olarak değişmesi sonucu yeni tehditler ortaya çıkabilir. Bu nedenle meslek mensubunun temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesini gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararına olacaktır. Bu düzenleme, etik ilkelere uymaya

yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanmasında meslek mensubuna yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır. Saptanan tehditlerin önemsiz olmadığı durumlarda, meslek mensubu bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır.

(2) Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak koşul veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü vardır.

(3) Meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri dikkate almalıdır. Bağımsız çalışan meslek mensubu uygun önlemleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı veya sona erdirmeli, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmedeki görevinden istifa etmelidir.

(4) Meslek mensubu bu etik ilkelerden birisini istemeyerek ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiğinde kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.

(5) Etik ilkelerin ikinci ve üçüncü bölümlerinde kavramsal çerçevenin uygulama biçimini açıklayıcı örnekler yer almaktadır. Bu örnekler temel etik ilkelerine uyma konusunda tehdit yaratabilecek tüm şartların tam listesi değildir. Kavramsal çerçeveyi her bir meslek mensubunun karşılaştığı özel durumlara uygulanması gerekir.

Tehditler

MADDE 3 – (1) Temel etik ilkelerine yönelik çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditlerin çoğu aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

a) Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

b) Yeniden Değerlendirme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

c) Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.

ç) Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

d) Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

Tehditlere karşı önlemler

MADDE 4 – (1) Tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük gruba ayrılmaktadır.

a) Mevzuat ile oluşturulabilecek önlemler: Bu önlemlere verilebilecek örnekler aşağıda belirtilmiştir:

- 1) Mesleğe giriş için gerekli eğitim, meslekî eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri,
- 2) Sürekli meslekî gelişim gereksinimleri,
- 3) Kurumsal yönetim gereksinimleri,
- 4) Meslekî standartlar,
- 5) Meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri,
- 6) Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi.

b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

Etik Çatışmanın Çözümlemesi

MADDE 5 – (1) Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya

çıkabilecek uyuşmazlıklardan kaynaklanan çatışmaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturmalıdır. Bu etik çatışmaların çözümlenmesi için oluşturulan formel ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç süreçleri ve alternatif hareket biçimlerini dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözümlenemez ise, meslek mensubu firma içindeki veya işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işletme ile veya işletme içinde bir etik çatışma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatışma sorunu çözümlenemez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala çözümlenemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Dürüstlük

MADDE 6 – (1) Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir.

MADDE 7 – (1) 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.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Tarafsızlık

MADDE 8 – (1) Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.

MADDE 9 – (1) 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.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Meslekî Yeterlilik ve Özen

MADDE 10 – (1) 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.

MADDE 11 – (1) Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

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

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

(2) Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür.

(3) Meslek mensubu, kendi otoritesi altında çalışanların da uygun meslekî eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sağlamalıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Gizlilik

MADDE 12 – (1) Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

a) 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,

b) Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

MADDE 13 – (1) Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

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

MADDE 14 – (1) Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

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

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

1) Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,

2) Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,

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

1) Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak.

2) Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.

3) Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.

4) Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak.

MADDE 15 – (1) Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

a) Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,

b) Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

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

ALTINCI BÖLÜM

Meslekî Davranış

MADDE 16 – (1) Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

MADDE 17 – (1) Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu;

- a) Dürüst ve güvenilir olmalı;
- b) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı;
- c) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

İKİNCİ KISIM

Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler

BİRİNCİ BÖLÜM

Giriş

MADDE 18 – (1) Etik ilkelerin bu bölümünde birinci kısımda sunulan kavramsal çerçevenin bağımsız çalışan meslek mensuplarına uygulanış biçimi açıklanacaktır. İzleyen kısımlarda bağımsız çalışan meslek mensupları için etik ilkelerine uyum konusunda tehdit yaratabilecek koşullara ait örnekler sunulmaktadır. Ancak, sunulan örnekler olası durumların tamamını temsil etmemektedir. Bu nedenle meslek mensubundan beklenen, birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçevenin, karşılaşılan özel durum veya koşullara uygulanması olacaktır.

MADDE 19 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu dürüstlüğe, tarafsızlığa ve mesleğin adına zarar verebilecek ve sonucunda meslekî hizmetlerin yerine getirilmesi ile bağdaşmayacak herhangi bir iş ya da faaliyete katılmamalıdır.

MADDE 20 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubunun karşılaşılabileceği potansiyel tehditler birinci kısımda açıklanmıştır. Bu tehditlerin özellikleri ve önem dereceleri meslek mensubunun sunduğu hizmetlerin yöneltildiği müşteri gruplarına göre farklılaşabilir (Örneğin finansal tablo denetimi müşterisi, finansal tablo denetimi dışında güvence sağlama sözleşme müşterisi veya güvence amaçlı olmayan müşteri gibi).

MADDE 21 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Müşterisinden finansal çıkarı olması veya müşteri ile ortak bir finansal çıkarı paylaşması,
- b) Tek bir müşteriden alınacak toplam ücrete aşırı bağlılık.
- c) Müşteri ile yakın iş ilişkisi kurmak.
- ç) Müşteriyi kaybetme olasılığını dikkate alma.
- d) Müşteri tarafından istihdam edilme olasılığı.
- e) Güvence sağlama sözleşmesi ile ilgili şarta bağlı ücretler.
- f) Güvence sağlama müşterisinden veya yöneticilerden borç alınması ya da güvence sağlama müşterisine/yöneticilerine borç verilmesi.

MADDE 22 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Bağımsız çalışan meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrar değerlendirilmesi

sırasında önemli bir hatanın tespit edilmesi.

b) Bir finansal sistemin tasarım ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işleyişi hakkında rapor verilmesi,

c) Bir sözleşmenin esas konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin bağımsız çalışan meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması.

ç) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin daha önceden o müşterinin çalışanı olması.

d) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmişte müşteri tarafından sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan ve önemli bir etki yaratabilecek bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.

e) Bir müşteriye güvence sağlama sözleşmesinin esas konusunu doğrudan etkileyen bir hizmet sunulması.

MADDE 23 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için taraf tutma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Borsaya kote olan finansal tablo denetimi müşterisinin kurucu hisse senedini almak.

b) Üçüncü taraflarla ilgili hukuki itilaf ve anlaşmazlıklarda güvence sağlama sözleşme müşterisi adına taraf olmak.

MADDE 24 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletmenin bir yöneticisi veya memuru ile yakın veya birinci derece ailevi ilişkiye sahip olması.

b) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletme ile yapılan sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan ve önemli etki yapabilecek bir çalışanı ile yakın ya da birinci derece ailevi ilişkisinin olması.

c) Firmanın eski bir ortağının, müşterinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde direkt ve önemli bir etki yapabilecek çalışanı olması.

