

## Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet-Etik İlişkisi\*

Ünal Arslan<sup>1</sup>    Metin Kılıç<sup>2</sup>

Başvuru/Received: 24/07/2023

Yayın/Online Published: 20/10/2023

Kabul/Accepted: 29/09/2023

### Özet

Haksız rekabet muhasebe mesleğin önemli sorunlarından biridir. Muhasebe mesleğinin vazgeçilmezi olan etik ise meslekteki bu sorunu doğrudan etkileyen bir olgudur. Etik, meslekteki haksız rekabet sorununun nedenleri ve çözüm önerileri araştırıldığında karşımıza çıkan temel kavramdır. Bu kavrama dayanılarak oluşturulan etik ilkelere muhasebe meslek mensuplarının uyum düzeyleri, meslekteki haksız rekabetin boyutunu etkilemektedir. Muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde etik ilkelere uygun davranış düzeyi ölçüsünde haksız rekabet sorununun çözümünde başarı sağlanacağı gerçeğinden hareketle bu iki kavram arasındaki ilişki, üzerinde durulması gereken önemli bir konu olduğu söylenebilir. Bu çalışmada, muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorunu ve etik ilişkisinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda öncelikle meslekteki haksız rekabet sorunu, etik kavramı ve muhasebe meslek mensuplarında bulunması gereken etik niteliklere ilişkin kavramsal bilgilere yer verilmiştir. Muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorunu ile etik ilişkisinin açıklandığı son bölümde ise etik ilke ihlallerinin nasıl haksız rekabet davranışlarına yol açabileceği ve Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde sıralanan haksız rekabet davranışlarının hangi etik ilke veya ilkelerin ihlali sonucunda oluşabileceği belirtilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, muhasebe meslek etiği, haksız rekabet

**JEL Sınıflandırması:** M41, M42, M48

## Unfair Competition-Ethics Relationship in the Accounting Profession

### Abstract

Unfair competition is one of the important problems of the accounting profession. Ethics, which is indispensable for the accounting profession, is a phenomenon that directly affects this problem in the profession. Ethics is the basic concept that we encounter when the causes and solution suggestions of the unfair competition problem in the profession are investigated. The level of compliance of professional accountants with the ethical principles created based on this concept affects the extent of unfair competition in the profession. Based on the fact that success in solving the problem of unfair competition will be achieved to the extent of the level of behavior in accordance with ethical principles in the professional activities of professional accountants, it can be said that the relationship between these two concepts is an important issue that needs to be emphasized. This study aims to

\* Çalışma "Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye'de Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma" adlı Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'nde hazırlanan doktora tezinden teorik alıntılar içermektedir.

<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Sinop Üniversitesi, MYO, Muhasebe ve Vergi, uarslan@sinop.edu.tr

<sup>2</sup>Doç. Dr., Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme, metinkilic@bandirma.edu.tr

reveal the problem of unfair competition in the accounting profession and its ethical relationship. In this context, first of all, conceptual information about the problem of unfair competition in the profession, the concept of ethics and the ethical qualities that professional accountants should have are included. In the last part, where the problem of unfair competition in the accounting profession and the ethical relationship is explained, it is stated how violations of ethical principles can lead to unfair competition behaviors and which ethical principles or principles the unfair competition behaviors listed in the Unfair Competition and Advertising Prohibition Regulation can occur as a result of violations.

**Keywords:** Ethics, accounting professional ethics, unfair competition

**JEL Classification:** M41, M42, M48

## 1. Giriş

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet ve muhasebe mesleğinde etik iki ayrı kavram olmakla birlikte birbirleriyle doğrudan ilişkilidir. Şöyle ki; meslekte haksız rekabet olarak gösterilen bir davranış, kesinlikle mesleki etik ilkelerden birinin ihlal edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle meslekte gözlemlenen haksız rekabet sorunu, meslek mensuplarının etik ilkeleri benimseme ve bu ilkelere uygun davranma durumlarının bir yansımasıdır. Mesleki etik ilkeleri benimsemiş, mesleki davranışlarında bu ilkelere göre hareket eden meslek mensubunun haksız rekabet davranışlarında bulunması beklenmezken etik ilkeleri benimsememiş ve davranışlarını bu ilkelere göre düzenlemeyen meslek mensuplarının ise kendince uygun gördüğü gerekçelerle haksız rekabet davranışlarında bulunacağı olasıdır.

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun nedenleri incelendiğinde, literatürde bu soruna yol açan; meslek camiasının yapısı ve aktörlerinden kaynaklanan yapısal sorunlar, kayıt dışı ekonomi ile etkisi artan ekonomik krizlere bağlı nedenler başlıkları altında pek çok farklı neden sayılabilmekle birlikte (Arıkan, 2011:10) bu nedenlerin içinde en önemlisinin; mesleki bilgi, mesleki beceri, mesleki değerlere sahip bir şekilde mesleği icra etmesi beklenen meslek mensuplarının kendileri için düzenlenmiş etik ilkelerden uzaklaşmaları ve bu ilkelere uygun hareket etmemeleri olduğu söylenebilir.

Meslekteki haksız rekabet sorununun çözüm otoritesi olarak nitelendirebileceğimiz Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik ile haksız rekabet arasındaki bu ilişkinin varlığını göz ardı etmemiş, haksız rekabet sorununun çözümü kapsamında gerçekleştirmiş olduğu faaliyetlerden biri olan haksız rekabet kongrelerinin düzenlendiği tarihlerde etik kongreleri de düzenlemiştir. Belirli aralıklarla ve her defasında birlikte düzenlenen bu kongreler TÜRMOB'un bu iki olguya verdiği önemi göstermesinin yanında haksız rekabet sorununun çözümü noktasında meslek etiğinin önemini meslek camiasında vurgulaması açısından da önemlidir.

Literatürde muhasebe mesleğinde haksız rekabet ve muhasebe mesleğinde etik konularında çok sayıda çalışma mevcut olmakla birlikte, doğrudan bu iki olgu arasındaki ilişkiyi açıklayan bir çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu yönüyle meslekteki haksız rekabet ve etik ilişkisinin tartışıldığı çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

## 2. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet

4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un tanımlar başlığını taşıyan üçüncü maddesinde; “mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce kararlar verilebilmesini sağlayan yarış” olarak tanımlanan rekabet kavramı, muhasebe mesleğinde; “hizmet piyasalarında faaliyetlerini sürdüren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM)/ Yeminli Mali Müşavir (YMM) büro veya organizasyonlarının kendi aralarında özgürce ekonomik kararlar verebilmelerine imkan sağlayan bir yarış” olarak ifade edilmektedir (İYMMO, 2017).

