



**MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABETİN
BOYUTU: TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

**2020
DOKTORA TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Ünal ARSLAN

**MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABETİN BOYUTU: TÜRKİYE'DE
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Ünal ARSLAN

T.C.

Karabük Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalında

Doktora Tezi

Olarak Hazırlanmıştır

KARABÜK

Ocak 2020

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	6
DOĞRULUK BEYANI	7
ÖNSÖZ	8
ÖZ.....	9
ABSTRACT.....	11
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	12
ARCHIVE RECORD INFORMATION	13
KISALTMALAR	14
ARAŞTIRMANIN KONUSU	15
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	17
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	19
ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİ.....	23
EVREN VE ÖRNEKLEM	24
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	27
1. MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN ETİK VE HAKSIZ REKABETE GENEL BAKIŞ	29
1.1. Muhasebe Kavramı	29
1.2. Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Meslek Mensubu Kavramları	32
1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler	36
1.3.1. Mesleki Bilgi.....	37
1.3.2. Mesleki Beceri.....	38
1.3.3. Mesleki Değerler Etik ve Tutumlar	40
1.4. Etik Kavramı	41
1.5. Ahlak Kavramı ve Etik-Ahlak İlişkisi.....	42
1.6. Muhasebe Mesleğinde Etiğe Duyulan Gereksinim	44
1.7. Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik	46
1.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Etik Nitelikler ..	48
1.7.1.1. Dürüstlük.....	48

1.7.1.2. Tarafsızlık.....	49
1.7.1.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen	49
1.7.1.4. Gizlilik.....	50
1.7.1.5. Mesleki Davranış.....	50
1.8. Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Yapılan Düzenlemeler	51
1.8.1. Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler	52
1.8.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	52
1.8.1.2. Amerika Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler	54
1.8.1.2.a. AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri.....	56
1.8.1.2.b. AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları.....	58
1.8.2. Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler	59
1.8.2.1. 3568 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler.....	60
1.8.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler...	61
1.8.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler	62
1.8.2.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler.....	63
1.8.2.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler	64
1.8.2.5.a. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı.....	65
1.8.2.5.b. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik	66
1.8.2.5.c. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ	68
1.9. Haksız Rekabetin Rekabet Kavramı İle İlişkisi	69
1.10. Haksız Rekabetin Tanımı ve Türk Hukukundaki Yeri.....	71
1.11. Haksız Rekabet Düzenlemelerinin Amacı ve Kapsamı	74
1.12. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu.....	76
1.13. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet-Etik İlişkisi.....	78
2. MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET	81

2.1. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Nedenleri.....	81
2.1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlkelerden Uzaklaşmaları	81
2.1.2. Meslekteki Yapısal Sorunlar ile Ekonomi Kaynaklı Sorunlar.....	82
2.1.2.1. Tahsilat Sorunu.....	82
2.1.2.2. Meslek Mensuplarının Sayısındaki Artış	83
2.1.2.3. Yeni İşe Başlayan Meslek Mensuplarının Neden Olduğu Haksız Rekabet	84
2.1.2.4. Kapasitesinin Üstünde İş Kabul Eden Meslek Mensupları	85
2.1.2.5. Kamu Denetiminin Düşük Düzeyde Olması.....	86
2.1.2.6. Bazı Meslek Mensuplarının Bilgi Eksikliği	87
2.1.2.7. Ekonomide Yaşanan Krizler.....	88
2.1.2.8. Ekonomik Yapıdaki Değişimler	88
2.2. Muhasebe Mesleğinde Mevcut Haksız Rekabet Durumları.....	88
2.2.1. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerde Haksız Rekabet.....	89
2.2.2. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalarda Haksız Rekabet.....	89
2.2.3. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet	89
2.3. Haksız Rekabetin Muhasebe Mesleğinde Yarattığı Olumsuz Sonuçlar	89
2.4. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabeti Ortadan Kaldırmak Amacıyla Yapılan Düzenlemeler.....	91
2.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	92
2.4.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği.....	93
2.4.3. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun Oluşturulması	94
2.4.3.1. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun Haksız Rekabeti Önlemek İçin Yapmış Olduğu Çalışmalar	95
2.4.3.1.a. Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarının Oluşumu ve Çalışma Esaslarının Düzenlenmesi.....	95
2.4.3.1.b. Bilgilendirme ve Yayın Çalışmaları	96
2.4.3.1.c. Kongre Faaliyetleri.....	97
2.4.3.1.d. 2012 Yılı (Haksız Rekabetle Mücadele Yılı) Faaliyetleri	100
2.4.3.1.e. Haksız Rekabetle Mücadele Yazılımı (E-Birlik Projesi)	101
2.4.4. Hazine ve Maliye Bakanlığının Hayata Geçirmeyi Planladığı Meslek Mensupları İçin İş Kapasitesi (Müşteri) Sınırlama Uygulaması	102

2.4.4.1. Hazine ve Maliye Bakanlığının İş Kapasitesi Sınırlaması İle İlgili Yapmış Olduğu Çalışmalar.....	102
2.4.4.2. Hazine ve Maliye Bakanlığının İş Kapasitesi Sınırlaması Uygulamasından Beklediği Faydalar	103
2.4.4.3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Uygulamayı Planladığı İş Kapasitesi Sınırlaması Sisteminin İşleyişi	104
2.5. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Durumlarında Oda Kurullarının Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri	106
2.5.1. Oda Yönetim Kurulunun Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri	106
2.5.2. Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunun Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri.....	107
2.5.3. Oda Disiplin Kurulunun Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri	108
2.6. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Davranışının Yaptırımları	110
2.7. Türkiye’de 2010-2018 Yılları Arasında Haksız Rekabet Nedeniyle Hakkında İşlem Yapılan Meslek Mensupları.....	112
2.8. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet İle İlgili Literatür	118
3. MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET SORUNUNUN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA.....	121
3.1. Veri Toplama Araçları	121
3.2. Araştırma Verilerin Faktör Analizine Uygunluğunun Belirlenmesi.....	122
3.3. Araştırma Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirliği	123
3.4. Verilerin Analiz Yöntemleri.....	126
3.5. Araştırma Bulguları.....	128
3.5.1. Araştırmanın Nicel Boyutuna İlişkin Bulgular	129
3.5.1.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri.....	129
3.5.1.2. Betimsel İstatistikler	130
3.5.1.3. Araştırma Hipotezlerinin Sınanması	134
3.5.1.3.a. Muhasebe Meslek Mensuplarında Unvan Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması.....	134
3.5.1.3.b. Muhasebe Meslek Mensuplarında Cinsiyet Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması.....	135
3.5.1.3.c. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması.....	136

3.5.1.3.d. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Deneyim Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması.....	137
3.5.1.3.e. Muhasebe Meslek Mensuplarında Yaş Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması.....	138
3.5.1.3.f. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleği Sürdüğü Bölge Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması.....	139
3.5.2. Araştırmanın Nitel Boyutuna İlişkin Bulgular.....	140
3.5.2.1. SMMM Odalarına Yönelik Öneriler.....	142
3.5.2.2. Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler.....	145
3.5.2.3. Tahsilata Yönelik Öneriler.....	147
3.5.2.4. Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler.....	151
3.5.2.5. Eğitime Yönelik Öneriler.....	153
3.5.2.6. Devlet Denetimine Yönelik Öneriler.....	154
3.5.2.7. İş Sahiplerine Yönelik Öneriler.....	156
3.5.2.8. Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler.....	157
3.5.2.9. Mevzuata Yönelik Öneriler.....	160
SONUÇ.....	165
KAYNAKÇA.....	176
TABLolar LİSTESİ.....	189
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	191
GRAFİKLER LİSTESİ.....	192
EKLER.....	193
Ek 1. Anket Metni.....	193
EK 2. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerde Haksız Rekabet Halleri.....	195
EK 3. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalarda Haksız Rekabet Halleri.....	196
EK 4. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Halleri.....	197
EK 5. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleri ile İlişkilerde Haksız Rekabet Durumlarında Disiplin Cezaları.....	198
EK 6. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet Durumlarında Disiplin Cezaları.....	200
EK 7. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Durumlarında Disiplin Cezaları.....	201
ÖZGEÇMİŞ.....	202

TEZ ONAY SAYFASI

Ünal ARSLAN tarafından hazırlanan “MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABETİN BOYUTU: TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA” başlıklı bu tezin Doktora Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Dr. Öğr. Üyesi Metin KILIÇ



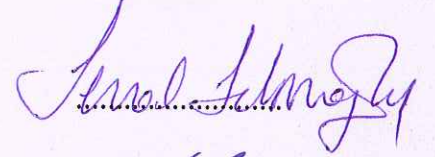
Tez Danışmanı, İşletme Anabilim Dalı

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği ile İşletme Anabilim Dalında Doktora tezi olarak kabul edilmiştir. 20/12/2019

Ünvanı, Adı SOYADI (Kurumu)

İmzası

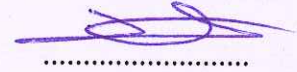
Başkan : Prof. Dr. Seval Kardeş Selimoğlu (ANAÜ)



Üye : Doç. Dr. Serhan GÜRKAN (KBÜ)



Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN (KBÜ)



Üye : Dr. Öğr. Üyesi Sinan YILMAZ (BEÜ)



KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Doktora Tezi derecesini onamıştır.

Prof. Dr. Hasan SOLMAZ



Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

DOĞRULUK BEYANI

Doktora tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntıların intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Ünal ARSLAN

İmza : 

ÖNSÖZ

Türkiye’de muhasebe mesleğinin 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 meslekteki haksız rekabet sorunu ile ilgili olarak hazırlanan bu araştırmada; haksız rekabet sorunu kapsamlı bir biçimde ortaya konularak bu alandaki literatüre katkı sağlanmaya çalışılırken, muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik muhasebe meslek mensuplarının tespitleri, değerlendirmeleri ve önerileri ortaya konulmuştur.

Doktora eğitimim sırasında kendisinden çok şey öğrendiğim, araştırma konusunun belirlenmesinden tamamlanmasına kadar geçen süreçte ihtiyaç duyduğum her türlü bilgiyi bana sunan ve bana bu süreçte hep yol gösterici olan öğrencisi olmaktan onur duyduğum danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Metin KILIÇ hocama, tez süresince yapıcı eleştirileri ve değerli görüşleri ile tezime katkı sağlayan tez izleme kurulu üyeleri Sayın Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU ve Sayın Doç. Dr. Serhan GÜRKAN hocalarıma çok teşekkür ederim.

Araştırmanın anket uygulamalarında bana yardımcı olan İSMMMO üyesi Sayın İbrahim Serhat ÖZDEMİR’e, Odalarındaki eğitim toplantılarına katılmama izin vererek anketlerimin uygulanmasında yardımcı olan Antalya SMMM Oda Başkanı Sayın Emrullah Tayfun ÇAVDAR’a, Bursa SMMM Oda Başkanı Sayın Ahmet Hikmet SÖNMEZ’e, Diyarbakır SMMM Oda Başkanı Sayın Mustafa VURAL’a, Eskişehir SMMM Oda Başkanı Sayın Neşet ERTÖY’a, anketime katılarak araştırma konusundaki değerli görüşlerini paylaşan tüm meslek mensuplarına, ayrıca araştırmam sırasında manevi desteklerini hep hissettiğim eşime ve doktora eğitimim sonrasında kendisine daha fazla zaman ayıracağıma söz verdiğim canım kızım İpek Beren’e çok teşekkür ederim.

ÖZ

Bu araştırmada Türkiye’de serbest olarak mesleki faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yasal düzenlemeler ve uygulamaların, sorunun çözümünde ne derece etkin olacağına ilişkin değerlendirmelerinin tespit edilmesi ile haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Araştırma nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin birlikte kullanıldığı karma yöntem araştırma modeline göre düzenlenirken, karma yöntem araştırma desenlerinden yakınsayan paralel desende oluşturulmuştur. Araştırmanın nicel boyutu genel tarama modellerinden ilişkiyel tarama modeline uygun olarak tasarlanırken, nitel boyutu ise olgubilim (fenomenoloji) çalışması desenine uygun olarak tasarlanmıştır. Verilerin toplanması amacıyla araştırmacı tarafından geliştirilen “muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununa yönelik çözüm önerileri ölçeği” Türkiye’nin 7 coğrafi bölgesindeki 512 Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanlı meslek mensuplarına Mart 2019-Temmuz 2019 tarihleri arasında gönüllölük esasına göre uygulanmıştır. Nicel veriler, betimsel istatistik yöntemler, bağımsız gruplar T testi (Independent Samples T-Test) tekniği ve tek yönlü varyans analizi (One- Way Anova) tekniği ile analiz edilirken, Anova testinde fark çıkması durumunda çoklu karşılaştırma için Tukey testi kullanılmıştır. Nitel verilerin analizinde ise içerik analizi ve betimsel analiz yöntemiyle veriler çözümlenmiştir.

Araştırmada nicel verilerden elde edilen bulgulara göre muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yasal düzenlemeler ve uygulamalarla ilgili değerlendirmelerinde unvan, mesleki deneyim ve yaş değişkenlerine göre anlamlı bir farklılıklar bulunmazken, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleği sürdürdüğü bölge değişkenlerine göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Nitel verilerden elde edilen bulgulara göre meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümünde SMMM odalarına, mesleki sınırlamaya, tahsilata, mesleğe girişe, eğitime, devlet denetimine, iş sahiplerine,

meslek mensuplarına ve mevzuata yönelik olmak üzere dokuz farklı kategoride, otuz başlık altında toplanan önerilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe Mesleği; Haksız Rekabet; Etik

ABSTRACT

This study aimed to investigate evaluations of the members of accounting profession in Turkey regarding the extent of legislative regulations and applications that are considered to contribute for the solution of unfair competition effectively in accounting profession and their suggestions over the solution of the issue. While the study was organized according to the mixed method research design, where quantitative and qualitative research methods were both applied, it was composed of converging parallel pattern among mixed method research patterns. Quantitative dimension of the research was designed in accordance with relational screening model of general screening models and qualitative dimension was designed proper to phenomenology work pattern. For collecting data, “solution suggestions scale aimed at unfair competition issue” developed by the researcher was applied in seven regions of Turkey with 512 persons titled Public Accountant (SM) and Certified Public Accountant (SMMM) on a voluntary basis between March - July 2019. While quantitative descriptive statistical methods were analyzed with Independent samples T Test and One-Way Anova, Tukey Test was used for multiple comparison in case of a difference in the Anova Test. Context and descriptive analysis were applied in analyzing qualitative data.

According to findings obtained from quantitative data of the research, there was not a significant difference with regard to title, professional experience and age variables in evaluations related to legislative regulations and applications that are considered to contribute the solution for unfair competition issue of employees in accounting profession and significant differences were detected dealing with gender, educational status and regional variables. According to the findings obtained from qualitative data in the research, occupational groups were detected to promote suggestions for the solution of unfair competition issue in nine categories and under thirty titles with regard to SMMM chambers, occupational limitation, revenue, access to profession, education, state supervision, employers, colleagues and legislation.

Keywords: Accounting Profession; Unfair Competition; Ethics

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma
Tezin Yazarı	Ünal ARSLAN
Tezin Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Metin KILIÇ
Tezin Derecesi	Doktora
Tezin Tarihi	20.12.2019
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	KBÜ/LEE
Tezin Sayfa Sayısı	202
Anahtar Kelimeler	Muhasebe Mesleği; Haksız Rekabet; Etik

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	The Extent of Unfair Competition in the Accounting Profession: A Research for the Members of Accounting Profession in Turkey
Author of the Thesis	Ünal ARSLAN
Advisor of the Thesis	Assist. Prof. Dr. Metin KILIÇ
Status of the Thesis	PhD
Date of the Thesis	20.12.2019
Field of the Thesis	Business Administration
Place of the Thesis	KBU/LEE
Total Page Number	202
Keywords	Accounting Profession; Unfair Competition; Ethics

KISALTMALAR

AICPA	: Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IES	: Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları
IESBA	: Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
HRRYY	: Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OAUBR	: Odalar Arası Uygulama Birlikteliği Raporu
ODK	: Oda Disiplin Kurulu
OHRMK	: Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu
OYK	: Oda Yönetim Kurulu
RG	: Resmi Gazete
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMO	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
BSMMO	: Bursa Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İSMMO	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRHAİ	: Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

ARAŞTIRMANIN KONUSU

Haksız rekabet sorunu muhasebe mesleğinde önemli sorunlardan birini teşkil etmektedir. Mevcudiyetini uzun zamandır koruyan, mesleğe ve meslek mensuplarına her yönüyle zarar veren bu sorunu çözebilmek için bu zamana kadar pek çok yasal düzenleme ve uygulama yapılmıştır. Ancak bu çalışmalardan sorunun çözümü için beklenen başarının tam olarak sağlandığını söyleyemeyiz. Meslekteki bu sorunun ortadan kaldırılması veya mümkün olan en alt seviyeye indirilmesi için sorunun çözümü ile ilgili kişilerin ve kuruluşların bundan sonra da gerekli çalışmaları sürdüreceği muhakkaktır.

Sorunun çözümü aşamasında sorunun 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 ifade edilmektedir. Bu nedenlerin içinde en önemlisi ise; mesleki bilgi, mesleki beceri, mesleki değerler etik ve tutumlara sahip bir şekilde mesleği icra etmesi beklenen meslek mensuplarının kendileri için düzenlenmiş etik ilkelere uzaklaşmaları ve bu ilkelere uygun hareket etmemeleri gösterilmektedir.

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet ve meslek mensupları için etik iki ayrı kavram olmakla birlikte birbirleriyle doğrudan ilişkilidir. Şöyle ki meslekte haksız rekabet olarak gösterilen bir davranış, kesinlikle mesleki etik ilkelere birinin ihlal edilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle meslekte gözlemlenen haksız rekabet davranışları, meslek mensuplarının etik ilkeleri benimsemiş 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, aksine etik ilkeleri benimsememiş ve davranışlarını bu ilkelere göre düzenlemeyen meslek mensuplarının ise kendince uygun gördüğü gerekçelerle haksız rekabet davranışlarında bulunacağı olasıdır.

Meslekteki haksız rekabet sorununun çözüm otoritesi olarak nitelendirilebileceğimiz Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) etik ile haksız rekabet arasındaki bu ilişkinin varlığını görmüş, haksız rekabet sorununun çözüme kavuşturulması için son yıllarda meslek mensuplarına yönelik etik eğitimlere ağırlık vermiş ve mesleki etik düzenlemeler konusunda yoğun çabalar sarf etmiştir. Ancak etik eğitimler ve mesleki

etik düzenlemeler konularındaki bu çabalara rağmen son on yıllık dönem incelendiğinde meslekteki haksız rekabet dosyalarının sayısında belirgin bir azalış gerçekleşmemiştir. Elbette meslek mensuplarına yönelik gerçekleştirilen etik eğitimlerin ve mesleki etik düzenlemelerin kısa vadede etkili sonuçlar doğurması beklenmezken, bu çalışmaların uzun vadede gerek meslek gerekse meslek mensubu açısından faydalar sağlayacağı umulmaktadır. O halde meslekteki bu sorunun çözümü noktasında öncelikle meslek mensuplarına yönelik verilen etik eğitimin artırılması ve literatürde bu sorunun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlerin etkisinin meslek mensuplarınca değerlendirilmesi ile meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne ilişkin önerecekleri yöntemler, araştırılması gereken bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Meslekte yaşanan haksız rekabet sorununu, bu sorunun bizzat mağduru olan muhasebe meslek mensuplarının bir araya gelerek üretecekleri yöntemlerle çözüme kavuşturabileceklerinden hareketle bu araştırmanın konusunu; muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yasal düzenlemeler ve uygulamaların sorunun çözümünde ne derece etkili olacağına ilişkin değerlendirmeleri ile haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerilerinin tespit edilmesi oluşturmaktadır.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Muhasebe mesleği özünde etik değerlerin sıkı sıkıya uygulanması 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 (BSMMMO, 2016:16). Haksız rekabet mesleğin temel sorunlarından biri olup çözümü için muhasebe meslek örgütünün üzerinde pek çok yasal düzenleme ve uygulama gerçekleştirdiği bir alandır. Meslek örgütünün çözüme yönelik çalışmalarının bundan sonra da devam edeceği beklenirken, meslek örgütüne bu çalışmaları sırasında katkı sağlaması noktasında, her boyutuyla bu sorunu yaşayan ve bu sorundan doğrudan etkilenen muhasebe meslek mensuplarının çözüme yönelik değerlendirmelerinin ortaya konulması önem arz etmektedir.

Bu araştırmanın amacı, Türkiye’de serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yasal düzenlemeler ve uygulamaların bu sorunun çözümünde ne derece etkin olacağına ilişkin değerlendirmelerinin tespiti ile haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerilerinin ortaya konulmasıdır.

Araştırmanın bu amacıyla ilgili olarak aşağıdaki sorulara cevap aranmıştır:

- Meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlerle ilgili muhasebe meslek mensuplarının değerlendirmeleri nelerdir?
- Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında unvan, cinsiyet, eğitim düzeyi, mesleki deneyim, yaş ve mesleği sürdürdüğü bölge bakımından anlamlı farklılık var mıdır?
- Muhasebe meslek mensuplarının meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerileri nelerdir?

Mesleğin önemli sorunlarından biri olmasına rağmen haksız rekabet sorunu ile ilgili literatür oldukça sınırlıdır. Bu yönüyle araştırmanın, meslekte haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik değerlendirmeler boyutuyla literatüre katkı sağlaması beklenirken, aynı zamanda bu konuda yapılması muhtemel yasal düzenlemelere ve

uygulamalara konuyla ilgili olarak meslek mensuplarının tespitlerini, değerlendirmelerini ve önerilerini içerdđi için katkı sağlaması beklenmektedir.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bu araştırma, nicel ve nitel araştırma yöntemlerinin birlikte kullanıldığı karma yöntem araştırma modelinde düzenlenmiştir. Araştırma problemini kapsamlı ve çok boyutlu incelemek amacıyla, pragmatist felsefenin ilkeleri doğrultusunda nicel ve nitel yöntemleri birlikte kullanarak gerçekleştirilen araştırma olarak tanımlanan “karma yöntem araştırması” sosyal bilimlerde yaygın olarak kullanılan araştırma yöntemlerinden biridir (Yıldırım ve Şimşek, 2016:322). Karma yöntem araştırmalarının temel varsayımı, araştırmacının istatistiki eğilimleri (nicel veriler), öyküler ve kişisel deneyimlerle (nitel veriler) birleştirmesinin araştırma problemini daha iyi anlamak için bu yöntemlerden herhangi birini yalnız başına kullanmaya kıyasla daha avantajlı olacaktır (Creswell, 2017a:2).

Karma yöntem araştırma desenleri, araştırmadaki nicel ve nitel boyutların önceliklerine ve vurgularına göre yakınsayan paralel desen, keşfedici sıralı desen, açıklayıcı sıralı desen, iç içe karma desen, çok aşamalı desen ve dönüştürücü desen olarak farklı biçimlerde sınıflandırılmaktadır (Creswell ve Clark, 2018:79-80). Bu araştırma, karma yöntem araştırma desenlerinden yakınsayan paralel desen ile tasarlanmıştır. Bu araştırma desenine göre araştırmanın nicel ve nitel boyutlarına eşit öncelik verilmekte ve nicel ve nitel veriler eş zamanlı olarak toplanmaktadır. Creswell ve Clark (2018:87) yakınsayan paralel desenin dört aşamadan oluştuğunu ifade etmektedirler. Birinci aşamada nicel ve nitel araştırmanın tasarlanması, araştırma sorularının oluşturulması ve bu sorular doğrultusunda verilerin ayrı ayrı toplanmasıdır. İkinci aşama nicel verilerin nicel araştırma yaklaşımına uygun olarak analiz edilirken, nitel verilerin de nitel araştırma yaklaşımına uygun olarak analiz edilmesi aşamasıdır. Üçüncü aşama iki küme sonucu birleştirmek için strateji kullanımı aşaması olup bu aşamada nicel ve nitel araştırmadan gelen bulguların içerik alanları belirlenmekte, karşılaştırmalar yapılmakta ve farklılıklar ortaya çıkarılmaktadır. Son aşamada ise nitel ve nicel araştırma bulguları birbiriyle birleştirilmekte, ilişkilendirilmekte ve yorumlanmaktadır.

Araştırmalardaki nicel sonuçlar çoğu zaman gerekli olan genel eğilimler ve ilişkileri açıklarken, nitel sonuçlar ise bireylerin derin kişisel görüşlerini ortaya koymaktadır. Her iki tür sonuçta kullanışlı olmakla birlikte bunların birleştirilmesi sadece daha fazla veri sağlamakla kalmayıp aynı zamanda nitel ve nicel veri

tabanlarının tek başlarına sağlayabileceğinden daha bütüncül bir anlayış sağlamaktadır (Creswell, 2017a:36). Buradan hareketle bu araştırmada karma yöntem modelinin seçilme nedeni; nicel araştırma ile meslek mensuplarının ölçekte verilen haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik ifadelerle ilişkin değerlendirmeleri tespit edilmeye çalışılırken, aynı zamanda nitel boyut ile de haksız rekabet sorununa yönelik çözüm önerilerinin neler olduğunu tespit ederek bu konudaki görüşlerinin bir bütün olarak ortaya çıkartılmasını sağlamaktır.

Araştırmanın nicel boyutu, Türkiye’de serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlerin bu sorunun çözümünde ne derece etkili olacağına ilişkin değerlendirmelerini var olduğu şekliyle betimlemeye çalıştığı ve bu değerlendirmeleri arasında unvan, cinsiyet, eğitim düzeyi, yaş, mesleki deneyim ve mesleği sürdürdüğü bölge gibi değişkenlere göre farklılık olup olmadığını araştırdığı için genel tarama modellerinden ilişkisel tarama modeline uygun olarak düzenlenmiştir. Tarama modelleri, geçmişte veya halen mevcut olan bir durumu değiştirmeye kalkmadan olduğu gibi açıklamaya çalışan araştırma yaklaşımları olarak ifade edilirken, tarama modellerinden biri olan ilişkisel tarama modeli ise, iki veya daha fazla sayıda değişken arasındaki birlikte değişimin varlığını ve/veya derecesini tespit etmeye çalışılırken aynı zamanda değişkenlerin değişim yönlerini de göstermeye çalışan tarama modeli olarak ifade edilmektedir (Karasar, 2009:77-81).

Araştırmanın nitel boyutu, nitel araştırma desenlerinden biri olan olgubilim (fenomenoloji) desenine uygun olarak düzenlenmiştir. Olgubilim deseni, farkında olduğumuz ancak derinlemesine ve ayrıntılı bir anlayışa sahip olmadığımız olgulara odaklanmakta ve bireylerin bu olguya karşı olan algılarını ve olguya yükledikleri anlamları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016:69-72). Olgubilim özünde birkaç kişinin veya belirli bir grubun bir olgu ile ilgili deneyimlerini ve bu deneyimlerini nasıl ifade ettiklerini ya da nasıl anlamlandırdıklarını ortaya çıkartmak istenildiğinde kullanılan bir nitel araştırma yöntemi desendir ve bu araştırma deseninde kişilerin deneyimlerinin özüne ulaşılması amaçlanmaktadır (Atmaca, 2019: 25). Olgubilim deseninde hazırlanmış araştırmalar nitel araştırmanın doğasına uygun olarak kesin ve genellenebilir sonuçlar ortaya koymayabilir, ancak bir olguyu daha iyi tanımamıza ve anlamamıza yardımcı olacak sonuçlar sağlayacak örnekler, açıklamalar ve yaşantılar ortaya koyabilir. Bu yönüyle hem bilimsel

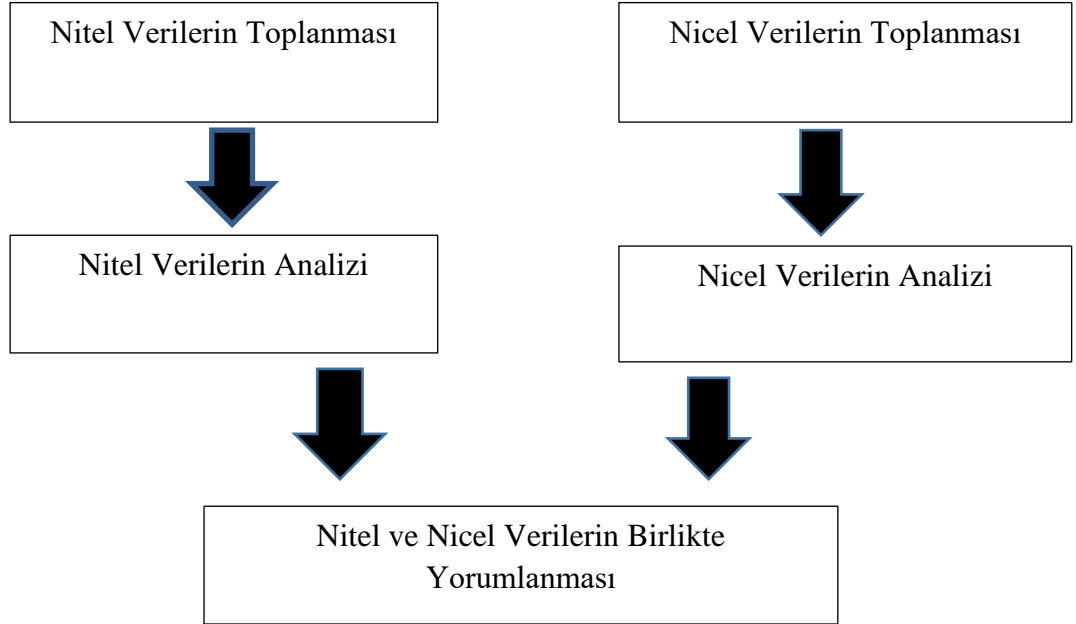
alanyazına hem de uygulamaya önemli katkılar sağlayabilir (Yıldırım ve Şimşek, 2016:70).

Araştırmada, verilerin toplanması için anket formundan yararlanılmış, kullanılan anket formu (Ek 1) iki kısımdan oluşmuştur. Birinci kısım meslek mensuplarının unvan, cinsiyet, eğitim düzeyi, yaş, mesleki deneyim ve mesleği sürdürdüğü bölge gibi değişkenlerden oluşurken, ikinci kısım meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere yönelik değerlendirmelerini tespit etmek amaçlı ifadelerle, haksız rekabet sorununun çözümü konusundaki önerilerini öğrenmek amaçlı açık uçlu bir sorudan oluşmuştur.

Araştırma sorularına ve araştırmanın amacına uygun ölçek için muhasebe mesleğinde haksız rekabet ile ilgili literatür taranmış, ancak bu konuda geliştirilen herhangi bir ölçeğe rastlanılmamıştır. Bunun sonucunda da araştırmacı tarafından “muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununa yönelik çözüm önerileri ölçeği” adlı ölçek geliştirilmiştir. Geliştirilen bu ölçeğin pilot uygulaması şubat 2019 tarihinde 60 muhasebe meslek mensubuna uygulanmış elde edilen veriler doğrultusunda açımlayıcı faktör analizi ve güvenilirlik testleri uygulanarak yapı geçerliliği sağlanmıştır. Araştırma verileri Mart-Temmuz 2019 tarihleri arasında Türkiye'nin 7 coğrafi bölgesinde kolayda örnekleme yöntemiyle gönüllülük esası ile araştırmaya katılan 512 muhasebe meslek mensubundan toplanmıştır.

Araştırma verilerinin analizinde nicel ve nitel veriler ayrı ayrı analize tabi tutulmuştur. Nicel verilerin analizinde betimsel istatistik yöntemler, bağımsız gruplar T testi ve Anova testi kullanılmış, Anova testinde fark çıkması durumunda ise çoklu karşılaştırma için Tukey testi kullanılmıştır. Nitel verilerin analizinde nitel araştırma analiz yöntemlerinden içerik analizi kullanılırken aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete yönelik çözüm önerilerinin oluşturduğu ifadeler betimsel analiz yöntemiyle araştırmada sunulmuştur. Araştırmada nicel ve nitel verilerden elde edilen bulgular birlikte yorumlanmıştır. Yukarıda belirtilenler doğrultusunda araştırma modeli Şekil 1 de sunulmuştur.

Şekil 1. Araştırma Modeli



ARAŞTIRMA HİPOTEZLERİ

Araştırmanın amacı doğrultusunda araştırmada Şu hipotezler test edilecektir.

H1: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H2: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H3: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, eğitim düzeyi değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H4: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H5: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

H6: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, mesleki faaliyetini sürdürdüğu bölge değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır.

EVREN VE ÖRNEKLEM

Araştırma, Türkiye’de faaliyet gösteren ve serbest çalışanlar kütüğüne kayıtlı SM ve SMMM unvanına sahip meslek mensuplarını kapsamaktadır. TÜRMOB 2018 faaliyet raporuna göre; Türkiye genelinde 77 SMMM odasına bağlı ve serbest çalışanlar kütüğüne kayıtlı 4.284 SM ve 52.792 SMMM’den oluşan toplam 57.076 meslek mensubu mevcut olup bu sayı araştırmanın evrenini oluşturmaktadır. Araştırma evrenini oluşturan meslek mensuplarının bölgelere göre dağılımı Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. SMMM Odalarına Kayıtlı Serbest Çalışan Meslek Mensubu Sayısı

BÖLGELER	MESLEK MENSUBU SAYISI			
	SM	SMMM	TOPLAM	%
Karadeniz Bölgesi	326	2.973	3.299	5,78
Akdeniz Bölgesi	510	6.243	6.753	11,83
Marmara Bölgesi	1.696	23.438	25.134	44,04
Ege Bölgesi	784	7.496	8.280	14,51
İç Anadolu Bölgesi	734	8.935	9.669	16,94
Doğu Anadolu Bölgesi	74	1.224	1.298	2,27
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	160	2.483	2.643	4,63

Kaynak: TÜRMOB, Faaliyet Raporu 2018

57.076 meslek mensubundan oluşan araştırma evreninin tamamına ulaşmak araştırma kapsamında mümkün olmadığından örneklem yoluna gidilmiş ve evrenden örneklem çekilirken kolayda örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Oldukça yaygın olarak kullanılan bu yöntem, ankete cevap veren herkesin örneğe dahil edilmesi esasına dayanmaktadır (Altunışık vd. 2007:132).