ç) Değeri önemsiz olanlar hariç, bir müşteriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması,

d) Üst düzey personel ile güvence sağlama müşterisi arasında uzun süreli arkadaşlık ilişkisinin olması.

MADDE 25 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak azledilme veya görevi başkasına verme ile tehdit edilmek.

b) Daha düşük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde azaltılması yönünde baskıya maruz kalmak.

MADDE 26 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubunun maruz kalabileceği temel ilkelere uyumla ilgili bazı özel tehditler sınıflandırılmayabilir. Ancak meslek mensubu iş ilişkilerinde bu tür tehditlere karşı her zaman dikkatli ve uyanık olmalıdır.

MADDE 27 – (1) Tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek önlemler genel olarak iki gruba ayrılabilir.

a) Meslek, mevzuat veya düzenlemeler ile oluşturulabilecek önlemler.

b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

(2) Meslek mevzuatı veya düzenlemeleri ile oluşturulan önlemler, temel etik ilkelerine ilişkin bu düzenlemenin Birinci Kısım-Birinci Bölüm 4 üncü maddesinde açıklanmıştır.

MADDE 28 – (1) İş çevresinden sağlanabilecek önlemler farklı koşul veya durumlara göre çeşitlilik gösterir. Bu tür önlemler firmaya veya sözleşmeye bağlı olarak oluşturulabilir. Meslek mensubu belirli bir tehditle nasıl başa çıkacağına karar vermelidir. Bu kararın

verilmesinde meslek mensubu ortaya çıkabilecek tehdit hakkında gerekli tüm bilgilere sahip olan üçüncü kişi ya da grupların, verilen kararları nasıl değerlendireceğini de dikkate almalıdır. Bu değerlendirme; tehdidin önem derecesi, sözleşmenin niteliği ve firmanın yapısı gibi faktörlerden etkilenecektir.

MADDE 29 – İş çevresinde firma çapında alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- a) Firmanın temel etik ilkelere uyumun önemini vurgulamak.
- b) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin kamu çıkarına uygun hareket edeceği yönünde bir beklentinin oluşmasını sağlamak.
- c) Sözleşmelerde kalite kontrolü uygulanması ve izlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- ç) Tehditlerin belirlenmesi, bu tehditlerin önem derecesinin değerlendirilmesi, önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin belgeye dayalı politikalar.
- d) Güvence sağlama sözleşmelerini kullanan firmalar için bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve bu tehditlerin önem derecesinin belirlenmesi, tehditleri (önemsiz olanlar dışındaki) yok edecek veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin değerlendirilmesi ve uygulanmasına yönelik belgeye dayalı bağımsızlık politikaları.
- e) Temel etik ilkelere uyum gerektiren belgeye dayalı iç politika ve süreçler.
- f) Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ve müşteriler arasındaki çıkar ilişkilerinin belirlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- g) Tek bir müşteriden elde edilen gelirin izlenmesi ve gerektiğinde bu gelire olan bağımlılığın yönetilmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- ğ) Sözleşme ekibinin üyesi olmayan kişilerin sözleşmenin sonucunu uygunsuz bir biçimde etkilemesini engelleyecek politika ve süreçler üretmek.
- h) Tüm ortaklar ve meslekî kadroya firmanın uyguladığı politika ve süreçlerle ilgili düzenli bilgi sağlamak ve eğitim vermek.
- ı) Firmanın kalite güvence sisteminin yeterliliğinin denetlenmesinden sorumlu olacak üst yönetimden bir kişiyi görevlendirmek.
- i) Politika ve süreçlere uyumun sağlanabilmesi için gerekli disiplin mekanizmasını kurmak.
- j) Firma personelinin temel etik ilkelere uyum hakkında kendilerini ilgilendiren herhangi bir konuyla ilgili olarak üst yönetimle iletişim kurmalarını teşvik edici ve yetki verici yayımlanmış politika ve süreçler yaratmak.
- k) Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine aynı zamanda güvence sağlamaya yönelik olmayan başka bir hizmet sunulmasında farklı ortakların ve sözleşme ekiplerinin ve ayrı raporlama zincirlerinin kullanılmasını sağlamak.
- l) Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine hizmet veren ortakları ve meslekî kadroyu bağımsız olmalarının zorunlu olduğu konusunda bilgilendirmek ve yönlendirmek.

MADDE 30 – (1) İş çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler ise şunlar olabilir.

- a) Başka bir meslek mensubunun yapılan işi gözden geçirmesi veya gerekiyorsa tavsiyelerde bulunmasını sağlamak.
- b) Bağımsız bir üçüncü gruba danışmak (örneğin, bağımsız yöneticilerden oluşan bir komite, mesleği düzenleyici bir organ veya başka bir meslek mensubu).
- c) Etik konuların, müşterinin yönteminden sorumlu kişilerle tartışmak.
- ç) Müşteri yönetimine sunulan hizmetlerin özellikleri ve talep edilen ücretle ilgili açıklama yapmak.
- d) Sözleşme konusu hizmetin bir kısmının başka bir firma tarafından ifa edilmesi veya

yeniden yerine getirilmesini sağlamak.

e) Üst düzey güvence sağlama sözleşmesi ekibini rotasyona tabi tutmak.

MADDE 31 – (1) Sözleşmenin özelliğine bağlı olarak, bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisinin aldığı önlemlere de güvenebilir. Ancak, tehditlerin kabul edilebilir düzeye indirilmesinde sadece bu tür önlemlere güvenilmesi mümkün değildir.

MADDE 32 – (1) Müşterinin sistem ve süreçlerindeki önlemler şunlar olabilir:

a) Müşterinin yönetim kararlarını alacak personelinin deneyimli ve işinin ehli, kıdemli çalışanlar olması,

b) Müşterinin firmanın hizmetleri ile ilgili olarak uygun gözetim ve iletişimi sağlayacak kurumsal yönetim yapısının mevcut olması.

İKİNCİ BÖLÜM

Meslekî Atamalar

Müşteri kabulü

MADDE 33 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olmalıdır. Müşteri ile ilgili (sahipleri, yönetimi ve faaliyetleri) bazı kuşkulu noktalar dürüstlük veya meslekî davranış ilkelerine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Müşterinin yasadışı faaliyetler içinde bulunması (para aklama gibi), dürüst olmaması veya tartışmalı finansal raporlama uygulamaları temel etik ilkeleri tehdit eden müşteri ile ilgili konulardır.