Muhasebe mesleğinde hedeflenen ve oluşturulmaya çalışılan rekabetçi yapının, bilgi ve yeterlilik yarışı, hizmet yarışı, teknoloji ve sistem yarışı ve muhasebe mesleğinin kimliğini en üst seviyeye çıkarma yarışı şeklinde kendini göstermesi beklenmektedir (Arı, 2011:66). Mesleki gelişmeyi teşvik etmek, verimliliği arttırmak, iş sahiplerinin daha kaliteli hizmet almalarını sağlamak, kurumsallaşmayı teşvik etmek, ekonomik gücün birkaç elde toplanmasını önlemek gibi pek çok faydası olan bu rekabetçi yapının sürdürülebilmesi için rekabetin yasal koşullar çerçevesinde ve etik ilkeler doğrultusunda yapılması gerekmektedir. Rekabetin etik ilkelerin dışına çıkılarak, yasayla belirlenmiş kurallara aykırı biçimde yapılması “muhasebe mesleğinde haksız rekabet” denilen olguyu doğurmaktadır (İYMMO, 2017).

Muhasebe mesleğinde haksız rekabetin tanımı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin tanımlar başlığını taşıyan 4. maddesinde, “meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahibi ile olan ilişkilerini etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışları veya mesleki uygulamaları” biçiminde ifade edilmiştir (TÜRMOB, 2007a). Tanım genel olarak değerlendirildiğinde 6102 sayılı Kanun'un 54/II. maddesinde belirtilen haksız rekabetle ilgili ifadelerle benzer bir tanımlamanın muhasebe mesleğine uyarlandığı söylenebilir.

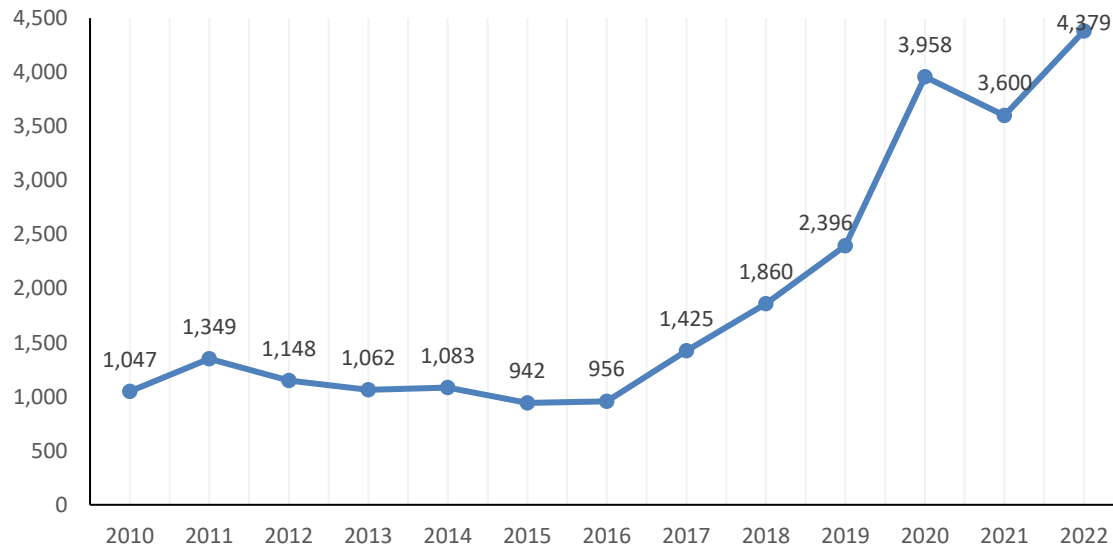
Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin 4. maddesinde muhasebe mesleğinde haksız rekabetin tanımı yapıldıktan sonra 6, 7 ve 8. maddelerinde muhasebe mesleğindeki haksız rekabet durumları açıkça belirtilmiştir. Yönetmeliğin “Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle Olan İlişkilerde Haksız Rekabet” başlığını taşıyan 6. maddesinde “meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, kendi aralarında ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar” hükmü ifade edildikten sonra bu madde ile ilgili haksız rekabet teşkil eden durumlar sıralanmıştır. Yönetmeliğin “Ücret Ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalarda Haksız Rekabet” başlığını taşıyan 7. maddesinde “meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, ücret ve mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar” hükmü yer almış ve bu hüküm gereğince, ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabet teşkil eden durumlar sıralanmıştır. Yönetmeliğin “Reklam Yoluyla Haksız Rekabet” başlığını taşıyan 8. maddesinde ise meslek mensuplarının reklam yoluyla haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamayacakları belirtilerek, reklam yoluyla oluşturulan haksız rekabet durumları sıralanmıştır.

Meslek mensuplarının Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği madde 6,7,8'de belirtilen haksız rekabet hallerinden birini gerçekleştirmeleri durumunda karşılaşacakları

hukuki yaptırımlar, 3568 sayılı Kanun'da, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nde ve elbette meslek mensubunun yapmış olduğu davranış Türk Ceza Kanunu'nda suç sayılan durumlardan birinin kapsamına giriyorsa bu kanunda belirlenmiştir. Haksız rekabet davranışında bulunan meslek mensubuna uygulanacak idari yaptırım sürecine ilişkin düzenlemeler ise TÜRMOB tarafından oluşturularak meslek camiasının bilgisine sunulmuştur.

Meslekteki haksız rekabet sorununu ortadan kaldırmak amacıyla mesleğin örgütlü yapısını oluşturan TÜRMOB, başta etik eğitimler olmak üzere pek çok düzenlemeyi hayata geçirmiştir. Ancak tüm bu çabalara rağmen, muhasebe mesleğinde haksız rekabet konusunda istenilen başarının elde edilemediği ve haksız rekabetin muhasebe mesleğinin önemli sorunlarından biri olarak mevcudiyetini koruduğu Grafik 1'de son on üç yılda oda yönetim kurullarının oda haksız rekabetle mücadele kurullarına gönderdiği haksız rekabet dosya sayıları incelendiğinde anlaşılmaktadır.