Araştırma evreninden seçilen 512 örneklem sayısı: 57.076 kişilik bir evrenden %95 güvenilirlik aralığında ($\alpha=0.05$) %5 örneklem hatası ($d= 0.05$) içerebileceği ve teorik t değeri 1.96 alınarak evrendeki birey sayılarının bilinmesi durumunda örneklem

sayısını belirlemek için literatürde uygulanan (Kılıç ve Ural, 2005:41; Yazıcıoğlu ve Erdoğan, 2007: 88) $n = Nt^2pq / d^2(N-1) + t^2pq$ formülünden (n: Örneklem sayısını, N: Hedef kitledeki birey sayısını, q: İncelenen olayın olmama sıklığını, p: İncelenen olayın gerçekleşme olasılığını, d: Olayın oluş sıklığına göre kabul edilen örnekleme hatasını, t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde t tablosundan bulunan teorik değeri göstermektedir.) elde edilen 382 örneklem sayısının üzerindedir. Dolayısı ile örneklem sayısı bakımından araştırmanın evreni temsil edecek sayıya ulaştığını söyleyebiliriz.

Araştırma kapsamındaki veriler anket tekniği ile 01.03.2019-01.07.2019 tarihleri arasında toplanırken bu teknikle verilerin toplanmasında dört yöntem birlikte kullanılmıştır. Bu yöntemler;

- Muhasebe meslek odalarında meslek mensuplarına yönelik düzenlenen eğitim toplantılarına katılarak anketin uygulanması yöntemi,
- Meslek mensupları ile yüz yüze görüşülerek anketin uygulanması yöntemi,
- Meslek mensuplarına anketin bırakılıp daha sonraki bir tarihte toplanması yöntemi,
- Meslek mensuplarının elektronik posta adreslerine elektronik ortamda hazırlanan anketin gönderilerek uygulanması şeklinde gerçekleştirilmiştir.

Antalya, Bursa, Diyarbakır ve Eskişehir illerinde meslek odalarının düzenlemiş olduğu eğitim toplantılarına oda başkanlarının izni ile katılmış, toplantı öncesi meslek mensuplarına dağıtılan anketlerin doldurulması sağlanmıştır. Bursa ilinde Marmara bölgesi için hedeflenen anket sayısına ulaşamadığı için eksik kalan anketler İstanbul ilinde meslek mensupları ile yüz yüze görüşme ve meslek mensuplarının mail adreslerine anketin gönderilmesi yöntemi ile tamamlanmaya çalışılmıştır. Karadeniz bölgesine ait anketler Ordu ve Trabzon illerinde, Ege bölgesine ait anketler İzmir ilinde yüz yüze görüşme ve anketlerin bırakıldıktan bir süre sonra toplanması yöntemi ile elde edilmiştir. Doğu Anadolu Bölgesi anketleri ise Erzincan ilinde serbest çalışan meslek mensuplarının mail adreslerine elektronik ortamda hazırlanan anketlerin gönderilmesi yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Bu yöntemlerle 541 anket toplanmış, ancak anketler içinde eksik doldurulmuş 29 anket değerlendirme dışı bırakılarak geçerli 512 anket değerlendirmeye alınmıştır. Değerlendirmeye alınan bu anketlerin bölgelere, bölgelerdeki illere göre dağılımı ve anketlerin uygulanma yöntemleri Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo 2. Anketlerin Uygulandıkları Bölgeler, İller ve Anketlerin Uygulanma Yöntemleri

				Anket Uygulanma Yöntemi		
	Anketlerin Uygulandıkları İller	Elde Edilen Anket Sayısı (İller)	Bölgedeki Anket Sayısı	Oda Toplantısı	Yüz yüze Görüşme ve Anketlerin Bırakılıp İleriki Bir Tarihte Toplanması	E-mail yolu ile
Karadeniz Bölgesi	Ordu	23	52		52	
	Trabzon	29				
Akdeniz Bölgesi	Antalya	74	74	74		
Marmara Bölgesi	Bursa	87	151	87	41	23
	İstanbul	64				
Ege Bölgesi	İzmir	87	87		87	
İç Anadolu Bölgesi	Eskişehir	83	83	83		
Doğu Anadolu Bölgesi	Erzincan	16	16			16
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	Diyarbakır	49	49	49		
TOPLAM		512	512	292	181	39

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

Araştırma, Türkiye’de muhasebe mesleğini icra eden ve muhasebe meslek mensubu olarak adlandırılan SM ve SMMM’leri kapsarken, meslek mensubu sayılmalarına rağmen yaptıkları iş ve işlemlerin fonksiyonel olarak farklı olmasından ve YMM’ler arasında görülen haksız rekabet davranışlarının SM ve SMMM’lere göre nispeten daha az olmasından dolayı YMM’ler araştırma kapsamı dışında tutulmuştur. Aynı zamanda meslekteki haksız rekabet sorunu bağımlı çalışan meslek mensuplarından ziyade serbest çalışan meslek mensupları arasında yaşanan bir sorun olduğu için bağımlı çalışan meslek mensupları da araştırma kapsamı dışında tutulmuştur.

Araştırmada örneklemin evreni temsil etme düzeyini arttırmak amacıyla katılımcı seçilirken meslek mensuplarının; bölgelere göre dağılımları, cinsiyete göre dağılımları ve unvana göre dağılımları evrendeki dağılıma benzer şekilde oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu amaçla araştırma için başlangıçta hedeflenen katılımcı sayısı, evreni oluşturan Türkiye’nin 7 coğrafi bölgesindeki 77 SMMM odası üyeleri arasından 500 meslek mensubu olarak belirlenmiştir. Hedeflenen bu sayıya ulaşılmaya çalışılırken, meslek mensuplarının bölgelere göre dağılımı dikkate alınıp bu sayılar ile orantılı olarak katılımcılara ulaşılmaya çalışılmıştır. Ancak bölgelerdeki meslek mensuplarının sayılarıyla orantılı olarak oluşturulmaya çalışılan katılımcılar, bazı bölgelerde hedeflenen sayıdan fazla olurken, bazı bölgelerde ise hedeflenen sayının altında kalmıştır. Tablo 3’te bölgelere göre hedeflenen katılımcı sayıları ile bu bölgelerde ulaşılan katılımcı sayıları verilmiştir.

Tablo 3. Bölgelere Göre Hedeflenen ve Ulaşılan Katılımcı Sayısı

Bölgeler	Hedeflenen Katılımcı Sayısı	Ulaşılan Katılımcı Sayısı	Fark
Karadeniz Bölgesi	29	52	(+) 23
Akdeniz Bölgesi	59	74	(+) 15
Marmara Bölgesi	220	151	(-) 69
Ege Bölgesi	73	87	(+) 14
İç Anadolu Bölgesi	85	83	(-) 2
Doğu Anadolu Bölgesi	11	16	(+) 5
Güneydoğu Anadolu Bölgesi	23	49	(+) 26
TOPLAM	500	512	(+) 12

Örneklemin evreni temsil etmesi açısından katılımcılarının bölgelere göre dağılımlarının yanında, cinsiyet ve unvan değişkenine göre de araştırma evrenindeki orana yakın oranlara ulaşılmaya çalışılmıştır. Bu amaçla gerek yüz yüze görüşmelerde gerekse mail aracılığı ile anketlerin gönderilmesinde elde edilen mevcut anketlerdeki cinsiyet ve unvan oranlarına bakılmış, eksik kalan anket sayıları tamamlanmaya çalışılırken araştırma evrenindeki cinsiyet ve unvan oranları göz önüne alınarak bu oranlara yaklaşılması için gayret gösterilmiştir.

Cinsiyet bakımından serbest çalışan SM ve SMMM'lerin toplam sayısındaki kadın meslek mensubu oranına ait herhangi bir istatistiki veri olmamasına rağmen, bağımlı ve serbest olarak çalışan tüm meslek mensupları (SM, SMMM, YMM) içindeki kadın meslek mensubu oranı 2018 yılı için %28,41 dir (TÜRMOB 2018 Faaliyet Raporu). Bu oran araştırmanın örnekleminde %28,70 ile genel duruma çok yakın bir değer göstermektedir.

Meslek mensuplarının unvanlara göre dağılımında da evren ve örneklem oranlarının birbirine yakın değerlerde olmasına çalışılmış ancak bunda istenilen başarı sağlanamamıştır. Türkiye'de serbest çalışan SM oranı serbest çalışan meslek mensupları (SM, SMMM) arasında %7,50 iken, araştırmanın örnekleminde bu oran %4,10 olmuştur. Bunun nedeni; Oda eğitim toplantılarına katılan SM unvanlı meslek mensubu sayısının çok az olması ve yüz yüze görüşme yöntemiyle kendilerine ulaşılan SM'lerin de araştırmaya katılma konusunda istekli olmamalarıdır.

1. MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN ETİK VE HAKSIZ REKABETE GENEL BAKIŞ

Etik, muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken temel niteliklerdendir. Muhasebe meslek mensuplarının kendileri için düzenlenmiş olan etik ilkelere göre faaliyetlerini sürdürmeleri muhasebe mesleği için bir zorunluluktur. Ancak günümüzde meslek mensupları bu etik ilkelerden uzaklaşarak faaliyetlerini sürdürebilmekte bu durumun hem muhasebe mesleği hem de toplum için yarattığı olumsuzluklar açıkça görülmektedir. Meslek mensuplarının etik ve etik dışı davranışları bu çalışmanın konusunu teşkil eden meslekte yaşanan haksız rekabet olgusuyla doğrudan ilişkilidir. Bu nedenle çalışmanın birinci bölümünde öncelikle muhasebe, muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensubu kavramlarına ait bilgiler verilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken nitelikler belirtildikten sonra genel olarak etik kavramı açıklanmıştır. Daha sonra muhasebe mesleğinde etiğe duyulan gereksinim ile muhasebe meslek mensuplarında etik ve meslek mensupları için düzenlenen etik ilkeler ifade edilmiş ayrıca muhasebe mesleğiyle ilgili olarak yapılan etik düzenlemeler, ulusal ve uluslararası düzenlemeler başlıkları altında belirtilmiştir. Bölümün sonunda ise genel olarak haksız rekabet kavramı üzerinde durulmuş, haksız rekabetin Türk Hukukundaki yeri belirtildikten sonra muhasebe mesleğinde haksız rekabet olgusu ortaya konulmuş ve haksız rekabet-etik ilişkisi ifade edilmiştir.

1.1. Muhasebe Kavramı

Bireyler yaşamlarını devam ettirebilmek adına insanlık tarihinin başlangıcından günümüze kadar bir takım ekonomik faaliyetlerde bulunmuşlar ve hiç şüphesiz ki bundan sonrada bu faaliyetlerine devam edeceklerdir. Toplum halinde yaşamak zorunda olan ve ihtiyaç duyduğu her şeyi kendisinin üretmesi beklenmeyen bireyler tarihi süreç içerisinde önceleri takas yöntemiyle ekonomik faaliyetlerini gerçekleştirirken bu faaliyetlerine paranın ekonomik hayata girmesiyle birlikte parasal nitelik kazandırmışlardır. Ekonomik hayatın vazgeçilmez bir mübadele aracı haline gelen para hem bireyler hem de işletmeler açısından giderek daha önemli olmaya başlarken aynı zamanda ekonomik hayattaki parasal faaliyetler zaman içinde daha karmaşık, anlaşılması için finansal temelli bilgiye ihtiyaç duyulan bir boyuta gelmeye başlamıştır. Bu durum özellikle işletmeler açısından işletmelere ait faaliyetlerin takip edilebilmesi ve denetimi ihtiyacını doğurmuş, bunun paralelinde de muhasebe ortaya

çıkıştır (Kurtcebe, 2008:6). Yukarıda da ifade edildiği gibi muhasebe toplum hayatında bir ihtiyacı karşılamak amacı ile ortaya çıkmıştır. Zaman içerisinde toplumun değişen ekonomik ve sosyal yapısı muhasebeye yönelik ihtiyaçları da değiştirirken, muhasebe bu değişimlere kayıtsız kalmadan kendinden beklenen değişimleri gerçekleştirmiştir. Diğer yandan muhasebenin toplumun ekonomik hayatının değişmesinde ve gelişmesindeki önemi göz ardı edilemez bir gerçektir. Bu bağlamda muhasebenin toplumsal ihtiyaçtan doğmuş hem toplumu etkileyen, hem de toplumdan etkilenen bir olgu olduğunu söyleyebiliriz (Kaidonis, 2008:1).

Türk Dil Kurumu sözlüğünde anlamı; hesaplaşma, karşılıklı hesap görme olarak belirtilen muhasebe sözcüğü (www.tdk.gov.tr) dilimize Arapça “muhasaba” sözcüğünden geçmiş olup sayma, aritmetik ve hesaplaşma anlamındaki “hisab” kökünden türetilmiştir (Bayraktar, 2015:25). Sözlük anlamlarından farklı biçimde ifade edilen muhasebe kavramı için, kişilerin bakış açılarındaki farklılıkların doğal bir sonucu olarak farklı tanımlamalarda ortaya çıkmıştır. Bu tanımların bazılarında muhasebenin sanat ve teknik olduğu, bazılarında ise bilim olduğu üzerinde durulmaktadır (Sürmen, 2002:8). Muhasebeyi sanat ve teknik olarak ifade eden tanımlar olsa da, muhasebenin uzun bir tarihçesinin olması, bilimsel disiplinlerde olması gereken bütün niteliklere sahip olması ve kendine has kavramlar ve kurallarının olması nedeniyle bir bilim dalı olarak kabul edilmesi daha doğru görülmektedir (Kutlu, 2011:53).

Muhasebe kavramının literatürde pek çok tanımı yapılmış olup bu tanımlardan birkaçı aşağıda ifade edilmiştir:

Muhasebeyi bir bilim olarak tanımlayan Sürmen (2002:8)’e göre muhasebe; “işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar nedeniyle işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgiler sağlayan bilimdir”. Benzer bir tanım Cemalcılar, Benligiray ve Sürmeli (2009:9) tarafından yapılmış ve muhasebe; “işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişme yaratan ve para ile ifade edilen mali işlemlere ait bilgileri; kaydetmek, sınıflandırmak, analiz

etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemi” olarak ifade edilmiştir.

Amerika Muhasebe Birliği (AAA) muhasebeyi; “bilgi kullanıcılarının bilinçli değerlendirmeler yapması ve kararlar alması için ekonomik bilginin belirlenmesi, ölçülmesi ve iletilmesi süreci” olarak tanımlarken (Zeff, 1999:96), Dinç ve Kaya (2006:139), “işletmelerin mali nitelikli işlemlerini kaydeden, sınıflandıran ve elde ettiği sonuçları finansal tablolar aracılığıyla çıkar gruplarına ulaştıran bir bilim dalı” olarak tanımladıkları muhasebeyi, bu özelliğinden dolayı “işletme dili” olarak nitelendirip bilgi kullanıcıları ile işletme arasındaki bilgi akışını sağlayan tek kaynak olarak değerlendirmişlerdir. Bu yönüyle muhasebe hem bir ölçüm aracı, hem de iletişim aracı olarak ifade edilebilir.

Çeşitli biçimlerde ifade edilen muhasebe kavramı ile ilgili yapılan tanımlar bir arada değerlendirildiğinde bu tanımlarda vurgulanan ortak noktaların, muhasebenin kendine has belirli fonksiyonları sayesinde işletmeye ait mali nitelikteki verileri belirli süreçlerden geçirip bunlardan elde ettiği bilgileri bilgi kullanıcılarına sunan bir bilim dalı olduğu görülmektedir. Muhasebe bu bilgi sağlama görevini günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle kendi içinde oluşturmuş olduğu muhasebe bilgi sistemi sayesinde yerine getirmektedir. Bu yönüyle bir bilgi sistemi olarak muhasebe, bilgi kullanıcılarının isabetli karar almaları için finansal verilerin toplanması, bu verilerin işlenmesi ve elde edilen bilgilerin iletilmesinden oluşan bir süreci ifade etmektedir (Yazıcı, 2010:203).

Ekonomik hayatın içinde işletmeler ve çevreleri dinamik bir yapıya sahiptirler. Bu dinamizmle işletmeler sürekli bir değişim içindedirler ve mevcudiyetlerini sürdürebilmek için bu değişime ayak uydurmak zorundadırlar. Bu değişim mücadelesi içinde strateji geliştirmek zorunda olan işletmeler, bu stratejilerini ellerindeki üretim faktörlerini en etkin şekilde kullanmak yoluyla stratejik güç oluşturarak gerçekteştirmeye çalışmaktadırlar. Tarihi süreç içerisinde işletmelerin sahip oldukları bu stratejik gücün kaynağı da değişime uğramıştır. şöyle ki başlangıçta işletmeler için bu gücün kaynağını sermaye, toprak, işgücü, gibi üretim faktörleri oluştururken günümüz işletmelerinde gücün kaynağını bilgi oluşturmaktadır (Eleren ve Kurt, 2001:1). Bireyler ve işletmeler açısından stratejik öneme sahip olan bilgi günümüzde

üretim faktörlerinden biri olarak gösterilirken, işletmedeki muhasebe sistemi bu noktada finansal bilgi ihtiyacını karşılayan temel kaynak olarak ifade edilmektedir.

Muhasebenin sunduğu bilgileri kullananlar, işletme içi bilgi kullanıcıları ve işletme dışı bilgi kullanıcıları olarak iki ana gruba ayrılabilir. Muhasebe, teknik boyutu ile bu iki grubun yararlanacağı bilgileri hazırlarken gruplar arasında bir ayrım yapmaksızın, bir başka deyişle gruplardan birinin menfaatlerini daha fazla gözetmeksizin tarafsız bilgiyi üretmek durumundadır. Unutulmamalıdır ki muhasebe, finansal bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumu ile ilgili objektif bilgi sağladığı ölçüde yararlı olabilecek bir sistemdir (Yazıcı, 2010:203). Muhasebenin misyonu da bu doğrultuda oluşturulmuş olup bu misyon ülke ekonomisi ve işletme açısından olmak üzere iki başlık altında ifade edilebilir. Muhasebe ülke ekonomisi açısından; topluma düşük yatırım riski ve daha iyi kaynak tahsisi sağlamanın yanında (Wallman,1995:82), makroekonomik göstergeler oluşturulurken ihtiyaç duyulan temel verileri hazırlama işlevini de üstlenmişken, işletme açısından ise; işletme sahip ve yöneticilerinin isabetli karar almalarında onlara yardımcı olacak bilgileri temin etme işlevini üstlenmiştir (Karasioğlu ve Altan, 2003:53).

Bugünkü ekonomik sistemlerin ayakta kalabilmesi finansal piyasaların varlıklarını sürdürmelerine bağlı iken, finansal piyasaların varlıklarını sürdürmeleri ise ihtiyaç duyduğu finansal bilgilerin doğru bir şekilde rapor edilmesine bağlıdır. Bu rapor sağlama görevi ise muhasebeye aittir (Koehn, 2005:521). Bu yönüyle muhasebe tarafından üretilen ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, zamanlı ve anlamlı bilgiler, işletme yöneticilerinin kararlarından hissedarların kararlarına, tedarikçilerin kararlarından devletin kararlarına kadar tüm toplum için önem arz etmektedir (Gözütok, 2014:6).

1.2. Muhasebe Mesleği ve Muhasebe Meslek Mensubu Kavramları

“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” (www.tdk.gov.tr) olarak tanımlanan meslek kavramı için ortak bir tanım yapmak güçtür. Seyitoğlu (2002:424)’na göre meslek; “bir kimsenin geçimini sağlamak için sürekli çalıştığı iş, ileri düzeyde bilgi, eğitim veya yaratıcı güç gerektiren faaliyet, aynı faaliyet grubundaki insanların oluşturdukları topluluk” olarak tanımlanırken, Otlu (1999:126) ise mesleği; “bir kişinin hayatını kazanmak için

seçerek kendini verdiği iş ya da düşünce alanı veya üretimde verim sağlamak amacıyla çalışan ve bu sayede yaşama ihtiyacına yardım edecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şekli” olarak tanımlamıştır.

Ancak yapılan her iş veya uğraş meslek olarak kabul edilmemekte, yapılan bir iş veya uğraşın meslek olarak nitelendirilmesi için Marşap (1996:119)’a göre aşağıdaki üç özelliği bünyesinde taşıması gerekmektedir;

- Sürekli gelişen ve değişen bilgi yapısını içermesi
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıması

Muhasebe mesleği, yukarıdaki özellikler açısından incelendiğinde mesleğin çevresiyle sürekli etkileşim halinde bulunması, ekonomik, teknolojik, sosyal değişim ve gelişmelere açık olup bunlardan etkilenmesi ve topluma hizmet amacının bulunmasının yanında meslek mensuplarının mesleki ilke ve standartların esnek olması veya yetersiz kalması durumlarında mesleki yargıya başvurmaları gibi özelliklere sahip olmasından dolayı meslek olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca muhasebenin temel kavramlarından olan tam açıklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme kavramları mesleğin sosyal sorumluluk ile kamu yararına hizmetini açıkça ortaya koymakta ve meslek olarak kabul edilebilme ile ilgili sayılan özelliklere sahip olduğunu göstermektedir (Bayraktar, 2015:26).

Meslekler işin yapılması için ihtiyaç duyulan eğitime ve işin niteliğine göre beceri kökenli meslekler ve uzmanlık kökenli meslekler olarak iki temelde sınıflandırılabilir. Muhasebe mesleği bu sınıflandırmada, gerek niteliği bakımından gerekse icra edilebilmesi için ihtiyaç duyulan eğitimle uzmanlık kökenli meslekler arasında sınıflandırılmakta olup (Yayla ve Cengiz, 2005:149) “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 uğraşı” olarak tanımlanmaktadır (Yıldız, 2010:157).

Sanayi devrimiyle birlikte değişen üretim yapısı ve gelişen ekonomik çevre işletmelerin yapısında da değişikliklere yol açmıştır. Yeni işletmecilik anlayışı ve bunun sonucunda ortaya çıkan işletmelerin faaliyetlerini kontrol edebilme ihtiyacı,

muhasebe mesleğinin önemini zaman içinde artırmıştır. Günümüzde ise yaşanan ekonomik, sosyal, siyasal ve teknolojik gelişmelerle bunların iş dünyası üzerindeki etkileri olarak sayabileceğimiz; pazar ekonomisi, globalleşme, artan rekabet koşulları, uzmanlaşma, bilişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ve hızla değişen koşullar gibi faktörler nedeniyle karar alma süreçlerinde doğru bilgiye hızlı bir şekilde ulaşma ihtiyacının doğması muhasebe mesleğinin sahip olduğu bu önemi daha da arttırmıştır (Köse ve Yılmaz, 2003:21).

Mesleğin artan önemi işletmeler açısından ve toplum açısından olmak üzere iki başlık altında ifade edilebilir. İşletmelerin sürekliliğinin ön koşulu içinde buldukları çevrenin değişen koşullarına uyum sağlamalarıdır. Bu uyum sürecinde işletmelerin etkin ve verimli bir şekilde faaliyetlerini sürdürebilmeleri doğru kararlar almalarına bağlı iken, doğru karar alabilmenin temeli ise işletmenin finansal yapısı hakkında doğru bilgiye sahip olmaktan geçmektedir. Muhasebe mesleği ihtiyaç duyulan bu finansal bilgiyi işletmede karar vericilere sunarak işletme için önemli bir ihtiyacı karşılamaktadır (Demir, 2012:109). Toplum açısından muhasebe mesleğinin önemi ise, toplumun iyi işleyen finansal ve ekonomik bir yapıya kavuşmasında ve toplumun ekonomik büyüme ve kalkınmasının gerçekleştirilmesinde doğrudan etkisi bulunan mesleklerin başında gelmesiyle açıklanabilir (Ertaş, 2007:118).

Dünyadaki ekonomik ve teknolojik gelişmelerin paralelinde muhasebe mesleği de gelişirken ürettiği bilgilerin hem niteliğini arttırmakta hem de kapsamını genişletmektedir. Bu değişim sürecinde muhasebe mesleği sürekli gelişen kapsam ve özelliklerine, günümüzün işletmecilik anlayışına, ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun biçimde bilgi üretirken, mesleği icra edebilmek için muhasebe teori ve uygulamalarının yanında maliye, ekonomi, hukuk ve teknoloji alanlarında bilgi sahibi olan profesyonel bireylere gereksinim duymaktadır (Yıldız, 2010:157-158).

İşletme içinde finansal bilgiyi üreten muhasebe sistemi insan faktörüne dayanmaktadır (Zaif ve Ayanoglu, 2007:116). Bu insan faktörü de muhasebe meslek mensuplarından oluşmaktadır. Ayboğa (2003:331) muhasebe meslek mensubunu; “işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir biçimde işleyişini sağlamak ve kaydetmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgili kişi veya gruplara tarafsız olarak sunmak görevlerini ifa eden, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı

sorumluluk duygusuyla hareket eden ve bu bağlamda 3568 sayılı Kanun'da belirtilen genel ve özel şartları taşıyan kişi" olarak tanımlamıştır.

13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile Türkiye'de muhasebe mesleği yasal bir zemine kavuşmuştur. "Meslek Yasası" olarak ta adlandırılan 3568 sayılı Kanun ile muhasebe meslek mensupları Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere üç unvan altında toplanmıştır. Ancak 10.07.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5786 sayılı Kanun ile Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'da köklü değişikliklere gidilmiş ve yeni düzenlemede SM'ler muhasebe meslek mensubu olarak gösterilmemişlerdir. Dolayısıyla bu düzenlemeye göre muhasebe meslek mensupları bağımlı veya bağımsız olarak faaliyetlerini sürdüren SMMM ve YMM'lerden oluşmaktadır. Ancak SM unvanına sahip olup faaliyetlerini bu unvanla sürdürenler, meslek mensuplarına ilişkin düzenlemelere tabi tutulmuşlardır (Gül ve Erol, 2016:54).

SMMM ve YMM unvanları altında mesleki faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının görevleri 3568 sayılı Kanun'da düzenlenmişken, mesleki faaliyetlerini sürdürürken dikkat etmeleri gereken muhasebe mesleğinden kaynaklı sorumlulukları da Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin (ÇUVEHY) 8. maddesinde sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk ve meslektaşlara karşı sorumluluk olmak üzere üç başlık halinde düzenlenmiştir.

Bu sorumluluklardan ilki meslek mensuplarının mesleklerini sürdürürken Toplum ve Devlete karşı taşıdıkları sorumluluktur ki bu sorumlulukları sosyal sorumluluk olarak adlandırılmaktadır. Meslek mensuplarının yönetmelikte belirtilen ikinci sorumlulukları, işletme sahip ve yöneticilerinin işletmenin geleceğine yönelik doğru kararlar alabilmeleri için gereken finansal bilgileri onlara sağlamaktır. Bu da onların işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumlulukları olarak ifade edilmektedir. Bu araştırmanın konusu oluşturan meslek mensupları arasındaki haksız rekabet olgusuyla doğrudan ilişkilendirebileceğimiz meslektaşlara karşı sorumluluk ise yönetmelikte şu şekilde ifade edilmiştir; "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" (ÇUVEHY, md.8).

Yukarıda ifade edilen sorumlulukların dışında, muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarının bir başka yönünü, mensubu oldukları mesleğe karşı sorumluluk olarak ifade edebileceğimiz tarzdaki sorumlulukları oluşturur. Bu sorumluluk meslek mensubuna mesleğin gelişimine katkı sağlamak ve meslek için gereken ilke ve standartların oluşturulması yönünde çalışmalar yapmak görevlerini yüklemektedir. Nihayetinde mesleğin gelişimi, kalitesinin ve saygınlığının artırılması meslek mensuplarının bilgi ve becerileri ile üzerlerinde hissettikleri sorumluluk duygularının yerine getirilmesi ölçüsünde gerçekleşecektir (Daştan, 2001:59).

Pek çok görev ve sorumluk yüklenen ve bu görev ve sorumluluklara göre hareket etmeleri beklenen meslek mensupları, sahip oldukları bu yükümlülükleri ile hiç kuşkusuz toplum hayatında çok önemli bir misyon üstlenmektedirler. Bu misyonun önemini vurgulayan Wallman (1995:82) finansal bilgilerin kalitesini ve bütünlüğünü sağlayan muhasebe meslek mensupları olmaksızın sermaye piyasalarının verimliliğinin sağlanamayacağını, sermaye maliyetlerinin artacağını dolayısı ile toplum refahının azalacağını ifade etmiştir.

1.3. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Nitelikler

Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının sahip olması gereken birtakım nitelikler vardır. Genel olarak mesleki bilgi, mesleki beceriler, mesleki değerler etik ve tutumlar olarak sayabileceğimiz bu nitelikler meslek mensuplarında bulunması gereken temel niteliklerdir. Mesleki faaliyetlerin sağlıklı bir biçimde yürütülmesi için meslek mensuplarının bu niteliklerin tamamına sahip olmaları gerekir. Bu niteliklerden bir tanesinin bile eksik olması meslekten beklenen faydanın gerçekleşmesini önleyecektir. Şöyle ki mesleki bilgi ve beceriye sahip ancak etik ilkelere uzak bir meslek mensubunun yapmış olduğu faaliyet muhasebe açısından hiçbir anlam ifade etmezken, etik ilkelere tam anlamıyla uygun davranıp mesleki bilgisi yeterli olmayan meslek mensubunun yapmış olduğu faaliyet de muhasebeden beklenen faydanın sağlanmasını önleyecektir.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde oluşturulan Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB) tarafından yayımlanmış olan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları (IES) ile meslek mensuplarından beklenen bilgi, beceri ve tutumların çerçevesi çizilmiştir (Boyar, 2011:8). IES2: Teknik Yeterlilik, IES:3 Mesleki Beceriler, IES 4: Mesleki Değerler Etik ve Tutumlar

başlıkları altında ifade edilen bu standartlarla meslek mensuplarına kazandırılmaya çalışılan nitelikler ortaya konulmuştur. IFAC'ın belirlemiş olduğu bu standartlardan IES 2; meslek mensuplarının sahip olması gereken bilgi donanımını, IES 3; meslek mensuplarının sahip olması gereken beceri donanımını, IES 4; meslek mensuplarının sahip olması gereken mesleki değerler etik ve tutumları ifade etmektedir. Bu bağlamda meslek mensuplarının sahip olmaları gereken nitelikler; mesleki bilgi, mesleki beceri, mesleki değerler etik ve tutumlar başlıklarıyla aşağıda açıklanmıştır.

1.3.1. Mesleki Bilgi

Bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyaçlarını karşılayan, finansal bilgi sistemi olarak ifade edebilen muhasebenin beklenen faydaları sağlayabilmesi için öncelikle meslek mensuplarının yeterli mesleki bilgiye sahip olmaları gerekir. Mesleğin gerektirdiği staj eğitimini tamamlamış ve ruhsat sınavını başarıyla geçmiş olan meslek mensubunun mesleki bilgisinin yeterli olduğu muhakkaktır. Ancak bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim, ulusal ve uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve meslekle ilgili yasal düzenlemelerde meydana gelen değişimler meslek mensuplarının bu değişimleri de takip etmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu yönüyle değerlendirildiğinde mesleğini sürdürebilmek için çevresinde yaşanan bu değişimlere kayıtsız kalmaması gereken meslek mensupları için hayat boyu öğrenme bir zorunluluk haline gelmiştir.

Meslek mensubunun sahip olması gereken mesleki bilgi IFAC'ın yayımlamış olduğu IES 2 standardı kapsamında aşağıdaki başlıklarda toplanmıştır (IFAC, 2010:40).

- Muhasebe, finans ve alanla ilgili bilgiler
- Organizasyon ve iş çevresi bilgisi
- Bilgi teknolojisi bilgisi ve yeterlilikleri

IES 2'ye göre meslek mensubunun muhasebe, finans ve alanla ilgili bilgiler kapsamında sahip olması gereken bilgiler; finansal muhasebe ve raporlama, vergilendirme, denetim ve güvence, iş ve ticaret hukuku, yönetim muhasebesi ve kontrol, finans ve finansal yönetim, mesleki değerler ve etikten oluşurken, organizasyon ve iş çevresi kapsamında meslek mensubunun sahip olması gereken bilgiler ise şu başlıklarda toplanmıştır; yönetim ve stratejik karar alma, iş çevresi, finansal piyasalar, sayısal yöntemler, ekonomi, örgütsel davranış, kurumsal yönetim, iş

etiği, pazarlama ile uluslararası ticaret ve küreselleşme (IFAC, 2010:42-43). Görüldüğü gibi mesleki bilgi kapsamında meslek mensuplarının sadece muhasebe ve muhasebeyle doğrudan ilgili konularda bilgisi yeterli görülmemekte, genel ekonomi, örgüt bilgisi ve piyasa bilgisine de sahip olması beklenmektedir. Bu durum günümüzde defter tutma ve işletmenin ödeyeceği vergiyi hesaplamanın ötesinde çok önemli misyon üstlenmiş meslek mensuplarının, çok farklı konularda bilgi sahibi olma zorunluluğunun ortaya çıktığını göstermektedir.

Bilgi kullanıcıları için bilgi kaynağı durumundaki meslek mensupları bu görevlerini günümüzde bilgi teknolojilerini kullanarak gerçekleştirmektedirler. Meslek mensupları teknolojik gelişmelerin meslekte yaratmış olduğu değişimle teknolojiyi kullanarak daha hızlı, daha ekonomik ve ihtiyaca uygun bilgileri üretmeyi başarmıştır. Bilgi teknolojileri gelişmesini devam ettirirken bu değişimi takip etmek ve mesleki faaliyetini bu değişiklikler doğrultusunda sürdürmek meslek mensupları için zorunluluk haline gelmiştir. Bu nedenle meslek mensuplarında bulunması gereken nitelikler sayılırken mesleki bilgi başlığı altında bilgi teknolojisi bilgisi ve yeterlilikleri kapsamında; genel bilgi teknolojisi bilgisi, bilgi teknolojileri kontrol bilgisi, bilgi teknolojileri kontrol yeterlilikleri, bilgi teknoloji kullanıcı yeterlilikleri de sayılmıştır.