(3) Bu tür tehditlerin önemi değerlendirilmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldırmaya veya azaltmaya yönelik önlemler alınmalıdır.

(4) Alınabilecek uygun önlemler; müşterinin kendisi, sahipleri, yöneticileri ve faaliyetleri ile ilgili bilginin ve anlayışın geliştirilmesi, iç kontrolün veya kurumsal yönetimin geliştirilmesi yönünde müşteri taahhüdü sağlanmalıdır.

(5) Tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi durumunda meslek mensubu müşteriyi kabul etmekten kaçınmalıdır.

(6) Müşteri kabulü ile ilgili kararlarda yenilenen sözleşmeler periyodik olarak gözden geçirilmelidir.

Sözleşme kabulü

MADDE 34 – (1) Bağımsız çalışan bir meslek mensubu sadece bağımsız meslek mensuplarının yapabileceği hizmetleri vermeyi kabul etmelidir. Meslek mensubu, belirli bir müşteri sözleşmesini kabul etmeden önce, kabulün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır. Örneğin; sözleşme ekibinin sözleşme şartlarını yerine getirecek gerekli yeterliliğe sahip olmaması, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratacaktır.

(2) Meslek mensubunun söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alabileceği önlemler şunlar olabilir:

a) Müşterinin yaptığı işin özelliği, faaliyetlerinin karmaşıklığı, sözleşmenin özel şartları, sunulacak hizmetin özelliği, amacı ve yapısı ile ilgili yeterli bir bilgiye sahip olmak,

b) Kullanılacak düzenleme veya raporlama usulleri ile ilgili deneyim sahibi olmak,

c) Gerekli yeterliliğe sahip personeli atamak,

ç) Gerekli olduğunda uzman kullanmak,

d) Sözleşmeyi gerçekçi bir zaman diliminde yerine getirmek,

e) Sözleşmeleri, sadece yerine getirilebilirse kabul edilmesini sağlamaya yönelik kalite güvence sistemi geliştirmek.

Meslekî atamalardaki değişiklikler

MADDE 35 – (1) Başka bir meslek mensubunun yerine geçmesi istenen veya o anda başka bir meslek mensubu tarafından yerine getirilen bir sözleşme için teklif vermeyi düşünen bir meslek mensubu, sözleşmeyi kabul etmemesini gerektiren, temel etik ilkelere yönelik tehditler gibi, nedenler olup olmadığını belirlemelidir. Örneğin; bir meslek mensubunun, bir sözleşmeyi kabul etmeden önce, konuyla ilgili tüm gerçekleri bilmemesi meslekî yeterlilik ve özen ilkesini tehdit edebilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi değerlendirilmelidir. Bu amaçla mevcut meslek mensubu ile doğrudan iletişim kurularak, önerilen değişim ile ilgili tüm gerçeklerin ortaya konulması ve böylece meslek mensubunun sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olup olmayacağına karar vermesi sağlanır.

(3) Mevcut meslek mensubu gizlilik ilkesine uymakla yükümlüdür. Dolayısıyla mevcut meslek mensubunun işi alması önerilen meslek mensubu ile müşterisi konusunda yapabileceği görüşmenin kapsamı müşterisinin izin vermesine ya da bu tür bir iletişime izin veren yasal ya da etik gerekliliklere bağlı olacaktır (Bu gereklilikler Kısım 1 Bölüm 5’de yer almaktadır).

(4) Belirlenen tehditlerden açıkça önemsiz olanlar dışındakiler için önlem alınması gereklidir. Alınabilecek önlemler şunlar olabilir.

- a) Mevcut meslek mensubu ile müşterinin işleri hakkında tümüyle ve özgürce konuşmak,
- b) İş teklif edilen meslek mensubunun karar vermeden önce, mevcut meslek mensubundan, bilmesi gereken gerçeklerle ilgili bilgi istemek.

(5) Önlemlerin uygulanmasına rağmen, mevcut tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu, mevcut verilerden tatmin olmadıkça, sözleşmenin kabulünden kaçınmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Çıkar Çatışmaları

MADDE 36 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu çıkar çatışmasına neden olabilecek durumları belirlemeye çalışmalıdır. Bu tür durumlar temel etik ilkelere uyulması konusunda sakıncalara neden olabilir. Örneğin, bir meslek mensubunun müşterisinin rakibiyle ortak bir yatırım veya bir anlaşma yapması tarafsızlık ilkesini tehdit edebilir. Aynı zamanda, meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan müşterilere hizmet sunması tarafsızlık veya gizlilik ilkesine yönelik tehdit yaratabilir.

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu her türlü tehdidin önemini değerlendirmelidir. Değerlendirme; meslek mensubunun bir müşteriyi kabul etmeden önce, potansiyel müşterisiyle arasında herhangi bir tehdit yaratabilecek çıkar ilişkisinin olup olmadığının tespit edilmesine dayanır. Önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır.

MADDE 37 – (1) Çatışmaya neden olan koşullara bağlı olarak, meslek mensubu tarafından alınması gereken önlemler şunlardır:

- a) Firmanın çıkar çatışması yaratabilecek faaliyetleri ile ilgili olarak müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,
- b) Meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan iki ya da daha fazla müşteri için hizmet vermesi durumunda, durum hakkında ilgili tüm taraflara bilgi verilmesi ve onaylarının alınması,
- c) Bağımsız çalışan meslek mensubunun hiçbir müşteriye özel hizmet sunmadığı konusunda müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,
- ç) Farklı sözleşme ekiplerinin kullanılması,
- d) Bilgiye ulaşımı engelleyen süreçler oluşturulması,

- e) Güvenlik ve gizlilikle ilgili konularda sözleşme ekipleri için rehberler hazırlanması,
f) Firma ortakları ve çalışanları tarafından imzalanan gizlilik anlaşmaları yapılması.

MADDE 38 – (1) Bir çıkar çatışması tarafsızlık, gizlilik ve meslekî davranış da dâhil olmak üzere temel ilkelere bir veya birkaçını tehdit ediyorsa ve bu tehditler sayılan önlemlerin uygulanmasıyla yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu belirli bir sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olmayacağı veya çatışma yaratan sözleşmelerden vazgeçilmesi gerektiği sonucunu çıkarmalıdır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İkincil Görüşler

MADDE 39 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubundan müşterisi olmayan bir işletme adına, muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartların uygulanması konusunda ikincil görüş sağlaması istendiği durumlar, temel etik ilkelere uyumla ilgili tehditlere neden olabilir. Örneğin, meslek mensubunun ikincil görüşü mevcut meslek mensubuna sunulan aynı veri setine dayanmaz ise veya yetersiz kanıt dayanırsa, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Bu türde bir görüş istenen meslek mensubu, tehdidin önemini değerlendirmeli, bunu ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemleri almalıdır. Bu tür önlemler, müşteriden izin alınarak mevcut meslek mensubu ile görüşülmesi, herhangi bir görüşle ilgili sınırlamaların müşteri ile görüşülmesi ve mevcut meslek mensubuna bu görüşün bir kopyasının sunulması şeklinde gerçekleştirilebilir.