**Grafik 1:** Oda Yönetim Kurulu Kararı ile Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarına Sevk Edilen Haksız Rekabet Dosya Sayıları



Kaynak: TÜRMOB Faaliyet Raporları: 2010-2022

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorunu mutlaka mücadele edilip ortadan kaldırılması, tam olarak ortadan kaldırılmazsa bile alınan önlemlerle kabul edilebilir en alt düzeye indirilmesi gereken önemli bir sorundur. Bu sorunla mücadelede temel amaç; meslekteki rekabeti ortadan kaldırmak veya baskı altında tutmak değil aksine rekabetin etik ilkeler ve yürürlükteki yasalar doğrultusunda dürüstçe yapılmasına olanak sağlamaktır.

### 3. Muhasebe Mesleğinde Etik

Bütün toplumlar toplumsal hayatlarını düzenleyebilmek adına hayatın her alanında oluşan ihtiyaçlar doğrultusunda kurallar oluşturmuşlardır. Adetler, gelenekler, görenekler, iktisadi

kurallar, dini kurallar, hukuki kurallar ve mesleklerin özelliklerine göre oluşturulan mesleki kurallarla toplum hayatına bir düzen getirmek ve bu düzeni sürdürmek amaçlanmıştır. Bu kuralların yönlendirdiği toplum hayatında Etik; insanların kurmuş oldukları bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri araştıran felsefe disiplini olarak ifade edilmektedir (Koç, 2010:4).

Etik kavramı çerçevesinde oluşturulan etik kurallar, toplumsal hayatın pek çok alanında karşımıza çıktığı gibi iş hayatında mesleklere özgü olarak ta karşımıza çıkmakta ve literatürde “meslek etiği” olarak ifade edilmektedir. Mesleklerle ilgili oluşturulan neyin doğru, neyin yanlış olduğunu işaret ederek kişilere, gruplara ve toplumlara yol gösteren bu etik kuralların amacı mesleki davranışlara yön verecek standart değerler meydana getirmek ve bu değerleri evrensel boyuta taşımaktır. Ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkarak küresel para ve sermaye piyasalarının olduğu günümüz ekonomi dünyasında muhasebe, bu piyasaların etkinliğinde rol oynayabilecek önemli faktörlerden birini oluşturmaktadır. Bu niteliğiyle birçok meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik kurallara olan ihtiyaç bir zorunluluk halini almıştır (Akbaş, Çalışkan ve Özarlan, 2009:175).

Muhasebe, insanoğlu tarafından oluşturulmuş kavramlar ve ilkeler üzerine inşa edilmiş bir güven rejimi (Akdoğan ve Ünsal, 2009:1) olarak ifade edilirken, bu güven rejiminin etikten yoksun düşünülmesi mümkün değildir. Bu kapsamda muhasebe mesleğinde etik; “meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, meslektaşlar ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kurallar bütünü” biçiminde ifade edilebilir (Daştan, 2009:285).

Etik, muhasebe mesleğinde önemli bir unsur olmakla birlikte tarihsel süreç incelendiğinde mesleğin teknik ve uzmanlık isteyen boyutunun etik ve ahlaki boyutunun önüne geçtiği görülmektedir. Bu durum 1990’lı yıllara kadar devam ederken bu dönemden sonra önemli bir dönüşümle mesleğin etik boyutu önem kazanmaya başlamıştır. Güçlü bir etik tabana sahip olan ve ahlaki sorunlarla sürekli karşı karşıya kalan bir meslek olması nedeniyle toplum tarafından meslek mensuplarına olan güvenin temelini oluşturan “etik olgusu” muhasebe literatüründe daha fazla yer almaya başlamıştır (Karakaş, 2016:1). Bu artışta özellikle iki binli yılların başında Amerika Birleşik Devletleri’nde yaşanan ve tüm dünya piyasalarını etkileyen muhasebe ve denetim skandallarının etkisi büyüktür. Etik ilkelerden uzaklaşmanın sonucunda oluşan bu skandallar, yaratmış olduğu olumsuz etkilerle etiğin meslekte ne denli ihtiyaç duyulan bir olgu olduğunu bir kez daha göstermiştir.

Etik kurallardan yoksun muhasebenin gerek bireyler gerekse toplum açısından pek çok olumsuz sonuç doğuracağı muhakkaktır. Bu nedenle bir hizmet mesleği olarak ifade edebileceğimiz muhasebe mesleği için etik vazgeçilmez bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Vazgeçilmezliğin temelini mesleğin ve meslek mensuplarının topluma karşı sorumlulukları oluşturur ki bu sorumluluk mesleki bir sorumluluktur (Koç, 2010:13).

Muhasebenin temel kavramlarından biri olan ve Hazine ve Maliye Bakanlığının 1 Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde (MSUGT); muhasebenin organizasyonunda,

muhasabe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eden “sosyal sorumluluk kavramı” etik ile doğrudan ilişkili bir kavramdır ve meslekte etik ilkelere uyumu zorunlu kılmaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 57). Niteliği itibarıyla kamu ile iş sahipleri arasında yürütülen mesleğin sosyal sorumluluk kavramı gereği tüm toplumun çıkarlarına hizmet edecek biçimde bilgi üretirken gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması zorunluluğu doğrudan meslekteki etik ilkeleri vurgulamakta ve meslekte etik ilkelerin düzenlenme ihtiyacını ortaya koymaktadır.

Muhasebe mesleğinde bazı konular, meslek mensuplarının farklı sonuçlara varmalarına yol açabilecek niteliktedir. Bu tür konularla karşılaşıldığında meslek mensupları zaman zaman çelişkide kalmakta veya karar vermekte zorlanmaktadırlar. Böyle durumların nasıl çözüme kavuşturulacağı sorusu meslek mensupları için önemli bir sorunu teşkil etmektedir. Bu sorunların neden olduğu olumsuzlukları ortadan kaldırmak amacıyla kanuni düzenlemelerle kendilerine bu konularda düzenleme yapma yetkisi verilmiş olan muhasebe meslek örgütlerinin, meslek mensupları için etik ilkeleri oluşturma ihtiyacı doğmuştur. Meslek örgütlerince oluşturulan bu ilkelerle hem meslek mensupları için belirsiz durumlar açığa kavuşturulmaya çalışılmış hem de etik dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmıştır (Bilen ve Yılmaz, 2014:71).

Muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemeler hem ulusal hem de uluslararası meslek örgütlerince oluşturulmaktadır. Bu kapsamda uluslararası alanda pek çok kuruluşun; Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA- Amerikan Institute of Certified Public Accountants), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA- The Institute of Internal Auditors), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI- The International Organization of Supreme Audit Institutions) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC- International Federation of Accountants) bünyesinde oluşturulan Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu'nun (IESBA- International Ethics Standards Board For Accountants) meslek mensuplarına yönelik etik düzenlemeler oluşturduğu ve oluşturmuş oldukları bu düzenlemeleri sürekli geliştirme eğiliminde oldukları görülmektedir. Ancak bu kuruluşların içinde özellikle IFAC bünyesinde yer alan IESBA'nın etik ile ilgili yapmış olduğu düzenlemeler öne çıkmakta ve meslek mensuplarına yönelik etik düzenlemeler oluşturmaya çalışan ulusal meslek örgütlerine yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik düzenlemelerin oluşturulmasında ülkemizde, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) katkılarına göz ardı etmesek te bu konuda en kapsamlı çalışmayı yapan kuruluşun hiç şüphesiz TÜRMOB olduğunu söyleyebiliriz. TÜRMOB, 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete'de yayımladığı “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” ile başlangıçta dağınık bir biçimde yasa, yönetmelik, tebliğ ve meslek örgütlerince yayımlanan kararlar gibi kaynaklardan bu konuda bir mevzuat oluşturulmayı başarmıştır (Topsak, 2009:28). Bu yönetmelikten önce,

18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” TÜRMOB’un etik konusundaki ilk çalışmasını oluştururken bu düzenlemede meslek mensuplarına yönelik etik ilkelere yer verilmiştir.

Muhasebe meslek etiğinin öğrenilebilir ve öğretilebilir olduğu ilkesinden hareketle (Kartaloğlu, 2021:12) 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” ile TÜRMOB “Etik Eğitim Projesini” hayata geçirmiştir. Tebliğle, etik bilgisi, etik duyarlılık, etik karar verme ve etik davranış olmak üzere dört ana başlık altında meslek mensuplarının etik eğitimi amaçlanmıştır. Ayrıca, ilkinin 2009 yılında düzenlediği sekiz adet etik kongresi TÜRMOB’ un meslek mensupları arasında etik farkındalık oluşturma çalışmaları kapsamında değerlendireceğimiz faaliyetlerindedir.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’e 25.12.2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişikliklerle eklenen Ek md.1 ile IFAC tarafından Uluslararası Etik Standartlarda yapılan değişikliklerin TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurulması hükmüne bağlanmıştır. Bu kapsamda TÜRMOB, IFAC bünyesindeki IESBA tarafından hazırlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı’nın” 2010, 2013, 2014 ve 2015 yılı versiyonlarını Türkçe’ye çevirerek yayımlamıştır. Son olarak, IESBA’nın yapmış olduğu revizyonları kapsayan 2020 yılı kitap versiyonunu da Türkçe’ye çevirerek meslek camiasının bilgisine sunmuştur. Bu kapsamda, bir sivil toplum kuruluşu olarak TÜRMOB’un muhasebe meslek etiği konusunda yapmış olduğu çalışmaların, bundan sonra yapacaklarının göstergesi olduğunu söyleyebilir.

#### **4. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Etik Nitelikler**

Muhasebe meslek mensuplarından mesleki yetkinlik bağlamında beklenen; meslekleri ile ilgili teknik bilgi, beceri ve deneyime sahip olmaları ve aynı zamanda meslekteki etik ilkelere bağlı kalarak bu ilkeleri mesleki davranışlarına yansıtma (Yıldız, 2010:158). Etik ilkeler ve değerler meslek mensuplarının sahip olması gereken temel niteliklerden birini oluştururken Akdoğan (2003:29)’a göre etik nitelikler meslek mensubunun sahip olması gereken nitelikler içinde en önemlisini oluşturmaktadır. Meslek mensuplarında bulunması gereken bu nitelik meslek açısından öylesine önemlidir ki bu nitelikten yoksun bir şekilde sürdürülen muhasebe faaliyeti muhasebenin ürünü olan bilgiyi anlamsız kılacaktır ve böylece muhasebenin misyonunu ortadan kaldırabilecektir.

İşletmeyle ilgili farklı çıkar gruplarına karşı sorumluluk taşıyan muhasebe meslek mensuplarının hizmet ettikleri bu gruplara karşı en yüksek etik davranış standartlarını sürdürme yükümlülüğü bulunmakta (Fatt, 1995:997) ve bu yükümlülük meslek mensuplarının topluma sunduğu profesyonel hizmetin kalitesini göstermenin bir ön koşulu olarak kabul edilmektedir (Triuwono, 2015:255). Etiğe duyulan gereksinim kapsamında gerek uluslararası alanda AICPA, IFAC gibi kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar gerekse ulusal düzeyde SPK, KGK, TÜRMOB gibi kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar ve bu alanda çıkarılmış olan yasalar,

yönetmelikler, meslek kararları dikkate alındığında meslek mensuplarına kazandırılmaya çalışılan etik nitelikler için birtakım etik ilkeler oluşturulmuştur (Karacan, 2014:86). Genel olarak Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış olarak ifade edilen bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

#### **4.1. Dürüstlük**

Meslek mensupları çalıştıkları verilerden elde ettiği bilgiyi bilgi kullanıcılarına ileten bir iletişimcidir. Bu nedenle meslek mensupları en başta dürüst olmalıdır (Spalding ve Oddo, 2011:54). Meslek mensuplarına yönelik, meslek ahlakıyla ilgili olarak düzenlenen mecburi meslek kararınının 16. maddesinde “meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar” hükmüyle dürüstlük ilkesinin meslek mensupları için ne denli önemli bir nitelik olduğu vurgulanmıştır.