1.3.2. Mesleki Beceri

Kişinin mesleğiyle ilgili görevleri yerine getirirken uygun fiziksel ve düşünsel performansı gösterilebilme yetisi olarak tanımlanan mesleki beceri, kısaca bilginin eyleme dönüşmüş şekli olarak ifade edilebilir (İskender, 2011:75). IFAC'ta benzer bir tanımla beceriyi; bilgiyi başarılı kullanmadaki sonuç olarak ifade etmektedir. Günümüzde küreselleşme, bilgi teknolojisindeki gelişmeler ve yeni rekabet kaynaklarının etkisiyle muhasebe mesleğinin niteliği değişmiş, bunun sonucunda meslek mensuplarının sahip olması gereken beceriler de değişmiştir (Suvacı ve Subaşı, 2014:5). Bu kapsamda IES 3'e göre meslek mensubunda bulunması gereken beceriler beş başlık halinde aşağıda açıklanmıştır (IFAC, 2010:47-50).

- **Entelektüel Beceriler:** Yazılı ve elektronik kaynaklardan bilgiyi elde etme, düzenleme ve anlama becerisi, araştırma, soruşturma, mantıksal ve analitik düşünme, muhakeme gücü, çözümsel analiz kapasitesi, daha önce karşılaşılmamış bir sorunu anlayabilme ve çözme becerilerini kapsayan entelektüel beceriler, meslek mensubunun karmaşık örgütsel sorunlarla

karşılaşması durumunda en iyi kararı vererek sorunları çözmeye yardımcı olan becerilerdir (IFAC, 2010:49).

- **Teknik ve Fonksiyonel Beceriler:** Meslek mensubunun yaptığı iş alanıyla ilgili teknik konularda gerekli becerilere sahip olması ve bu konuda donanımlı olması gerekliliğini ifade eden (İskender, 2011:62) teknik ve fonksiyonel beceriler; karar modelleme ve risk analizi, matematiksel ve istatistiksel uygulamalar ve bilgi teknolojileri yeterliliği, ölçme, raporlama, yasal ve düzenleyici şartlara uyum becerilerini kapsamaktadır (IFAC, 2010:49).
- **Kişisel Beceriler:** Girişimcilik, öz yönetim, etkili ve kendi kendine öğrenme, kıt kaynaklar arasında önceliği belirleyebilme, değişimi öngörme ve ona adapte olma, karar vermede mesleki etik değerlerin etkilerini dikkate alma, mesleki şüphesizliği kapsamına alan kişisel beceriler, meslek mensuplarının tutum ve davranışlarıyla ilgili becerilerinden oluşmaktadır (IFAC, 2010:49).
- **İletişim Becerileri:** İşletmeye ait bilgiyi üretmek ve bu bilgiyi bilgi kullanıcılarına iletmek görevini üstlenmiş meslek mensubu için iletişim becerisi, sahip olunması gereken niteliklerden biridir. İletişim becerileri meslek mensubunun diğer kişilerle iletişim kurmasını sağlarken aynı zamanda bilgi alışverişinde bulunmasına ve etkili kararlar vermesine de olanak sağlamaktadır. IES 3'e göre iletişim becerileri; bir danışma süreci içinde diğer kişilerle birlikte çalışma, takım çalışması, kültürel ve entelektüel biçimde farklı kişilerle iletişim kurabilme, mesleki konularla ilgili kabul edilebilir çözümler ve anlaşmalar yapabilme, kültürlerarası bir ortamda verimli bir şekilde çalışabilme, resmi ve gayri resmi yazılı ve sözlü olarak görüşlerini ifade etme ve sunma, farklı dil ve kültürlerle duyarlı etkili dinleme ve okuma becerilerini kapsamaktadır (IFAC, 2010:49).
- **Örgütsel ve İşletme Yönetimi Becerileri:** Stratejik yönetim, proje yönetimi, insan ve kaynak yönetimi, karar vermek, işleri organize etmek ve görevleri dağıtmak, liderlik, mesleki yargı ve muhakeme yeteneğini kapsayan örgütsel ve işletme yönetimi becerilerinin meslek mensupları için önemi giderek artmaktadır (IFAC, 2010:49). Bunun nedeni meslek mensuplarının işletmelerin bünyesinde sadece bilgiyi hazırlayıp hazırlamış olduğu bilgiyi işletme karar vericilerine sunmak değil, doğrudan karar alma mekanizmalarında kendilerine görev verilmesi isteğidir. Karar vermeye doğrudan katılımı istenen meslek

mensuplarının bu noktada muhasebe bilgilerinin yanında işletmeye ait yönetsel becerilere de sahip olması beklenmektedir.

1.3.3. Mesleki Değerler Etik ve Tutumlar

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 yansıtmaıdır. Meslek mensuplarının etik ilkelere uygun davranışlarının, toplumda bu mesleğe olan güvenin sağlanmasında ve mesleğin saygınlığının artırılmasında önemi büyüktür. Dolayısıyla meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken toplumun değer yargılarına önem vererek, mesleğin onlara yüklediği sorumluluklara uygun davranmak ve belirli kişi veya grupların değil toplumun tamamının menfaatlerini gözetip bilgi üretiminde gerçeğe uygun, dürüst, güvenilir ve tarafsız davranmak zorunlulukları vardır (Yıldız, 2010:158).

IES 4'e göre Mesleki Değerler Etik ve Tutumlar başlığı kapsamında meslek mensuplarının sahip olması gereken nitelikler, aşağıda başlıklar halinde sıralanmıştır (IFAC, 2010:10-11).

- Kamu yararı ve sosyal sorumluluklara karşı duyarlılık
- Sürekli gelişme ve yaşam boyu öğrenme
- Güvenilirlik, sorumluluk, zamanlılık, nezaket ve saygı
- Kanun ve düzenlemelere uyum

IES 4'te de belirtildiği gibi etik ilkeler ve değerler meslek mensuplarının sahip olması gereken temel niteliklerden birini oluşturmaktadır. 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 kılabilecek ve böylece muhasebenin misyonunu ortadan kaldıracaktır. Çalışmanın, muhasebe meslek mensuplarının taşıması gereken etik nitelikler başlığını taşıyan bölümünde meslek mensuplarında bulunması gereken etik nitelikler ayrıntılarıyla açıklanacaktır.

1.4. Etik Kavramı

Bütün toplumlar kendi 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). En yalın tanımıyla “töre bilimi” de denilen etik, Yunancada karakter, alışkanlık veya töre anlamına gelen “ethos” kelimesinden türetilmiştir. Etik batı geleneğinde ahlak felsefesi olarak ta anılmakta ve “ethics” veya Latince “moral” kavramları anlamında da kullanılmaktadır (Kolçak, 2013:2).

Etik, her şeyden önce istenecek bir yaşamın araştırılması ve anlaşılmasıdır. Daha geniş bir bakış açısı ile bütün etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması; neyin yapılacağı ya da neyin yapılmayacağını; neyin isteneceği ya da neyin istenmeyeceğinin; neye sahip olunacağı ya da olunmayacağını bilmesidir (Aydın, 2010:8). Frankena (2007:20) ahlak felsefesi olarak nitelendirdiği etiği ahlaki sorunlar ve ahlaki yargılar hakkındaki felsefi düşünce olarak tanımlamıştır.

Yukarıdaki verilen tanımların dışında farklı tanımları da bulunan etik kavramı için literatürde ortak bir tanım yapılamamıştır. Ancak yapılan farklı tanımlamalar etik ile ilgili temelde iki noktaya vurgu yapmaktadır. Bunlardan ilki etiğin doğru ve yanlış davranış biçimlerini belirleyen kurallar bütünü olması, diğeri ise etiğin ahlak felsefesi olarak ifade edilmesidir. Buradan hareketle etiğin bir ahlak felsefesi olduğu ve ilgi alanını bireylerin ahlaka uygun davranış ve eylemlerinin oluşturduğu söylenebilir (Uçma, 2007:6).

Etik, insan davranışlarını konu almasına rağmen karakteristik bir eylem kuramı sayılmaz, zira etiğin konusunu her türlü insan faaliyeti, eylemi ve davranışları değil, öncelikle ahlakiliği vurgulayan yani ahlaki olanlar oluşturur. Etik, bir eylemi ahlaki açıdan iyi bir eylem yapan niteliksel durumu sormaktadır ve bu bağlamda: ahlak, iyi, ödev, görev, yükümlülük, izin vb. kavramları ele almaktadır (Pieper, 2012:17-18). Felsefeci C. Solomon’a göre etik, iki temel konu ile ilgilenir. Birincisi insan olmanın gerektirdiği özellikler, ikincisi ise bireyin davranışlarını belirleyen ve sınırlayan

kuralların neler olması gerektiğidir. Etik, doğru-yanlış, ödev-yükümlülük ve toplumsal sorumluluk kavramlarını sorgulamanın yanında (Shaw, 1991:5; Aydın, 2010:6) doğru ve yanlış insan davranışlarını ayırt edebilmek için çerçeve kuralları vurgulamaktadır (Bahar, 2014:3).

Etik eylem ve davranışları yapan kişileri aydınlatır, bilgilendirir ama doğrudan bu eylem ve davranışı belirlemede etkin değildir. Bu eylem ve davranışı sorgulayarak saydam bir yapıya kavuşturur (Mahmutoglu, 2009:244). Etik, temellendirilmiş sonuçlara varmayı amaçlar; dolayısıyla ne ahlakileştirme ne ideolojiye dönüştürme ne de dünya görüşü ortaya koyma gibi bir amacı yoktur; konusunu, yani ahlaki eylemleri belirli bir yöntem kullanarak ele alır (Pieper, 2012:18-19).

1.5. Ahlak Kavramı ve Etik-Ahlak İlişkisi

Etik ve ahlak aynı etimolojiye sahip iki kavramdır. Ahlak; mizaç, yaratılış, huy anlamlarına gelen “hulk” kelimesinin çoğuludur. Ahlak, bireyler arasındaki ilişkilerde uyulması gereken manevi ilke ve kuralları kapsar. Türkçe’de ahlak kavramı, Latince moral sözcüğünün karşılığıdır. Ahlak sözcüğünün İngilizce’de karşılığının “ethics” olması nedeniyle ahlak, Türkçe’de etik anlamını da içerir şekilde kullanılmaktadır (Karaman, 2015:7).

Alanyazın incelendiğinde, ahlak kavramının farklı bakış açılarıyla fakat aynı tema etrafında tanımlarının yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlarda ahlak, sosyal bir bilim dalı olarak toplumun örf ve adetleri ile değer yargılarından oluşan bir değerler bütünü ifade etmektedir. Bu değerler bütünü bireylerin, belirli bir grubun veya toplumun tamamının davranışlarını doğru ve yanlış olarak sınıflandırmakta ve bu davranışları yönlendirmektedir (Bahar, 2014:8). İnsanın iyi ve kötü, doğru ve yanlış, olumlu ve olumsuz olarak nitelendirdiği davranışlarını konu edinen ahlak, mutlak olarak iyi ya da kötü olduğu kabul edilen, belli bir yaşam anlayışından kaynaklanan davranış kurallarını belirleyen kurallar bütünü şeklinde tanımlanırken, toplumsal hayatta belirli kişi, grup veya toplum için belirli bir zaman ve belirli bir yerde geçerli olan değer yargılarının örf, adet, norm ve kurallarının oluşturduğu bir sistem olarak ta ifade edilmektedir (Kolçak, 2013:6).

Etik ve ahlak ile ilgili alanyazın incelendiğinde bu iki kavramın birbirlerinin yerine kullanıldıklarını, kavramlardan birinin tanımını yaparken kullanılan ifadelerin diğer kavramın tanımında da kullanıldığını görmekteyiz. Yapılan tanımların benzer

olmasında ya da etik ve ahlak kavramlarının eşdeğer kabul edilmesinde ve çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılmasında temel neden, bu iki kavramın birbirlerinden kesin sınırlarla ayrılmasının zorluğudur (Bahar, 2014:17-18). Ancak etik ve ahlak kavramları çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanılsa da kavramlar arasında belirgin farklılıkların olduğu ilgili yazında ifade edilmektedir.

Nuttall (2011:15) etik ile ahlak arasındaki farklılığı şu şekilde ifade etmektedir: Ahlak, yanlış ve doğru, iyi ve kötü, erdem ve kusur ile yaptıklarımızın ve yapmadıklarımızın sonuçlarını değerlendirme ile ilgilidir. Etik ise ahlakı konu edinen felsefe dalıdır. Kullandığımız ahlak terimlerini ve ahlaki yargılarımızın statüsünü analiz eden etik, takındığımız ahlaki tutumlarımız ardında yatan yargılarımızı ele alır. Fennell (2006:55)'e göre etik, genellikle neyin doğru neyin yanlış davranış olduğu ile ilgili sistematik bir genel bilim olarak görülürken, ahlak; davranış kalıpları veya eylemlerle ilgili kurallar olarak görülmektedir.

Etiğin yaşam pratiğine yansımış kurallar bütünü olarak tanımlanan ahlak, insan davranışlarına ait bireysel ve somut sorgulamalar yapmaktadır. Etik ise ahlaki davranışların bilimsel açıklamasını yapmaktadır (Bahar, 2014:22). Etik, insan davranışlarında yol gösterici kurallar bütünü iken ahlak ise bu kuralların uygulanmasını kapsamaktadır (Dağdeviren, 2014:1). Ahlak kişisel karakteri tanımlarken, etik sosyal sistemi konu edinir. Bir başka deyişle ahlak bireyin davranış biçimi iken, etik bireylerin üyeleri oldukları sosyal çevre tarafından kendilerinden beklenen davranış, ilkeler ve kurallar bütünüdür (Karabınar ve Çevik, 2014:31). Etik, ahlaki davranışları bir bütün olarak inceleyerek ideal olan davranış biçimini ortaya koymak istediğinden bu anlamda ahlak kavramından ayrılmaktadır (Kolçak, 2013:6).

Mintz ve Morris (2017:8)'e göre ahlak, kişinin din veya toplumsal değerlerin etkisiyle sahip olduğu doğru veya yanlış ilkelere atıfta bulunurken, etik sosyal ve ticari etkileşimlerde adaleti destekleyen ortak ilkeler olarak düşünülmüştür. Etiği, ahlakın eyleme geçmiş yönü olarak ifade ederek, etiği ahlakın aksine insanlar tarafından oluşturulmuş olan örgütlerin meydana getirdiği standartlar ve ilkelerin uygulanması ve incelemesi olarak değerlendirmişlerdir. Bu anlamda konu muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirildiğinde, meslek mensuplarına yönelik ulusal veya uluslararası meslek örgütlerince oluşturulan mesleki davranış düzenlemeleri de göz

önüne alındığında, muhasebede ahlak yerine etik kavramının kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

1.6. Muhasebe Mesleğinde Etiğe Duyulan Gereksinim

Etik ilkeler 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 ilkelerin 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 ilkelerin ihtiyacı bir zorunluluk halini almıştır (Akbaş, Çalışkan ve Özarslan, 2009:175).

Muhasebe insanoğlu tarafından oluşturulmuş kavramlar ve ilkeler üzerine inşa edilmiş bir güven rejimidir (Akdoğan ve Ünsal, 2009:1) ve bu güven rejimi etikten ayrı düşünülemez. Smith (2003:48) etiğin uygar toplumların temelini oluşturduğunu belirtirken, bu temelden yoksun toplumların yıkılmaya mahkum olduklarını ifade etmiştir. Benzer bir ifadeyle etik ilkelerden yoksun muhasebenin toplum açısından pek çok olumsuz sonuçlar doğuracağı söylenebilir. Dolayısıyla bir hizmet mesleği olan muhasebe mesleği için etik vazgeçilmez unsurdur. 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 Tebliğinde (MSUGT); muhasebenin organizasyonunda, muhasebe 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 itibariyle 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 aslında doğrudan meslekteki etik ilkeleri vurgulamakta ve meslekte etik ilkelerin düzenlenme ihtiyacını ortaya koymaktadır.

Muhasebe kuramı temel kavramlardan, genel kabul görmüş ilkelere, standartlardan ve bilimsel görüşlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla bilgi kullanıcılarına yönelik hazırlanan muhasebe bilgileri bu dört unsur temelinde şekillenmektedir. Muhasebe bilgilerinin hazırlanıp ilgililere sunulması sürecinde bu bilgileri üreten meslek mensuplarının kendileri için hazırlanmış etik ilkeleri dikkate alıp bunların doğrultusunda hareket etmeleri durumunda üretmiş olduğu bilgilerin hem kalitesi hem de güvenilirliği artmış olacaktır (Selimoğlu, 2006:443). Bunun aksi durumunda ise, meslek kendinden beklenen faydayı sağlayamadığı gibi toplumda pek çok olumsuz durumun oluşmasına da neden olacaktır. Oluşan bu olumsuz durumlar ise toplumda muhasebe mesleğinin sorgulanmasına yol açacaktır. Bean ve Bernardi (2005)'ye göre toplumun muhasebe mesleğindeki etik eksikliği algısı muhasebe mesleğine yönelik ciddi bir tehdit oluşmasını sağlayacaktır.

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 meslek mensuplarına yönelik oluşturulan bu ilkeler ile hem etik dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmış hem de meslek mensupları için belirsiz durumlar açığa kavuşturulmaya çalışılmıştır (Bilen ve Yılmaz, 2014:71). Bu amaçlarının yanında, meslekteki etik düzenlemelerin meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde göstermiş olduğu davranışları etik ilkeler doğrultusunda yönlendirerek onların bu ilkelere uygun davranış göstermelerini sağlamak amacı da taşıdığı muhakkaktır.

Muhasebe mesleğine tarihsel süreç içinde baktığımızda teknik ve uzmanlık isteyen boyutunun ön plana gelmiş olduğunu etik ve ahlaki boyutunun ise teknik boyutun arkasında kaldığını görmekteyiz. Bu durum 1990'lı yıllara kadar devam

ederken bu yıllardan sonra önemli bir dönüşümle mesleğin etik boyutu önem kazanmaya başlamış ve daha çok gündeme gelmeye başlamıştır. Yaşanan ekonomik krizler ve muhasebe skandalları bu dönüşümün önemli faktörleri olarak gösterilirken, 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 2000’li 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 ortaya koymuştur.

1.7. Muhasebe Meslek Mensuplarında Etik

Günümüzde toplum “meslek” kavramına özel bir anlam yüklemekte ve uzmanlık alanı ne olursa olsun her meslek üyesinden mesleğine uygun özel davranış biçimini sürdürmesini beklemektedir. Toplumun meslek üyelerinden beklentisi onların toplumdaki diğer bireylerden farklı bir biçimde, herkes tarafından itibarlı sayılan yüksek seviyeli bir davranış içinde bulunmalarındır. Bu anlamda meslek kavramı toplum çıkarlarının tatmini ötesinde ve toplumun belirlediği düzenleme ve yasaların da üzerinde bir davranış sorumluluğunu ifade etmektedir (Güredin, 1997:1). İşletmeyle ilgili farklı çıkar gruplarına karşı sorumluluk taşıyan muhasebe meslek mensuplarının da 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, 2014:255).

Ahlak, yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol demek olan ideal bir insan özelliği iken, bu kavram muhasebe meslek mensupları açısından incelendiğinde, ahlaki ilkeler sisteminin çalıştırılması, müşteriler, toplum ve meslektaşları ile olan ilişkilerinde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi olarak ifade edilmektedir (Hoffman ve Frederick, 1995; akt. Selimoğlu, 2006:438). Bu bakış açısıyla muhasebede 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).

Muhasebe tarafından hazırlanıp bilgi kullanıcılarına sunulan bilgiler ya doğrudan ya da dolaylı olarak toplumun büyük bir kesimini ilgilendirdiği ve bu yönüyle toplumun ekonomik refah düzeyini olumlu veya olumsuz biçimde önemli ölçüde etkilediği yadsınamaz bir gerçektir. Bu durum muhasebe bilgilerini hazırlama görevini üstlenmiş meslek mensuplarında aranan nitelikleri ve sorumlulukları da arttırmaktadır. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarından toplumun beklentisi; mesleki faaliyetlerini kanunlara ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun biçimde sürdürmelerinin yanında, toplumsal değerlere önem vererek toplumun ihtiyaç duyduğu şeffaf, güvenilir ve doğru bilgileri sunarken etik ilkelere uygun tutum ve davranış sergilemeleridir (Yıldız, 2010:162).

Meslek mensuplarının faaliyetlerini sürdürürken mesleki olarak sorumlu oldukları; iş sahipleri, meslektaşları ve kamu kesimi ile ilişkilerinde etik ilkeleri dikkate alarak hareket etmeleri, faaliyetlerinin kalitesini arttıracaktır (Bilen ve Yılmaz, 2014:65). Etik ilkeler meslek mensuplarının çalışma hayatlarının geliştirilmesine imkan sağlayan fırsatlar yaratırken, mesleki faaliyetlerin yapılması sürecinde daha önceden belirlenmiş ilkelerin var olması iş süreçlerinde birlik ve düzenin kurulmasını da 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).

Bireysel ve sosyal-kültürel yapı arasında gönüllü bir çeşit anlaşma olan etik, meslek mensuplarına sorumluluk duygusu içinde düşünme ve karar verebilme kapasitesi sağlayarak, bireysel ve kolektif kayıplara neden olan eğilimlerin kontrolüne imkan sağlayacaktır (Laffin, Muller ve Laffin, 2014:51). Bu yönüyle muhasebedeki etik ilkeler, uyulduğu ölçüde meslek mensuplarının toplum içindeki saygınlığını artıracak nitelik taşımaktadır. Ayrıca muhasebe mesleğinde oluşturulan etik 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).

1.7.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Etik Nitelikler

Araştırmanın daha önceki kısımlarında ifade edildiği gibi meslek mensuplarının sahip olması gereken niteliklerden biri de etik niteliklerdir. Bu anlamda gerek uluslararası alanda muhasebede etiğe katkıda bulunan AICPA, IFAC gibi kuruluşların yapmış olduğu çalışmalar, gerekse ulusal düzeyde TÜRMOB, SPK, KGK 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 başlıkları altında toplanabilen bu ilkeler aşağıda açıklanmıştır.

1.7.1.1. 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 kararının 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, 2016:9; TÜRMOB, 2014:17). 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 (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek 1 md.1,6,7).

1.7.1.2. Tarafsızlık

Tarafsızlık; meslek mensuplarının mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemelerini veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememelerini, bunlara izin vermemelerini ifade etmektedir (IFAC, 2016:10; TÜRMOB, 2014:17). 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 (Etik İlkeler Yönetmeliği, 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.

1.7.1.3. Mesleki Yeterlilik ve Özen

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 almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi korumasını, uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmasını ve mesleğin icrası sırasında dikkatli hareket etmesini ifade eder (IFAC, 2016:10; TÜRMOB, 2014:17). 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 (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek 1 md.1,10,11).

1.7.1.4. 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 (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek 1 md.12).

1.7.1.5. 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 (Etik İlkeler Yönetmeliği, 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 (Etik İlkeler Yönetmeliği, Ek 1 md.17).

1.8. Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Yapılan Düzenlemeler

Kapitalist sistemde firmaların veya müteşebbislerin temel amacı kar maksimizasyonudur. Benzer biçimde mesleklerin çoğunda da mesleki faaliyeti sürdüren kişinin temel amacı mesleği sayesinde elde edebileceği gelirini maksimum seviyeye ulaştırmaktır. Bu amaçla hareket eden meslek sahibi, kendisine rakipleri karşısında avantaj sağlayacak pek çok strateji geliştirmeye çalışır. Bu stratejilerle müşterilerinin ihtiyaç ve isteklerini en iyi şekilde karşılayarak müşteri memnuniyetini sağlamaya çalışır. Müşteri memnuniyeti firmalar, müteşebbisler ve meslek sahiplerinin karlılığı ve işlerinin sürekliliği için hayati önem taşımaktadır. Bundan dolayı bir ürün veya hizmet arz edenler müşteri memnuniyetini en yüksek noktaya çıkartma gayreti içindedirler. Ancak muhasebe mesleği bu yönüyle diğer mesleklerden ayrılmaktadır. Bir muhasebe meslek mensubunun veya muhasebe firmasının temel amacı iş sahiplerinin bütün isteklerini karşılayarak müşteri memnuniyetini en üst noktaya taşımak olamaz. Bunun nedeni mesleğin sahip olduğu kamusal niteliklerdir ki bu nitelik meslek mensubuna veya muhasebe firmasına kamu yararını korumak temel amacını yüklemektedir.

Bilgi temelli ekonomilerin işleyişinde sahip oldukları önemli misyonları ile faaliyetlerini sürdürürken, kişisel çıkarları ile kamu çıkarları arasında denge kurmak zorunda olan meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerine yönelik davranışlarını düzenlemek ve gerek iç gerekse dış bilgi kullanıcılarına yönelik güven gelişimine katkı sağlamak (Michniak, 2018:4) amacı ile yasal düzenlemelerin yanında, muhasebe meslek örgütlerince etik ile ilgili pek çok düzenleme ortaya konulmuştur. Meslekte etik ile ilgili yapılan bu düzenlemeler aşağıda ulusal ve uluslararası düzenlemeler başlıkları altında açıklanmıştır.

1.8.1. Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası alanda pek çok kuruluşun; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (IMA), Akdeniz Muhasebeciler Federasyonu (FCM), Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE), Güney Doğu Avrupa Muhasebe Gelişimi Ortaklığı (SEEPAD), İngiltere Tescilli Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (ACCA)'nin, meslek mensuplarına yönelik etik düzenlemeler oluşturduğu ve oluşturmuş oldukları bu düzenlemeleri sürekli olarak geliştirme eğiliminde oldukları görülmektedir (Karaman, 2015:58-49). Ancak bu kuruluşların içinde özellikle IFAC ve AICPA'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. Bu nedenle bu iki kuruluşun yapmış olduğu çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

1.8.1.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde dünyadaki muhasebeciler arasında birliği sağlamak ve ülkeler arasında harmonizasyonu gerçekleştirmek amaçları ile kurulan ve Türkiye'nin de üyesi olduğu IFAC'ın meslekte etik ile ilgili ilk çalışmaları 1990 yılında başlamıştır. IFAC bünyesinde oluşturulan eğitim komitesi öncülüğünde hazırlanan “Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama” adlı yönetmelik 1992 yılında yayımlanmıştır (Selimoğlu, 2006:447). 1998 yılında ise IFAC bünyesinde önceleri Etik Komitesi ismiyle yer alan ve sonrasında bağımsız kurullardan biri olan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulunca (IESBA), “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” yayımlanmış (Çiftçi ve Çiftçi, 2017:109) ve daha sonraki yıllarda etik ile ilgili yeni düzenlemelerin yapılma ihtiyacının olduğu düşünüldüğünde bu kurallar revize edilmiştir.

IESBA'nın hedefi görev tanımında; muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar belirleyerek kamu yararına hizmet etmek olarak ifade edilirken, uzun vadeli hedefi ise; denetçi bağımsızlığı da dahil “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Standartları Kuralını” düzenleyiciler ve ulusal standart yapıcılar tarafından

yayımlanan standartlarla yakınsanması olarak ifade edilmektedir (IFAC, 2016:1; TÜRMOB, 2014:1).

IESBA'nın meslek mensupları için oluşturmuş olduğu etik ilkeler ve yorumlar, kamu adına çalışan, işletmelerde çalışan, eğitim alanında çalışan ve kamu sektöründe çalışanlar dahil olmak üzere profesyonel meslek mensuplarının tamamını kapsamaktadır. Bu ilkeler, IFAC üyesi kuruluşlarca geliştirilen ve uygulanan tüm etik ilkeler için bir örnek oluşturmaktadır. Ayrıca IFAC üyesi hiçbir kuruluşun belirtilen kurallardan daha esnek standartlar uygulamasına izin verilmemektedir (Karaman, 2015:61).

IESBA'nın oluşturduğu etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden tüm meslek mensupları için geçerli olan Bölüm A, meslek mensupları için temel mesleki etik ilkeleri ortaya koymakta ve meslek mensubunun aşağıdakileri uygulaması için bir kavramsal çerçeve sağlamaktadır (IFAC, 2016:9; TÜRMOB, 2014:16):

- Temel ilkelerle uyuma yönelik tehditlerini belirlemek
- Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek
- Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak.

Bölüm B ve Bölüm C ise kavramsal çerçevenin bazı özel durumlarda nasıl uygulanması gerektiğini ifade etmektedir. Bu iki bölüm, temel ilkelerle uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek önlemlere örnekler sağlamaktadır. Ayrıca bu bölümler, tehditleri ele almak üzere önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durum ya da ilişkileri tanımlamaktadır. Bölüm B serbest çalışan meslek mensupları için geçerliyken, bölüm C, işletmelerde bağımlı çalışan meslek mensupları için geçerlidir. Serbest çalışan meslek mensupları ayrıca bölüm C'yi de kendi özel durumlarıyla ilgili bulabilirler (IFAC ,2016:9; TÜRMOB, 2014:16-17). Tablo 4'te IFAC tarafından düzenlenen etik ilkeler gösterilmiştir.

Tablo 4. IFAC Etik İlkeler

Bölüm A	Bölüm B	Bölüm C
Tüm Meslek Mensupları	Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları	Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları
Dürüstlük	Mesleki Görevlendirme	Çıkar Çatışmaları
Tarafsızlık	Çıkar Çatışmaları	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	İkinci Görüşler	Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme
Gizlilik	Ücretler ve Diğer Çeşit Ödemeler	Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları ile Bağlantılı Teşvikler
Mesleki Davranış	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	Teşvikler
	Hediyeler ve İkramlar	
	Müşteri Emanet Olarak Alınan Varlıklar	
	Tarafsızlık - Tüm Hizmetler	
	Bağımsızlık – Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri	
	Bağımsızlık – Diğer Güvence Sözleşmeleri	

Kaynak: www.ethicsboard.org

1.8.1.2. Amerika Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1886 yılında Amerika Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) kurulması ile Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe mesleğinin örgütlenmesine

yönelik ilk adım atılmıştır. Amerika’da meslek ahlakına yönelik ilk düzenlemeler de bu enstitü tarafından 1966 yılında yayımlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” ile oluşturulmuştur. Bu standartlar 1973 yılında ve daha sonra 1988 yılında revize edilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adıyla yayımlanmıştır. Yayımlanan bu standartlar temelinde “Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kurallarını” içermektedir. Söz konusu bu davranış kuralları; ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve ahlaki hükümler olmak üzere dört bölümden oluşmaktadır (Topsak, 2009:39-40).

Mesleki davranış yasası ilkeleri, meslek mensuplarınca uyulması zorunlu olmayan, ancak ideal standartları ifade etmektedir (Topsak, 2009:40). İlkeler, amaca yöneliktir ve mesleğin teknik standartları ile etik kuralları için çerçeve oluştururlar. İlkeler, meslek mensuplarının mesleğe, kamuya, müşterilerine ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarını tanımlamaktadır. Aynı zamanda bu ilkeler meslek mensupları için kişisel çıkarlarının feda edilmesi pahasına onurlu davranma ve kamu çıkarlarına sıkı sıkıya bağlı kalma taahhüdü getirmektedir (Mintz, 1995:256).

Mesleki davranış yasası kuralları, meslek mensupları için olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır. Mesleki davranış yasası kurallarına muhasebe mesleği ile uğraşan tüm meslek mensuplarının uyması zorunludur (Bilen ve Yılmaz, 2014:61).

Mesleki davranış yasası ilkeleri ve mesleki davranış yasası kuralları ile birlikte AICPA tarafından ortaya konulmuş olan açıklamalar, AICPA tarafından oluşturulan kuralların yorumlanmasından oluşurken, ahlaki hükümler ise uygulamada meslek ahlakı kuralları ile ilgili olarak AICPA’ya yöneltilen soruların cevaplarının ve açıklamalarının yayımlanmasından oluşmaktadır (Topsak, 2009:40).

15 Aralık 2014 tarihinde revize edilen bu düzenlemeler altı adet mesleki davranış yasası ilkesi ve on adet mesleki davranış yasası kuralından oluşmaktadır. Tablo 5’te gösterilen bu ilke ve kurallar aşağıda kısaca açıklanmıştır (www.aicpa.org).

Tablo 5. AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri	AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları
Sorumluluk	Dürüst ve Tarafsız Olma
Kamu Yararı	Bağımsızlık
Dürüstlük	Genel Standartlar
Tarafsız ve Bağımsız Olma	Standartlara Uyum
Mesleki Özen	Muhasebe İlkeleri
Hizmetin Kapsam ve Niteliği	Uyumsuz Davranışlar
	Şarta Bağlı Ücret
	Reklam ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri
	Müşteri Bilgilerinin Gizliliği
	Organizasyon Biçimi ve İsim

Kaynak: www.aicpa.org

1.8.1.2.a. AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri

Sorumluluk: Meslek mensupları, sorumluluklarını profesyonel olarak yerine getirirken tüm faaliyetlerinde mesleki hassasiyetlerini ve ahlaki değerlerini kullanmalıdırlar. Meslek mensupları, profesyoneller olarak toplumda önemli bir rolü yerine getirmektedir. Bu rolle bağlantılı olarak, meslek mensuplarının profesyonel hizmetlerini kullanan herkese karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Meslek mensuplarının ayrıca muhasebeyi geliştirmek, halkın kendilerine olan güvenini korumak ve mesleğin özel sorumluluklarını yerine getirmek üzere birbirleriyle işbirliği yapma hususunda devamlı bir sorumlulukları vardır (www.aicpa.org).

Kamu Yararı: Meslek mensupları kamu yararına hizmet edecek, kamu güvenini boşa çıkartmayacak ve profesyonelliğe olan taahhütlerini kanıtlayacak bir biçimde hareket etme yükümlülüğünü kabul etmelidirler. Muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliği, halka olan sorumluluğunun kabul edilmesidir. Muhasebe mesleğinin muhatapları arasında müşteriler, kredi verenler, hükümetler, işverenler, yatırımcılar, iş

ve finans çevreleri ve ticaretin düzenli işlevini sürdürmek üzere meslek mensuplarının dürüstlüğüne ve tarafsızlığına güvenenler bulunur. Bu güven, meslek mensuplarına kamu yararını gözetme sorumluluğu yükler. Kamu yararı, mesleğin hizmet ettiği toplumun ve kurumların ortak refahı olarak tanımlanır (www.aicpa.org).

Dürüstlük: Meslek mensupları, kamu güvenini sürdürmek ve genişletmek adına tüm mesleki sorumluluklarını en üst düzeyde dürüstlük çerçevesinde yerine getirmelidirler. Dürüstlük, mesleki itibar için temel teşkil eden bir karakter unsurudur. Dürüstlük, bir meslek mensubunun diğer özellikleriyle birlikte ve müşteri gizliliği sınırları içinde dürüst ve açık sözlü olmasını gerektirir. Hizmet ve kamu güveni, kişisel çıkar ve avantaj elde etmek adına ikinci plana atılmamalıdır. Dürüstlük, farkında olmadan yapılan hatalara ve dürüst fikir ayrılıklarına izin verebilir, ancak aldatmaya ya da ilkelerin ikinci plana atılmasına izin veremez (www.aicpa.org).