(3) İkincil görüş isteyen müşteri mevcut meslek mensubu ile iletişim kurmasına izin vermiyorsa, bağımsız çalışan meslek mensubunun tüm koşulları dikkate alarak görüş bildirmenin uygun olup olmayacağına karar vermesi gereklidir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Ücretler ve Diğer Gelirler

MADDE 40 – (1) 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 meslekî standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecekse, meslekî 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.

MADDE 41 – (1) Bu tür tehditlerin önemi, talep edilen ücretin düzeyine ve karşılığında sunulan hizmet gibi faktörlere bağlı olacaktır. Bu tür tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- a) Müşterinin sunulacak hizmetlerin kapsamı karşılığında talep edilen ücretin hangi temele göre belirlendiği hususunda bilgilendirilmesi,
b) Görev için uygun süre ve kalifiye personel tahsis edilmesi.

MADDE 42 – (1) Güvence sağlamaya yönelik sözleşmelerin bazı türlerinde şarta bağlı ücret geniş ölçüde kullanılmaktadır. Ancak, bu tür ücretler temel etik ilkelere yönelik tehditlere, örneğin tarafsızlık ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidinde neden olabilir. Bu tür tehditlerin önem derecesi sözleşmenin özelliğine, olası ücret aralığına ve hizmetin sonucunun bağımsız bir üçüncü grup tarafından incelenip incelenmeyeceğine bağlı olacaktır.

(2) Bu tür tehditler değerlendirilmeli ve önemli kabul edilenler için önlemler alınmalıdır.

Alınabilecek önlemlerden bazıları şöyle sıralanabilir:

- a) Müşteriyile ücret esaslarını gösteren ön anlaşma yapılması,
- b) Bağımsız çalışan meslek mensubunun sunduğu işin ve ücretlendirme esaslarının hedeflenen kullanıcılara açıklanması,
- c) Kalite kontrol politika ve süreçleri,
- ç) Meslek mensubunun sunduğu hizmetin, tarafsız üçüncü bir grup tarafından incelenmesi.

MADDE 43 – (1) Belirli durumlarda meslek mensubu bir müşteri ile ilgili olarak müşteri gönderme bedeli veya komisyon alabilir. Örneğin, meslek mensubunun belirli bir hizmeti sağlayamaması ve müşterisini başka bir meslek mensubuna göndermesi sonucu ücret alması veya bir malın ya da hizmetin bir müşteriye satılması ile ilgili olarak (örneğin yazılım paketi) üçüncü bir gruptan komisyon alması bu durumlara örnek olarak verilebilir.

(2) Bu tür ücret veya komisyonların kabul edilmesi tarafsızlık ve meslekî yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehditleri yaratabilecektir ve meslek mensubunun bu tür ücretleri ya da komisyonları alması veya ödemesi uygun değildir.

ALTINCI BÖLÜM

Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması

MADDE 44 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu reklam yapma veya diğer pazarlama yöntemleri ile yeni iş veya müşteri aradığında, temel etik ilkelere uyum konusunda potansiyel tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, meslek mensubunun başarılarını veya sunduğu hizmetlerin pazarlaması, meslekî davranış ilkesinin prensipleriyle ters düşecek biçimde yapılırsa, bu ilkeye yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir.

MADDE 45 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu meslekî hizmetlerin pazarlamasında mesleğin itibarını zedelememelidir. Bağımsız çalışan meslek mensubu doğru ve dürüst olmalı ve

- a) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellikler ve iş tecrübesiyle ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı veya
- b) Diğer meslek mensuplarının hizmetleri ile ilgili asılsız karşılaştırmalar ve küçültücü atıflar yapmamalıdır.

(2) Bağımsız meslek mensupları, meslekî hizmetlerinin tanıtımı konusunda Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Hakkında Yönetmelik hükümlerine uyar.

YEDİNCİ BÖLÜM

Hediyeler ve Ağırhama

MADDE 46 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubuna veya bir yakın aile üyesine bir müşteri tarafından hediye teklif edilebilir. Bu tür bir hediye temel etik ilkelere yönelik tehditlere yol açabilir. Örneğin, müşteriden bir hediye kabul edilmesi objektiflik ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluştururken, bu tür tekliflerin kamu tarafından bilinmesi durumunda tarafsızlık ilkesine yönelik yıldırma tehdidi oluşacaktır.

(2) Bu tür tehditlerin önem düzeyi hediye teklifinin özelliğine, değerine ve teklifin arkasındaki amaca bağlı olacaktır. Yapılan hediye teklifi bu teklifi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir grup tarafından önemsiz olarak kabul ediliyorsa, bu durumda meslek mensubu teklifin bilgi edinme veya karar alıcıyı etkileme gibi bir niyetle yapılmadığı, iş hayatına özgü normal bir hareket olduğu ve temel etik ilkelere yönelik bir tehdit oluşturmadığı sonucuna varılabilir.

(3) Oluşan tehditlerin önemli olarak görüldüğü durumlarda bu tehditleri ortadan

kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalı ve uygulanmalıdır. Alınan önlemlere rağmen tehdit yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu bu tür bir hediye teklifini kabul etmemelidir.

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Müşteri Varlıklarının Muhafazası

MADDE 47 – (1) Yasal olarak izin verilmediği sürece bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisine ait para veya diğer varlıkları, emanet olarak alamaz.

(2) Müşteri varlıklarının muhafazası, temel etik ilkelere yönelik tehditler yaratır. Örneğin, meslekî davranış ve objektiflik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

(3) Bağımsız çalışan meslek mensupları, müşterilerine ait para ve diğer varlıkların emanet olarak alınmasını yasaklayan 26/10/1996 tarih ve 22535 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Mecburi Meslek Kararına uymak zorundadır.

DOKUZUNCU BÖLÜM

Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık

MADDE 48 – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu, herhangi bir hizmet sunarken, müşteri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık temel ilkesine yönelik tehdit oluşturmamasına dikkat etmelidir. Örneğin; ailevi veya kişisel bir ilişki ya da yakın bir iş ilişkisi tarafsızlık ilkesine yönelik yakınlık tehdidi oluşturabilir.