Dürüstlük, meslek mensubunun bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmasını ifade eder (IFAC, 2020:17; TÜRMOB, 2020:22). Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir. Meslek mensubunun, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünmesi durumunda, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamasını ifade eder (TÜRMOB, 2007b. Ek 1 md.1,6,7).

#### **4.2. Tarafsızlık**

Tarafsızlık; meslek mensuplarının mesleki veya iş yargılarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemelerini veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememelerini ifade etmektedir (IFAC, 2020:17; TÜRMOB, 2020:22). Tarafsızlık; yanlı veya önyargılı davranarak, üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarını etkilememesi veya engellemesidir. Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle mesleki kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir. Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilirler, bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir (TÜRMOB, 2007b. Ek 1 md.1,8,9).

Meslek mensupları için tarafsızlık ilkesinin önemini 3568 sayılı Kanun’un amaç başlığını taşıyan birinci maddesinde görmekteyiz. Bu maddedeki; “Bu Kanun’un 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 ...” hükmüyle meslek mensuplarının mesleği icra ederken kamu ile iş sahipleri arasında tarafsızlığını koruyabilmesinin meslek için bir zorunluluk, meslek mensupları için ise sahip olunması gereken bir etik ilke olduğu anlaşılmaktadır.

#### **4.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen**



Mesleki yeterlilik ve özen; meslek mensubunun güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, bir müşteri veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi kazanması ve sürdürmesi, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olması ve mesleğin icrası sırasında özenli hareket etmesini ifade eder (IFAC, 2020:17; TÜRMOB, 2020:22). Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu yüklemektedir.

Mesleki özen, mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür. Ayrıca meslek mensubunun çalışanlarının da uygun mesleki eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını ifade etmektedir (TÜRMOB, 2007b. Ek 1 md.1,10,11).

#### **4.4. Gizlilik**

Gizlilik; meslek mensubunun mesleki 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 kullanılmamasını ifade eder. Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

Yasal veya mesleki bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe mesleki ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,

Mesleki ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir (TÜRMOB, 2007b. Ek 1 md.12).

#### **4.5. Mesleki Davranış**

Mesleki davranış; meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir. Mesleki davranış ilkesi meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsamaktadır (TÜRMOB, 2007b. Ek 1 md.1,16). Bu ilke doğrultusunda meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu;

Dürüst ve güvenilir olmalı

Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı

Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır (TÜRMOB, 2007b. Ek 1 md.17).

Yukarıda beş başlık altında açıkladığımız etik ilkelerin mevcudiyeti, meslek mensuplarının çalışma hayatlarının geliştirilmesine imkan sağlayan fırsatlar yaratırken, iş süreçlerinde birlik ve düzenin kurulmasına da olanak sağlayacaktır. Meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranışı, kendilerinin verdikleri hizmetin kalitesinden emin olmalarını sağlayacak ayrıca meslektaşlarına karşı davranışlarında da etik ilkeleri dikkate almaları meslek yaşamlarını daha huzurlu bir biçimde geçirmelerine yardımcı olacaktır. Çalışma hayatında oluşacak güven ortamı iş birliği ve yardımlaşmanın artmasına neden olurken, karşılıklı dürüst davranış bilgi paylaşımının da artmasını sağlayacaktır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 66-67). Ayrıca etik ilkeler, uyulduğu ölçüde meslek mensuplarının toplum içindeki saygınlığını artıracak nitelik taşıırken bu ilkeler çerçevesinde toplum; meslek mensuplarının davranışlarında belirli bir yasal düzenlemeye göre hareket ettiklerini anlayacak ve onlar için etik değerlerin her şeyden önce gelen temel değerler olduğu gerçeğini kabul edecektir (Zeytin, 2007:63).

### **5. Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde Belirtilen Haksız Rekabet Davranışları ve Etik İlişkisi**

Muhasebe mesleği özünde etik değerlerin sıkı sıkıya uygulanması gereken bir davranış mesleğidir. Mesleğin geleceği açısından en önemli tehlikelerden biri söz konusu gereken bir davranış mesleğidir. Mesleğin geleceği açısından en önemli tehlikelerden biri söz konusu etik değerlere bağlı mesleğin özünü zedeleyecek faaliyetlerdir ki bu faaliyetlerin başında da “haksız rekabet” olgusu gelmektedir (İYMMO, 2017).

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken etik değerleri göz önüne alıp almaması meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun boyutunu doğrudan etkileyen faktördür. Şöyle ki; etik açıdan yapılacak vicdani bir değerlendirme kişinin haksız rekabet davranışından uzak durmasını sağlayabileceği gibi bu davranışı gerçekleştirenlere karşı da hem iyi bir örnek hem de uyarıcı olmasını sağlayacaktır. Aksine etik değerleri göz önüne almayan, bu değerlere sahip çıkmayan meslek mensupları ise haksız rekabet davranışlarına meyilli olacak ve bu davranışı daha kolay gerçekleştirebilecektir. Etik değerlerle hareket edecek meslek mensubu, yapacağı tüm işlemlerinde, neyin yapılabileceği ya da yapılamayacağı, neyin istenebileceği ya da istenemeyeceği, neye sahip olunacağı ya da olunmayacağı gibi davranışları düzenleyen ilke ve standartlara sahip olacaktır. Bu değerler çerçevesinde faaliyetlerini sürdürecektir meslek mensubu meslek camiasının yapısı veya ekonomik hayattan kaynaklı baskılardan etkilenmeden haksız rekabete neden olacak davranışlardan uzak duracaktır (Akpolat, 2015:36).

Meslekte etik ilkelerin düzenlenmiş olması, tüm meslek mensuplarının bu ilkelere uygun davranacağı anlamına gelmemektedir. Bazı meslek mensuplarının gerek kişisel nedenlerle gerekse dışarıdan kaynaklanan nedenlerle (Akdoğan, 2003:11-16) etik ilkelerden uzaklaşarak etik dışı davranışlar sergilediği görülmektedir. Bu durum hem meslek açısından hem de toplum açısından pek çok sorunun ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Etik ilkelerden uzaklaşan meslek mensuplarının ürettiği finansal bilgi, bilgi kullanıcılarına hiçbir fayda sağlamadığı gibi bu bilgilere güvenerek karar verenlerin de verdikleri kararlarda yanılmalarına yol açarak tüm toplumu olumsuz etkilemektedir. Etik dışı davranışın muhasebe mesleği açısından yarattığı olumsuzluklardan biri de hiç kuşkusuz meslekteki haksız rekabet sorunudur. Bu kapsamda meslekteki her bir etik ilke ihlali ile meslekteki haksız rekabet davranışları arasındaki ilişki

aşağıda açıklanmıştır.