Tarafsız ve Bağımsız Olma: Meslek mensubu, tarafsızlığını korumalı ve mesleki sorumluluklarını yerine getirirken çıkar çatışmalarından uzak durmalıdır. Aynı zamanda meslek mensubu, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken bağımsız olmalıdır. Tarafsızlık, meslek mensuplarının hizmetlerine değer kazandıran bir niteliklerdir. Tarafsızlık mesleğin ayırt edici özelliğidir. Tarafsızlık ilkesi adil olma, dürüst olma ve çıkar çatışmalarından uzak durma yükümlülüğünü beraberinde getirir. Bağımsızlık, bir meslek mensubunun hizmet sunarken tarafsızlığına halel getirir izlenimini uyandırabilecek ilişkileri önler (www.aicpa.org).

Mesleki Özen: Meslek mensupları mesleğin teknik ve etik standartlarına uymalı, hizmetlerin yetkinliğini ve kalitesini iyileştirmek için sürekli olarak çalışmalı ve mesleki sorumluluklarını ellerinden gelen tüm çabayı göstererek sürdürmelidirler. Gerekli özenin özü, mükemmellik arayışıdır. Gerekli özen, meslek mensubunun mesleki sorumluluklarını yetkinlik ve titizlik çerçevesinde ifa etmesini gerektirir. Bu ilke meslek mensubu için mesleki hizmetlerini, hizmetlerin adına yerine getirildiği kişilerin çıkarını koruyacak ve mesleğin kamuya karşı sorumluluğunu gözetecek şekilde elinden gelen en iyi biçimde ifa etme yükümlülüğü doğurur (www.aicpa.org).

Hizmetin Kapsam ve Niteliği: Meslek mensubu, sunulacak hizmetlerin kapsamının ve niteliğinin belirlenmesinde Mesleki Davranış Kuralları ve İlkelerini incelemek ve bu düzenlemelere uygun davranmak durumundadır (www.aicpa.org).

1.8.1.2.b. AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları

Dürüst ve Tarafsız Olma: Tüm mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde meslek mensubu tarafsızlığını ve dürüstlüğünü korumalı, çıkar çatışmalarından uzak durmalı ve gerçekleri bilerek yanlış sunmamalı veya kendi kararlarını başkalarına göre yönlendirmemelidir (www.aicpa.org).

Bağımsızlık: Meslek mensupları, ilgili kuruluşlar tarafından yayımlanan standartlar uyarınca, mesleki hizmetlerini ifa ederken bağımsız olmalıdır (www.aicpa.org).

Genel Standartlar: Meslek mensubu, ilgili kuruluşların yayımladığı aşağıdaki standartlara ve bunların yorumlarına uyacaktır:

- **Mesleki Yetkinlik:** Meslek mensubu yalnızca kendisinin veya firmasının mesleki yetkinlik çerçevesinde tamamlamasının makul olarak bekleneceği mesleki hizmetleri üstlenecektir.
- **Gerekli Mesleki Özen:** Meslek mensubu mesleki hizmetlerin yerine getirilmesinde gerekli mesleki özeni gösterecektir.
- **Planlama ve Denetleme:** Meslek mensubu mesleki hizmetleri uygun şekilde planlayacak ve yerine getirilmesini denetleyecektir.
- **Yeterli İlgili Veri:** Meslek mensubu sürdürülen tüm mesleki hizmetlerle ilgili olarak vardığı sonuçlara ya da bulunduğu tavsiyelere makul bir temel oluşturabilecek yeterlilikte ilgili veri edinecektir (www.aicpa.org).

Standartlara Uyum: Denetim, inceleme, derleme, yönetim danışmanlığı, vergi ya da diğer mesleki hizmetleri yerine getiren meslek mensubu, bu faaliyetlerinde ilgili kuruluşların yayımlamış olduğu standartlara uyacaktır (www.aicpa.org).

Muhasebe İlkeleri: Meslek mensubu, herhangi bir mali tabloda ya da veride, yetkili kurumlarca yayımlanmış olan muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden herhangi birine aykırılık tespit ederse; bu mali tabloların veya mali verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uygun bir şekilde sunulduğuna dair fikir belirtmeyecek, ya da bunu olumlu olarak tasdik etmeyecektir. Ayrıca ilgili mali tabloların veya verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uygun olabilmeleri için yapılması gereken esaslı değişiklikleri bilemediğini beyan etmeyecektir (www.aicpa.org).

Uygunuz Davranışlar: Meslek mensubunun meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunması yasaklanmıştır. Bylece meslek mensubuna toplumda hak ettiği saygıyı kazandırma amaçlanmıştır (www.aicpa.org).

şarta Bağlı cret: Meslek mensubunun veya meslek mensubunun yesi olduğu firmanın iş sahiplerine şarta bağlı ücret karşılığında herhangi bir mesleki hizmet yerine getiremeyeceğini ifade etmektedir. Bu kurala göre meslek mensubu iş sahiplerine şarta bağlı ücret karşılığında hiçbir mali tablo hazırlamayacak, mali tabloların denetimini ve incelemesini yapmayacak ve ileriye yönelik mali bilgiler sunmayacaktır (www.aicpa.org).

Reklam ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu, müşteri elde etmek amacıyla yanlış, yanıltıcı veya aldatıcı bir şekilde reklam ya da diğer türden iş teklifi faaliyetlerinde bulunmayacaktır. Cebir, zorlama ya da ısrarla iş sahiplerinden iş elde etmeye çalışmak yasaktır (www.aicpa.org).

Müşteri Bilgilerinin Gizliliği: Meslek mensubu, müşterinin özel izni olmadan müşterilerinin hiçbir gizli bilgisini ifşa etmeyecektir (www.aicpa.org).

Organizasyon Biçimi ve İsim: Meslek mensubu yalnızca meslek rgt kararlarıyla uyumlu nitelikte, kanunların veya yönetmeliklerin izin verdiği ölçüde bir organizasyon şeklinde çalışabilir (www.aicpa.org).

1.8.2. Ulusal Alanda Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik ile ilgili düzenlemelerde başlangıçta dağınık bir biçimde yasa, yönetmelik, tebliğ ve meslek rgtlerince yayımlanan kararlar gibi kaynaklardan bu konuda bir mevzuat oluşturulmaya çalışıldığı görülmektedir. Ancak bu dağınık yapıya son verilmesi ve meslek mensuplarına yönelik etik ilkelerin ayrı bir yönetmelikle bir araya getirilmesi ihtiyacını gören 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 etik ilkeleri yeniden düzenlemiştir (Topsak, 2009:28). Bylece 3568 sayılı Kanun’dan sonra meslek mensuplarına yönelik olarak etik ile ilgili ilk yönetmelik oluşturulmuştur. Bunun yanında ülkemizde farklı kurum ve kuruluşların meslek mensuplarına yönelik etik düzenlemeler yaptığı görülmektedir. Etik ile ilgili

yapılan bu düzenlemeleri; 3568 Sayılı Kanun'da Yapılan Düzenlemeler, Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler, Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler başlıkları altında toplayabiliriz.

1.8.2.1. 3568 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler

Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Kanun'da etik ile ilgili olarak ayrı bir bölüm veya konu halinde düzenlemeye gidilmemiş, onun yerine meslek mensuplarının uymaları gereken kurallar biçiminde genel hatları ile ifade edilmiştir (Çiftçi ve Çiftçi 2017:109). 3568 sayılı Kanun'da yapılan bu düzenlemeler ile meslekte etiğe uygun davranışın nasıl olması gerektiği açıklanırken, bu düzenlemelere uygun olmayan davranışların ise etik olmayan davranışları oluşturduğu ifade edilmiştir (Okay, 2011:27). 3568 sayılı Kanun'un meslek mensuplarına yönelik etik ile ilgili maddeleri Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6. 3568 Sayılı Kanun'da Etik ile İlgili Yapılan Düzenlemeler

Madde 1	Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak.
Madde 2	Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar
Madde 3	Unvanların haksız kullanılmaması
Madde 4	Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)
Madde 11	Yemin
Madde 12	Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar
Madde 13	Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar
Madde 29	Mesleki etik, düzen ve gelenekleri korumak
Madde 43	Meslek sırları
Madde 44	Reklam Yasağı
Madde 45	Yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.)
Madde 46	Ücret
Madde 48	Disiplin suçları

Kaynak: Sakarya ve Kara, 2010:59

3568 sayılı Kanun'da ifade bulan etik ile ilgili bu düzenlemeler, meslek yasasından sonra yürürlüğe giren yasa, yönetmelik ve mecburi meslek kararları gibi düzenlemeler için temel oluşturması nedeniyle önem arz etmektedir. Meslek yasası sonrası yapılan düzenlemelerde meslek yasasındaki etikle ilgili bu maddeler genişletilerek kapsamlı bir biçimde ortaya konulmuş, böylece mesleğin gerektirdiği etik boyut tam anlamıyla oluşturulmaya çalışılmıştır.

1.8.2.2. Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 3 Ocak 1990 tarihinde “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Bu yönetmelik etik ilkelerden bağımsızlık, tarafsızlık, güvenilirlik, dürüstlük, mesleki özen ve titizliğe değinmiş olması bakımından ve aynı zamanda muhasebe meslek ahlakının oluşması açısından önemli bir düzenleme olsa da, uygulayıcılar açısından yeteri kadar yol gösterici olamamıştır (Uysal, Türker ve Kurt, 2019:36). Yönetmeliğin “meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları” başlığını taşıyan ikinci bölümünde meslek mensuplarına yönelik yapılan etik düzenlemeler Tablo 7’ de gösterilmiştir.

Tablo 7. SM, SMMM ve YMM’lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Yapılan Düzenlemeler

Madde 4	Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi
Madde 6	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık
Madde 7	Sır saklama
Madde 8-a	Topluma ve devlete karşı sorumluluk
Madde 8-b	İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk
Madde 8-c	Meslektaşlara karşı sorumluluk
Madde 9	Bağımsızlık
Madde 10	Haksız rekabet
Madde 42	Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller
Madde 43	Ticari faaliyette bulunamama
Madde 44	Hizmet akdi ile çalışamama
Madde 45	Reklam yasağı
Madde 46	En az ücretin altında iş kabul edememe

Kaynak: Karaman, 2015:56

1.8.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de sermaye piyasasında bağımsız denetimin düzenlenmesi ve gelişmesinde öncü rol oynayan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), yapmış olduğu düzenlemeler ile bağımsız denetim faaliyeti, bu faaliyette bulunacak bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerle ilgili ilke ve esasları düzenlemektedir. SPK tarafından yapılan etik düzenlemelerin amacı; bağımsız denetim faaliyetlerinin mesleki etik ilke ve kurallar kapsamında gerçekleştirilmesi ve bağımsız denetim hizmetlerinden yararlanan taraflara kamunun aydınlatılması ilkesi kapsamında kaliteli bir hizmet sunulmasını sağlamaktır (Sak, 2013:64).

SPK’nın yayımlamış olduğu Seri: X, No:7, 12, 15 sayılı tebliğler ve Seri: X, No:16 Sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim” hakkında tebliğlerde bağımsız denetimle ilgili olarak şu konulara yer verilmiştir; bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetim kuruluşları, bu kuruluşların yetkilendirilmesi, bağımsız denetçiye ilişkin standartlar, bağımsız denetim faaliyetine ilişkin standartlar, raporlamaya ilişkin standartlar (Alagöz, 2014:43). 4 Mart 1996 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Seri X, No:16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğin” ikinci bölümünde de bağımsız denetim kuruluşlarının yönetici ve denetçilerinde bulunması gereken nitelikler ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

SPK, uluslararası denetim standartlarıyla entegrasyonu sağlamak için, 12.06.2006 tarihinde, Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliği” yayımlamıştır. Bu tebliğin yayımlanmasıyla, Seri: X No: 16 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” yürürlükten kaldırılmıştır (Karacan, 2014:121). Yeni tebliğin ikinci kısım birinci bölümü md.4’te yönetici ve bağımsız denetçiye ilişkin hususlar ile bağımsız denetçilerin nitelikleri ikinci bölüm md.7’de 3568 sayılı Kanun’a atfen sayılmıştır (Sakarya ve Kara, 2010:59).

2006 tarihinde yayımlanan, Seri: X, No:22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” 2008, 2009, 2011 ve 2013 yılında yeniden düzenlenmiştir. Halen yürürlükte olan Seri: X, No: 28 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” 28/6/2013 tarihinde 28691 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğin “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik

İlkeler” başlığını taşıyan üçüncü bölümünde denetçilere ilişkin etik ilkeler Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8. Seri X, No:28 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde Belirtilen Etik İlkeler

Madde 11	Mesleki şüphencilik
Madde 12	Bağımsızlık
Madde 14	Mesleki özen ve titizlik
Madde 15	Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
Madde 16	Reklam yasağı
Madde 17	Sır saklama Yükümlülüğü
Madde 18	Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet

Kaynak: www.spk.gov.tr

1.8.2.4. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2012 yılında yayımlanmış olan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ile bağımsız denetim ve bağımsız denetçilikle ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir. Bu yönetmelikte “Mesleki Etik İlkelerine Uyuma” başlığı altında mesleki yeterlilik ve özen, tarafsızlık, dürüstlük, sır saklama ve mesleğe uygun davranış olmak üzere mesleki etik ilkelere yer verilmiştir. Bununla birlikte aynı yönetmelikte; reklam yasağı, bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması, haksız rekabette bulunmama gibi hem denetçilerin hem de denetim firmalarının uymaları gereken etik davranış kurallarını içeren hükümler de bulunmaktadır. Ayrıca KGK 2015 yılında denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken etik ilke ve kuralları belirlemek amacıyla “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliğini” yayımlamıştır (Çiftçi ve Çiftçi, 2017:111).

KGK’nın yayımlamış olduğu bu tebliğde “Etik Kuralların Genel Uygulaması” başlığını taşıyan kısım A, denetçiler için mesleki etiğin temel ilkelerini belirlemekte olup altı bölümden oluşmuştur. Bu bölümler Tablo 9’da gösterilmiştir. Kısım B’de ise kavramsal çerçevenin bazı durumlarda nasıl uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kısımda,

temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere karşı alınabilecek önlemlere ilişkin örnekler verilmiştir. Ayrıca, tehditlere karşı alınabilecek herhangi bir önlemin bulunmadığı, dolayısıyla bu tür tehditleri oluşturan koşul ve ilişkilerden kaçınılması gereken durumlar ortaya konulmuştur (Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliği, md.100.2, md.100.3).

Tablo 9. KGK Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliğinde Yapılan Düzenlemeler

Bölüm 100	Giriş ve Temel İlkeler
Bölüm 110	Dürüstlük
Bölüm 120	Tarafsızlık
Bölüm 130	Mesleki Yetkinlik ve Özen
Bölüm 140	Sır Saklama
Bölüm 150	Mesleğe Uyun Davranış

Kaynak: www.kgk.gov.tr

Ayrıca KGK tarafından 04.11.2017 tarihinde “Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim” tebliği yayımlanmış ve bu tebliğde etik eğitimi denetçilerin temel mesleki eğitim alanında almaları gereken zorunlu eğitim alanlarından biri olarak ifade edilmiştir (Uysal, Türker ve Kurt, 2019:37).

1.8.2.5. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe mesleğinde etik ile ilgili çeşitli kurum ve kuruluşların yapmış olduğu düzenlemelerin içinde en kapsamlı ve en önemli düzenlemelerin TÜRMOB tarafından yapılan düzenlemeler olduğunu söyleyebiliriz. TÜRMOB tarafından yapılan bu düzenlemeleri aşağıdaki başlıklar altında sıralayabiliriz;

- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmelik
- Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ

1.8.2.5.a. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı

TÜRMOB'un meslek mensuplarına yönelik etik ile ilgili ilk düzenlemesi olan ve 18.10.2001 tarihinde 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" toplamda 23 maddeden oluşmuş olup doğrudan etik ile ilgili düzenlemeleri kapsamaktadır. Başlıklar itibariyle mecburi meslek kararındaki etikle ilgili düzenlemeler Tablo 10'da belirtilmiştir (Yıldız, 2010:162-163).

Tablo 10. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı Düzenlemeleri

Madde 4	Mesleki Uzmanlık
Madde 5	Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama
Madde 6	Muhasebe ilkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu
Madde 7	Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
Madde 8	Mesleki Özen ve Titizlik
Madde 9	Tasdik işlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı
Madde 10	Sır Saklama
Madde 11	Ücretler
Madde 12	Denetim Standartları ve Muhasebe ilkeleri
Madde 13	Öngörü Yasağı
Madde 14	Haksız Rekabet Yasağı
Madde 15	Personel Sağlanması
Madde 16	Dürüst Olmayan Davranışlar
Madde 17	Reklam ve Teşvik Yasağı
Madde 18	Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı
Madde 19	Bağdaşmayan İşler
Madde 20	Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağı
Madde 21	Denetimde kamu sorumluluğu

Kaynak: Sakarya ve Kara, 2010:60

1.8.2.5.b. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

IESBA tarafından, Haziran 2005'te yayımlanan ve daha sonraki yıllarda da revize edilen “Muhasebe Meslek Mensubu için Mesleki Etik İlkeler” ile hem uluslararası düzeyde muhasebe mesleğiyle ilgili etik ilkeler ortaya konulmuş hem de skandallarla itibarı sarsılan muhasebe mesleğinin itibarını güçlendirmek amaçlamıştır. IESBA'nın düzenlemiş olduğu bu ilkelerden hareketle, 3568 sayılı Kanun kapsamında 19.10.2007 tarihinde Resmi Gazete'de “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır (Sakarya ve Kara, 2010:61). Bu yönetmeliğe, 25.12.2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan değişiklikle eklenen Ek md.1 ile IFAC tarafından Uluslararası Etik Standartlarda yapılan değişikliklerin TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurulması hükme bağlanmıştır (TÜRMOB, 2013:1).

Bu yönetmelikle meslek mensuplarına mesleki faaliyetlerini sürdürürken uymaları gereken asgari etik kurallar hakkında bir çerçeve çizilirken, muhasebe mesleği için de bir ideal belirlemek amaçlanmıştır. Ayrıca bu yönetmelik meslek mensuplarına güvenilir ve saygın meslek mensubu olmak, sosyal sorumluluk ve mesleki bilgi sahibi olmak ve daha kaliteli hizmet vermeyi temel rekabet alanı olarak görmek gibi sorumluluklar da yüklemektedir (Gül, 2015:58).

TÜRMOB'un hazırladığı bu yönetmeliğin amacı yönetmeliğin 1. maddesinde; “tüm üyeleri en üst derecede mesleki 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 mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemek” olarak ifade edilmiştir. Söz konusu yönetmelikte, etik ilkeler üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısımda tüm meslek mensuplarının uymaları gerekli olan etik ilkeler yer alırken, bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeve de sunulmaktadır. İkinci kısım serbest çalışan meslek mensuplarını, üçüncü kısım ise bağımlı çalışan meslek mensupları için geçerli olan ilkeleri kapsamaktadır (Yıldız, 2010:163-164). Tablo 11'de yönetmelikte belirtilen üç bölümdeki etik ilkeler gösterilmiştir.

Tablo 11. SM, SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile Yapılan Düzenlemeler

BİRİNCİ KISIM	Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeler
Birinci Bölüm	İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi
İkinci Bölüm	Dürüstlük
Üçüncü Bölüm	Tarafsızlık
Dördüncü Bölüm	Mesleki Yeterlilik ve Özen
Beşinci Bölüm	Gizlilik
Altıncı Bölüm	Mesleki Davranış
İKİNCİ KISIM	Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	Giriş
İkinci Bölüm	Mesleki Atamalar
Üçüncü Bölüm	Çıkar Çatışmaları
Dördüncü Bölüm	İkincil Görüşler
Beşinci Bölüm	Ücretler ve Diğer Gelirler
Altıncı Bölüm	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
Yedinci Bölüm	Hediyeler ve Ağırhama
Sekizinci Bölüm	Müşteri Varlıklarının Muhafazası
Dokuzuncu Bölüm	Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık
Onuncu Bölüm	Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi
ÜÇÜNCÜ KISIM	Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler
Birinci Bölüm	Giriş, Tehdit ve Önlemler
İkinci Bölüm	Potansiyel Çıkarlar
Üçüncü Bölüm	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
Dördüncü Bölüm	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme
Beşinci Bölüm	Finansal Çıkarlar

Kaynak: www.turmob.org

Yönetmelikte TÜRMOB'un meslek etik ilkelerini dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak ortaya koyduğu ve bu ilkeleri genel olarak tanımladığı aynı zamanda meslek mensuplarına yönelik tehdit ve önlemleri de örneklerle açıkladığı görülmektedir. TÜRMOB'un etik ile ilgili düzenlemiş olduğu bu yönetmelik uygulamada büyük bir boşluğu doldurmuş ve bu konudaki farklı kuruluşlarca yapılan düzenlemelerdeki dağınıklığı sona erdirmiş olması bakımından önemli bir gelişmedir. Bu yönetmelik meslekte uygulayıcılara yol gösterici bir kılavuz niteliği taşıırken, önemli bir boyutu da bu yönetmelikle etik ilkelerin yazılı hale getirilmiş olmasıdır. Birçok mesleğin meslekte etik ilkelerin oluşturulmasına yönelik çalışmalarını sürdürmelerine rağmen bu ilkeleri hala yazılı hale getiremedikleri dikkate alındığında TÜRMOB'un düzenlemesinin önemi daha da artmaktadır (Yıldız, 2010:164).

Ayrıca TÜRMOB, meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası anlamda muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeleri etkileyen etik alanında yapılan düzenlemeleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla IESBA tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları için Etik İlkelerin 2010, 2012, 2013 ve 2014 yıllarına ait baskılarının tercümesini de yayımlamıştır (Uysal, Türker ve Kurt, 2019:1).

1.8.2.5.c. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ

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. Tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemek, olarak ifade edilmiştir. Bu amaç doğrultusunda tebliğin ikinci bölümünde etik eğitimin yöntemi, usul ve esasları ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde ise etik eğitimi tamamlayarak etik eğitimi tamamlama belgesi alan meslek mensubu ile bağlı oldukları oda arasında imzalanan "Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi" ve bu sözleşmenin imzalanmasının ardından meslek

mensubuna işyerinin görünür bir yerine asabileceği şekilde düzenlenmiş olarak verilen “Muhasebe Meslek Etiği Taahhünamesine” ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Tebliğe göre meslek mensuplarına verilen etik eğitim; Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen eğitim modülü ve eğitim programına uygun olarak;

- Teorik eğitim konuları için uzaktan eğitim yöntemi ile Birlik (TÜRMOB) tarafından oluşturulacak etik eğitim internet sitesi üzerinden,
- Uygulamalı eğitim konuları için odalarda yüz yüze eğitim yöntemi ile yürütülmektedir.

Tebliğe göre meslek mensuplarına verilecek etik eğitimler; etik bilgisi, etik duyarlılık, etik karar verme ve etik davranış olmak üzere dört ana başlık ve bu başlıklar altındaki alt başlıklardan oluşmuştur.

1.9. Haksız Rekabetin Rekabet Kavramı İle İlişkisi

Rekabet kelimesi dilimize Arapçadan geçmiş ve sözlük anlamı itibari ile “gözleme, gözetleme, kıskanma, birbirini çekememe, rakip olma, benzerleriyle yarışa çıkma” anlamlarını içeren bir kelimedir (Devellioğlu, 2013:1034). İktisadi hayattan siyasi hayata, sportif hayattan kültürel hayata pek çok alanda kullanım olanağı bulmuş rekabet kavramının, literatürde herkes tarafından kabul edilen ortak bir tanımının yapılması da güçleşmiştir. Rekabet, en geniş anlamda “özgürlük ortamında ortaya çıkan, ekonomik, siyasi, sosyal, kültürel ve sportif arenalarda (yarışma zemini), meşru bir amacın veya performansın gerçekleştirilebilmesi için, adil yarışma koşullarının sağlandığı, oyunun niteliğine göre gerekli koşullara sahip olanların katılımına açık, belli kurallara göre oynanan bir yarışma oyunu” olarak tanımlanmaktadır (Türkkan, 2009:11).

Pek çok alanda kullanım olanağı bulmuş rekabet kavramının elbette ki iktisadi alanda ayrı bir öneme sahip olduğu söylenebilir. Bu bağlamda daha dar ve özel bir anlam taşıyan iktisadi anlamdaki rekabet; “piyasa ekonomilerinde kar, satış miktarı ve pazar payı gibi belirli iktisadi hedeflere ulaşmak amacıyla ekonomik birimler arasında ortaya çıkan bir yarış ve karşıtlık şeklindeki ilişkiler süreci” (Badur, 2001:5) olarak tanımlanmıştır. Benzer bir tanımlamanın 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Yasa’nın tanımlar başlığını taşıyan üçüncü maddesinde yapıldığını görmekteyiz. Bu

yasada rekabet; “mal ve hizmet piyasalarındaki teşebbüsler arasında özgürce kararlar verilebilmesini sağlayan yarış” olarak tanımlanmıştır.

Günümüzde dünyada hakim olan ekonomik sistem, pazar ekonomisi veya piyasa ekonomisi diye adlandırılan sistemdir. Piyasa ekonomisi, ekonominin piyasa dinamiklerine bağlı olarak yönlendirildiği bir ekonomik düzeni ifade eder. Dolayısıyla bu sistemde, ekonomik birimlerin yönlendirilmesi ve koordine edilmesi, arz ve talep miktarlarının belirlenmesi, malların fiyatlarının belirlenmesi, fiyat, miktar, kalite ve diğer şartlara ilişkin bilgilerin elde edilmesi gibi temel ekonomik fonksiyonlar piyasalarda gerçekleşmekte ve piyasalar tarafından belirlenmektedir. Piyasa ekonomilerinde işlerliğin sağlanması ve korunması için uygulanan ekonomik politikanın temel ve merkezi unsuru ise rekabettir (4054 sayılı Yasa Genel Gerekçesi).

Rekabetçi bir piyasa yapısı başta tüketiciler olmak üzere tüm piyasa katılımcılarının yararınadır (Karakılıç, 2016:107). Rekabet, işletmeleri verimli olmaya, kaliteli ve düşük maliyetlerle daha fazla ürün ve hizmet arz etmeye yönlendiren önemli bir süreçtir. Rekabetin hakim olduğu piyasa ekonomilerinde, fiyat ve kar göstergeleri müdahalelerden uzak olarak belirlenirken, firmaların bağımsız karar verebilmeleri sayesinde ülkelerin kıt kaynakları daha verimli bir biçimde kullanılmaya başlanır ve bu sayede tüketicilerin refah düzeyleri de artar. Aynı zamanda rekabet, yeni buluşlara ve teknolojik gelişmelere yol açarak ülke ekonomisinin bir bütün halinde kalkınmasına da katkıda bulunmaktadır (4054 sayılı Yasa Genel Gerekçesi).

Toplum hayatında çok önemli bir yere sahip olan rekabet olgusunu, hukuk düzeni bir hak olarak kabul etmiş ve kişilerin sahip olduğu diğer haklar gibi, ihlal ve kötüye kullanmaya karşı yaptırımlarla koruma altına almıştır (Savaş, 2017:229; Mimaroglu, 1970:285; Karayalçın, 1968:442; Örs 1958:6). Rekabet hakkı ya da rekabet serbestisi denilen bu hak sınırsız değildir. Rekabet amacıyla ortaya konulan davranışların hukuk düzenine uygun bir biçimde denetlenmesi ve gerekli durumlarda yaptırıma tabi tutulması gerekir. Aksi halde rekabet hem rakipler, hem de piyasa ve diğer katılanlar açısından yıkıcı sonuçlar doğurabilmektedir (Özel ve Özdemir, 2017:203). Rekabetin, bireysel olarak veya sivil toplum örgütlerinin atacakları adımlarla etkin bir şekilde korunması mümkün değildir (Gündem, 2014:1). Bu yüzden günümüz piyasa ekonomilerinde rekabete dayalı piyasa düzeninin kurulması,

işletilmesi ve korunması devletlere verilmiş bir görevdir ve bu görev devletlerin temel görevleri arasında sayılmaktadır.

Dünyadaki farklı hukuk sistemlerinde bireysel rekabet hakkının ve toplumda rekabet düzeninin korunmasına yönelik düzenlemelerin temelinde, rekabetin korunmasına yönelik anayasal düzenlemeler yer almaktadır. Ülkemizde de, rekabet düzeninin korunmasını amaçlayan temel anayasal düzenleme Anayasa'nın 167. maddesinde şu ifadelerle yer bulmaktadır (Sarıöz, 2011:11). "Devlet, para, kredi, sermaye, mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı ve düzenli işlemelerini sağlayıcı ve geliştirici tedbirleri alır; piyasalarda fiili veya anlaşma sonucu doğacak tekelleşme ve kartelleşmeyi önler". Söz konusu hüküm uyarınca rekabet düzeninin korunması için Devlet, rekabet hukuku ve haksız rekabet hukuk dallarını oluşturmuş ve bu hukuk dallarıyla ilgili hükümler ortaya koymuştur.

Rekabet hukuku düzenlemeleri, rekabetçi piyasa yapısını onu sınırlamaya yönelik davranışlara karşı korumaya çalışırken, haksız rekabet hukuku ise bütün piyasa katılımcılarını haksız rekabet niteliğindeki davranışlar ile ticari uygulamalara karşı korur. Haksız rekabet hukuku hükümleri, piyasa faaliyetlerine doğrudan katılan veya bunlardan etkilenen bütün piyasa katılımcılarının yararlarını gözettiğinden, burada rekabete dayalı ekonomik düzenin korunması amacı da söz konusudur (Karakılıç, 2016:146-147).

Gerek rekabet hukuku gerekse haksız rekabet hukuku amaç yönünden paralellik göstermekte olup bizatihi rekabet, korunması gereken olgudur. Bu yönüyle rekabetin korunması amacı açısından her iki hukuk dalı birbirini tamamlar niteliktedir. Rekabet hukuku, önleyici bir rolle makro düzeyde piyasadaki rekabetçi yapının bozulmasını veya ihlalini engellemeye çalışırken; haksız rekabet hukuku ise dürüst rekabetin korunması yolu ile mikro düzeyde iktisadi faaliyet serbestisini sağlamaya çalışmaktadır (Pınar, 2014:84).

1.10. Haksız Rekabetin Tanımı ve Türk Hukukundaki Yeri

Ekonomik hayatın akışı içerisinde, rekabet özgürlüğü ve bununla somutlaşan rekabet hakkının kötüye kullanılması da mümkün olabilmektedir. Rekabet hakkının kötüye kullanılması ile birlikte rekabetin bozulması sonucunda rekabetçi bir piyasa yapısından beklenen faydalar gerçekleşmeyecektir (Karakılıç, 2016:107). Bunun sonucunda oluşacak olumsuz durumları önlemek ve toplumda faydalı bir rekabet

ortamı oluşturmak amacıyla haksız rekabet kavramı ve haksız rekabet hukuku doğmuştur. Haksız rekabet hukuku, kişinin rekabet hakkını hukukun kendisine sağlamış olduğu sınırlar içinde kullanması esasına dayanmaktadır. Buna göre, ekonomik rekabetin mevcut olduğu bir ortamda oluşabilen haksız rekabet, dürüstlük kurallarının aşılması suretiyle başkalarına zarar verecek surette yapılan rekabettir (Çelikbaş, 2012:1).

01.01.1957 tarihinde yürürlüğe girip 01.07.2012 tarihine kadar yürürlükte kalan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) md.56'da haksız rekabet; "aldatıcı hareket veya hüsnüniyet kaidelerine aykırı sair suretlerle iktisadi rekabetin her türlü suistimali" olarak tanımlanmıştır. 6762 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren 6102 sayılı TTK'da ise haksız rekabetin tanımı yapılmamıştır. Tanım yerine kanun koyucu, genel bir ilke benimsemekle yetinmiştir. Bu ilke Kanun'da şöyle ifade edilmiştir: "Rakipler arasında veya tedarik edenlerle müşteriler arasındaki ilişkileri etkileyen aldatıcı veya dürüstlük kuralına diğer şekillerdeki aykırı davranışlar ile ticari uygulamalar haksız ve hukuka aykırıdır (md.54/2)".

Literatürde haksız rekabetle ilgili yapılan tanımlarda üzerinde uzlaşılan ortak bir tanım olmamakla birlikte, haksız rekabet ile ilgili yapılan tanımların çoğunda ortak olan ve vurgulanan noktalar; haksız rekabetin haksız fiilin özel bir türü olduğu, müşteri bölüşümüne yönelik olarak başkalarının müşterilerini kendisine çekmeye yöneldiği ve en önemlisi de iyi niyet kurallarına aykırı davranışlar olduğudur (Tamer, 2010:24). O halde haksız rekabeti; "serbest rekabet piyasasında, kişilerin hak olarak kullandığı ve her hak gibi dürüstlük kurallarına uyularak hukuki sınırlar çerçevesinde kullanmak zorunda olduğu rekabeti, mal ve hizmet sunduğu kişileri cezbetmek amacıyla, herhangi bir şekilde rekabet ilişkisine girdiği kişilere karşı dürüstlük kurallarına aykırı davranışlar yoluyla kullanması" diye tanımlayabiliriz (Savaş, 2017:229-230). Bu tanımda da ifade edildiği gibi haksız rekabet özünde Türk Medeni Kanunu md.2'de ifade edilen "Herkes, haklarını kullanırken ve borçlarını yerine getirirken dürüstlük kuralına uymak zorundadır" şeklindeki hükmün ekonomik rekabet alanına uygulanmasından ibarettir (Kuşoğlu, 2017:18).

Türk hukukunda haksız rekabet ile ilgili hükümler, tacirler arası ve ticari iş niteliği taşıyan olaylar yönünden ve ticari nitelik taşımayan olaylar yönünden olmak üzere iki kısımda incelenmektedir. Bunlardan ilki olan tacirler arası ve ticari iş niteliği

taşıyan olaylar yönünden haksız rekabet hükümleri 6762 sayılı TTK'nın 56 ile 65. maddeleri arasında düzenlenmiş iken, bu Kanun'un yürürlükten kaldırılması ile konu ile ilgili hükümler 6102 sayılı TTK'da 54 ile 63. maddeler arasında düzenlenmiştir. Benzer şekilde, ticari nitelik taşımayan rekabet halleri için ise 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) 48. maddesinde haksız rekabete ilişkin hüküm bulunmakta iken, bu Kanun'un yürürlükten kaldırılması ile konu ile ilgili hüküm 6098 sayılı TBK'nın 57. maddesinde düzenlenmiştir (Odabaşı, 2014:40-41).