MADDE 49 – (1) Güvence sağlama yönelik bir hizmet sunan meslek mensubu güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Meslek mensubunun fikren ve görünüş itibarıyla bağımsız olması; yanlılık, çıkar çatışması yaşamadan veya başkalarının uygunsuz etkilerine maruz kalmadan görüş açıklayabilmesine olanak sağlar. Kısım 10, bağımsız çalışan meslek mensubunun güvence sağlama sözleşmesi hizmeti sunarken ihtiyaç duyacağı bağımsızlık gereksinimlerine yönelik özel bir rehber sunmaktadır.

MADDE 50 – (1) Meslek mensubunun sunduğu herhangi bir hizmette tarafsızlığa yönelik tehditlerin varlığı, sözleşmenin belirli şartlarına ve yapılan işin özelliğine bağlı olacaktır.

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu belirlenen tehditleri değerlendirmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok edecek veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler almalıdır. Bu önlemlerden bazıları aşağıda sunulmuştur:

- a) Sözleşme ekibinden çekilme,
- b) Gözetim süreçleri,
- c) Tehdide neden olan finansal veya iş ilişkisinin ortadan kaldırılması,
- ç) Konunun, firma içindeki daha üst yönetim düzeylerinde tartışılması,
- d) Konunun, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışılması.

ONUNCU BÖLÜM

Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi

MADDE 51 – (1) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler kamu çıkarını ilgilendirdiği için güvence sağlama sözleşmesini yürüten ekibin, firmaların kararlarından ve güvence sağlama müşterisinden (sorumlu taraf) bağımsız olmaları, bu Yönetmeliğin temel gerekliliklerinden bir tanesidir.

(2) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler, hedef kullanıcıların sözleşmenin esas konusunun belli bir kritere göre değerlendirilmesi yoluyla ulaşılan sonuca duydukları güvenin artırılması amacıyla tasarlanır.

(3) Güvence sağlama sözleşmeleri, Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından

yayımlanan standartlara göre, yoksa Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler Uluslararası Çerçevesine göre düzenlenecektir. Bu çerçeve güvence sağlama amaçlı sözleşmelerin amaç ve unsurlarını açıklamaktadır.

MADDE 52 – (1) Güvence sağlama sözleşmeleri aşağıdaki bileşenlerden herhangi birisini içerebilir:

- a) Malî ya da malî olmayan hususları içeren birçok konuda yapılan raporlamalar,
- b) Yüksek ya da orta düzeyde güvence sağlama öngörülen sözleşmeler,
- c) Doğrudan raporlama ve tasdik işleri,
- ç) İç ve dış raporlama sözleşmeleri,
- d) Özel sektör ve kamu sektöründeki sözleşmeler.

MADDE 53 – (1) Bağımsızlık ilkesi; fikren bağımsızlık ve görünümde bağımsızlık olarak ikiye ayrılır. Fikren bağımsızlık, meslekî kararın dış etkilerden bağımsız olarak verilmesi, meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî şüphecilik içinde davranmasıdır. Görünümde bağımsızlık ise, gerekli tüm bilgilere sahip, uygulanan önlemleri bilen üçüncü bir grup tarafından da firmanın ve sözleşme ekibinin dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî şüpheciliğinin onaylanmasını ifade etmektedir.

MADDE 54 – (1) Güvence sağlama sözleşmesi ekipleri ve firmalar birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını, bağımsızlıkla ilgili belirli durumlara uygulamalıdır. Firma, güvence sağlama sözleşmesi ekibiyle, güvence sağlama müşterisi arasındaki ilişkilerin belirlenmesinin yanı sıra sözleşme ekibi ya da müşteriler dışındaki kişilerin de bağımsızlığa tehdit oluşturup oluşturmadığını dikkate almalıdır.

MADDE 55 – (1) Güvence sağlama sözleşmeleri beyana dayalı ya da doğrudan raporlama biçiminde olabilir. Her iki durumda da üç farklı grubun varlığı söz konusudur. Bağımsız çalışan meslek mensubu, güvence sağlama sözleşmesi müşterisi (sorumlu taraf) ve hedef kullanıcılar.

(2) Meslek mensubu hedef kullanıcıya, sorumlu tarafın sorumluluğunda olan konuyla ilgili güvence sağlar. Sorumlu taraf, sözleşmeye konusundan sorumlu olan kişiler veya temsilciler olabilir. Örneğin yönetim; malî tabloların hazırlanmasından ve iç kontrolün kurulmasından sorumludur. Hedef kullanıcı ise; meslek mensubu tarafından kendisine belirli bir kullanım ve amaç için rapor hazırlanan kişi veya kişilerdir.

MADDE 56 – (1) Bağımsızlığa yönelik tehditler ve alınabilecek önlemler her bir güvence sağlama sözleşmesinin özelliğine göre (finansal tablo denetimi sözleşmesi veya başka bir çeşit güvence sağlama amaçlı sözleşme olması) değişir.

(2) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde hem fikren hem de görünümde bağımsızlık oldukça önemlidir. Bu tür sözleşmelerde, sözleşme ekibinin ve firmanın finansal tabloları denetlenen müşteriden bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir bağımsızlık, sözleşme ekibinin üyeleri ve müşteri işletmenin malî tablolar üzerinde doğrudan ve önemli etki yapabilecek yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirir.

(3) Finansal tablo denetimi dışındaki diğer beyana dayalı güvence sağlama sözleşmelerinde sözleşme ekibi üyelerinin ve firmanın, güvence sağlama müşterisinden bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir bağımsızlık, sözleşme ekibi üyeleri ile müşterinin sözleşme konusu ile ilgili bilgisi üzerinde doğrudan etki yapabilecek müşterinin yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirir.

MADDE 57 – (1) Bu bölümün amacı;

- a) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin tespiti,
- b) Bu tehditlerden önemsiz olanlarının belirlenmesi ve

c) Önemsiz olmayan tehditler için uygun önlemlerin neler olduğunun saptanması ve uygulanmasıdır.

(2) Bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek bir önlemin olmadığı durumlarda tehdidi oluşturan faaliyetlere son verilmesi ya da güven sağlama sözleşmesinin kabul edilmemesi gerekmektedir.

MADDE 58 – (1) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir düzeye indirilmesinde kullanılacak önlemlerin belirlenmesinde meslek mensubunun meslekî yargısı kullanılmaktadır. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin çok yoğun ve önemli olduğu bazı örneklerde alınabilecek tek önlem tehdidi doğuran faaliyetin ortadan kaldırılması veya sözleşmenin kabul edilmemesidir.