Etik ilkelerden biri olan dürüstlük ilkesinin meslek mensuplarınca ihlal edilerek bu ilkeye aykırı davranışlarda bulunulması, meslekte yaşanan haksız rekabet durumlarıyla doğrudan ilişkilidir. Şöyle ki; haksız rekabet dürüstlük üzerine inşa edilen bir kavramdır. Farklı alanlarda, haksız rekabetle ilgili yapılan tüm tanımlamalarda bu durum vurgulanmaktadır. Muhasebe mesleğinde haksız rekabetin tanımının yapıldığı Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde haksız rekabet; “meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahibi ile olan ilişkilerini etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışları veya mesleki uygulamalar” ifadesinde de bu durum açıkça belirtilmektedir. Bu anlamda meslek mensubunun iş sahiplerine, meslektaşlarına ve kamuya karşı dürüstlük ilkesine aykırı davranışları meslekte haksız rekabet davranışlarına yol açacaktır. Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde belirtilen haksız rekabet durumları içinde pek çok maddenin dürüstlük ilkesinin ihlalinin kaynakladığı da göz önüne alındığında bu ilkenin haksız rekabet açısından ne denli önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tarafsızlık ilkesi, meslek mensubunun muhasebe bilgi kullanıcıları arasında bir ayırım yapmadan hepsine eşit mesafede kalarak hepsinin yararına bilgi üretmesini gerektirir. İş sahipleri ile kamu arasında faaliyetini sürdüren meslek mensubunun tarafsızlık ilkesinden uzaklaşıp, iş sahiplerinin menfaatleri doğrultusunda hareket etmesi durumunda haksız rekabet davranışı ortaya çıkmaktadır. Tarafsızlık ilkesine aykırı davranışlar gösteren meslek mensupları bu şekilde davranmalarını isteyen iş sahipleri tarafından tercih edilir bir kişi haline gelmektedir. Böylece, yanlı tutumundan memnun olan müşterilerini kaybetmediği gibi bu davranış şeklini olağan karşılayan yeni müşterilerin de kendisini tercih etmesini sağlamaktadır. Bu durum, mesleki faaliyetlerinde tarafsızlığını koruyan meslek mensupları açısından haksız rekabet durumu oluşturduğu gibi bu meslek mensuplarının pek çok yönden kayba uğramalarına da yol açmaktadır.

İş sahiplerine etkin bir hizmet sunmak için gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluklarını meslek mensubuna yükleyen mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubunun kendisi, iş sahipleri ve kamu açısından önem arz etmektedir. Şöyle ki; mesleki faaliyetlerin gerekli bilgi ve özenden yoksun olarak sürdürülmesi meslek mensubunun mali idare tarafından cezalandırılmasıyla sonuçlanabileceği gibi kamu açısından ise bu durum hazinenin gelir kaybına yol açabilmektedir. Ayrıca bu durumda iş sahiplerinin etkin ve özenli hizmete erişememe sorunu da ortaya çıkabilmektedir. Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği md.6/a'da “Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek” hükmünde de belirtildiği gibi bu durum aynı zamanda mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uygun olarak faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarına karşı bir haksız rekabet davranışı oluşturmaktadır.

Meslek mensubunun mesleki 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 kullanılmamasını ifade eden gizlilik ilkesi de haksız rekabet davranışlarını etkileyen etik ilkelerden birini oluşturmaktadır. Meslek

mensubunun gizlilik ilkesine aykırı davranıp sahip olduğu bilgileri kendi çıkarları doğrultusunda kullanmak amacıyla iş sahiplerinden öğrenilen bilgilerle yeni işler kazanmaya çalışması veya var olan müşterilerini kaybetmemeye çalışması meslekte haksız rekabet davranışlarına yol açmaktadır.

Mesleki davranış ilkesi, meslek mensuplarının faaliyetleri sırasında gerek devlet gerekse meslek odalarınca yapılan düzenlemelere uygun davranmasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan uzak durmasını gerektirir. Mesleği düzenleyen yasa, yönetmelik ve kuralların ihlali hiç kuşkusuz meslekte haksız rekabetin oluşmasına veya var olan haksız rekabet durumlarının daha da yaygınlaşmasına neden olmaktadır. Örneğin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği madde 7/a'ya göre iş sahiplerinden Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek yasaklanmış olmasına rağmen bu yönetmeliğe aykırı hareket ederek iş sahibinden asgari ücretin altında ücret talep etmek haksız rekabet davranışı oluşturmaktadır. Bunun gibi pek çok konuda yapılmış düzenlemelere aykırı davranışlar da meslekte haksız rekabet davranışı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranış olarak ifade edebileceğimiz etik ilkelerden birinin veya birkaçının aynı anda ihlal edilmesi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde sıralanmış haksız rekabet durumlarından birini oluşturabilmektedir. Yönetmelikte sıralanan haksız rekabet durumları ve bu haksız rekabet durumlarının hangi etik ilke veya ilkelerin ihlali sonucunda oluşabileceğine ilişkin değerlendirmemiz Tablo 1'de sunulmuştur.