Görüldüğü üzere Türk hukukunda haksız rekabete yönelik düzenlemeler hem TTK'da hem de TBK'da mevcuttur. Her iki kanundaki düzenlemeler benzer içerikte olmakla birlikte, hangi düzenlemelerin ne tür haksız rekabet durumlarında geçerli olacağı tam olarak belirlenmemiştir. Bu mevcut durum ticari işler ile ticari olmayan işlerdeki haksız rekabet hallerinin ayırımı ve nitelendirilmesinde sorunlar ortaya çıkartmaktadır. Bu konuda ağırlıklı olarak kabul gören görüş şudur; TBK'nın 57. maddesi yürürlükte olmasına rağmen zımnen ilga edilmiştir ve ticari olmayan haksız rekabet hallerine dahi uygulanamaz. Bunun yerine ticari olsun ya da olmasın tüm haksız rekabet hallerinde TTK md.54 vd. hükümlerinin uygulanması gerekir. Zira TTK md.54 vd.'nin düzenleme tarzı hem ticari hem de ticari olmayan (adi) haksız rekabet hallerinde uygulanacak niteliktedir (Bilgili ve Demirkapı, 2016:133-134).

Bu çalışmanın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde ortaya çıkan haksız rekabet durumlarının TTK kapsamında mı? Yoksa TBK kapsamında mı? Değerlendirilmesi gerektiği konusu şu şekilde ifade edilebilir: 3568 sayılı Kanun'da belirtilen düzenlemelere göre SMMM ve YMM unvanları ile mesleki faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının yapmış oldukları faaliyetler, serbest meslek faaliyetidir. Bu meslek mensupları kanun koyucu tarafından kendilerine verilmiş inceleme ve denetleme yetkilerine de sahiptirler. Bu yönüyle meslek mensuplarının kamusal hizmete dayanan ve toplumsal menfaatleri kapsayan bir yönü de vardır ki bu durum meslek mensuplarının tacir olarak nitelendirilmelerini engellemektedir. Ayrıca meslek mensuplarının faaliyetlerini sadece ekonomik çıkarlar, kar hedefi ve işletmenin devamlılığı gibi prensipler çerçevesinde sürdürmemeleri de onların tacir olarak nitelendirilmelerini engelleyen etkenlerdendir. Bu durumda tacir gibi nitelendirilemeyen meslek mensupları haksız rekabet hallerinde TTK hükümlerinden yararlanamayacağından, TBK hükümleri kapsamında değerlendirilmeleri gerekmektedir. Ancak bu meslek mensupları tacir olarak nitelendirilemese de

faaliyetlerinin ekonomik tarafları da vardır. Her şeyden önce söz konusu meslek mensupları kazanç sağlamak için mesleklerini icra etmektedir. 3568 sayılı Kanun'un 46. maddesi meslek mensuplarının ekonomik yönünün yasal dayanağını oluşturmaktadır. Yukarıda verilen açıklamalar çerçevesinde, meslekte yaşanan haksız rekabet durumlarında TBK hükümleri uygulanmalıdır. Ancak borçlar kanununun yetersiz kaldığı göz önünde bulundurulduğunda gerek tamamlayıcı olması gerekse çözüme ulaşılması açısından ve 3568 sayılı Kanun kapsamındaki meslek mensuplarının da iktisadi bir yönünün olduğu düşüncesinden hareketle TTK'daki haksız rekabet hükümlerinin dikkate alınması gerekli görülmektedir (Biyar, 2007:89).

1.11. Haksız Rekabet Düzenlemelerinin Amacı ve Kapsamı

6102 sayılı TTK'nın 54. maddesinin birinci fıkrasında, "Haksız rekabete ilişkin hükümlerin amacı, bütün katılanların lehine dürüst ve bozulmamış rekabetin temin edilmesidir" ifadesine yer verilmiştir. Kanun koyucu haksız rekabetle ilgili korumanın amacını ve sınırlarını kanunda açıkça belirterek, haksız rekabete ilişkin hükümlerin işlevselliğini vurgulamak istemiştir. Yukarıda ifade edilen amaç maddesine göre TTK'da haksız rekabete ilişkin tüm hükümler iki sütun üzerine oturtulmuştur. Bunlardan ilki, "bütün katılanlar" iken, ikincisi "dürüst ve bozulmamış rekabet" kurumudur (Güven, 2012:176-177).

TTK md.54'teki "bütün katılanlar" ifadesinden kastedilenin öncelikle rakipler olduğu açıktır. Rekabet ile amacın müşteri çekmek olduğu dikkate alındığında "katılanlar" kavramının müşterileri de kapsadığı kabul edilmelidir. Nitekim TTK'nın 56/II. maddesinde açıkça müşterilerin de dava açabileceğinin ifade edilmesi müşterilerin de korunduğunu göstermektedir. Ayrıca belirtilmelidir ki, TTK'nın 56/III. maddesine göre kendilerine dava açma yetkisi verilmiş olunması nedeniyle esnaf odaları, ticaret ve sanayi odaları, borsalar, tüzüklerine göre tüketicilerin ekonomik menfaatlerini koruyan sivil toplum kuruluşları ve tüzüklerine göre üyelerinin ekonomik menfaatlerini korumaya yetkili bulunan diğer mesleki ve ekonomik birliklerle kamusal nitelikteki kurumlar da "katılanlar" kavramı kapsamında kabul edilmesi gerekmektedir (Erdoğan, 2012:429). Böylelikle haksız rekabet hükümleriyle, sadece rakiplerin değil tüm toplumun koruma altına alınmasının amaçlandığı anlaşılmaktadır.

TTK'nın amaç maddesinin ikinci sütununu oluşturan “dürüst ve bozulmamış rekabet” kavramı ise korumanın konusu olup; genel ilkeyi ortaya koymakta, rekabetin niteliğini belirtmekte ve hukuken tanımlanabilir bir rekabeti vurgulamaktadır. Somutlaştırmak gerekirse, dürüstlük ilkesine aykırı ve rekabete karşı olarak ya da rekabetten beklenen olumlu sonuçların elde edilmesini, özellikle de rekabetin işlerliğini engellemek için yapılan her davranış, haksız rekabet olarak nitelendirilmektedir (Güven, 2012:175-177).

Dürüst davranma kuralı, haksız rekabet davranışının tanınmasını sağlayan belirleyici etkidir. Hukuk sisteminin emrettiği çerçeveye uygun olarak düzenlenmiş rekabet ortamında (ortamın her zaman piyasa olması şart değildir) tüm katılanlar piyasadaki tüm aktörlerin dürüst davranma kuralına uygun davranışlar göstereceğine güvenir ve güvenmek hakkına sahiptir (Ünlü, 2015:159). Bu bağlamda, dürüst davranma kuralını ihlal eden, aynı zamanda bu güvene de aykırı hareket etmekle haksız rekabet fiilini işlemiş olacaktır (Özdemir, 2012:9-10).

Kanun koyucu TTK md.54/II'de haksız rekabeti genel olarak tanımladıktan sonra, TTK 55' te dürüstlük kuralına aykırı davranışlar ve ticari uygulamalar üst başlığıyla başlıca haksız rekabet hallerini sıralamıştır. Ancak buradaki haksız rekabet hallerine ilişkin sıralama, sınırlayıcı değil aksine örnekleyicidir. Bu şekildeki düzen tarzından çıkan en önemli hüküm ve sonuç şudur: Öyle bazı durumlarla karşılaşılabiliyor ki, TTK md.55'te hükme bağlanan haksız rekabet hallerinden hiçbirine girmeyebilir. Böyle durumlarda bize söz konusu durumun haksız rekabet teşkil edip etmediği hususunda TTK md.54/II'deki tanım yardımcı olacaktır. Bu tanıma dayanarak biz, söz konusu davranışın haksız rekabet teşkil edip etmediğini belirleyebiliriz. Böylelikle kanun koyucunun haksız rekabetle mücadelede mahkemelere oldukça geniş bir hareket alanı sağladığını, mahkemelerin TTK 54/II'deki bu esnek hükümden yararlanarak TTK md.55'te belirtilmeyen diğer haksız rekabet hallerini cezalandırabileceğini söylemek mümkündür (Şener, 2016:610-611).

TTK'da düzenlenen haksız rekabet hükümleri genel olarak incelendiğinde; haksız rekabetin oluşması için tarafların birbirine rakip olma zorunluluğu bulunmazken, haksız rekabette bulunanın kendisine bir fayda sağlamış olması da zorunlu değildir. Ayrıca, haksız rekabetten söz edilebilmesi için zararın fiilen gerçekleşmiş olması aranmazken, zarar riskinin ortaya çıkması haksız rekabet için

yeterli koşulu sağlamaktadır. Haksız rekabete uğrayanın zarar görmesi şartı sadece tazminat davaları bakımından aranmakta olup, haksız rekabetin varlığı için kusurun bulunması gerekmemektedir (Odabaşı, 2014:40).

1.12. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleği bakımından rekabet; hizmet piyasalarında faaliyetlerini sürdüren SMMM/YMM büro veya organizasyonlarının kendi aralarında özgürce ekonomik kararlar verebilmelerine imkan sağlayan bir yarış olarak ifade edilmektedir (İYMMO, 2017). Meslekteki bu rekabetçi yapı bilgi ve yeterlilik yarışı, hizmet yarışı, teknoloji ve sistem yarışı ve muhasebe mesleğinin kimliğini en üst seviyeye çıkarma yarışı şeklinde kendini göstermektedir (Arı, 2011:66). Bu anlamda muhasebe mesleğinde rekabet; verimliliği sağlarken müşterilerin daha kaliteli hizmet alımını sağlamakta, gelişmeleri teşvik etmekte, ekonomik gücün birkaç elde toplanmasını önleyerek kurumsallaşmayı teşvik etmektedir. Meslekteki rekabetin yukarıda ifade edilen faydaları sağlayabilmesi için her şeyden önce bu rekabetin yasal koşullar içerisinde ve etik ilkeler doğrultusunda yapılması gerekir. Meslekte rekabetin etik ilkelerin dışına çıkılarak, yasayla belirlenmiş kurallara aykırı biçimde yapılması ise “haksız rekabet” denilen olguyu doğurmaktadır (İYMMO, 2017).

3568 sayılı Kanun ile yasal dayanağa kavuşan muhasebe mesleği ve meslek mensupları günümüzde çözüm bekleyen pek çok sorunla da karşı karşıyadır. İktisadi rekabetin olduğu pek çok sektörlerde yaşanan haksız rekabet sorunu meslek mensupları arasında uzun süredir çözüm bekleyen ve çözümü için de pek çok çalışma yapılmış, fakat halen daha istenilen başarının tam olarak elde edilemediği bir sorun olarak mevcudiyetini korumaktadır. Öyle ki bu sorun birçok meslek örgütü yöneticisine göre mesleğin en önemli sorunu olarak görülmektedir. Konuyla ilgili olarak meslek örgütü yöneticilerinin birkaçının farklı zamanlardaki değerlendirmeleri aşağıda belirtilmiştir.

I. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi (2009), TÜRMOB Genel Sekreteri Yücel AKDEMİR, “Değerli arkadaşlarım muhasebe forumlarının amaçları mesleki sorunlarımızı konuşmak. Ben öyle algılıyorum doğru mu? Biz etikle haksız rekabette neyi konuşuyoruz. Bizim mesleki sorunlarımızın yüzde 95’ini etik ve haksız

rekabet oluşturmuyor mu? Şu anda en önemli sorunumuz belki on yıl yirmi yıl daha gündemimizde kalacak sorun haksız rekabet değil mi?”

II. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi (2010), İzmir SMMM Odası Başkanı Feyzullah TOPÇU, “Bugün burada bile bir soru sorsak, mesleğin en önemli sorunu nedir diye, burada oturan arkadaşlarımızın herhalde yüzde 90’ı haksız rekabet diyeceklerdir”.

TÜRHAŞ başkanı Yahya ARIKAN (Arıkan, 2000:1), “Meslek yaşantımızın birincil sorununun haksız rekabet olduğu tüm meslektaşlar tarafından onaylanmaktadır.”

Muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını araştıran bilimsel çalışmalar da bu durumu destekler niteliktedir. Uzay ve Tanç (2004) yapmış oldukları çalışmalarında “haksız rekabet” meslek mensuplarının yaşadığı en önemli mesleki sorun olarak ifade edilmiştir. Benzer bir sonuçta Karasioğlu ve Göktürk (2008)’ün çalışmalarında ortaya çıkmıştır. Konya ilinde meslek mensupları ile yapılan anket çalışmasında meslek mensuplarının en önemli sorununun “haksız rekabet” sorunu olduğu tespit edilmiştir.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin tanımlar başlığını taşıyan dördüncü maddesinde meslekteki haksız rekabet; “meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahibi ile olan ilişkilerini etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışları veya mesleki uygulamalar” şeklinde tanımlanmıştır. Tanım genel olarak değerlendirildiğinde 6102 sayılı Kanun’un 54/II. maddesinde belirtilen haksız rekabet ile ilgili ifadelerle benzer bir tanımlamanın muhasebe mesleğine uyarlandığı görülmektedir.

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin “Haksız Rekabet Yapmama Yükümlülüğü” başlığını taşıyan beşinci maddesinde, “meslek mensupları mesleki faaliyetleri kapsamında işin kabulü, reddi, yürütülmesi ve sona ermesi ile reklam yasağı kapsamına giren her türlü faaliyetlerine ilişkin olarak haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar” hükmüyle meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri sırasında haksız rekabete neden olabilecek eylem ve davranışlarda bulunamayacağı açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, haksız rekabet meslek mensupları arasında varlığını sürdürmektedir.

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

1.13. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet-Etik İlişkisi

Muhasebe mesleğinde genel olarak Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Özen, Gizlilik, Mesleki Davranış olarak ifade edilen etik ilkeler meslek mensupları için vazgeçilmez niteliklerdir. Meslekteki yasal düzenlemeler ve etik ilkeler doğrultusunda faaliyetlerini sürdüren meslek mensupları, mesleğe, diğer meslek mensuplarına ve tüm topluma karşı olan sorumluluklarını yerine getirmiş olacaktırlar. Bunun karşılığında da meslek, toplumda hak ettiği saygınlığa kavuşacak ve meslek mensuplarının toplumdaki itibarı artacaktır. Ayrıca meslek mensuplarının yukarıda sayılan bu ilkelere göre davranışlarını sürdürmeleri meslek için pek çok sorunun ortaya çıkmasını önleyecek, meslek mensupları arasında uyum ve dayanışmayı arttıracaktır. Meslek mensupları arasındaki bu dayanışma ise mesleğin gelişimine katkı sağlayacaktır.

Meslekte etik ilkelerin düzenlenmiş olması, tüm meslek mensuplarının bu ilkelere uygun davranacağı anlamına gelmemektedir. Bazı meslek mensuplarının gerek kişisel nedenlerle; etik ölçütleri farklı yorumlama, bencil davranma, etik ikilemler, mesleki bilgi yetersizliği, gerekse dışarıdan kaynaklanan; işletme yönetiminin etik davranışları algılama farkı, meslek ücreti, karşılıklı güvensizlik, sahte ve yanıltıcı belge, etik davranışların esnetilmesi gibi nedenlerle (Akdoğan, 2003:11-16) etik ilkelere uzaklaşarak etik dışı davranışlar sergilediği görülmektedir. Bu durum hem mesleki açıdan hem de toplum açısından pek çok sorunun ortaya çıkmasına yol açmaktadır. Etik ilkelere 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 davranış mesleki açıdan da pek çok olumsuzluğu beraberinde getirmektedir. Bu olumsuzluklardan biri olan ve çalışmamızın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde haksız rekabet olgusu da meslek mensuplarının etik ilkelere uzaklaşmalarının sonuçlarından biridir. Etik dışı davranışlar meslekte haksız rekabet

olgusunun ortaya çıkmasına veya mevcut haksız rekabetin daha da artmasına neden olmaktadır. Bu nedenle meslekteki her bir etik ilkeyle, meslekteki haksız rekabet olgusu arasındaki ilişki aşağıda açıklanmıştır.

Etik ilkelerden biri olan dürüstlük ilkesinin meslek mensuplarınca göz ardı edilerek bu ilkeye aykırı davranışlarda bulunulması, meslekte yaşanan haksız rekabet durumlarıyla doğrudan ilişkilidir. Şöyle ki haksız rekabet olgusu dürüstlük üzerine inşa edilen bir kavramdır. Farklı alanlarda, haksız rekabetle ilgili yapılan tüm tanımlamalarda bu durum vurgulanmaktadır. Çalışmanın konusunu oluşturan muhasebe mesleğinde haksız rekabetin tanımının yapıldığı Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinde haksız rekabet; “meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahibi ile olan ilişkilerini etkileyen aldatıcı veya diğer şekillerdeki dürüstlük kurallarına aykırı davranışları veya mesleki uygulamaları” ifadesinde de bu durum açıkça belirtilmektedir. Bu anlamda meslek mensubunun iş sahiplerine, meslektaşlarına, kamuya karşı dürüstlük ilkesine aykırı davranışları sonuçta meslekteki haksız rekabeti arttırıcı etkide bulunacaktır. Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinde belirtilen haksız rekabet durumları içinde pek çok maddenin dürüstlük ilkesinin ihlalden kaynakladığı da göz önüne alındığında bu ilkenin meslek mensupları açısından ne denli önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Tarafsızlık ilkesi, meslek mensubunun bilgi kullanıcıları arasında bir ayırım yapmadan, hepsine eşit mesafede kalarak, hepsinin yararına bilgi üretmesini ifade etmektedir. Bu ilkenin ihlal edilmesi durumunda ise meslekte haksız rekabet durumları ortaya çıkmaktadır. İş sahipleri ile kamu arasında faaliyetini sürdüren meslek mensubu, tarafsızlık ilkesinden uzaklaşıp, iş sahiplerinin menfaatleri doğrultusunda hareket etmesi durumunda, haksız rekabet olgusu ortaya çıkacaktır. Çünkü tarafsızlığını kaybeden meslek mensupları bu şekilde davranmalarını isteyen iş sahipleri tarafından talep edilir bir kişi haline gelecektir. Böylece, yanlı tutumundan memnun olan müşterilerini kaybetmediği gibi, bu durumu olağan karşılayan yeni müşteriler de elde etmelerini sağlayacaktır. Bu durum ise mesleki faaliyetlerinde tarafsızlığını koruyan meslek mensupları açısından haksız rekabet durumu oluşturduğu gibi bu meslek mensuplarının pek çok yönden kayba uğramalarına neden olacaktır.

Mesleki davranış ilkesi, genel anlamda meslek mensubunun mesleki faaliyetleri sırasında gerek devlet gerekse meslek odalarınca belirlenmiş yasa ve yönetmeliklere

uyumasını ifade etmektedir. Mesleği düzenleyen bu hükümlerin ihlali hiç kuşkusuz meslekte haksız rekabetin oluşmasına veya var olan haksız rekabet durumlarının daha da yaygınlaşmasına neden olacaktır. Örneğin haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğine göre iş sahiplerinden Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlemiş olduğu meslek mensupları için asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek yasaklanmış olmasına rağmen, bu mesleki davranış kuralına aykırı hareket etmek haksız rekabet davranışı oluşturacaktır. Bunun gibi pek çok konuda yapılmış düzenlemelere aykırı davranışlar da meslekte haksız rekabete neden olabilmektedir. Bu yüzden mesleki davranış ilkesinin meslekteki haksız rekabet olgusu için önemli bir etik ilke olduğu söylenebilir.

Meslek mensubunun iş sahiplerine etkin bir hizmet sunmak için gerekli mesleki bilgi ve beceri düzeyine sahip olması ve hizmet sunarken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranması sorumluluklarını yükleyen mesleki yeterlilik ve özen ilkesi de meslekteki haksız rekabet ile doğrudan ilişkilendirebileceğimiz etik ilkelerden biridir. İş sahiplerine hizmet sunumu sırasında yeterli mesleki bilgiye sahip olunması ve bunun yanında yapmış olduğu mesleğe gerekli özeni göstermesi hem meslek mensubu açısından hem de kamu açısından önemlidir. Çünkü 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. 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 meslekteki haksız rekabet davranışlarını etkileyen etik ilkelerden birini oluşturmaktadır. Meslek mensubunun gizlilik ilkesine aykırı davranıp iş sahiplerinden öğrenilen bilgilerle yeni işler kazanmaya çalışması veya var olan müşterilerini elinde tutmaya çalışması meslekte haksız rekabet davranışı oluşturacaktır.

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET

Bu bölümde Türkiye’de muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun her yönüyle ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçla öncelikle muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun ortaya çıkma nedenleri açıklanmış, daha sonra meslekte mevcut olan haksız rekabet durumları, haksız rekabet sorununun meslekte yarattığı olumsuz sonuçlar, haksız rekabet sorununun çözümü için yapılan çalışmalar, haksız rekabet durumlarında uygulanan yaptırım süreci, bu sürecin sonunda meslek mensuplarının karşılaştıkları ceza türleri ve haksız rekabet davranışlarından ceza almış meslek mensubu sayıları açıklanmıştır. Bölümün sonunda ise muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorunu ile ilgili literatür ortaya konulmuştur.

2.1. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Nedenleri

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun oluşmasında meslek camiasının yapısı ve aktörlerinden kaynaklanan yapısal sorunlar, kayıt dışı ekonomi ile etkisi artan ekonomik krizlere bağlı etkenler başlıkları altında pek çok farklı neden sayılabilmekle birlikte (Arıkan, 2011:10) bu nedenlerin içinde en önemlisi; meslek mensuplarının mesleği icra ederken etik ilkelere uzaklaşmaları ve bu ilkelere uygun olmayan davranışlarda bulunmaları olarak ifade edilebilir. Bu bağlamda meslekteki haksız rekabet sorununun nedenlerini, meslek mensuplarının etik ilkelere uzaklaşmaları ve meslekteki yapısal sorunlar ile ekonomi kaynaklı sorunlar olmak üzere iki ana başlık altında inceleyebiliriz.

2.1.1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlkelerden Uzaklaşmaları

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken etik değerleri göz önüne alıp almaması meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun boyutunu doğrudan etkileyecek 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. Tam 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).

2.1.2. Meslekteki Yapısal Sorunlar ile Ekonomi Kaynaklı Sorunlar

Meslek camiasının yapısından kaynaklı sorunlar ile ekonomi kaynaklı sorunlar da meslekte haksız rekabete neden olabilmektedir. Haksız rekabet sorununun oluşumuna zemin hazırlayan bu sorunları çok farklı başlıklar altında sıralayabiliriz. Bunlardan önemli olduğunu düşündüğümüz bazılarının meslekte haksız rekabete nasıl yol açabildikleri aşağıda ifade edilmiştir (Topçu, 2010:38).

2.1.2.1. Tahsilat Sorunu

Günümüzde meslek mensuplarının iş sahiplerine hizmetleri karşılığında hak ettikleri ücretleri geç ödemeyi, ödememeyi, ödemekten kaçınmayı alışkanlık haline getiren iş sahiplerinin olduğu bir gerçektir (Dede, 2016:252). Meslekte “Tahsilat Sorunu” olarak adlandırılan bu sorunun çözümü için yıllardır çalışılmasına, bu amaçla pek çok görüş, pek çok projenin ortaya konulmasına rağmen çözüme kavuşturulamamaktadır. Durmuş ve Sekizsu (2017:436)’nın meslek mensuplarının mesleki değerlendirmeleri ve sorunlarına yönelik yapmış oldukları çalışmada, anket yapılan 157 meslek mensubunun %74,5’inin ücretlerin düzenli ödenmediğini belirtmiş olmaları meslekteki tahsilat sorununun varlığını ve boyutunu ifade eden örneklerden birini oluşturmaktadır. Bu sorun hem meslek mensuplarının hak ettikleri gelire kavuşmalarını önlemekte, hem de meslekte haksız rekabete neden olan bir unsur olarak gösterilmektedir.

Meslek mensubu ödenmeyen ücret alacağına karşın iş sahibiyle olan sözleşmesini feshetme (ücret yönetmeliği md.17) ve alacaklarını icra yoluyla tahsil etme hakkına sahipken işi kaybetme korkusuyla çoğu zaman bu hakkını kullanmamaktadır. Tahsil edemediği ücret alacağını nasıl olsa bir gün alırım umuduyla aylarca ücret almadan o iş sahibine hizmet vermeye devam eden meslek mensubu bu davranışıyla haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği md.7/a “Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek” maddesi uyarınca kınama cezası gerektiren haksız rekabet suçu da işlemektedir.

Tahsilat sorunu yaşıyan meslek mensupları tahsil edemediği ücret alacaklarından dolayı yaşadığı gelir kaybını yeni bir iş olarak karşılama yoluna gitmekte, bu iş arayışı sürecinde de haksız rekabet davranışına başvurabilmektedirler. Meslekteki tahsilat sorunu çözüme kavuşturulmayıp bu haliyle sürdürülmeye devam edilirse, bu durumun meslekteki haksız rekabeti arttırıcı etkisi olacağı söylenebilir.

2.1.2.2. Meslek Mensuplarının Sayısındaki Artış

Meslek mensuplarının sayısının yıllar itibariyle sürekli artması, bunun yanında iş imkanlarının meslek mensubu sayısındaki artışa oranla daha düşük seviyede kalması, meslekte haksız rekabete neden olan faktörlerden biri olarak gösterilebilir.

Tablo 12. Meslek Mensubu Sayıları ile Vergi Mükellefi Sayıları Arasındaki İlişki

Yıllar	Meslek Mensubu Sayısı SM+SMMM+YMM	Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu Sayısı SM+SMMM+YMM	Gerçek Usul Gelir Vergisi Mükellef Sayısı	Kurumlar Vergisi Mükellef Sayısı	Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefi Toplamı
2009	80.256	41.387	1.683.30	640.786	2.324.094
2010	82.427	42.363	1.693.31	652.009	2.345.325
2011	84.309	44.680	1.703.89	663.967	2.367.861
2012	89.514	46.624	1.760.78	662.190	2.422.975
2013	92.418	48.216	1.798.05	662.225	2.460.281
2014	96.035	49.512	1.798.73	673.920	2.472.685
2015	100.569	51.265	1.827.18	699.904	2.527.084
2016	104.318	53.088	1.819.49	721.524	2.541.016
2017	108.530	55.074	1.877.12	759.242	2.636.370
2018	111.981	59.802	1.920.58	806.622	2.727.208

Kaynak: www.turmob.gov.tr, www.gib.gov.tr

Meslek mensuplarının sayıları ile vergi mükelleflerinin sayılarının son 10 yıllık dönemin verildiği yukarıdaki tabloda, meslek mensubu sayılarındaki artış oranının mükellef sayılarındaki artış oranından daha yüksek olduğu görülmektedir. 2009 yılında 80.256 olan toplam meslek mensubu sayısı, 2018 yılına gelindiğinde %39 artışla 111.981 olmuştur. Buna karşın, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin toplamından oluşan mükellef sayısı 2009 yılında 2.324.094 iken 2018 yılında %17 artışla 2.727.208 olmuştur. Oranlar arasındaki bu farklılıklar, eski tarihler dikkate alındığında daha da belirgin hale gelmektedir. 1994 yılında meslek mensubu sayısı 41.769 iken, 1.859.082 gelir vergisi mükellefi ve 280.393 kurumlar vergisi mükellefinden oluşan toplam mükellef sayısı ise 2.139.475'tir. 1994-2018 yılları arasındaki dönem dikkate alındığında meslek mensubu sayısındaki artışın %168 olduğu, mükellef sayısındaki artışın ise %27'de kaldığı görülmektedir.

Meslek mensubu sayısı ile mükellef sayısı arasındaki bu orantısızlık meslekte iş olanaklarının daralmasına yol açarak haksız rekabeti arttırıcı etkide bulunabilmektedir. Şöyle ki basit bir hesaplamayla 2009 yılındaki toplam mükellef sayısı (2.324.094), serbest çalışan meslek mensubu sayısına (41.387) bölüldüğünde, her bir meslek mensubuna düşen ortalama mükellef sayısı 56 iken, 2013 yılında bu sayı 51'e, 2018'de ise 45'e düşmektedir. Hesaplanan bu ortalama mükellef sayıları tüm mükelleflerin muhasebelerini serbest çalışan meslek mensuplarına yaptırdıkları kabul edilerek hesaplanan rakamlardır. Ancak mükelleflerin bir kısmı muhasebelerini kendi bünyelerinde çalıştırdıkları bağımlı diye adlandırılan meslek mensuplarına yaptırdığı, bir kısım mükelleflerin ise aktif olarak faaliyetlerine devam etmediği dikkate alındığında yukarıda ifade edilen ortalama rakamlarda önemli düşüşler görülecektir. İş hacmindeki bu daralma ise meslekteki rekabeti daha da arttırıp bazı meslek mensuplarının haksız rekabet davranışlarına başvurmasına neden olabilmektedir.

2.1.2.3. Yeni İşe Başlayan Meslek Mensuplarının Neden Olduğu Haksız Rekabet

Uzun ve maliyetli bir eğitim sürecinden sonra ruhsat alıp büro açarak mesleğe başlayan meslek mensubunun bürosunu faaliyete geçirmek için yapmış olduğu giderler oldukça önemli tutarlara ulaşmaktadır. Hem büroya yapılan bu giderlerin karşılanması hem de büronun faaliyetlerini sürdürüp meslek mensubunun da geçimini sağlayacak bir gelire kavuşabilmesi için belirli bir iş hacmine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu iş

hacmini sağlamak için mesleğe yeni başlayan meslek mensupları zaman zaman haksız rekabete yol açacak davranışlarda bulunabilmektedir.

Akpolat (2015) yapmış olduğu çalışmada; mesleğe yeni başlayan meslek mensupları ve haksız rekabete katılım düzeyi arasında pozitif yönlü anlamlı bir ilişkinin olduğu ve mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının haksız rekabete katılımını pozitif yönde etkilediği sonucuna ulaşmıştır.

2.1.2.4. Kapasitesinin Üstünde İş Kabul Eden Meslek Mensupları

Muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının iş kapasitelerinin sınırlandırılmasına yönelik herhangi bir düzenleme olmamakla birlikte, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29. maddesinde, “3568 sayılı Kanun’un 2. maddesindeki mesleğin konusuna giren işleri, serbest meslek faaliyeti olarak yalnız mesleki faaliyette bulunan meslek mensupları yapabilir” ve aynı yönetmeliğin 22. maddesinde, “meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için gerekli yardımcı eleman çalıştırabilirler” düzenlemelerinin bu konuyla dolaylı olarak ilgili olduğu söylenebilir.

Sahip olduğu mesleki bilgi, mesleki özen, iletişim becerileri, ahlaki değerler vb. nitelikleri sayesinde meslek mensupları yüzlerce iş sahibine hizmet veren bir duruma gelebilirler. Bu durumu engelleyici yasal bir düzenleme olmamakla birlikte bir meslek mensubunun yanındaki yardımcı elemanlarla yüzlerce iş sahibine hizmet vermesi Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in 29. maddesi de dikkate alınarak muhasebe mesleği açısından değerlendirildiğinde; yapılan muhasebenin gerekli özeni gösterilmeden, gerekli kontroller yapılmadan oluşması ihtimalini arttıracığı söylenebilir. Bunun sonucunda da muhasebeden beklenen sağlıklı bilgi akışına ulaşılmasında güçlükler yaşanabilir ve muhasebenin temel işlevini yerine getirememesi durumu ortaya çıkabilir. Bu durum mesleğine gerekli özeni gösteren, gerekli kontrolleri aksatmadan yapan ve yapmış olduğu işlemleri muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak yapmaya çalışan meslek mensuplarına karşı haksız rekabet yaratacaktır.

Türkiye’de yetersiz büro standartları ve az sayıda çalışanıyla kapasitesinin çok üstünde iş kabul eden meslek mensuplarının varlığı inkar edilemez bir gerçektir. Elbette bu durumun ortaya çıkmasında ülkemizde bu konuda halen büro standartları düzenlemesinin yapılmamış olması önemli bir etkidir (Topçu, 2010:38). Büro

standartlarının belirlenmemesi kapasite üzerinde iş kabulüne olanak sağlayarak haksız rekabeti arttırmanın yanında, iş sahiplerinin yeterli ve düzgün hizmet alamamalarına da yol açmaktadır. Yeterli hizmet alamayan iş sahipleri meslek mensupları hakkında olumsuz değerlendirmeler yapma yolunu seçmekte, iş sahiplerinin bu değerlendirmeleri çevreleriyle de paylaşmaları durumunda, mesleğin saygınlığına gölge düşmektedir (Dede, 2016:435).

Bazı meslek mensuplarının yüzlerce iş sahibine hizmet verirken, bazılarının sadece birkaç iş sahibine hizmet vermesi ve iş sahiplerinin meslek mensubu değişiminde herhangi bir kısıtlama olmadan serbestçe hareket edebilmeleri haksız rekabet davranışına yönelimi arttıracığı söylenebilir. Yüksek iş kapasitesine sahip olan meslek mensubu müşterisini kaybetmemenin mücadelesini verirken, az sayıda iş sahibine hizmet veren meslek mensubu ise müşteri sayısını arttırmak için çaba sarf ederken etik ilkelerin de göz ardı edilmesi durumunda haksız rekabet durumu ortaya çıkacaktır.

2.1.2.5. Kamu Denetiminin Düşük Düzeyde Olması

Tablo 13'te görüldüğü gibi meslekteki kamu denetiminin yıllardır oldukça düşük düzeylerde gerçekleşmesi bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Hiç şüphesiz bu sorunlardan biri de düşük düzeydeki kamu denetiminin meslekteki haksız rekabet davranışlarına zemin hazırlayan boyutudur.