(2) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin mevcut olduğu durumlarda, firma güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi kabul etme kararı verirse, bu kararın belgelenmesi gereklidir. Bu belgelemede saptanan tehdit ve uygulanan önlemler tanımlanmalıdır.

(3) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve alınacak önlemlerin değerlendirilmesi, kamu çıkarını dikkate almaktadır. Bazı işletmeler, faaliyetleri, büyüklükleri ve şirket statüleri gereği çok sayıda hissedara sahip olmaları nedeniyle kamu çıkarı için çok önemli olabilirler. Bu tür işletmelere verilebilecek örnekler borsaya kota işletmeler, kredi kuruluşları, sigorta işletmeleri ve emeklilik fonları olabilir.

MADDE 59 – (1) Sözleşme dönemi süresince, güvence sağlama sözleşmesi ekibi ve firma, güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Sözleşme dönemi, sözleşme ekibinin güvence hizmetlerini yerine getirmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayınlanmasıyla son bulur.

MADDE 60 – (1) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde, sözleşme dönemine finansal tabloların kapsadığı dönem de dâhil edilmektedir. Bir işletme, finansal tablolarının kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında finansal tablo denetimi müşterisi olursa, firma aşağıdaki koşulların mevcudiyeti halinde bağımsızlığa yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır:

a) Finansal tabloların kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında, ancak finansal tablo denetimi sözleşmesinin kabulünden önce firma ile denetim müşterisi arasındaki finansal ilişkiler veya iş ilişkileri,

b) Denetim müşterisine daha önceden sunulan hizmetler. Benzer biçimde, finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde firma; müşteri ile olan önceki ilişki veya hizmetlerinin, bağımsızlığa tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır.

MADDE 61 – (1) Finansal tablo denetimi müşterisine finansal tabloların kapsadığı süre esnasında veya sonrasında ancak finansal tablo denetimi ile ilgili hizmetin başlamasından önce güvence sağlama amaçlı olmayan bir hizmet sunulmuş ise, bu hizmetin ifası denetim sözleşmesi süresince yasaklanmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditler göz önüne alınmalıdır. Önemli olarak değerlendirilen tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

a) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sağlanması ile ilgili bağımsızlık konularının, müşterinin yönetimden sorumlu gruplarla (denetim komitesi gibi) tartışılması,

b) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sonuçları için müşterinin sorumluluk onayının alınması,

c) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmet sunumunda görev alan firma personelinin finansal tablo denetimi hizmetinde görev almaması.

ÜÇÜNCÜ KISIM Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler

BİRİNCİ BÖLÜM Giriş, Tehdit ve Önlemler

MADDE 62 – (1) Yönetmeliğin bu Kısımında, Birinci Kısımında açıklanan kavramsal çerçevenin bağımlı çalışan meslek mensupları tarafından nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

(2) Kamunun yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler, işverenler ve iş dünyasının diğer kesimleri bağımlı çalışan meslek mensuplarının hizmetlerine ihtiyaç duyarlar. Bağımlı çalışan meslek mensupları hem çalıştıkları işletmelerin hem de üçüncü kişilerin ihtiyaç duyduğu finansal ve diğer tür bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasından tek başlarına ve ortak biçimde sorumlu olabilirler. Meslek mensupları ayrıca, etkin bir finans yönetimi ve mesleğe yönelik farklı konularda uzman tavsiyesi sağlamaktan da sorumlu olabilirler.

(3) Bağımlı çalışan meslek mensubu maaşlı bir işgören, bir ortak, yönetici, işletmenin sahibi ve aynı zamanda yöneticisi veya bir gönüllü olabilir. Meslek mensubunun işveren işletme ile ilişkisinin yasal biçimi, uyması gereken etik sorumlulukları üzerinde bir etki yapmamaktadır.

(4) Bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletmenin yasal amaçlarını ileriye götürmek gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu Yönetmelik bağımlı çalışan meslek mensubunun bu sorumluluğunu yerine getirmesini engellemeyi hedeflemekte, bunun yerine, temel etik ilkelere uyum konusunda çatışma yaratabilecek durum ve koşulları dikkate almaktadır.

(5) Bağımlı çalışan meslek mensubu genelde bir işletmede üst düzey bir pozisyona sahiptir. İşletme içinde pozisyonu ne kadar üst düzeyde ise, uygulama ve davranışları etkileyebilme fırsatı da o kadar fazla olacaktır. Bu nedenle, bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletme içinde üst yönetimin etik konulardaki hassasiyetini vurgulayan etik temelli bir kültürün oluşmasını desteklemesi beklenmektedir.

(6) İlerleyen kısımlarda sunulan örnekler bağımlı çalışan meslek mensubunun temel etik ilkelerine uyum konusunda karşılaşılabileceği durumlarla ilgilidir. Ancak, meslek mensubunun sadece bu örneklere uyması yeterli değildir. Bunun yanı sıra kavramsal çerçevenin karşılaşılan özel durumlara uygulanması gerekmektedir.

MADDE 63 – (1) Temel etik ilkelere yönelik tehditler Yönetmeliğin birinci kısmında açıklanmıştır.

(2) Bağımlı çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

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

MADDE 64 – (1) Yeniden değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları işletme kararlarının ve verilerinin, bu kararları veren veya verileri hazırlayan meslek mensupları tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi olabilir.

MADDE 65 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensupları, işverenin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek için çalışırken, hatalı ya da yanıltıcı olmaması kaydıyla çalıştıkları işletmelerin durumlarını daha iyi gösterecek ifadeler kullanabilirler. Bu tür hareketler genellikle taraf tutma tehdidi yaratmamaktadır.

MADDE 66 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek

durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

a) Bağımlı çalışan meslek mensubunun finansal ya da finansal olmayan raporlama, işlemlerini veya iş kararlarını etkileyecek bir pozisyonda olması veya bu meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin bu etkiden fayda sağlayabilecek bir konumda bulunması,

b) Meslekî kararlarını etkileyen taraflarla uzun süreli ilişki,

c) Değeri açıkça önemsiz olmadıkça, bir hediye veya ayrıcalıklı hizmet kabul edilmesi.

MADDE 67 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

a) Bir muhasebe politikasının uygulanması veya finansal bilgilerin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık sebebiyle bağımlı çalışan meslek mensubunun veya birinci derece/yakın bir aile üyesinin işten çıkarılması veya işinin değiştirilmesi ile tehdit edilmesi,

b) Karar verme sürecini etkilemeye yönelik baskın kişilikli bireyler.