**Tablo 1:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde Belirtilen Haksız Rekabet Davranışları ve Bu Davranışlara Neden Olabilecek Etik İlke İhlalleri

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde Belirtilen Haksız Rekabet Davranışları	İhlal Edilen Etik İlke
6a) Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek.	1. <input type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input checked="" type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6b) Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6c) İzinsiz olarak faaliyette bulunmak, yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu halde doğrudan veya dolaylı olarak mesleki faaliyete devam etmek veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde mesleki faaliyetlere doğrudan devam etmek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6ç) Yetki belgeleri ve ruhsatları iptal olduğu veya faaliyetleri geçici olarak durdurulduğu halde unvanlarında, ilan ve reklamlarında, mesleki faaliyette buldukları intibamı yaratacak kelime veya ibareler kullanmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6d) Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkânı sağlamak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>

6e) Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki işbirliği yapmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6f) Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input checked="" type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6g) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve diğer yardımcı kişilere işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek şekilde doğrudan veya dolaylı menfaat sağlamak veya önermek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6ğ) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri her türlü vasıta ile meslek mensuplarının veya iş sahiplerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input checked="" type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6h) Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
6ı) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7a) Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7b) Ücret tarifesindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input checked="" type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7c) Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödemiş iş sahibine hizmet vermek.	1. <input type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7ç) İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7d) Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input checked="" type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7e) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input checked="" type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7f) İş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input checked="" type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7g) İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input checked="" type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
7ğ) Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
8a) Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
8b) Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
8c) Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikâyetle bulunmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
8ç) Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>
8d) Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/> 2. <input type="checkbox"/> 3. <input type="checkbox"/> 4. <input type="checkbox"/> 5. <input checked="" type="checkbox"/>

8e) Bu Yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.	1. <input type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>
	4. <input type="checkbox"/>	5. <input checked="" type="checkbox"/>	
8f) Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.	1. <input checked="" type="checkbox"/>	2. <input type="checkbox"/>	3. <input type="checkbox"/>
	4. <input type="checkbox"/>	5. <input checked="" type="checkbox"/>	

**NOT:** İhlal edilen etik ilkeler: 1. Dürüstlük, 2. Tarafsızlık, 3. Mesleki Yeterlilik ve Özen, 4. Gizlilik, 5. Mesleki Davranış.

Haksız Rekabet ve Reklam Yönetmeliği'nde ifade edilen haksız rekabet durumları açısından etik ilkeleri önem derecelerine göre sıralandırmak doğru bir yaklaşım olmamakla birlikte, mesleki davranış ve dürüstlük ilkesi ihlallerinin diğer ilke ihlallerine göre haksız rekabet durumlarının oluşumuna daha fazla sebebiyet verdiği söylenebilir. Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade eden mesleki davranış ilkesi mevcudiyetini korurken ve meslekteki haksız rekabet halleri bir yönetmelikle belirlenmişken bu yönetmeliğe aykırı davranışlar, hiç şüphesiz mesleki davranış ilkesi ihlali olarak gerçekleşen tüm haksız rekabet davranışlarında karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca yönetmelikte sıralanan haksız rekabet davranışlarının bazıları bir etik ilke ihlali sonucunda oluşabilirken, bazılarının birden çok etik ilke ihlalinin birlikte gerçekleşmesi sonucunda oluştuğunu söyleyebiliriz.

## 6. Sonuç ve Öneri

Muhasebe mesleğinin itibarını ve mesleği icra eden meslek mensuplarının toplumdaki var olan saygınlığını daha da arttırmak, meslek mensuplarının hak ettikleri maddi imkanlardan mahrum kalmalarını önlemek ve meslek mensuplarının üretmiş olduğu finansal bilgilerden doğrudan veya dolaylı olarak yararlanan tüm toplumun çıkarlarını korumak için ivedilikle çözüme kavuşturulması gereken sorun meslekteki haksız rekabet sorunudur. Bu sorunla doğrudan ilişkili kavram ise “muhasabe mesleğinde etik” kavramıdır. Etik kavramına dayanılarak muhasebe mesleğinde oluşturulan etik ilkelerin meslek mensuplarınca benimsenme ve bu ilkelerin mesleki faaliyetlerinde uygulanma düzeyleri meslekteki haksız rekabet sorununun hem nedenleri hem de çözümünü noktasında önem arz etmektedir.

Muhasebe meslek mensupları, meslekte genel olarak Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış olarak ifade edilen etik ilkeleri benimseyip bu ilkeler ve meslekteki yasal düzenlemeler doğrultusunda faaliyetlerini sürdürmeleri durumunda mesleğe, diğer meslek mensuplarına ve tüm topluma karşı olan sorumluluklarını yerine getirmiş olurken aynı zamanda Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde maddeler halinde sıralanmış olan haksız rekabet davranışlarından da uzak durmuş olacaklardır. Bu kapsamda etik ilkelere uyumun meslekte haksız rekabet olarak ifade edilen davranışlarından uzak durmanın temel dayanağını oluşturduğu söylenebilirken aynı zamanda etik ilkelere uyum ölçüsünde haksız rekabet sorununun çözüme kavuşacağı da söylenebilir.

Mesleki etik ilkelerin düzenlenmiş olması meslekteki haksız rekabet davranışlarının kendiliğinden ortadan kalkacağı sonucunu doğurmaz. Etik ilkelerin meslek mensuplarınca benimsenme ve mesleki faaliyetlerinde uygulama düzeyleri haksız rekabetin boyutunu belirlerken elbette istenilen ve beklenen durum tüm meslek mensuplarının var olan bu etik ilkeler çerçevesinde mesleklerini icra etmeleridir. Ancak bazı meslek mensupları mesleki etik

ilkeleri dikkate almaksızın faaliyetlerini sürdürmektedir. Meslek mensuplarınca bilinmeyen veya bilinmesine rağmen mesleki faaliyetlerini sürdürürken ihlal edilen etik ilkeler, muhasebe mesleğinde pek çok sorunun ortaya çıkmasına neden olurken aynı zamanda haksız rekabet sorununa da yol açmaktadır.

Haksız rekabetin farklı bilim dallarında yapılan tanımlamalarında bu kavramın dürüstlük kavramı üzerine inşa edilmiş olduğunu görmekteyiz. Dolayısıyla etik ilkelerden dürüstlük ilkesi ihlali, pek çok haksız rekabet davranışlarını da beraberinde getirmektedir. Etik ilkeler gereği mesleğini tarafsız bir biçimde icra etmesi gereken meslek mensubunun yanlı davranması, tarafsızlığını koruyan meslektaşlarına karşı haksız rekabet davranışı oluşturmaktadır. Teknik ve mesleki standartlara uygun olarak ve gerekli özen gösterilerek sürdürülmesi gereken mesleğin bu niteliklerden yoksun olarak sürdürülmesi, haksız rekabet davranışı oluşturmaktadır. Meslek mensubu ile iş sahipleri arasında gizli kalması gereken bilgilerden faydalanılıp bu bilgilerle yeni işler kazanılmaya çalışılması veya mevcut müşterinin kaybedilmemeye çalışılması haksız rekabet davranışına sebep olmaktadır. Mesleki davranış ilkesi gereği mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan uzak durması ve meslekte düzenlenmiş kurallara uygun hareket etmesi gereken meslek mensubunun bunlara riayet etmeksizin hareket etmesi haksız rekabet davranışına yol açmaktadır.