Tablo 13. Yıllara Göre Denetlenen Mükellef Sayıları

Yıllar	Toplam Mükellef Sayısı	İncelenen Mükellef Sayısı	İnceleme Oranı (%)
2013	2.460.281	71.352	2,90
2014	2.472.685	55.284	2,24
2015	2.527.084	58.676	2,32
2016	2.541.016	49.817	1,96
2017	2.636.370	44.182	1,68
2018	2.727.208	44.376	1,63

Kaynak: www.gib.gov.tr

Kamu denetiminin yıllardır düşük seviyelerde olduğunu gören bazı iş sahipleri bu durumdan faydalanmak isteyeceklerdir. Bu iş sahiplerinin muhasebe ve muhasebe mesleğine karşı bakışları değişecek, muhasebeyi ihtiyaçları olan bilgileri sosyal sorumluluk anlayışı içinde sunan bir sistem olarak değil, devletin kendilerine yüklediği yasal bir zorunluluk olarak görecektir. Bu zorunluluğu da kendileri için en az maddi kayıpla atlatabilmenin yollarını araştıracaklardır. Bu konuda da meslek mensuplarından bu bakış açılarının doğrultusunda iş yapmalarını isteyebileceklerdir. Durmuş ve Sekizsu (2017:436)' nun yapmış oldukları çalışmada, meslek mensuplarının %66,2' sinin iş sahiplerinin meslek mensupları üzerinde yaptırım gücüne sahip olduğu düşüncesinde olması ve %84,5'inin iş sahiplerinin ödenecek vergiye ilişkin taleplerinden rahatsızlık duyduklarını ifade etmeleri ortaya çıkan sorunun boyutlarını göstermesi açısından önemlidir. Kamu denetiminin %1-%2 seviyelerinde olması bu düşüncedeki iş sahiplerini cesaretlendirirken, iş kaybını önlemek amacıyla bu iş sahiplerinin istekleri doğrultusunda hareket eden meslek mensupları, mesleki faaliyetlerini mesleğin gerektirdiği ilke ve standartlara uygun olarak gerçekleştiren meslek mensupları karşısında haksız rekabet davranışında bulunmuş olacaktırlar.

2.1.2.6. Bazı Meslek Mensuplarının Bilgi Eksikliği

Etik, haksız rekabet, mesleki disiplin kuralları vb. konuları kapsayan meslek hukuku eğitimleri ileride mesleği icra edecek olan meslek mensubu adaylarına staj eğitimleri sırasında yoğun bir şekilde verilmekte, gerek staj dönemindeki sınavlarda gerekse ruhsat sınavlarında ilgili konulardan çok sayıda sorular sorularak meslek mensubu adaylarının bu konulara tam anlamıyla hakim olarak mesleğe atılması için çaba harcanmaktadır. Aynı zamanda meslek mensuplarının da meslek hukuku konulardaki bilgilerini arttırmaya yönelik çalışmalara rağmen, özellikle mesleğe uzun zaman önce başlamış ve ruhsat alırken bu konularda herhangi bir eğitim almamış bazı meslek mensuplarının Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği, Disiplin Yönetmeliği, Etik İlkeler Yönetmeliği gibi yönetmelikler konusunda yeterince bilgi sahibi olmadığı görülmekte ve bu durum haksız rekabeti arttıran nedenlerden birini oluşturmaktadır (Topçu, 2010:38).

2.1.2.7. Ekonomide Yaşanan Krizler

Ekonomide yaşanan krizler meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin nedenleri arasında gösterilebilir. Bazı dönemlerde ulusal veya uluslararası piyasalarda yaşanan krizler veya ekonomik daralmalar sonucunda kapanan iş yerleri meslek mensuplarının iş olanaklarını daraltmaktadır. Bu daralmayla birlikte meslek mensubu kaybettiği gelirini geri kazanabilmek için yeni işler elde etmek için giriştiği mücadelede haksız rekabete neden olabilecek davranışlar sergileyebilmektedir.

2.1.2.8. Ekonomik Yapıdaki Değişimler

Ekonomik krizlere benzer bir etki de ekonomik yapıdaki değişimlerin sonucunda ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki büro açıp serbest olarak mesleğini sürdüren meslek mensupları daha çok küçük ve orta ölçekli işletmelere hizmet vermektedir. Büyük ölçekli işletmeler kendi bünyelerinde oluşturmuş oldukları muhasebe departmanlarında ücretlerini ödedikleri meslek mensuplarını çalıştırmakta ve bürolarında faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarından hizmet talep etmemektedirler. Günümüz ekonomik koşullarında küçük işletmeler, uluslararası sermaye ile işbirliği yapabilen güçlü sermaye yapısına sahip zincir mağazalar şeklinde faaliyetlerini sürdüren büyük işletmelerle rekabet edememekte ya büyük oranda gelir kaybına uğramakta ya da kapanmaktadır. Bunun sonucu olarak ta iş kapasiteleri azalan meslek mensupları haksız rekabet davranışına yönelebilmektedirler.

2.2. Muhasebe Mesleğinde Mevcut Haksız Rekabet Durumları

Muhasebe mesleğinde meslek mensupları arasında mevcut olan haksız rekabet durumları “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin” 6,7 ve 8. maddelerinde açıkça belirtilmiştir. Bu yönetmeliğe göre meslekteki haksız rekabet durumları:

- Meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle olan ilişkilerde haksız rekabet
- Ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabet
- Reklam yoluyla haksız rekabet

Olmak üzere üç ana başlık ve bu ana başlıkların altında pek çok alt başlıkta düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

2.2.1. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerde Haksız Rekabet

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin 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. Yönetmelikte sıralanan bu haksız rekabet durumları Ek 2 de sunulmuştur.

2.2.2. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalarda Haksız Rekabet

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin 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. Yönetmelikte sıralanan bu haksız rekabet durumları Ek 3'te sunulmuştur.

2.2.3. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin 8. maddesinde meslek mensuplarının reklam yoluyla haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamayacakları belirtilerek, reklam yoluyla yaratılan haksız rekabet durumları aynı maddede sıralanmıştır. Yönetmelikte sıralanan bu haksız rekabet durumları Ek 4'te sunulmuştur.

2.3. Haksız Rekabetin Muhasebe Mesleğinde Yarattığı Olumsuz Sonuçlar

Muhasebe mesleğinde hak edilemeyen kazançlara, üretmeden paylaşmaya ve meslekle bağdaşmayan pek çok durumun ortaya çıkmasına neden olan haksız rekabet sorunu mesleğe, meslek mensuplarına ve topluma önemli ölçüde zarar vermektedir (Arı, 2011:66). Bu zararın hangi boyutlara ulaşabileceğini Ömürbek ve Türkoğlu (2013:147)'nin yapmış oldukları çalışmada görmekteyiz. Çalışmaya göre, meslekteki haksız rekabet sorununun gelecekte mesleğin icrası sırasında daha büyük sorunlara neden olacağı ve meslek mensuplarının haksız rekabet sorunu nedeniyle muhasebe mesleğinin varlığını sürdürmesine yönelik ciddi kaygılar taşıdığı sonuçlarına

ulaşılmıştır. Buna göre haksız rekabet sorununun mesleğin geleceğini tehdit eden bir unsur olduğu söylenebilir.

Haksız rekabetin olumsuz sonuçlarından ilk etkilenen grup meslek mensupları olacaktır. Hem haksız rekabet davranışında bulunan hem de bu davranışa maruz kalan meslek mensubu birtakım olumsuzluklarla karşı karşıya kalacaktır. Haksız rekabet davranışında bulunan meslek mensubu bu davranışının yaptırımına katlanmak zorunda kalacaktır. TTK ya da TBK çerçevesinde kendisi hakkında hukuki süreç başlatılacak, idari tahkikat yapılacak ve disiplin soruşturmasına maruz kalacaktır. Bunun sonucunda da uyarma cezasından meslekten men cezasına kadar varan cezalarla karşılaşma durumunda kalacaktır (Çekici, 2009:90). Haksız rekabet davranışına maruz kalıp iş kaybına uğrayan meslek mensubu ise hem ekonomik hem de sosyal kayıplara uğrayacaktır. Haksız rekabet meslek mensupları arasındaki mesleki ve sosyal birlikteliği bozacak, onların birbirlerine olan güvenini azaltacak ve iş tatminini olumsuz etkileyecektir. Hiçbir kurala, hiçbir düzenlemeye dikkat etmeden sadece iş hacmini arttırmayı amaçlayan haksız rekabet davranışı sonuçta hizmet kalitesini de düşürecektir. Bu durum meslek mensupların toplumdaki mesleki itibarını da olumsuz yönde etkileyecektir.

Haksız rekabetin olumsuz sonuçlarından ikincisi mesleki ve örgütsel anlamda yarattığı etkilerdir. Şöyle ki haksız rekabet sadece meslek mensuplarını olumsuz etkilemekle kalmayacak aynı zamanda meslek hakkında da olumsuz bir yargının oluşmasına yol açacaktır. Bu olumsuz yargı ise oluşturulmaya ve sürdürülmeye çalışılan meslek vizyonunun, misyonunun ve ilkelerinin sorgulanmasına neden olacaktır (Çekici, 2009:90). Ayrıca meslekte uzun zamandır mevcut olan ve çözümünde bir türlü istenilen başarıya ulaşılamamış bu sorun, sorunun çözümünde en önemli rolü üstlenmesi gereken meslek odalarının kamu nezdinde prestij kaybına uğramasına neden olabilecek ve sorun üzerinde söz sahibi olmalarını da güçleştirecektir (İYMMO, 2017).

Haksız rekabetin yukarıda ifade edilen meslek mensupları için yaratmış olduğu olumsuz sonuçlar ve mesleki ve örgütsel anlamda yaratmış olduğu olumsuz sonuçlar dışında bir de kamusal olumsuz sonucu vardır ki bu sonucun diğerlerinden daha önemli olduğu söylenebilir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kamusal niteliğe sahip olması sebebiyle, meslekteki haksız rekabetin bir taraftan kamu düzenini bozucu

diğer taraftan da kamu gelirlerini olumsuz yönde etkileyici rolünün göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Çekici, 2009:90). Meslek kalitesini ciddi bir biçimde olumsuz etkileyen haksız rekabet, kayıtlandırma, sınıflandırma, raporlama, analiz ve gerekli kişilere bu bilgileri sunma gibi tüm muhasebe aşamalarının sağlıklı bir biçimde gerçekleşmesine engel teşkil etmektedir (Akpolat, 2015:1). Bunun sonucunda da bilgi kullanıcıları için doğru bilgi üretmesi gereken muhasebe asıl görevini yerine getirmekten uzaklaşmakta, bu durum ise tüm toplumu ya doğrudan ya da dolaylı olarak olumsuz etkilemektedir.

2.4. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabeti Ortadan Kaldırmak Amacıyla Yapılan Düzenlemeler

3568 sayılı Kanun ile mesleğin ve meslek örgütü olan odaların yasal temele kavuşmasıyla birlikte yıllar içinde gerek muhasebe mesleği gerekse meslek mensupları açısından önemli gelişmeler sağlanmıştır. Bu gelişimde, meslek örgütü odaların ve odaların üst birliği konumunda bulunan TÜRMOB'un katkısı inkar edilemez. Bu süreç içinde elbette meslek pek çok sorunla da karşı karşıya kalmış ve bu sorunlara mesleğin örgütlü yapısını oluşturan odaların katkılarıyla çözüm yolları geliştirilmeye çalışılmıştır. Haksız rekabet te meslekteki bu sorunlardan biri olup, sorunun çözümü için odaların, özellikle de TÜRMOB'un pek çok çalışma yaptığını görmekteyiz. Meslekteki bu sorunu ortadan kaldırmaya çalışan TÜRMOB'un bundan sonra da bu çalışmalarına devam edeceği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda meslekteki haksız rekabet sorununun çözümü için yapılan çalışmaları sıralarken bu çalışmaların neredeyse tamamının TÜRMOB tarafından yapılmış çalışmalar olduğunu ifade etmek yerinde olacaktır.

3568 sayılı Kanun'da meslekteki haksız rekabet sorunu ile ilgili olarak herhangi bir düzenleme yer almadığı gibi bir tanıma da yer verilmemiştir. Meslek yasasının bu eksik yönüne rağmen TÜRMOB, meslek hukukunu geliştirmek amacı ile önemli hukuksal düzenlemeler yaparken, yine meslek yasasının kendisine sağladığı imkanları kullanmıştır. TÜRMOB tarafından hukuksal dayanağını meslek yasasının 29, 33 ve 50. maddelerinin oluşturduğu “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği” hazırlanarak bu konuda bir mevzuat oluşturulmuştur (İYMMO, 2017). Bunun yanında “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile de meslekteki haksız rekabet sorunu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca TÜRMOB tarafından Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu (TÜRHAİK) oluşturulmuş ve bu kurul meslekteki haksız rekabet sorununun çözümü için pek çok düzenleme ve faaliyet geliştirmiştir. Muhasebe mesleğinde haksız rekabet konusunda yapılan çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

2.4.1. Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

3 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe giren ve 22 Mayıs 2015 tarihinde değiştirilerek “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” adını alan yönetmeliğin amacı; serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esaslarını belirlemektir. Yönetmelikte meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları, çalışma konuları, hukuki sorumlulukları, yapacakları denetimlerle ilgili çalışma usul ve esasları, hak ve ödevleri, meslekle bağdaşan ve bağdaşmayan işlerin neler olduğu, genel mesleki standartlar gibi pek çok konuda düzenlemeler yapılmıştır. Bu yönetmeliğin ikinci bölümünde genel mesleki standartlar sayılmış ve 10. maddede haksız rekabet ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir.

Yönetmeliğin haksız rekabet başlığını taşıyan 10. maddesindeki düzenleme şu şekildedir; “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”.

Yönetmelikteki haksız rekabetle ilgili belirtilen düzenlemelerin çok kapsamlı olmadığı açıktır. Ancak mesleğin yasal dayanağa kavuşmasından sonra haksız rekabetle ilgili yapılan ilk düzenleme olması açısından önemlidir. Ayrıca 1990 yılında yayımlanan bir yönetmelikte haksız rekabetten bahsedilmesi, haksız rekabeti önleyici esasların belirtilmesi, meslekteki haksız rekabet sorununun çok eski yıllardan bu yana süregelen bir sorun olduğunun da kanıtıdır.

2.4.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği 21.11.2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 16.05.2015 tarihli 29357 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelikle de bazı değişikliklere uğramıştır. Yönetmeliğin amacı yönetmeliğin birinci maddesinde; “3568 sayılı Kanun’a göre ruhsat almış SM, SMMM ve YMM’lerin kendi aralarında ve müşterileri ile olan ilişkilerinde haksız rekabetin önlenmesi, bu suretle dürüst ve bozulmamış rekabetin sağlanması ve meslek mensuplarının iş elde etmek için reklam sayılabilecek eylem ve işlemlerinin kapsam, sınır ve esaslarının belirlenmesidir” şeklinde ifade edilmiştir.

Dört kısımdan oluşan yönetmeliğin haksız rekabet sayılan haller başlığını taşıyan birinci kısım ikinci bölümünde meslek mensupları arasında haksız rekabet yapmama yükümlüğünü ifade eden maddeden sonra, haksız rekabet sayılan haller; meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle ilişkilerde haksız rekabet, ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabet ve reklam yoluyla haksız rekabet olmak üzere üç ana başlık halinde sayılmıştır. Her bir başlık altında da bu başlıkla ilgili olan haksız rekabet durumları sıralanmıştır. Böylece bu yönetmelikle meslekteki haksız rekabet durumları açıkça ortaya konulmuştur (HRRYY md.5,6,7,8).

Yönetmeliğin hak, yetki ve sorumluluk başlığını taşıyan birinci kısım üçüncü bölümünde haksız rekabet nedeniyle, müşterileri, güvenilirliği, mesleki itibarı, mesleki faaliyetleri veya diğer iktisadi menfaatleri zarar gören veya zarar görme tehlikesi olan meslek mensubunun hakları ifade edilmiştir. Aynı zamanda meslek odalarına meslek mensuplarının iktisadi menfaatlerini korumak amacıyla, haksız rekabetin varlığı halinde 6102 sayılı Kanun’un 56. maddesi hükümlerine göre fiilin haksız olup olmadığının tespiti, haksız rekabetin men’i, haksız rekabetin neticesi olan maddi durumun ortadan kaldırılması ile haksız rekabet yanlış veya yanıltıcı beyanlarla yapılmışsa bu beyanların düzeltilmesi konularında dava açma yetkisi düzenlenmiştir (HRRYY md.9,10,11).

Yönetmeliğin reklam kuralları başlığını taşıyan ikinci kısmında meslek mensupları arasındaki reklam yasağı hükmü ifade edilmiş, reklam ilkeleri ortaya

konularak hangi davranışların reklam sayılıp hangilerinin sayılmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının reklam konusundaki yükümlülükleri de bu bölümde açıklanmıştır (HRRYY md.12-23).

Yönetmeliğin üçüncü kısmında, Odalar bünyesinde kurulan Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları ile TÜRMOB bünyesinde kurulan Birlik Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunun amacı, teşekkülü, görev ve yetkileri, görev süresi ve çalışma esaslarına ait düzenlemelere yer verilirken (HRRYY md.24-31), son kısmında ise disiplin soruşturmasına ait hükümlere yer verilmiştir (HRRYY md.32-34).

2.4.3. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun Oluşturulması

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin yürürlüğe girmesiyle, bu yönetmeliğin 24. maddesindeki “Odalar ve Birlik kendi bünyelerinde mesleki faaliyetlerin haksız rekabet teşkil etmeyecek şekilde ve reklam ilke ve kurallarına uygun olarak yürütülmesinin temini ile bu yönetmeliğin uygulanmasını gözetmek üzere, Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu teşkil eder” hükmünden hareketle 2008 yılında Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu (TÜRHAİK) TÜRMOB bünyesinde oluşturulmuştur.

TÜRHAİK'in misyonu; “muhasabe mesleğinde haksız rekabetin önlenmesi amacıyla; mesleki standartları ve küresel uygulamaları dikkate alan, meslek mensuplarına değer yaratan, mesleki hizmetlerin kalitesini ve etkinliğini artıran önleyici, düzeltici ve düzenleyici faaliyetleri kamu yararına yönelik uygulamaya geçirmek olarak ifade edilirken, vizyonu; üyelerinin ekonomik ve teknolojik gelişmelere uyumlu olarak; yenilikçi, uzmanlaşan, sürekli eğitime ve gelişime açık, mesleki ilke ve kuralları özümsemiş meslek mensupları olmaları amacıyla saygınlığın, güvenilirliğin, hizmet kalitesinin kamu yararının dikkate alınarak artırılması” olarak belirtilmiştir (TÜRHAİK, 2016:359).

Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinin 29. maddesinde TÜRHAİK'in görev ve yetkileri belirlenmiştir. Bu maddeye göre TÜRHAİK;

- Odalarda kurulan Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları arasında işbirliği ve koordinasyonu sağlar, uygulamada yeknesaklığı gözetir.

- Yılısonu itibariyle, Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları (OHRMK) tarafından hazırlanan faaliyet raporları ile görüş ve tavsiyeleri değerlendirir ve bunları Birlik Yönetim Kurulu'na sunar.
- TÜRHAKE'in görüş ve önerileri uygun görüldüğü takdirde, TÜRMOB Yönetim Kurulu tarafından oda yönetimlerine sirküler, bülten ve tebliğlerle bildirir.

2.4.3.1. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu'nun Haksız Rekabeti Önlemek İçin Yapmış Olduğu Çalışmalar

TÜRHAKE, haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğı ile kendisine verilen görev ve sorumluluklar kapsamında belirlemiş olduğı vizyonu ile haksız rekabetle mücadele otoritesi olmasının yanında meslekle ilgili rekabet hukukunun oluşturulması ve geliştirilmesi görevini de üstlenmiştir. Bu bağlamda Kurul, muhasebe mesleğinde rekabetin sağlanarak sürdürülebilir kılınması ve haksız rekabeti oluşturan nedenlerin tespit edilerek ortadan kaldırılması yönünde yasal ve idari düzenlemelerle, meslek mensuplarına yönelik sürekli eğitimi ve bilgilendirmeyi ilke edinmiş olup faaliyetlerini bu kapsamda sürdürmektedir (TÜRHAKE, 2016:361). TÜRHAKE'in meslekteki haksız rekabeti ortadan kaldırmak için yapmış olduğı faaliyetler aşağıda açıklanmıştır.

2.4.3.1.a. Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarının Oluşumu ve Çalışma Esaslarının Düzenlenmesi

TÜRHAKE, oluşturulduğı 2008 yılında öncelikle; hukuki ve idari konumunu değerlendirmek suretiyle TÜRMOB ve tüm oda yönetimleri ile yapısal ve fonksiyonel ilişkilerini meslek yasası çerçevesinde düzenleyerek kuruluş çalışmalarını tamamlamıştır. Sonrasında TÜRHAKE ilk olarak; OHRMK'ların çalışma usul ve esasları ile soruşturma süreci konularında yönergeler hazırlayarak ülke genelindeki tüm SMMM ve YMM odalarında Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarının oluşturulmasını sağlamıştır (TÜRHAKE, 2016:361-362).

Ülke genelinde SMMM ve YMM odaları bünyesinde oluşturulan haksız rekabetle mücadele kurullarının görev ve yetkileri Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin 26. maddesinde belirtilirken, bu kurulların en temel görevi; meslek mensuplarının haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinde belirtilen hükümlerden birine aykırı davrandığı iddiasıyla usulüne uygun olarak oda yönetim kuruluna (OYK) bildirilmesinden sonra, OYK'dan almış olduğı soruşturma yapma yetkisi dahilinde

meslek mensubunun bu davranışının haksız rekabet teşkil edip etmediği, dolayısıyla disiplin kuruluna sevkine gerek olup olmadığına ilişkin görüşlerini bir raporla OYK'ya sunmaktır.

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğine göre oluşturulmuş olan OHRMK'lar, Oda ve Birlik yönetim kurullarınca yetkilendirilerek, ilgili yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyetlerini yürütmektedirler. Kurul, biri başkan olmak üzere en az üç üyeden oluşmakla birlikte üye sayısı binin üzerinde olan odalarda kurul üye sayısını OYK'lar belirlemektedir. Kurul üyeleri, OYK tarafından en az beş yıl kıdeme sahip meslek mensupları arasından görevlendirilirken, bu üyelerin görev süreleri OYK'nın görev süresine eşittir. Görev süresi dolan üye tekrar kurula seçilebilme hakkına sahiptir (HRRYY md.24,25,27).

2.4.3.1.b. Bilgilendirme ve Yayım Çalışmaları

TÜRHAĞ, meslek mensuplarının sürekli eğitimi ve bilgilendirilmesi çalışmaları kapsamında çeşitli yayım faaliyetlerinde bulunmaktadır. Bu kapsamda haksız rekabetle mücadele konusunda rehber olması amacı ile "Haksız Rekabetle Mücadelede Meslek Mensubunun Pusulası" ve "Haksız Rekabetle Mücadelede Kutup Yıldızı" kitapçıklarını hazırlamış ve dağıtımını yapmıştır. Bunlardan ilki olan "Haksız Rekabetle Mücadelede Meslek Mensubunun Pusulası" adlı broşür Mersin'de düzenlenen I. Haksız Rekabetle Mücadele Kongresinde katılımcılara dağıtılmıştır. TÜRHAĞ hazırlamış olduğu "Haksız Rekabetle Mücadelede Kutup Yıldızı" adlı ikinci yayımında, 3568 sayılı Kanun'u, Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğini ve Disiplin Yönetmeliğini güncel ve popüler bir üslupla meslek mensuplarına sunmayı amaçlamıştır (TÜRHAĞ, 2012:8).

Haksız rekabetle mücadele kapsamında yönergeler de yayımlayan TÜRHAĞ ilk yönergisinde kurulun yasal dayanağını, amacını, görev ve yetkilerini belirtmiş, haksız rekabetin kapsamını çizerek odalarda haksız rekabet ile ilgili şikayetlerin sağlıklı sonuçlandırılması ve kurullara rehber olunmasını amaçlamıştır. Haksız rekabetle ilgili "soruşturma süreci" ise, ikinci yönergenin konusunu oluşturmuştur. Ayrıca TÜRHAĞ tarafından idari uygulamalar bağlamında, haksız rekabetin eksenini oluşturan iş ve müşteri devirleri konusunda prosedürün belirlenmesi ve odalar tarafından incelenbilmesini sağlamak amacı ile üç nolu haksız rekabet yönergesi yayımlamıştır (TÜRHAĞ, 2011:10).

TÜRHAİK, odalarda haksız rekabetle mücadele kurullarının oluşturulmasından sonra bu kurulların çalışmalarında uygulama birlikteliğini sağlamak amacıyla da çalışmalar yapmıştır. Bu amaçla 2011 yılında TÜRMOB disiplin kuruluyla ortaklaşa I. Haksız Rekabetle Mücadele Çalıştayı düzenlenmiştir. Çalıştayda uygulama birlikteliğinin sağlanması konusu, öncelikle ele alınan konu olmuştur. Dolayısı ile çalıştayda, gerek haksız rekabetle mücadele kurullarının, gerekse disiplin kurullarının çalışma usul ve esasları çerçevesinde standartlar öngörülmüştür. Bu bağlamda; odalar nezdinde Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları ile Disiplin Kurullarının çalışma usul ve esasları kapsamında çalışma kağıtları, soruşturma tutanakları başta olmak üzere tüm idari prosedür belirlenmek suretiyle bir kitapçık hazırlanmış ve tüm oda başkanlıklarına gönderilmiştir (TÜRHAİK, 2011:30).

2.4.3.1.c. Kongre Faaliyetleri

TÜRHAİK, haksız rekabete konu eylemlerin tanımlanması, bu eylemlere karşı bilinç ve tavır oluşturulması ve meslek mensupları arasında iletişim, dayanışma ve ortak platform sağlanması amacı ile “Haksız Rekabetle Mücadele Kongreleri” düzenlenmesi prensibini benimsemiş bu bağlamda şimdiye kadar ilki 2009 yılında düzenlenen 7 adet haksız rekabet kongresi düzenlenmiştir (TÜRHAİK, 2016:362). Bunlar;

I. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: 10 Nisan 2009 tarihinde Mersin’de düzenlenen kongrede haksız rekabetin bireysel ahlaki bir davranış şekliyle ortaya çıktığı, haksız rekabet davranışına başta ekonomik koşullar ve kayıt dışı ekonomi olmak üzere yapısal ve kamusal birçok faktörün neden olduğu sonucuna varılmıştır. Haksız rekabet davranışının mesleki uyumu bozmanın yanında mesleğin toplumdaki saygınlığını da olumsuz yönde etkilediği ifade edilmiştir. Kongrede öncelikle haksız rekabetle mücadelede haksız rekabetin nedenlerinin ortadan kaldırılmasına yönelik yapılacak her türlü hukuki ve idari düzenlemenin sürekli kılınmasının önemi vurgulanmış, oluşturulacak rekabet otoritesiyle rekabet hukukunun geliştirilerek haksız rekabet davranışlarının denetlenebilir kılınmasının gerekliliği kongrenin öne çıkan konularını oluşturmuştur.

II. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: Kongre 19 Şubat 2010 tarihinde “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Haksız Rekabet ” konusu ile İstanbul’da düzenlenmiştir. Kongrenin ana temasını muhasebe ve denetim mesleklerinde yaşanan

haksız rekabet sorununun boyutu, unsurları ve çözüm yolları ile bu sorunun çözümüne yönelik SPK, BDDK, MB ve TÜRMOB'un yapmış olduğu çalışmalar oluşturmuştur. Muhasebe mesleğinde var olan haksız rekabet unsurlarının, denetim mesleğinde de geçerli olduğu belirtilen kongrede, haksız rekabet sorununun çözümü ve güvenilir bir hizmet sunumu için meslek etiğinin önemi vurgulanmıştır. Sorunun çözümünün ise meslek mensuplarının etik ilkelere sıkı sıkıya bağlı kalmalarından geçtiği ifade edilmiştir. Ayrıca kongrede haksız rekabet sorununun, hukuk temelinde yapılandırma sağlanmadan çözümünün mümkün olamayacağı sonucuna varılmıştır.

III. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: 17 Nisan 2011 tarihinde “Kurumsallaşma Sürecinde Haksız Rekabet” konusu ile Antakya’da düzenlenen ve üç oturumdan oluşan kongrenin “Kurumsallaşma Sürecine Bakış” adlı birinci oturumunda IFAC büro yönetim modülleri, kurumsallaşma projesinin ortaya konulması ve kurumsal deneyim konularında değerlendirmeler yapılmıştır. Kongrenin “Haksız Rekabette Yaşanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” başlıklı ikinci oturumunda, meslekteki haksız rekabet durumlarına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır (TÜRHAİK, 2011:16-28).

Kongrenin değerlendirilmesinin yapıldığı üçüncü oturumunda ise şu görüşlere yer verilmiştir; muhasebe mesleğinde var olan haksız rekabet davranışlarının, denetim mesleğinde de geçerli olduğu, 6102 sayılı Kanun’un kabulüyle muhasebenin ve denetimin vergi yerine bilgi ve yönetim için görevlendirilmesi ile bağımsız denetim kurumunun öngörülmesi yönündeki gelişmelerin meslek camiasında kurumsallaşmayı ön plana çıkardığı, haksız rekabetle mücadelede eğitim ve iletişimin önemi yanında, iş sahipleri açısından yapılan iş bağlamında farkındalığın yaratılması ve verilen hizmetin yararlanılır vasfının yükseltilmesi gerektiği ifade edilerek, meslek etiğinin en önemli alanı olan haksız rekabet konusunda yapılan tartışma ve çalışmaların uzun vadede sonuçlar vereceği belirtilmiştir (TÜRHAİK, 2011:16-28).

IV. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: Kongre “Bağımsız Denetim Sürecinde Haksız Rekabet” konusu ile 7 Aralık 2012 tarihinde Denizli’de düzenlenmiştir. Kongrenin açılış bölümünde meslekteki hedeflenen ilkeler; mesleki ilkelerin kalitesinin yükseltilmesi, global ekonomide mesleki etkinliğin artırılması, mesleki saygınlığın geliştirilmesi ve kamusal güvenilirliğin sağlanması olarak ifade

edildikten sonra, bu ilkelerin ancak haksız rekabetle mücadele oranında gerçekleştirilebileceği vurgulanmıştır (TÜRHAİK, 2013:10).

Kongre; “Haksız Rekabetle Mücadelede Geline Aşama”, “Muhasebe Mesleğinde Bağımsız Denetimin Yeri”, ve “Kurumsallaşmanın Önemi” başlıklarından oluşan üç oturumdan oluşmuştur. Bu oturumlarda Türkiye’de muhasebe mesleğinde bağımsız denetimin pazar potansiyeli, bağımsız denetimin gelişmesinde KGK’nın yeri ve önemi, bağımsız denetimin gelişmesinde haksız rekabet engeli, meslekte kurumsallaşma ihtiyacının gerekliliği, kurumsallaşmanın önündeki engeller ve bunların ortadan kaldırılması, haksız rekabetin nedenleri, haksız rekabeti önlemek için neler yapılması gerektiği ve haksız rekabeti önlemenin mesleğin gelişimine sağlayacağı katkılara yönelik değerlendirmeler yapılmıştır (TÜRHAİK, 2013:12-13).

V. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: Kongre “Mesleğimizde Haksız Rekabetle Mücadelede Yeni Yaklaşımlar” konusu ile 4 Nisan 2014 tarihinde Aydın’da düzenlenmiştir. Kongre, “Uluslararası Muhasebe Mesleği: Rekabetin Zorluklarına Cevap Vermek” başlıklı açılış oturumu, “Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetle Mücadelede Yeni Yaklaşımlar” başlıklı birinci oturum ve “Mesleğimizde Haksız Rekabetle Mücadelede Yeni Yaklaşımlar” başlıklı panelden oluşmuştur (TÜRHAİK, 2014:19).

Kongrede haksız rekabeti önlemek için geliştirilen “meslek mensuplarınca kullanılması zorunlu olan yazılım ile ilgili zorunlu meslek kararının”, “zaman endekli ücret tarifesi önerisinin” ve muhasebe mesleğinde kaliteyi geliştireceği düşünülen “muhasebe, denetim ve danışmanlık işletmeleri için işyeri hizmet ve kalite güvence ilke ve esasları hakkında mecburi meslek kararının” değerlendirilmesi yapılmıştır. Kongrenin panel kısmında ise iş dünyası, Gelir İdaresi Başkanlığı temsilcisi, SMMM ve YMM temsilcileri konu ile ilgili görüşlerini açıklamışlardır (TÜRHAİK, 2014:19).

VI. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: Kongre “Hizmet Kalitesi ve Rekabet” konusu ile 29 Nisan 2015 tarihinde Konya’da düzenlenmiştir. Kongrede haksız rekabetle mücadele amacıyla oluşturulan yazılımının önemi vurgulanmış, hedefleri belirtilmiş ve bu yazılımla ilgili meslek kararının değerlendirilmesi yapılmıştır. Haksız rekabet sorununun çözümünde hizmet kalitesinin önemi vurgulanmış ve meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları gerektiği, aksi halde gelecekte iş kayıplarına uğrayabilecekleri ifade edilmiştir. Meslekte hizmet

kalitesini arttırmak amacıyla üzerinde çalışılan “Hizmet ve Kalite Güvence İlke ve Esaslarıyla İlgili Meslek Kararı” hakkında değerlendirmeler yapılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarıyla iş sahipleri arasındaki sözleşmelerin meslek hukuku açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Kongre, ana konusunu oluşturan “Hizmet Kalitesi ve Rekabet” konusunda iş dünyası, akademi ve meslek camiasının görüşlerinin belirtildiği panellerle sona ermiştir (TÜRHAİK, 2016:372).

VII. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi: Kongre “Rekabet ve Kalite” konusu ile 2 Haziran 2016 tarihinde Ankara’da gerçekleştirilmiştir. Haksız rekabeti önlemede hizmet kalitesini arttırmanın önemle vurgulandığı kongre üç oturumdan oluşmuştur. “Mesleğimizde Haksız Rekabet” başlıklı birinci oturumda; haksız rekabetle mücadelede hizmet kalitesi, haksız rekabetle mücadelede meslek kararının önemi ve haksız rekabetle mücadelede uluslararası uygulamalar konularında değerlendirmeler yapılmıştır. “Mesleğimizde Hizmet Kalitesi” başlıklı ikinci oturumda; kalite ve rekabet ilişkisi, mesleki saygınlıkta hizmet kalitesi meslek kararının önemi ve yapılan çalışmalar, kurumsallaşma ve mesleki saygınlık konularında değerlendirmeler yapılmıştır. “Yaşanan Sorunlar, Çözüm Önerileri ve Yeni Yaklaşımlar” başlığını taşıyan üçüncü oturumda ise kongre katılımcılarının haksız rekabet sorunu ile ilgili görüşlerine yer verilmiştir (TÜRHAİK, 2016:375-376).