MADDE 68 – (1) Sayılan tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesine yönelik önlemlerden meslek, mevzuat ve düzenlemelerle ilgili önlemler, Birinci Kısımda açıklanmıştır.

MADDE 69 – (1) İş çevresinde alınabilecek önlemlere verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

a) İşverenin şirket gözetim ve kontrol yapıları,

b) İşverenin etik ve davranış programları,

c) İşverenin işe alma sürecinde kalifiye eleman istihdamının öneminin vurgulanması,

ç) Güçlü iç kontrol uygulamaları,

d) Uygun disiplin süreçleri,

e) Etik davranışın önemini vurgulayan ve çalışanların da aynı şekilde davranmasını bekleyen liderlik biçimi,

f) İşgören performans kalitesinin izlenmesi veya uygulanmasına yönelik politika ve süreçler,

g) İşverenin politika ve süreçleri konusunda tüm çalışanlarla zamanlı iletişim sağlanması ve eğitim verilmesi,

ğ) İşletmedeki işgörenlerin herhangi bir cezalandırılma korkusu duymadan, etik konular ile ilgili herhangi bir soru veya sorunlarını üst yönetimle paylaşmalarını destekleyen politika veya süreçler,

h) Bağımlı çalışan meslek mensubu, işletme içinde etik olmayan davranışların sürekli olarak devam edeceğine inanıyorsa, yasal tavsiye almayı düşünebilir. Tüm önlemlerin faydasız olduğu ve tehditlerin ortadan kaldırılamadığı bu tür olağanüstü durumlarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmeden istifa etmesinin uygun olacağına karar verebilir.

İKİNCİ BÖLÜM

Potansiyel Çıkarlar

MADDE 70 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun işverene karşı sorumluluklarının temel etik ilkelere uymakla ilgili meslekî yükümlülükleriyle çatıştığı durumlar olabilir. Normal koşullarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işverenin koyduğu yasal ve etik amaçları ve bu amaçlar ışığında belirlenen kural ve süreçleri desteklemelidir. Bununla birlikte, temel etik ilkelere yönelik tehditler belirlendiğinde, meslek mensubu bu duruma yönelik bir tepki verebilmelidir.

MADDE 71 – (1) İşverene karşı sorumlulukları nedeniyle, meslek mensubu temel etik ilkelerini doğrudan veya dolaylı olarak tehdit edecek biçimde hareket etme baskısı altında

kalabilir. Bu tür baskılar açık veya örtülü biçimde olabilir. Baskı bir gözetmenden, bir yöneticiden veya işletme içindeki başka bir kişiden gelebilir. Meslek mensubunun karşılaşabileceği baskılar aşağıdaki konularla ilgili olacaktır:

- a) Kanun veya düzenlemelere karşı gelecek biçimde hareket etmek,
- b) Teknik ve meslekî standartlara karşı gelecek biçimde hareket etmek,
- c) Yasal ve etik olmayan kazanç yönetimi stratejileri oluşturmak,
- ç) İşverenin denetçilerine veya düzenleyici kuruluşlara yalan söylemek veya kasıtlı olarak yanlış yöne sevk etmek,
- d) Finansal veya finansal olmayan raporlama faaliyetlerinde gerçekleri önemli ölçüde yanlış sunan işlemler yapmak veya bunlarla ilgili olmak,
- e) Finansal tablolar, vergi beyannameleri veya diğer yasal yükümlülüklerde sermaye piyasasını düzenleyici kuruluşların istediği raporlarla ilişkili olarak yapılan ve gerçeklerin önemli ölçüde yanlış olduğu, finansal veya finansal olmayan raporlama işlemleri yapmak ve bu tür raporlarla ilgili olmak.

MADDE 72 – (1) Bu tür baskılar nedeniyle ortaya çıkacak tehditleri (yıldırma tehditleri gibi) değerlendirilmeli ve önemli kabul edilen tehditleri ortadan kaldırmaya veya kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) İşletme içinden, bağımsız bir meslekî danışmandan veya meslek örgütünden tavsiye almak,
- b) Yasal tavsiyeler almak,
- c) İşletmede formel bir anlaşmazlık çözüm sürecinin mevcut olması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması

MADDE 73 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensupları, kamuya açıklanan veya işveren içindeki veya dışındaki gruplar tarafından kullanılacak bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasında sıklıkla görev alırlar. Bu tür raporlar tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim analizleri ile finansal tablo denetiminin bir parçası olarak denetçiye sunulan yönetim temsil mektubu gibi finansal veya yönetim bilgileri içeren raporlar olabilir. Meslek mensubu bu tür bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında dürüst olmalı ve geçerli meslekî standartlara ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hareket etmelidir.

MADDE 74 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu dışarıdan gelen veya kendisine kişisel kazanç sağlama amaçlı baskılar sonucu yanıltıcı bilgi üretmek durumunda kalırsa temel etik ilkelerine yönelik tehditler (örneğin, tarafsızlık ilkesi veya meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi) ortaya çıkabilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi, baskının kaynağı ve bilginin hatalı olma derecesine bağlı olacaktır. Tehditleri değerlendirilmeli ve açıkça önemsiz olanlar dışındaki tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bir tanesi işletme içinde üst düzey yetkililere (örneğin denetim komitesi veya meslek örgütüne) danışmak olabilir.

(3) Tehdidin makul bir düzeye indirilmesi mümkün olmadığında, meslek mensubu yanıltıcı olan bilgilerle ilişkisini sürdürmeyi reddedebilir. Yanıltıcı bilgi sunumunun önemli derecede ve sürekli olduğu durumlarda bağımlı çalışan meslek mensubunun Birinci Kısım ve Birinci Bölümünde yer alan Önlemler başlığındaki ilkeler ışığında ilgili otoritelere, durumu bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensubu aynı zamanda yasal tavsiye alabilir veya istifa edebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme

MADDE 75 – (1) Temel etik ilkelerden meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, bağımlı çalışan meslek mensubunun sadece yeterli eğitim ve deneyimi olan konularla ilgili görevler üstlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Meslek mensubu sahip olduğu deneyim veya uzmanlık düzeyi ile ilgili işverene yanıtıcı bilgi vermemeli ve gerektiğinde uzman tavsiye ve desteğine başvurmadan kaçınmamalıdır.

MADDE 76 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun görevlerini uygun meslekî yeterlilik ve özen içinde yerine getirmesini tehdit eden durumlara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- a) Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için yeterli zaman verilmemesi,
- b) Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin eksik, yetersiz veya sınırlı olması,
- c) Yetersiz deneyim ve eğitim,
- ç) Görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacak kaynakların yetersizliği.