Çalışmada ayrıca, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nde maddeler halinde sıralanmış olan her bir haksız rekabet davranışı için bu davranışa yol açabilecek etik ilke ihlalleri belirtilmiştir. Yönetmelikte sıralanan haksız rekabet davranışlarının bazıları bir etik ilke ihlali sonucunda ortaya çıkabilirken bazılarının ise birden fazla etik ilke ihlalinin birlikte gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıktığını söyleyebiliriz. Ayrıca mesleki davranış ve dürüstlük ilkesi ihlallerinin diğer etik ilke ihlallerine göre yönetmelikte sıralanan haksız rekabet davranışlarının oluşumuna daha fazla sebebiyet verdiğini söyleyebiliriz.

Tarihi süreç içerisinde etik kavramının muhasebe mesleğindeki önemi meslek örgütlerince anlaşılmış, gerek ulusal gerekse uluslararası meslek örgütlerince başta etik ilkeler olmak üzere bu alanda pek çok düzenlemeye gidilmiştir. Yapılan bu düzenlemeleri meslek mensuplarına aktarabilmek ve onlara benimsetebilmek adına mesleğe giriş aşaması olarak ifade edebileceğimiz staj aşamasından başlamak üzere mesleğin her aşamasında meslek mensupları etik eğitimlerle desteklenmiştir. Son on üç yıllık dönem (2010-2022) incelendiğinde etik eğitimler ve mesleki etik düzenlemeler konularındaki bunca çabaya rağmen etik dışı davranış şekillerinden biri olarak ifade edebileceğimiz haksız rekabet davranışlarında belirgin bir azalış gerçekleşmemiştir. Elbette meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilen etik eğitimlerin ve mesleki etik düzenlemelerin kısa vadede etkili sonuçlar vermesi beklenmezken, kararlılıkla sürdürülecek bu çalışmaların uzun vadede gerek meslek gerekse meslek mensubu açısından faydalar sağlayacağı ve haksız rekabet sorununun çözümü noktasında etkili olacağı beklenmektedir.

Meslek etiği-haksız rekabet ilişkisi üzerine, soruşturma ve disiplin sürecine ilişkin gelecekte farklı çalışmalarda yapılabilir. Bu tür çalışmalar meslek mensuplarının etik ilkelere uyumunu ile haksız rekabetin azaltılmasına yönelik ilgiyi ve çabayı arttırabilir.

## Kaynakça

- Akbaş, H.E., Çalışkan Özsözgün., A., ve Özarslan, E. (2009). Muhasebe Mesleğinde Etik Algısı ve Etik Dışı Davranışlarla İlişkisi İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerine Bir İnceleme. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 32(8), 175-184.
- Akdoğan, H. (2003). Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımı. Anadolu Üniversitesi: Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Akdoğan, N., ve Ünsal, A. (2009). İMKB’de İşlem Gören Holding İşletmelerinin Kurumsal Etik Değerlere Uyum Düzeylerinin Karşılaştırılması Üzerine Bir İnceleme. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 11(3).
- Akpolat, T. (2015). Etik Yönelim ve Mesleğe Yeni Başlayanların Algısının Haksız Rekabet Davranışı Üzerine Etkisi: Muhasebeciler Üzerinde Bir Araştırma. Gebze Teknik Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Arı, H. (2011). Kurumsallaşma Sürecinde Haksız Rekabet. 3. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi, Ankara: TÜRMOB Yayınları No:412.
- Arıkan, Y. (2011). Sürdürülebilir Kurumsal Yapı ve Haksız Rekabet, Mali Çözüm Dergisi, (103), 9-15.
- Bilen, A., ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), 57-72.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitimi Muhasebe Mesleğindeki Yeri ve Önemi. Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi, 26(1), 281-311.
- Fatt, J. P. T. (1995). Ethics and the Accountant, Journal of Business Ethics. 14(12).
- IFAC (2020), Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, (Erişim Tarihi:22.07.2023), [https://www.ethicsboard.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/IESBA-English-2020-IESBA-Handbook\\_Web-LOCKED.pdf](https://www.ethicsboard.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IESBA-English-2020-IESBA-Handbook_Web-LOCKED.pdf)
- İşgüden, B., ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri. Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(6), 59-86.
- İYMMO. (2017). Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Haksız Rekabet ve Yapılan Çalışmalar, (Erişim tarihi: 25.12.2022). <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/151.pdf>.
- Karacan, S. (2014). Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karakaş, D. (2016). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiği Üzerine Bir İnceleme. Okan Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kartaloğlu, E. (2021). Toplumsal ve Mesleki Sorumluluğumuz: Etik. (Erişim tarihi: 03.06.2023) [https://fliphtml5.com/nitus/uslb/8.\\_Etik\\_Kongresi/](https://fliphtml5.com/nitus/uslb/8._Etik_Kongresi/)
- Koç, V. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği). Celal Bayar Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Spalding, A. D., ve Oddo, A. (2011). It’s Time For Principles-Based Accounting Ethics. Journal of Business Ethics, 99(1), 49-59.
- Topsak, F. (2009). Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği. Ankara Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Triuwono, I. (2015). Awakening the Conscience Inside: The Spirituality of Code of Ethics for



- Professional Accountants. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, (172), 254-261.
- TÜRMOB. (2007a), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği. (Erişim Tarihi:19.12.2022), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/11/20071121-6.htm>
- TÜRMOB. (2007b), Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, (Erişim Tarihi: 15.07.2023), <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm>
- TÜRMOB. (2020), Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı, (Erişim tarihi: 15.07.2023), <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2021/10/meslek-mensubu-uluslararasi-etik-kurallar-2020.pdf>
- TÜRMOB. (2010-2022). Faaliyet Raporları. (Erişim tarihi: 15.07.2023) <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/5e23267b-2c69-46ee-9bf6-0dab32e584b/turmob>
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (36), 155-178.
- Zeytin, M. (2007). Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler. *Dumlupınar Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*.