2.4.3.1.d. 2012 Yılı (Haksız Rekabetle Mücadele Yılı) Faaliyetleri

TÜRMOB ve onun bünyesinde oluşturulan TÜRHAİK muhasebe meslek mensupları arasında her geçen gün daha ciddi boyutlara ulaşan, uzun zamandır devam etmesine rağmen çözümünüyle ilgili istenilen başarının bir türlü elde edilemediği haksız rekabet sorunu ile mücadele için yapılan çalışmaları gündem güne arttırmış ve bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla sorunun üzerine her yönüyle gitme kararı almıştır. Bu bağlamda 2012 yılı muhasebe mesleğinde haksız rekabetle mücadele yılı ilan edilmiştir (Akpolat, 2015:21-22). 2012 yılının haksız rekabetle mücadele yılı olarak ilan edilmesinin nedeni; varlığını ve çalışma prensiplerini meslek yasasına borçlu olan, ancak etik kuralları hiçe sayarak yönetmelik ve yasa ile belirlenen rekabet koşullarını ihlal eden, ekonomik gücü ve örgütlenme yeteneğini rekabet ihlali yönünde kullanan meslek mensuplarının dikkatini çekmek, olarak belirtilmiştir (TÜRHAİK, 2011:29). Haksız rekabetle mücadele yılı ilan edilen bu çalışma döneminde; haksız rekabet sorununun nedenlerini ortadan kaldırmaya yönelik önlemlerin alınması yönünde

çalışmalara yoğunluk verilirken, aynı zamanda haksız rekabetle m¼cadelede d¼zenleyici ¼nlemlere de yer verilmiştir (Akpolat, 2015:21-22).

S¼z konusu ilanın gerekleri ve sonucu bakımından ise, haksız rekabetle m¼cadele kurulları ile disiplin kurullarının eřg¼d¼m halinde ve kararlı bi¼imde çalışmaları gerektiği ve idari uygulamalarda; kamuoyunda saygın bir mesleğin geleceğinin, mesleki kurallar ile etik ilkelere uymayan meslek mensuplarının bu davranışlarına terk edilemeyeceği y¼n¼nde kesin kararlılık g¼sterilmesinin şart olduğu ifade edilmiştir (T¼RHAK, 2011:11).

2.4.3.1.e. Haksız Rekabetle M¼cadele Yazılımı (E-Birlik Projesi)

Meslekteki haksız rekabeti ¼nlemek amacıyla T¼RMOB ve T¼RHAK'ın iş birliğiyle hazırlanan projelerden biri de “E-Birlik” projesidir. Proje meslek mensupları tarafından kullanılan “Haksız Rekabetle M¼cadele Yazılım Programı” ile işlerlik kazanmıştır. Projede hedef; hizmet s¼zleřmelerinin elektronik ortamda hazırlanması ile s¼zleřme bilgilerinin; s¼zleřme hazırlama ve ¼cret hesaplama tablosu ¼zerinde oluşturulmasıdır. Proje ile meslek mensuplarının ¼ye oldukları odaları, m¼řterileri ve meslektaşları ile ilişkilerinin yasal zeminde d¼zenlenerek, haksız rekabete neden olacak koşulların başlıcalarının ortadan kaldırılması ama¼lanmıřtır (T¼RHAK, 2014:13-14).

Proje ile meslek mensupları, odalar ve T¼RMOB arasında ¼çl¼ bir yapı oluşturularak bu yapı i¼erisinde yapılacak olan t¼m iş ve işlemlerin elektronik ortama aktarılması ama¼lanmıřtır. Bu şekilde iş ve işlemlerin, b¼rokrasinin hantal yapısından uzaklaşarak daha ekonomik, daha kolay, daha hızlı ve daha adil bir bi¼imde yapılması ama¼lanmıřtır. Ayrıca proje kapsamında iş sahipleri ile s¼zl¼ olarak iş kabul¼n¼n ¼n¼ne ge¼ilerek, yazılı hizmet s¼zleřmesiyle iş yapma zorunluluğu getirilmiştir. Sadece asgari ¼cret tarifesi veya ¼st¼nde iş kabul¼ne onay veren yazılım programı ile piyasada d¼ř¼k ¼cretlerle ya da fiyat indirimi yaparak haksız rekabete neden olacak meslek mensuplarının iş yapmalarının ¼n¼ne ge¼ilmesi ama¼lanmıřtır (Kurnaz, Altunal ve ¼zbek, 2016:14-20).

2.4.4. Hazine ve Maliye Bakanlığının Hayata Geçirmeyi Planladığı Meslek Mensupları İçin İş Kapasitesi (Müşteri) Sınırlama Uygulaması

Muhasebe mesleğinde yaşanan haksız rekabet sorununun Hazine ve Maliye Bakanlığının da dikkatini çektiği ve bu sorunun çözümü için çalışmalar yaptığı görülmektedir. Bakanlığın meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun çözümü ile ilgili olarak, düzenlenen haksız rekabet kongrelerine temsilci göndermesi ve meslek mensupları için iş kapasitesi sınırlamasına yönelik çalışmalar yapması, sorunu önemseyişinin ve çözüm için katkı sağlamaya çalıştığının kanıtıdır. Bakanlığın ilkini 2012 yılında olmak üzere yayımlamış olduğu üç belgeden, meslek mensuplarının azami iş kapasitelerini belirleyerek bunun üzerinde iş alınmasını engelleyici yönde çalışmalar yapabileceğini söyleyebiliriz. Bakanlığın uygulamayı planladığı iş kapasitesi sınırlaması, meslek mensuplarının azami iş kapasitesini dikkate alarak her meslek mensubuna belirli bir iş kapasitesi tanıyıp, bunun üzerinde iş almayı caydırmaya yönelik bir düzenlemeden oluşmaktadır. Bu düzenleme ile ilgili olarak Bakanlığın yapmış olduğu çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

2.4.4.1. Hazine ve Maliye Bakanlığının İş Kapasitesi Sınırlaması İle İlgili Yapmış Olduğu Çalışmalar

Gelir İdaresi Başkanlığı 21.09.2012 tarihinde 97228 sayılı yazısında TÜRMOB'a, meslek mensuplarının şahsi mesailerinin günde kaç saat olabileceği ve yıl içerisinde kabul edebilecekleri iş kapasitelerinin ne kadar olabileceği konularını tespit edip kendilerine bildirmelerini istemiştir.

2015 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırlamış olduğu "3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Uygulama Genel Tebliği Taslağı" içindeki dördüncü bölüm bu konudaki ikinci düzenleme olarak değerlendirilebilir. Bu düzenleme incelendiğinde Hazine ve Maliye Bakanlığının, Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 29. maddesinde "Kanun'un 2 nci maddesindeki mesleğin konusuna giren işleri, serbest meslek faaliyeti olarak yalnız mesleki faaliyette bulunan meslek mensuplarının yapabilirler" hükmünü temel aldığı, buradan hareketle meslek mensuplarının çalışma kapasitelerinin sınırlı olduğunu ve bu kapasitenin üzerine çıkılmaması görüşünde olduğunu söyleyebiliriz. Ayrıca bu görüş doğrultusunda kapasitenin üzerinde iş kabul edilmemesi durumunda

meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlanabileceği ve meslek mensuplarının faaliyetlerinde gerekli mesleki özeni göstermelerinin sağlanacağı düşüncesinde olduğu söylenebilir.

Bu kapsamdaki üçüncü çalışma ise 08.05.2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın TÜRMOB'a gönderdiği "Meslek Mensuplarının Azami İş Kapasitesinin Belirlenmesine Yönelik Çalışma Taslağı ve Uygulama Örnekleri" başlıklı yazısıdır. Yazısında Bakanlık meslekte bir iş kapasitesi sınırlamasına gidilmesi gerektiği görüşünde olduğunu, hatta bu iş kapasitesi sınırlamasını nasıl, hangi kriterlere göre yapabileceğini TÜRMOB'a bildirmiş ve yapmış olduğu bu taslak çalışma için TÜRMOB'tan görüş bildirmesini istemiştir.

Bu konuda yapılan çalışmalar birlikte değerlendirildiğinde, Bakanlığın öncelikle meslek mensuplarının azami iş kapasitelerini tespit etme yoluna gideceği, daha sonra ise bu tespite dayanarak meslekte kapasite sınırlamasına gitmeyi düşündüğü ortaya çıkmaktadır.

2.4.4.2. Hazine ve Maliye Bakanlığının İş Kapasitesi Sınırlaması Uygulamasından Beklediği Faydalar

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın hayata geçirmeyi planladığı iş kapasitelerini sınırlamaya yönelik uygulamadan çok yönlü faydalar beklediğini söyleyebiliriz. Bu durum Bakanlığın, gerek TÜRMOB'a göndermiş olduğu 97228 sayılı yazısında; "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinden beklenen yararın sağlanması ve meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun giderilmesi bakımından bu konuda bir standart belirleme ihtiyacı doğmuştur" ifadesinden, gerekse 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Uygulama Genel Tebliği Taslağının dördüncü bölümündeki "...serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen faydanın sağlanması, meslek mensuplarının üstlendikleri işlerin doğruluğu yönünde gereken mesleki özeni göstererek hazine kaybına sebebiyet vermelerinin önlenmesi ve diğer meslek mensupları açısından haksız rekabet oluşturulmasının önüne geçilmesi açısından..." ifadesinden anlaşılmaktadır.

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlamak, iş kapasitesi sınırlaması uygulamasından beklenen faydalardan sadece biridir. Ancak yukarıdaki ifadelerden de anlaşılacağı gibi iş kapasitesi sınırlamasının temel amacı

meslekteki haksız rekabeti önlemek değildir. Bu uygulamada Bakanlığın temel amacının, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinden beklenen faydanın sağlanması olduğu söylenebilir. Kapasitesinin üzerindeki iş yükü ile çalışmak durumunda olan meslek mensubunun işlerine gereken özeni gösteremeyeceğini, bu durumda hazinenin gelir kaybına neden olabileceğini düşünen Bakanlık böyle bir sınırlama getirerek bu sorunu ortadan kaldırmayı amaçlamıştır.

2.4.4.3. Hazine ve Maliye Bakanlığının Uygulamayı Planladığı İş Kapasitesi Sınırlaması Sisteminin İşleyişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı TÜRMOB'a göndermiş olduğu "Meslek Mensuplarının Azami İş Kapasitesinin Belirlenmesine Yönelik Çalışma Taslağı ve Uygulama Örnekleri" başlıklı yazısında uygulamayı planladığı iş kapasitesi sınırlamasının işleyişini belirterek, TÜRMOB'tan taslak hakkında görüş istemiştir.

Bu taslakta "...3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat hükümlerine göre, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini yalnızca kendilerinin şahsi emek ve sorumlulukla yerine getirmesi mümkün olup, yanlarında çalıştırdıkları yardımcı elemanlar vasıtasıyla mesleki faaliyetlerini yürütemeyecekleri tabidir" ifadesine yer verilerek 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Uygulama Genel Tebliğı Taslağı içinde dördüncü bölümdeki ifadelerle benzer ifadeler kullanılmış ve mesleki faaliyetlerin yalnızca ruhsatlı meslek mensupları tarafından gerçekleştirilebileceği vurgulanmıştır.

Hazırlanan bu taslağa göre, meslek mensuplarının azami iş kapasitelerinin belirlenmesi hususunda üç kriter belirlendiği görülmektedir. Bu kriterler, iş sahiplerinin çalışan sayısı, işletmenin net aktif büyüklüğü ve yıllık hasılatlarıdır. Sistem, bu kriterlere göre belirlenen puan katsayısına dayanmaktadır. Her bir meslek mensubuna 100'er puanlık azami iş kapasitesi verilmekte ve bunun üzerinde iş kabulü engellenmektedir.

"Meslek Mensuplarının Azami İş Kapasitesinin Belirlenmesine Yönelik Çalışma Taslağı ve Uygulama Örnekleri" başlıklı yazısında Bakanlık çalışan sayısı, işletmenin net aktif büyüklüğü ve yıllık hasılatına göre puan katsayılarının nasıl oluşacağını tablo halinde gösterme yoluna gitmiştir. Bakanlık hazırlamış olduğu bu tablonun sonuna 10 maddelik notlar bölümünü de ekleyerek hem bu tablonun

anlaşılmasını kolaylaştırma yoluna gitmiş hem de puanlamayla ilgili oluşan özel durumları ortaya koymuştur. Ayrıca bu yazısında uygulamaya yönelik örnekler vererek, hayata geçirmeyi düşündüğü sistemin nasıl işleyeceğini açıkça belirtmiştir. Bakanlıkça hazırlanan tablo aşağıda verilmiştir.

Tablo 14. Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir İş Sınırlaması

Kod Numarası	Çalışan Sayısı	Net Aktif Büyüklüğü (TL)	Yıllık Hasılat(TL)	Puan Katsayısı
1	<=2	<=100.000	<=200.000	1
2	<=4	<=200.000	<=400.000	1,25
3	<=6	<=300.000	<=600.000	1,5
4	<=8	<=400.000	<=800.000	1,75
5	<=10	<=500.000	<=1.000.000	2
6	<=15	<=1.000.000	<=2.000.000	2,25
7	<=20	<=1.500.000	<=3.000.000	2,5
8	<=25	<=2.000.000	<=4.000.000	2,75
9	<=30	<=2.500.000	<=5.000.000	3
10	<=40	<=5.000.000	<=10.000.000	3,25
11	<=50	<=7.500.000	<=15.000.000	3,5
12	<=60	<=10.000.000	<=20.000.000	3,75
13	<=70	<=12.500.000	<=25.000.000	4
14	<=90	<=25.000.000	<=50.000.000	4,25
15	<=110	<=37.500.000	<=75.000.000	4,5
16	<=130	<=50.000.000	<=100.000.000	4,75
17	<=160	<=100.000.000	<=200.000.000	5
18	<=190	<=150.000.000	<=300.000.000	5,25
19	<=220	<=200.000.000	<=400.000.000	5,5
20	<=250	<=250.000.000	<=500.000.000	5,75
21	>250	>250.000.000	>500.000.000	6

2.5. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Durumlarında Oda Kurullarının Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri

Muhasebe mesleğinde haksız rekabet olarak ifade edilen durumların ortaya çıkması halinde bu davranışlarda bulunan meslek mensuplarına, meslek için düzenlenmiş disiplin yönetmeliğine göre yaptırım uygulamak OYK'nın görevidir. OYK bu görevini, OHRMK ve Oda Disiplin Kurulu (ODK) ile koordineli bir biçimde yerine getirmektedir. Bu kurullar haksız rekabet davranışının oluşması ve bu oluşuma sebebiyet veren meslek mensubuna yaptırım uygulanması sürecinde disiplin yönetmeliği, HRRYY ve Odalar Arası Uygulama Birlikteliği Raporuna (OAUBR) göre çalışmalarını sürdürmektedir. Bu süreçte adı geçen oda kurullarının yapmış olduğu çalışmalar aşağıda ifade edilmiştir.

2.5.1. Oda Yönetim Kurulunun Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri

Haksız rekabetle ilgili disiplin süreci soruşturma ve kovuşturma olmak üzere iki aşamadan oluşmaktadır. Soruşturma aşaması; ihbar veya şikayetin odaya ulaşmasından dosyanın disiplin kuruluna sevk edilmesine kadar geçen aşamayı, kovuşturma aşaması ise; dosyanın disiplin kuruluna intikalinden disiplin kurulu kararının kesinleşmesine kadar olan aşamayı ifade etmektedir (OAUBR, 2011:35).

Haksız rekabet konusunda soruşturma sürecinin ilk aşamasında “soruşturmayı başlatan olay” OYK'ya bildirilir. Bu noktada soruşturmayı başlatan olay OAUBR'da ilgilinin ihbar veya şikayeti, oda ve birlik kurullarından herhangi birinin isteği ve hükümlülükle biten bir yargılama sonucu verilen mahkeme kararının odaya intikali başlıklarıyla ifade edilmiştir. Bunlardan ilki olan ilgilinin ihbar veya şikayeti; haksız rekabet davranışına maruz kaldığını iddia eden herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin oda veya birlik kurullarına yazılı veya sözlü şekilde başvurarak, hakkında ihbar veya şikayette bulunduğu meslek mensubunu belirtip iddialarını açıklaması ile yapılmış sayılmaktadır. Odaya yapılan ihbar veya şikayetlerin yazılı şekilde yapılması gerekir, bu yüzden sözlü şikayet veya ihbarların odada mutlaka tutanağa bağlanarak, tutanağın ihbar veya şikayette bulunan kişi ile en az bir oda kurul üyesi tarafından imzalanması gerekmektedir. Oda ve birlik kurullarından herhangi birinin gerekli gördüğü durumlarda soruşturma açma isteği soruşturmayı başlatan olaylardan ikincisini oluşturmaktadır. Bünyelerinde mesleki denetim komitesi, büro denetleme komitesi, vb. adlarla oluşturulmuş organlar bulunan odalar, bu organlarca yapılan denetimler

sonucunda düzenlemiş oldukları tutanaklara istinaden re'sen soruşturma açma hakkına sahiptirler. Soruşturmayı başlatan olay olarak nitelendireceğimiz üçüncü durum ise; yargılama sonucu hükümlülükle biten bir mahkeme kararının odaya iletilmesidir. OYK; sonucu kendilerine iletilmiş olması şartı ile hükümlülükle sonuçlanmış bir ceza davasının konusunu oluşturan eylemden dolayı ayrıca disiplin soruşturması açmak zorundadır (OAUBR, 2011:36-37).

OYK ihbar veya şikayetin odaya intikalinden itibaren en geç iki ay içerisinde ihbar veya şikayeti incelemek zorundadır (OAUBR, 2011:38). OYK şikayet veya ihbar olayının; meslek mevzuatına uygunluğunu, disiplin yönetmeliğine göre yaptırıma bağlanabilirliğini ve ceza davasına konu olup olmadığını ilgili toplantıda karara bağlamaktadır. OYK yapmış olduğu bu incelemede söz konusu ihbar veya şikayet meslek mevzuatından kaynaklanmıyor ve disiplin yönetmeliği uyarınca da bir yaptırıma bağlanmıyor ise olay hakkında “soruşturma açılmasına yer olmadığına” karar verebilir. Aksi durumda ise şikayet veya ihbar konusunda soruşturma kararı almaktadır. OYK bu noktada şikayet veya ihbar konusunun hangi yönetmeliğe aykırı bir davranış oluşturduğunu da tespit eder. Görüşülen konu; haksız rekabetle veya reklam yasağıyla ilgili ise OHRMK'ya, disiplin cezasıyla ilgili bir konu ise ODK'ya dosyanın sevki gerçekleştirilir. Ayrıca HRRYY'nin 32/1 maddesinde “bu yönetmelik hükümlerine aykırılık tespit edilmesi halinde, odalar tarafından re'sen veya şikayet üzerine disiplin soruşturması başlatılır” hükmü yer almaktadır. Bu hükümle OYK kendisine gelen haksız rekabet dosyasının bir disiplin suçu gerektirdiği kanaatine varırsa, söz konusu dosyayı OHRMK'ya sevk etmeden doğrudan ODK'ya gönderebilme hakkına da sahiptir (Ekerkil, 2018:58).

2.5.2. Oda Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunun Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri

Odalarda yürütülen haksız rekabet yaptırım sürecinin ortaya konulmasında HRRYY hükümleri işlem sürecini net bir şekilde ortaya koyamamaktadır. Öyle ki HRRYY'de OHRMK'nın OYK'dan almış olduğu soruşturma yapma yetkisini nasıl gerçekleştireceğine dair bir bilgi mevcut değildir. Ancak OAUBR haksız rekabet soruşturma süreci hakkında ilgililere bilgi sağlamaktadır. Sürecin birçok aşamasında disiplin yönetmeliğinin hükümleri esas alınmaktadır. Buna göre OHRMK'nın

soruşturma süreci disiplin yönetmeliğinin 19. maddesindeki hükümlere göre gerçekleştirilmektedir (Ekergil, 2018:54-60).

Bu süreçte OHRMK'lere düşen görev, hakkında haksız rekabet suçu işlediğine dair iddia ile soruşturma açılan meslek mensubunun soruşturmasını gerçekleştirmek ve bu soruşturma sonrasında görüşünü bir rapor halinde OYK'ya sunmaktır. Bu görevi ile ilgili olarak OHRMK, hakkında ihbar veya şikayette bulunulan meslek mensubu ile ihbar veya şikayette bulunan kişiyi dinlemekte, hakkında soruşturma yürütülen meslek mensubunu mutlaka görüşmeye davet etmekte ve soruşturma konusu iddialarla ilgili olarak açıklamalarını tutanakla tespit etmektedir. Ancak hakkında soruşturma yürütülen meslek mensubunun görüşmeye davet edilmesi, savunma alma ile karıştırılmamalıdır. Bu aşamada, soruşturmacı tarafından yapılan işlem savunma alma değil, bilgi alma amaçlı bir işlemdir. Savunma alma ODK'nın görevidir. OHRMK'da soruşturma ile görevlendirilmiş kişi veya kişiler kanıtları toplar, isterse meslek mensubunun bürosunda denetim yapabileceği gibi, bu konuda oda bünyesinde oluşturulmuş komitelerden denetim yapılmasını OYK aracılığı ile isteyebilir. Ayrıca soruşturmacının gerekli gördüğü bilgi ve belgeleri resmi veya özel kuruluşlardan OYK'nın aracılığı ile talep etme hakkı da bulunmaktadır (OAUBR, 2011:39-40).

OHRMK yapmış olduğu soruşturma sonucunda, meslek mensuplarının haksız rekabet ve reklam yasağı ilkelerine aykırı hareketlerinin bulunmadığını tespit ederse "işlem yapılmasına gerek olmadığı" görüşüyle, aksi durumda ise soruşturmaya ilgili yaptırım önerisini de belirttiği disiplin kovuşturması açılması kanaatini taşıyan inceleme raporunu OYK'ya bildirir. OHRMK yapmış olduğu soruşturma sonucu, meslek mensubuna uygulanacak yaptırım hakkında, OYK'ya sadece kanaat (görüş) bildirme yetkisine sahiptir, bunun dışında herhangi bir karar verme hak ve yetkisi yoktur (OAUBR, 2011:9).

2.5.3. Oda Disiplin Kurulunun Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri

OHRMK'dan disiplin kovuşturması açılması isteğiyle OYK'ya gelen dosya OYK tarafından değerlendirilir. OYK bu durumda iki şekilde davranabilir. Birincisi kovuşturma açılmasına yer olmadığına ilişkin bir karar verebilir ki bu noktada bu karara OHRMK'nın itiraz hakkı bulunmamaktadır. Bu kararın ilgililere tebliğinden sonra 30 gün içinde şikayetçi meslek mensubu tarafından Oda aracılığıyla yahut doğrudan Birlik Disiplin Kurulu'na itiraz edilebilir. İkinci durum ise OYK'nın

OHRMK'nın görüşü doğrultusunda ilgili meslek mensubu hakkında kovuşturma açılması yönünde bir karar verip dosyayı ODK'ya sevk etmesidir. Bu durum haksız rekabet suçu işlediği iddiası ile hakkında soruşturma açılan meslek mensubu için soruşturma aşamasının tamamlanarak, kovuşturma aşamasına geçildiğini ifade etmektedir.

Kovuşturma aşamasında; ODK kendisine gelen dosyayı OYK'ca kovuşturma açılan eylemle sınırlı olarak inceler. Bir başka deyişle, ODK kovuşturmayı yürütürken kovuşturma konusu eylem dışında meslek mensubunun mevzuata uygun olmayan başka eylemlerinin olduğunu tespit ederse, bu eylemleri yürütmüş olduğu kovuşturmaya dahil edemez. Bu durumda ODK'ca yapılması gereken işlem, tespit edilen eylemi OYK'ya bildirmektir. Ayrıca ODK incelediği dosya hakkında karar verirken, OYK'nın eylem hakkındaki nitelemesi ile bağlı değildir. Şöyle ki, ODK karar verirken OYK'ca önerilen ceza maddesi dışında başka bir hükümden ceza verebilir veya isnat edilen suçun oluşmadığı gerekçesiyle ceza verilmesine yer olmadığına karar verebilir (OAUBR, 2011:44).

ODK, dosyanın kendisine ulaşmasından sonra ilk olarak dosyadaki delilleri inceler. Gerek görürse, ek tespitlerin yapılmasını veya ilgili kuruluşlardan bilgi ve belge teminini OYK'dan talep eder. ODK'nın bu süreçte bilirkişi incelemesi yaptırma ve tanık dinleme yetkisi de bulunmakla birlikte sürecin en önemli konusu haksız rekabet davranışında bulunduğu iddia edilen meslek mensubunun savunmasının alınmasıdır. Anayasanın 129. ve 3568 sayılı Kanun'un 48. maddesi gereğince meslek mensuplarının savunması alınmadan onlara disiplin cezası verilemez. Meslek mensuplarına tebliğ edilen savunma istem yazılarında kendilerine hangi eylemlerinden dolayı kovuşturma açıldığının açıkça bildirilmesi gerekirken, savunma istem yazısının kendilerine tebliğinden itibaren yazılı savunmalarını disiplin kuruluna sunmaları için en az 15 günlük süre tanınması da zorunludur (OAUBR, 2011:44-45).

ODK, hakkında haksız rekabet davranışında bulunduğu iddia edilen meslek mensubunun savunmasını aldıktan, talep üzerine veya re'sen gerek gördüğü taktirde duruşma yaptıktan, ilgili kişileri dinledikten ve yapılacak tüm incelemeleri tamamladıktan sonra kararını verir. Bu kararın, ihbar ve şikayetten başlayıp, soruşturma ve kovuşturma aşamasında elde edilen kanıtları, ilgili kişinin savunmasını, ilgili mevzuatı, bu delillerin değerlendirilmesini ve bu değerlendirmeler sonunda

mevzuata aykırılık tespit edilmesi halinde eylemin disiplin yönetmeliğinin hangi hükmünün ihlalden oluştuğunu belirtir biçimde kaleme alınması gerekmektedir. ODK meslek mensubunun hakkında iddia edilen haksız rekabet davranışında bulunduğu kanaat getirirse ceza, haksız rekabet davranışının oluşmadığına kanaat getirirse ceza verilmesine gerek olmadığına dair karar verir (OAUBR, 2011:47-48). Disiplin kurulunun meslek mensuplarına vermiş olduğu disiplin cezası türleri ve bu cezaların verilmesine neden olan davranışlar muhasebe mesleğinde haksız rekabet davranışının yaptırımları başlığı altında ayrıntılarıyla açıklanmıştır.

2.6. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Davranışının Yaptırımları

Meslek mensuplarının HRRYY md.6,7,8’de belirtilen haksız rekabet hallerinden birini gerçekleştirmeleri durumunda karşılaşılabilecekleri hukuki yaptırıma ait düzenlemeler, 3568 sayılı Kanun’da, disiplin yönetmeliğinde ve elbette meslek mensubunun yapmış olduğu davranış Türk Ceza Kanunu’nda suç sayılan durumlardan birinin kapsamına giriyorsa bu kanunda belirlenmiştir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının disiplin kuralları ile tanışması 3568 sayılı Kanun ile gerçekleşmiştir. Bu kanunun ikinci bölümünde SMMM ve YMM odaları hakkında düzenlemeler yer alırken, oda organlarından biri olan oda disiplin kurulu ve birlik disiplin kurulunun oluşturulması ve görevleri de bu bölümde açıklanmıştır. Kanunun son bölümünde ise meslek mensuplarına yönelik disiplin cezalarının türleri, tanımları ve açıklamaları ile ilgili düzenlemelere gidilmiştir. 3568 sayılı Kanun’dan sonra meslek mensuplarına yönelik disiplin kuralları ile ilgili bir diğer düzenleme 22/06/1990 tarihli ve 20556 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği’dir”. Bu yönetmelikle disiplin cezalarına yönelik eylemler tanımlanmışken, aynı zamanda disiplin süreci de ortaya konulmuştur. 31/10/2000 tarihli 24216 sayılı Disiplin Yönetmeliği ile 20556 sayılı Disiplin Yönetmeliği yürürlükten kaldırılmıştır. Yeni yönetmelik ile disiplin cezalarına neden olan durumlar gözden geçirilerek yeniden tanımlanmıştır. Mevcut yönetmelikte 2007 yılında 26656 sayılı Resmi Gazete’de ve son olarak ta 2015 yılında 29435 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişikliklerle güncellemeler yapılmıştır (Ekergil, 2017:330).

Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinde sayılan haksız rekabet hallerinden birini ihlal eden meslek mensubu, disiplin yönetmeliği hükümlerine göre 5 farklı yaptırımla karşılaşabilmektedir. Bu yaptırımlar yönetmeliğin 4. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır:

- **Uyarma:** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- **Kınama:** Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.
- **Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma:** Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- **Yeminli sıfatını kaldırma:** Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.
- **Meslekten çıkarma:** Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

Disiplin yönetmeliğinin 4. maddesinde meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları ifade edildikten sonra, 5. maddede uyarma, 6. maddede kınama, 7. maddede geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, 8. maddede yeminli sıfatını kaldırma ve 9. maddede meslekten çıkarma cezalarının hangi durumlarda uygulandığı ortaya konulmuştur.

Haksız rekabet suçunu oluşturan davranış ve eylemler disiplin cezasını gerektirdiği gibi, bunlardan bazıları ceza mahkemelerinde hapis veya adli para cezasını bazıları ise hukuk mahkemelerinde maddi ve manevi tazminat sonuçlarını doğurabilmektedir. Şöyle ki, 3568 sayılı Kanun'un ceza hükmü başlıklı 49. maddesine göre, meslek unvanlarının haksız kullanılması başlıklı 3. maddesine aykırı davrananlar hakkında altı aydan bir yıla kadar hapis ve adli para cezasına hüküm olunacağı, meslekle ilgili konularda çalıştırılmayacak olanlar başlıklı 13. maddeye aykırı davrananlar ile odaların kuruluşu başlıklı 15. maddenin dördüncü bendinde yer alan "odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar" hükmü ile meslek sıraları başlıklı 43. maddeye, yasaklar başlıklı 45. maddenin 1. ve 5. fıkrası hükümlerine aykırı davranışta bulunanlar hakkında fiil daha ağır bir cezayı gerektiren bir suç oluşturmadığı takdirde yüz güne kadar adli para cezasına hüküm olunacağı

belirtmiştir. Her ne kadar 3568 sayılı Kanun'un 49. maddesinde belirtilmemişse de; Türk Ceza Kanununun amir hükümleri çerçevesinde haksız rekabet yönetmeliğinde düzenlenen "üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak (md.6/f)" eylemi, içeriği ve özelliğine göre özel belgede sahtecilik konusuna girmekte ve Türk Ceza Kanunu md.207'ye göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması gerektiren bir suçu teşkil etmektedir (Arı, 2011:68).

Haksız rekabet hallerinde hakları ihlal edilen meslek mensupları 6102 sayılı Kanun'un 56. maddesinde belirtildiği üzere, meydana gelen haksız rekabetin tespitini, haksız rekabet men'ini, haksız rekabetin neticesi ortaya çıkan maddi durumun ortadan kaldırılmasını, haksız rekabet yanlış ya da yanıltıcı açıklamalarla yapılmışsa bu açıklamaların düzeltilmesini, kusur ve zararının tazminini ve Borçlar Kanunu'nun 58. maddesinde öngörülen şartların varlığında, manevi tazminat talebinde bulunabilmektedirler. Ayrıca meydana gelmiş zarar varsa ve bu zarar kusur neticesi ortaya çıkmışsa, zararlarının tazminini mahkemeden talep edebilmektedirler. Görüldüğü üzere, haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinde yer alan hükümlerin ihlali, disiplin cezası ile birlikte ceza mahkemesinde hapis veya adli para cezasına, hukuk mahkemelerinde maddi veya manevi tazminat sonuçlarına sebep olabilmektedir (Arı, 2011:68).

HRRYY'nin haksız rekabet sayılan hükümleri ile disiplin yönetmeliğinin disiplin cezası türleri birbirleriyle uyumludur. Ancak TÜRMOB, OHRMK'nın soruşturma raporunda haksız rekabet suçunu işleyen meslek mensubuna önerilecek disiplin cezalarını hükme bağlamamıştır. Bu durum meslek mevzuatında öncelikle çözülmesi gereken bir sorun olarak ifade edilebilir. Ekergil (2018, 67-72) yapmış olduğu çalışmada, HRRYY ile disiplin yönetmeliğini eşleştirme önerisinde bulunmuştur. Bu çalışmaya göre iki yönetmeliğin eşleştirilmesi Ek 5, Ek 6 ve Ek 7 de gösterilmiştir.

2.7. Türkiye'de 2010-2018 Yılları Arasında Haksız Rekabet Nedeniyle Hakkında İşlem Yapılan Meslek Mensupları

Bu bölümde Türkiye'de 2010-2018 yılları arasında muhasebe meslek mensupları arasında yaşanan haksız rekabet durumları ile ilgili olarak OYK kararı ile OHRMK'na sevk edilen dosya sayıları, OHRMK'nun yaptırım önerisi ile OYK'ya

sunduğu dosya sayıları ve bu dosyaların HRRYY’de belirtilen haksız rekabet durumlarına göre dağılımları verilmiştir.

Tablo 15’te 2010-2018 yılları arasında OHRMK’lere gönderilen dosya sayıları ve OHRMK’lerin dosya üzerinde yapmış oldukları inceleme sonrasında OYK’ya sevk ettikleri dosya sayıları nitelikleri itibari ile gösterilmiştir.