MADDE 77 – (1) Bu tehditlerin önemi; bağımlı çalışan meslek mensubunun başkaları ile birlikte çalışma derecesi, işletme içindeki kıdem durumu ve işe uygulanan gözetim ve inceleme düzeyi gibi faktörlere bağlı olacaktır. Söz konusu tehditlerden önemli kabul edilenleri için uygun önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) İlave danışmanlık veya eğitim sağlanması,
- b) Görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın garanti edilmesi,
- c) Konuyla ilgili uzmanlığa sahip bir kişiden destek alınması,
- ç) Uygun olduğunda işletme içindeki üstlerden, bağımsız uzmanlardan veya meslek örgütünden danışmanlık sağlanması.

MADDE 78 – (1) Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa bağımlı meslek mensubu kuşku duyduğu bu görevleri yerine getirmeyi kabul etmeyebilir. Böyle bir durumda bu kararına ilişkin nedenleri açıklamalıdır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Finansal Çıkarlar

MADDE 79 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun kendisi veya yakını ya da birinci dereceden bir aile üyesinin temel etik ilkeleri tehdit eden finansal çıkarları bulunabilir. Örneğin, finansal kazanç elde etmek amacı ile fiyata duyarlı bilgilerin manipüle edilme isteği, tarafsızlık veya gizliliğe yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratabilir. Kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Meslek mensubunun veya birinci dereceden yakın aile üyesinin işveren işletmede doğrudan veya dolaylı bir finansal çıkarı olması ve bu çıkarın değerinin bağımlı meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenebilmesi,
- b) Meslek mensubunun kâr üzerinden prim alması ve bu primin değerinin meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenmesi,
- c) İşverenin ana sözleşmesinde bağımlı çalışan meslek mensubunun kârdan pay almasına hak sağlayan maddeler olması.

MADDE 80 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken finansal çıkarın önem düzeyine ve doğrudan veya dolaylı bir çıkar oluşuna göre bir değerlendirme yapmalıdır.

MADDE 81 – (1) Saptanan tehditlerin, açıkça önemsiz olanlarının dışındakiler için alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Üst yönetimin alacağı ücreti belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komite oluşturulmak,
- b) Gerekli olduğunda işletmedeki üstlere danışmak,
- c) Gerekli olduğunda işletmenin yönetimden sorumlu taraflara veya meslek örgütüne danışmak,
- ç) İç ve dış denetim süreçleri,
- d) Etik konularla ilgili güncel eğitimler verilmesi ve içeriden öğrenenlerin ticaretini önleyen yasal sınırlamalar.

MADDE 82 – (1) Bağımsız çalışan bir meslek mensubu bilgileri manipüle edemez ve gizli bilgileri kişisel çıkarı için kullanamaz.

ALTINCI BÖLÜM

Teşvikler

MADDE 83 – (1) Bağımlı çalışan bir meslek mensubuna veya birinci derece ya da yakın aile üyesine teşvik teklif edilebilir. Teşvikler; hediyeler, ağırlama, ayrıcalıklı davranış gibi çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilir.

MADDE 84 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubuna teşvik teklif edilmesi temel etik ilkelere yönelik tehdit yaratabilir. Meslek mensuba ya da yakın bir aile üyesine bir teşvik sunulduğunda, durum çok dikkatli biçimde ele alınmalıdır. Bir teşvik, meslek mensubunun faaliyet veya kararlarını etkileme, yasal veya dürüst olmayan davranışları teşvik etme veya gizli bilgileri ele geçirme gibi amaçlarla yapılmış ise tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşacaktır. Bu tür bir teşvik teklifinin kabul edilmesi ise tarafsızlık veya gizlilik tehdidi yaratacaktır. Teşvikin kabul edilmesinin ardından, teşvikinin kamuya açıklanması ve meslek mensubunun veya ailesinin adına leke düşürülmesine yönelik ilave tehditler de gelebilecektir.

(2) Bu tür tehditlerin önemi teşvikin özelliğine, değerine ve arkasındaki niyete bağlı olacaktır. Konuyla ilgili tüm bilgilere sahip üçüncü bir kişi sunulan teşviki önemsiz olarak değerlendirmekteyse, bu durumda bağımlı çalışan meslek mensubu temel etik ilkelere yönelik önemli bir tehdit oluşmadığına karar verebilir.

MADDE 85 – (1) Değerlendirilen tehditlerden önemli kabul edilenler için önlem alınmalıdır. Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyor ise meslek mensubu teşviki kabul etmemelidir. Temel etik ilkelerine yönelik gerçek tehditler sadece teşvikin kabul edilmesinden kaynaklanmamaktadır. Bazen sadece teşvik teklifinin yapılmış olması bile ilave önlemlerin alınmasını gerektirebilir. Bağımlı çalışan meslek mensubu bu tür tekliflerin taşıdığı riski değerlendirmeli ve aşağıdaki önlemlerin alınıp alınmaması gerektiğine karar vermelidir:

- a) Bu tür teklifler yapıldığında, hemen üst yönetime veya işverenin yönetimden sorumlu olanlara bilgi verilmesi,
- b) Meslek örgütüne veya teklifi yapan kişinin işverenine teklifle ilgili bilgi verilmesi ancak böyle bir adım atılmadan önce yasal tavsiye alınması,
- c) Bu tür teklifleri alabilecek pozisyonda bulunan birinci derece veya yakın aile üyelerine tehditler ve önlemler hakkında bilgi verilmesi,
- ç) Meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin işveren işletmenin rakipleri ya da potansiyel tedarikçileri tarafından istihdam edilmeleri ile ilgili üst yönetime bilgi verilmesi.

MADDE 86 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu başka bir bireyin ya da işletmenin haklarını geri plana itmek, karar alma sürecini etkilemek veya gizli bilgileri ele geçirmek gibi

amaçlarla teşvik teklifi yapma baskısı altında kalabilir.

(2) Bu tür baskılar işletme içinden bir üst ya da meslektaştan veya işletme dışından gelebilir.

(3) Bu tür durumlara karşı dikkatli olunmalıdır.

MADDE 87 – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu üçüncü bir grubun meslekî kararını uygunsuz biçimde etkileyecek bir teşvik vermeyi teklif edemez.

MADDE 88 – (1) Etik olmayan bir teşvik verilmesi yönündeki baskılar işveren işletme içinden geliyorsa, bağımlı çalışan meslek mensubu, Yönetmeliğin birinci kısmındaki etik çatışmanın çözümlenmesiyle ilgili kısma uygun davranmalıdır.