Tablo 15. 2010-2018 Yılları Arasında OHRMK’lere Gönderilen Dosya Sayıları

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Oda yönetim kurulu kararı ile oda HRMK’ya sevk edilen dosya sayısı	1047	1349	1148	1062	1083	942	956	1425	1860
Yaptırım önerisi ile yönetim kuruluna sunulan toplam dosya sayısı	394	752	341	443	880	525	557	780	904
Ceza verilmesine yer olmadığı önerisi ile yönetim kuruluna sunulan dosya sayısı	421	296	386	283	33	172	179	306	481
Dosyanın işlemden kaldırılması önerisi ile yönetim kuruluna sunulan dosya sayısı	109	208	239	180	131	114	81	13	3
Sonuçlandırılmamış dosyalar	123	93	182	156	39	131	139	326	472

Kaynak: TÜRMOB, Faaliyet Raporları 2010-2018

Tablo 15 incelendiğinde, meslekte haksız rekabetle mücadele adına uzun zamandır yapılan pek çok düzenleme ve çalışmaya rağmen yıllar itibariyle haksız rekabet dosya sayılarında önemli bir azalmanın olmadığı görülmektedir. Bu durum haksız rekabet sorununun meslek mensupları arasında halen daha varlığını sürdürdüğünü ve mesleğin çözüm bekleyen önemli sorunlarından birini teşkil ettiğini göstermektedir.

Tablo 16’da OHRMK’ye sevk edilen dosyalarla ilgili olarak OHRMK tarafından yapılan inceleme ve soruşturma sonucunda yaptırım önerisi ile OYK’ya sevk edilen dosyaların haksız rekabet türlerine göre dağılımı verilmiştir.

Tablo 16. Haksız Rekabet Dosyalarının Haksız Rekabet Türlerine Göre Dağılımı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Yaptırım önerisi ile yönetim kuruluna sunulan dosya sayısı.	394	752	341	443	880	525	557	780	904
Meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle ilişkilerde haksız rekabet konusunda toplam dosya sayısı.	317	612	229	251	564	401	388	509	683
Ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalar ile haksız rekabet konusunda toplam dosya sayısı.	46	98	79	113	200	89	117	160	158
Reklam yoluyla haksız rekabet konusunda toplam dosya sayısı.	31	42	33	79	116	35	52	111	63

Kaynak: TÜRMOB, Faaliyet Raporları 2010-2018

Tablo 16’da OHRMK’ca incelenip yaptırım önerisi ile yönetim kuruluna sunulan dosya sayıları incelendiğinde tüm yıllar için en çok dosya sayısının “meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle ilişkilerde haksız rekabet” konusunda olduğu bunu “ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalarda haksız rekabet” dosyalarının takip ettiği, en az dosya sayısının ise “reklam yoluyla haksız rekabet” konusunda olduğu görülmektedir. Bu durum meslekte yaşanan haksız rekabet sorununu çözmek için yapılan çalışmaların, haksız rekabetin en yaygın olarak görüldüğü “meslek mensupları arasında ve iş sahipleriyle ilişkilerde haksız rekabet” konusunda yoğunlaşması gerekliliğini de ortaya çıkartmaktadır.

2010-2018 yılları arasındaki döneme ait olarak; Tablo 17’de meslek mensupları arasında ve iş sahipleri ile ilişkilerde haksız rekabet konusunda toplam dosya sayısı ve dosyaların bu başlık altındaki alt maddelere göre dağılımı, Tablo 18’de ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalar ile haksız rekabet konusunda toplam dosya sayısı ve dosyaların bu başlık altındaki alt maddelere göre dağılımı ve Tablo 19’da reklam yoluyla haksız rekabet konusunda toplam dosya sayısı ve dosyaların bu başlık altındaki alt maddelere göre dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 17. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleri ile İlişkilerde Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı ve Dağılımı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
6) Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleri ile İlişkilerde Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı	317	612	229	251	564	401	388	509	683
6a) Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek	228	424	69	81	240	149	186	223	313
6b) Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek	33	41	41	30	50	48	31	57	71
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.	3	5	4	8	11	13	17	21	26
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.	3	16	1	3	10	6	15	15	15
6d) Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkanı sağlamak.	15	44	46	43	74	71	42	77	57
6e) Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki işbirliği yapmak.	3	7	0	8	17	5	13	11	40
6f) Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak,	4	14	13	22	55	39	30	39	72
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	6	0	10	15	3	10	8	15
6ğ) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri her türlü vasıtayla meslek mensuplarının veya iş sahiplerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek.	0	0	1	0	1	0	0	0	1
6h) Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek.	1	4	3	8	21	5	5	5	7
6ı) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.	26	51	51	38	70	62	39	53	65

Kaynak: TÜRMOB, Faaliyet Raporları 2010-2018

Tablo 18. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı ve Dağılımı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet konusunda Toplam Dosya Sayısı	46	98	79	113	200	89	117	160	158
7a) Asgari ücret tarifесinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek.	16	29	44	44	71	41	42	54	47
7b) Ücret tarifесindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak.	5	6	0	7	20	6	10	10	15
7ç) İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek.	14	11	14	3	15	10	6	8	14
7d) Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek.	7	34	4	13	9	10	11	16	14
7e) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak.	2	4	9	5	6	1	5	12	11
7f) İş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak.	0	1	8	23	32	8	11	18	15
7g) İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak.	0	3	0	10	16	0	5	7	10
7ğ) Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.	2	10	0	0	0	1	8	0	0
7h) Bir önceki meslek mensubunun ücretini ödmeden iş kabul edenler	0	0	0	8	31	12	19	35	32

Kaynak: TÜRMOB, Faaliyet Raporları 2010-2018

Tablo 19. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı ve Dağılımı

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayıları	31	42	33	79	116	35	52	111	63
8/a) Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak.	3	2	9	11	25	4	13	26	6
8/b) Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek.	3	1	1	11	17	9	6	18	3
8/c) Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak.	1	4	0	18	25	6	11	15	13
8/ç) Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak.	2	3	3	2	5	0	0	5	14
8/d) Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak.	3	6	3	2	2	2	0	13	6
8/e) Bu Yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.	16	19	15	20	25	5	7	14	11
8/f) Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.	3	7	2	15	17	9	15	20	10

Kaynak: TÜRMOB, Faaliyet Raporları 2010-2018

2.8. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet İle İlgili Literatür

Muhasebe mesleğinde yaşanan haksız rekabet sorunuyla ilgili olarak yapılan literatür çalışmasında, konunun muhasebe mesleğindeki önemi göz önüne alındığında yapılan çalışmaların beklenenden daha az sayıda olduğu ve son yıllarda yapılmış çalışmalardan oluştuğu söylenebilir. Yapılan bu çalışmalar aşağıda belirtilmiştir.

Ömürbek ve Türkoğlu (2013) çalışmalarında, muhasebe meslek mensupları arasındaki haksız rekabet sorununu ve bu soruna neden olan etkenleri belirlemeye çalışmışlardır. Isparta ilinde mesleki faaliyetini sürdüren 152 meslek mensubu ile yüz yüze görüşülerek yapılan çalışmada, haksız rekabete neden olan unsurlar meslek mensuplarının mesleki deneyim süresine göre incelenmiştir. Meslek mensupları arasında iş sahiplerinden alınması gereken ücret ile ilgili haksız rekabetin olduğu ve meslek mensuplarının meslekleri dışında yapmaları yasaklanmış başka işleri de sürdürmelerinin, haksız rekabetin etkisini daha da artırdığı belirtilmiştir. Çalışmada meslek mensuplarının, haksız rekabet sorununun tespiti ve çözümünde güncel mevzuatı yetersiz gördüğü ve bu sorunun meslek mensuplarının toplumdaki mesleki itibarlarına gölge düşürerek, muhasebe mesleğinin hak ettiği saygınlığa ulaşmasını engellediği sonucuna varılmıştır. Ayrıca meslekte yaşanan haksız rekabetin, gelecekte meslek icrası sırasında daha büyük sorunlara yol açabileceği ve meslek mensuplarının muhasebe mesleğinin varlığını sürdürmesine yönelik ciddi kaygılar taşıdığı belirlenmiştir.

Sak (2013) çalışmasında, meslekte yaşanan haksız rekabet sorununu tespit etmek ve bu soruna çözüm yolu geliştirmek amacıyla meslek mensuplarına anket uygulamıştır. Çalışmada, haksız rekabet sorununa yol açan önemli unsurlar arasında asgari ücret tarifesine uyulmaması, kaçak bürolar, ruhsat kiralama ve her türlü muhasebe işini üstlenen denetim firmaları gösterilmiştir. Ayrıca meslek mensuplarının bağlı oldukları meslek odalarının sorunun çözümünde gerekli etkiyi sağlayamadığı vurgulanmıştır. Sorunun çözümü için meslek mensuplarının mevzuat esasınca denetimi ve gerektiğinde cezalandırılmasının yeterli olacağı bu noktada meslek odalarının bu yaptırımları yeterince uygulamadıkları sonucuna varılmıştır.

Akpolat (2015) çalışmasında, meslekteki haksız rekabet sorunu ve bu soruna sebep olan unsurlara ilişkin bir model oluşturmuştur. Meslek mensuplarını haksız rekabet davranışına yönlendiren, mesleğe yeni başlayanların rekabetiyle ilgili algılar

ve etik yönelimin etkilerini incelemek amacıyla Türkiye genelinde 135 meslek mensubuna anket uygulamıştır. Çalışmada etik yönelimdeki artışın, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabete yönelimini negatif yönde etkilediği ayrıca mesleğe yeni başlayanların, haksız rekabete katılımı pozitif yönde etkilemekte olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Akarsu (2015) çalışmasında, meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet konusuna ilişkin düşünceleri, bilgileri ve mevcut algılarını ölçmek için Sivas ilinde meslek mensuplarına anket uygulamış ve muhasebe mesleğinde haksız rekabeti nedenleri ve boyutlarıyla ortaya koymuştur. Araştırmadan elde edilen bulgular doğrultusunda, haksız rekabetin meslekte kısmen de olsa mevcut olduğu sonucuna varılmıştır.

Kurnaz, Altunal ve Özbek (2016) çalışmalarında, haksız rekabetle mücadele yazılımının (E-Birlik) yeterliliğini ve etkinliğini ölçerek, yazılımın geliştirilmesi gereken yönlerini ortaya koymuşlardır. Kütahya ilindeki 132 bağımsız çalışan meslek mensubu ile gerçekleştirilen çalışmada meslek mensuplarının haksız rekabet algıları, onların haksız rekabetle mücadele yazılımı ile ilgili eleştiri, beklenti ve tutumları da ortaya konulmuştur. Çalışmada, haksız rekabetle mücadele yazılımının meslek mensuplarına birtakım kolaylıklar sağladığı tespit edilmiş ve haksız rekabet sorununun çözümü için bu yazılımın Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Konfederasyonu ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği gibi kuruluşlarla entegre çalışması sağlanarak daha kesin çözümler sunulması gerektiğini önermişlerdir.

Tugay ve Kılıç (2017) Isparta, Antalya ve Burdur illerindeki meslek mensuplarının etik algılarına yönelik kuramsal yapıları değerlendirdikleri çalışmalarında, meslek mensupları arasındaki haksız rekabetin azalmasında etik eğitimin ve bunun sonunda imzalanan etik sözleşmenin katkısı olacağını belirtmişlerdir.

Dikmen (2019) Giresun ilindeki 40 meslek mensubu ile yapmış olduğu çalışmada, mesleki deneyim sürelerine göre meslek mensuplarını üç gruba ayırmış ve bu grupların haksız rekabeti oluşturan faktörlerin önem derecelerini değerlendirmelerinde farklılık olup olmadığını araştırmıştır. Çalışmasında farklı

deneyim sürelerine sahip meslek mensuplarının haksız rekabete bakış açılarının farklılık gösterdiği sonucuna ulaşmıştır.

Uysal (2019) Trabzon ilinde 150 meslek mensubu ile yapmış olduğu çalışmada, meslek mensuplarının etik algıları ile haksız rekabet duyarlılıkları arasındaki ilişkiyi ölçmeyi amaçlamıştır. Araştırmanın bulgularına göre, meslek mensuplarının etik algısı ile haksız rekabet duyarlılığı arasında pozitif yönlü, orta şiddetli bir ilişkinin varlığı ortaya konulmuştur. Araştırmasında etik algısı yüksek olan meslek mensuplarının haksız rekabet davranışlarından uzak durduğu sonucuna ulaşmıştır.

3. MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET SORUNUNUN ÇÖZÜMÜNE İLİŞKİN MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Araştırmanın bu bölümünde araştırmada kullanılan veri toplama araçları ile verilerin analizinde kullanılan istatistiksel yöntem ve tekniklere ait bilgiler verilmiştir. Ayrıca araştırma sonucunda elde edilen veriler analiz edilerek, araştırmaya ait bulgular nicel araştırma bulguları ve nitel araştırma bulguları başlıkları altında ifade edilmiştir.

3.1. Veri Toplama Araçları

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket formundan yararlanılmıştır. İki bölümden oluşan anket formunun ilk bölümünde katılımcıların demografik özelliklerini tespit etmeye yönelik sorular sorulmuşken, ikinci bölümde katılımcıların muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun çözümüne ilişkin verilen ifadelere katılım düzeylerini ölçmeye yönelik sorular ile muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerilerini öğrenmek amaçlı açık uçlu bir soruya yer verilmiştir. Anket formunda yer alan ifadelerle yönelik katılımcıların tutumlarının ölçümünde tutum ölçekleri arasında yaygın bir kullanıma sahip olan 5’li likert tipi ölçek kullanılmıştır. Araştırmada katılımcıların ölçekte verilen ifadelerle ilgili tutumları ölçülürken 1= Kesinlikle Katılmıyorum, 2= Katılmıyorum, 3= Kararsızım, 4= Katılıyorum, 5= Kesinlikle Katılıyorum biçiminde bir sıralama yapılmıştır.

Araştırma sorularına ve araştırma amacına uygun ölçek için muhasebe mesleğinde haksız rekabet ile ilgili literatür taranmış ancak bu konuda geliştirilen herhangi bir ölçeğe rastlanılmamıştır. Bunun sonucunda da araştırmacı tarafından “muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununa yönelik çözüm önerileri ölçeği” adlı ölçek geliştirilmiştir. Ölçeğin geliştirilmesinden önce bu konudaki literatür incelenmiş, literatürden elde edilen bilgiler doğrultusunda tamamı araştırmacı tarafından belirlenen 13 ifade ile madde havuzu oluşturulmuştur. Bu ifadeler ile geliştirilen ölçeğin kapsam geçerliliğinin sağlanması için, konu alanında uzman üç akademisyen ve SMMM unvanlı üç meslek mensubundan görüş alınmış ayrıca ölçekteki ifadelerin anlaşılabilirliği konusunda bir dilbilgisi uzmanının görüşleri doğrultusunda veri toplama aracına son şekli verilmiştir. Geliştirilen bu veri toplama aracının pilot uygulaması Şubat 2019 tarihinde Ankara ilinde 60 muhasebe meslek mensubuna uygulanmış, elde edilen veriler doğrultusunda açımlayıcı faktör analizi ve güvenilirlik

testleri uygulanarak yapı geçerliliği sağlanmıştır. Kapsam geçerliliği ve yapı geçerliliği sağlanan ölçek ile araştırma verileri Mart-Temmuz 2019 tarihleri arasında Türkiye'nin 7 coğrafi bölgesinde, kolayda örnekleme yöntemiyle gönüllülük esası ile araştırmaya katılan 512 muhasebe meslek mensubundan toplanmıştır.

Araştırmanın amacına uygun olarak, araştırmanın nitel kısmını oluşturan bir sorudan oluşan açık uçlu soru ile de meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerileri tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.2. Araştırma Verilerin Faktör Analizine Uygunluğunun Belirlenmesi

Anketin pilot uygulaması ile elde edilen verilerin faktör analizine uygun olup olmadığını araştırmak için verilere Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örnekleme yeterliliği ve Bartlett küresellik testi uygulanmıştır. KMO örnekleme yeterliliği ölçütü, gözlenen kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile korelasyon katsayıları büyüklüğünü karşılaştıran bir indekstir ve 0 ile 1 arasında değer almaktadır. Veri setinin faktör oranına uygun olduğunun kabul edilebilmesi için KMO değerinin 0,5'in üzerinde olması gerekir. Bu değer 1'e ne kadar yaklaşırsa, veri setinin faktör analizi yapmak için o kadar uygun olduğu söylenebilir. Bartlett küresellik testi (Bartlett Test of Sphericity) korelasyon matrisinde değişkenlerin en azından bir kısmı arasında yüksek oranlı korelasyonlar olduğu olasılığını test eder ve faktör analizi yapabilmek için Bartlett küresellik değerinin istatistiksel olarak anlamlı ($p < 0,05$) olması gerekmektedir (Kalaycı, 2005:322). Araştırma verilerine ait KMO değeri ve Bartlett küresellik testi sonuçlarına ilişkin veriler Tablo 20'de verilmiştir.

Tablo 20. KMO ve Bartlett Küresellik Testi Sonuçları

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		,816
	Approx. Chi-Square	494,037
Bartlett's Test of Sphericity	df	78
	Sig.	,000

Tablo 20 incelendiğinde, KMO değeri 0,816 olarak hesaplanmıştır. Buna göre örneklem sayısı faktör analizi için uygundur (KMO>0,500). Bartlett testi kapsamında X^2 değeri 494,037 ve istatistiksel olarak anlamlı bulunmuştur ($p<0,05$). KMO ve Bartlett küresellik testi sonucuna göre araştırma verilerinin faktör analizine uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3.3. Araştırma Ölçeğinin Geçerlilik ve Güvenilirliği

Bilimsel araştırmalarda elde edilen verilerin bilimsel açıdan kabul edilebilmesi için araştırmada kullanılan ölçüm aracının geçerlilik ve güvenilirliklerinin ölçülmesi gerekmektedir. Geçerlilik ve güvenilirlik iyi bir ölçümün iki temel özelliğidir (Christensen vd., 2014:154). Geçerlilik; ölçülmek istenenin ölçülebilmeye olma derecesidir. Bir başka deyişle ölçülmek istenenin başka şeylerle karıştırılmadan ölçülebilmeye olarak ifade edilmektedir (Karasar, 2009:151). Araştırmada verilerin toplanması için geliştirilen ölçeğin kapsam geçerliliği için uzman görüşüne başvurulmuşken, yapı geçerliliğini test etmek için ise faktör analizine uygun olduğu belirlenen verilere açımlayıcı faktör analizi uygulanmıştır.

Açımlayıcı faktör analizi temelde değişkenler arasındaki ilişkilerden hareketle faktör oluşturmaya yönelik bir işlemdir (Büyüköztürk, 2005:123). Bu analizde araştırmacı araştırma yaptığı konu ile ilgili olarak değişkenler arasındaki ilişkiye yönelik herhangi bir fikrinin veya öngörüsünün olmaması sebebiyle değişkenler arasındaki muhtemel ilişkiyi ortaya çıkartmaya çalışır (Altunışık vd., 2007: 224).

Açımlayıcı faktör analizinde, açıklanan varyans oranı ile faktörlerin öz değerlerine ait saçılma diyagramı olan Scree Plot grafiği ölçekteki toplam faktör sayısını belirlemekte kullanılmaktadır. Ayrıca açımlayıcı faktör analizinde, ölçeği oluşturan maddelerin faktörlere atanması veya ölçekten çıkartılmasında maddelerin faktörle ilişkisini açıklayan bir katsayı olan faktör yük değerlerine bakılmaktadır. Maddelerin yer aldıkları faktördeki yük değerlerinin yüksek olması beklenirken, maddenin faktör yük değerinin 0,30'dan küçük olması durumunda veya söz konusu maddenin faktör yükünün iki ayrı faktördeki değerlerinin farkının 0,10'dan küçük olması durumunda bu madde ölçekten çıkartılarak analiz işlemine devam edilmektedir (Tavşancıl, 2006: 49-50).

Araştırma için geliştirilen ölçeğe ait açımlayıcı faktör analizi sonuçları Tablo 21'de verilmiştir.

Tablo 21. Ölçeğin Faktör Yük Dağılımı

Boyut	Madde	Faktör Yüğü	Açık. Varyans Oranı
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri	12. Eğitim-Öğretim programlarına etiğin ders olarak konulması.	0,786	38,949
	10. Meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları.	0,750	
	4. Meslek mensuplarına etik konusunda daha fazla hizmet içi eğitim verilmesi.	0,723	
	9. Haksız rekabet durumlarında meslek mensuplarına uygulanan cezaların arttırılması.	0,695	
	11. Birlik ve Odalarda oluşturulan Etik Kurul ve Haksız Rekabetle Mücadele Kurul üyelerinin bu konularda uzman kişilerden (akademisyen vb.) oluşturulması.	0,682	
	5. Meslekte yaşanan tahsilat sorununun çözümlmesi.	0,671	
	1. Zaman endeksli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi.	0,651	
	3. Bürolarda istihdam edilen personel sayısı ile müşteri (iş sahipleri) sayısı ilişkisinin kurulmasına imkan sağlayacak “büro standartlarının” hayata geçirilmesi.	0,626	
	2. Meslek mensubu sayısının mükellef sayısı ile orantılı olarak arttırılması.	0,568	
	13. Meslek mensuplarına yönelik Oda denetimlerinin arttırılması.	0,560	
	8. Maliye Bakanlığı’nın planladığı iş kapasitesi sınırlamasının (mükellef kotası) uygulanması.	0,518	
	6. İş sahipleri üzerinde kamu denetiminin arttırılması.	0,362	
	7. İş sahiplerinin haklı nedenleri olmaksızın meslek mensubu değiştirebilmelerinin önlenmesi.	0,336	

Tablo 21’de sunulduğu gibi araştırmacı tarafından geliştirilen muhasebe mesleğinde haksız rekabet sorununa yönelik çözümler için yapılan faktör analizi sonucunda ölçeğin faktör yük değerlerinin 0,336 ile 0,786 arasında değiştiği, 13 madde ve tek boyuttan oluştuğu belirlenmiştir. Ayrıca ölçeğin toplam varyansı açıklama oranı %38,949 olarak ölçülmüştür.

Ölçme aracına ilişkin yapılması gereken bir diğer analiz ise güvenilirlik analizidir. Kısaca katılımcıların ölçekteki maddelere verdikleri cevaplar arasındaki tutarlılık olarak tanımlanan güvenilirlik (Büyüköztürk, 2005:169); aynı Şeyin bağımsız ölçümleri arasındaki kararlılıktır, ölçülmek istenen belli bir Şeyin sürekli olarak aynı sembolleri almasıdır, aynı süreçlerin izlenmesi ve aynı ölçülerin kullanılması ile aynı sonuçların elde edilmesi ve ölçmenin tesadüfi yanılığardan arınık olmasıdır (Karasar, 2009:148).

Güvenilirlikle, araştırmaya katılanların ölçüm aracındaki ifadelerle verdiği cevaplardan hareketle katılımcılara yöneltilen ifadelerin tümünün aynı konuyu ölçüp ölçmediği test edilir. Ölçüm aracındaki ifadelerin birbirleriyle tutarlılık gösterip göstermediği aralarındaki korelasyonun ölçülmesiyle belirlenir (Ural ve Kılıç, 2005:258). Ölçeğin güvenilirlik katsayısı olarak hesaplanan korelasyon, ölçek puanlarına ilişkin bireysel farklılıkların ne derece gerçek ve ne derece hata faktörüne bağlı olduğunu yorumlamak için kullanılır. Şöyle ki güvenilirlik katsayısı 0,80 olan bir test için katılımcılar arası gözlenen ölçek puanlarındaki farkların %80 oranında gerçek farkları, %20 oranında ise hatayı yansıttığı söylenebilir (Büyüköztürk, 2005:170).

Güvenilirlik katsayısı 0 ile 1 arasında değer alır ve bu değerin 1’e yaklaşması ölçme aracının güvenilirliğinin yüksek olduğunu gösterir. Bu araştırmada geliştirilen ölçeğin geçerliliği Cronbach’s Alpha katsayısı ile hesaplanmış ve tek faktörlü ölçeğin güvenilirlik katsayısı 0,846 olarak hesaplanmıştır. Buna göre araştırma ölçeğinin güvenilirliğinin oldukça yüksek olduğu söylenebilir.

Nitel araştırmalarda geçerlilik ve güvenilirlik kavramları nicel araştırmalardaki anlamlarından farklılık göstermektedir. Bu araştırmalarda geçerlilik, belirli süreçler vasıtasıyla bulguların doğruluğu için araştırmacı kontrolünü ifade ederken, güvenilirlik ise farklı projeler ve farklı araştırmacılar açısından da araştırmacının yaklaşımının tutarlılığına işaret etmektedir (Gibbs, 2007; akt. Creswell, 2017b:201). Nitel araştırmanın doğasına uygun olarak bu araştırma yönteminde geçerlilik yerine

inandırıcılık ve aktarılabirlik kavramları kullanılırken, güvenilirlik yerine ise tutarlılık ve teyit edilebilirlik kavramları kullanılmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2016:276-277).

Nitel araştırmalarda inandırıcılık ve aktarılabirliği sağlamak için Creswell (2017b:201-202) farklı veri kaynaklarını kullanma, bağımsız bir araştırmacının araştırmaya dahil edilmesi, araştırma alanında katılımcılarla uzun süreli etkileşim, anlatımın doğruluğunu zenginleştirmek için akran değerlendirmesi, temalarda karşılaşılan negatif ve uyuşmaz bilginin tanıtımı, araştırmacıdan kaynaklı yanlılığın açıklanması, araştırmada derinlemesine betimlemelere yer verilmesi ve sonuç raporu gibi sekiz farklı stratejiden bir veya daha fazlasının uygulanmasını önerirken, tutarlılık ve teyit edilebilirliği sağlamak için Gibbs (2007; akt. Creswell, 2017b:203) veriözömlenmelerinin ve kodlamaların kontrol edilmesini, farklı araştırmacılar tarafından kodlamaların yapılıp kodlayıcılar arasındaki uyumun sağlanmasını önermiştir.

Araştırmanın nitel boyutunda geçerliliğin ve güvenilirliğin sağlanması amacıyla belirtilen kavramlar doğrultusunda hareket edilmeye çalışılmış ve şunlar yapılmıştır: Araştırma yöntem ve süreci ile bu süreçte yapılanlar ayrıntılı bir biçimde ortaya konulmuştur. Araştırmaya katılanların nitelikleri belirtilmiş, katılımcılara anket uygulaması öncesinde araştırma konusu ve amacı hakkında bilgilendirmede bulunulmuş, vermiş oldukları bilgilerin yalnızca bu araştırma kapsamında kullanılacağı ve kimlik bilgilerinin gizleneceği ifade edilmiştir. Araştırmada elde edilen bulguların sunumunda, katılımcıların vermiş oldukları cevaplardan doğrudan alıntılar yapılmış ve bulgular yorum yapılmadan sunulmuştur. Araştırmacı araştırmanın başlangıcından sonuçlandırılmasına kadarki süreçte tereddütte kaldığı konularda nitel araştırma alanında uzman akademisyenlerin görüşlerinden yararlanmıştır.

3.4. Verilerin Analiz Yöntemleri

Araştırmada nicel veriler SPSS 22 paket programı ile analiz edilmiş ve %95 güven düzeyi ile çalışılmıştır. Öncelikle araştırmada elde edilen verilere hangi testlerin uygulanabileceğinin belirlenmesi amacıyla verilerin normal dağılıma sahip olup olmadıkları incelenmiştir. Bunun için verilere normallik testi uygulanmıştır. Literatürde ölçek içi maddelerden elde edilen basıklık (kurtosis) ve arpıklık (skewness) değerlerinin -1.5 ile +1.5 arasında olması verilerin normal dağılıma sahip

olduğunu söylememiz için yeterli görülmektedir (Hair Jr vd., 2016:54; Morgan vd., 2011:51). Açımlayıcı faktör analizi sonucu elde edilen tek boyutlu “muhasabe mesleğinde haksız rekabet sorununa yönelik çözüm önerileri ölçeği” ile elde edilen verilerin çarpıklık ve basıklık değerleri yukarıda ifade edilen değerler arasında yer aldığından verilerin normal dağılıma sahip olduğu belirlenmiştir. Tablo 22’de araştırma verilerinin basıklık ve çarpıklık değerleri verilmiştir.

Tablo 22. Araştırma Verilerinin Normal Dağılım Değerleri

	n	Minimum	Maximum	Ortalama	ss	Çarpıklık	Basıklık
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği	512	1,69	5,00	3,96	0,65	-,587	-,087

Araştırmada, nicel verilerin analizinde verilerin normal dağılıma sahip olmasından dolayı parametrik olan test teknikleri kullanılmıştır. Nicel bir değişken olan ölçek puanının iki gruptan oluşan demografik değişkenlere göre farklılık gösterme durumu parametrik test tekniklerinden bağımsız gruplar t testi ile 3 ve daha fazla gruptan oluşan demografik değişkenlere göre farklılık gösterme durumu Anova testi ile analiz edilmiştir. Anova testinde gruplar arasında fark çıkması halinde, çoklu karşılaştırma için Tukey testi kullanılmıştır. Ölçek puanının unvan açısından incelenmesi değişkenler arasında homojenlik sağlanmadığı yani unvanı SM olanların çok az kişi olması nedeniyle parametrik olmayan test tekniklerinden Mann Whitney testi ile incelenmiştir.

Araştırmada nitel verilerin analizinde hem içerik analizi hem de betimsel analiz yöntemi birlikte kullanılmıştır. İçerik analizi, belirli bir büyüklükteki nitel verinin temel tutarlılıkları ve anlamlarını tanımlamaya yönelik olarak bu verileri indirgeme ve anlamlandırma çabası olarak ifade edilmektedir (Patton, 2002:453). İçerik analizinin temel amacı, toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve bu kavramlar arasındaki ilişkilere ulaşmaktır. Bu bağlamda içerik analiziyle veriler tanımlanmaya, verilerin içinde gizlenmiş olabilecek gerçekler ortaya çıkartılmaya çalışılmaktadır. İçerik analizinin esası, birbirlerine benzeyen verileri belirli kavramlar ve temalar etrafında bir araya toplamak ve bunları okuyucuların anlayabileceği bir biçimde düzenleyip

yorumlamaktır. Bu esas çerçevesinde, içerik analizinin uygulanmasında izlenen dört aşama vardır. Bunlar sırasıyla; verilerin kodlanması, temaların bulunması, verilerin kodlara ve temalara göre düzenlenmesi ve tanımlanması, bulguların yorumlanması aşamalarıdır (Yıldırım ve Şimşek, 2016:242-251).

Bu araştırmada yukarıda ifade edilen aşamalar izlenmiştir. Öncelikle meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik sunmuş oldukları öneriler bilgisayar ortamına aktarılmıştır. Sözcük, cümle ve paragraf yapıları ayrıntılı bir biçimde incelenen verilerden araştırmayla ilgisi olmayan bölümler çıkartılmış, araştırmayla ilgili bölümler ise araştırmacı tarafından isimlendirilip kodlandırılmıştır. Daha sonra bu kodların birbirleriyle benzerlikleri ve farklılıkları incelenmiş benzer kodlar sınıflandırılarak kategoriler oluşturulmuştur. Meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerileri; SMMM odalarına yönelik öneriler, mesleki sınırlamaya yönelik öneriler, tahsilata yönelik öneriler, mesleğe girişe yönelik öneriler, eğitime yönelik öneriler, devlet denetimine yönelik öneriler, iş sahiplerine yönelik öneriler, meslek mensuplarına yönelik öneriler ve mevzuata yönelik öneriler olmak üzere dokuz kategori altında toplanmıştır. Araştırma verilerini sayı ve yüzde olarak ifade etmek için kategorilere ve kodlara göre ayrılan görüşlerin frekans ve yüzdeleri tablo halinde sunulmuştur.

Verilerin çözümlenmesinde içerik analizinin yanında betimsel analiz yöntemi de kullanılmıştır. Araştırmaya katılan bireylerin görüşlerini çarpıcı bir biçimde yansıtmak amacıyla doğrudan alıntılara sık sık yer verilen ve elde edilen verilerin daha önceden belirlenmiş temalara göre özetlenip yorumlandığı betimsel analizde temel amaç, elde edilen bulguları düzenlenmiş ve yorumlanmış bir biçimde okuyucuya sunmaktır (Yıldırım ve Şimşek, 2016:239). Bu araştırmada katılımcıların görüşleri doğrultusunda içerik analiziyle oluşturulan kategoriler, betimsel analiz yöntemiyle okuyuculara sunulmuştur.

3.5. Araştırma Bulguları

Bu bölümde araştırmada elde edilen bulgular, nicel boyuta ilişkin bulgular ve nitel boyuta ilişkin bulgular olmak üzere iki kısımda ifade edilmiştir.

3.5.1. Araştırmanın Nicel Boyutuna İlişkin Bulgular

Bu bölümde öncelikle katılımcıların demografik özelliklerine ilişkin bulgular verilmiş daha sonra ölçekle elde edilen verilere betimsel istatistik yöntemleri uygulanarak elde edilen bulgular sunulmuştur. Ayrıca demografik değişkenlere göre oluşturulan hipotez sonuçları da bu bölümde açıklanmıştır.

3.5.1.1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Araştırmaya katılan meslek mensuplarının anketin birinci bölümünde verilen kişisel bilgi formundaki sorulara verdikleri cevaplar frekans analizine tabii tutularak Tablo 23 hazırlanmıştır.

Tablo 23. Katılımcıların Demografik Özellikleri

Özellik		n	%	Özellik	n	%	
Unvan	SM	21	4,1	Mesleki Deneyim	1-5 yıl arası	82	16,0
	SMMM	491	95,9		6-10 yıl arası	82	16,0
Cinsiyet	Kadın	147	28,7		11-15 yıl arası	96	18,8
	Erkek	365	71,3		16-20 yıl arası	81	15,8
Eğitim Durumu	Ortaöğretim	34	6,6		21-25 yıl arası	64	12,5
	Ön Lisans	20	3,9		26 yıl ve üstü	107	20,9
	Lisans	416	81,3	Mesleği Sürdüğü Bölge	Marmara	151	29,5
	Lisans Üstü	42	8,2		Ege	87	17,0
Yaş	30 yaş altı	33	6,4		Akdeniz	74	14,5
	31-40 yaş arası	172	33,8		Karadeniz	52	10,2
	41- 50 yaş arası	156	30,5		Doğu Anadolu	16	3,1
	51-60 yaş arası	121	23,6	Güneydoğu Anadolu	49	9,6	
	61 yaş ve üstü	29	5,7	İç Anadolu	83	10,2	

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere katılımcıların mesleki unvanlarına göre dağılımlarına baktığımızda %4,1'i SM unvanlı meslek mensuplarından oluşurken, %95,9'u SMMM unvanlı meslek mensuplarından oluşmaktadır. Cinsiyet açısından yapılan analizde katılımcıların %28,7'si kadınlardan oluşurken %71,3'ü erkeklerden oluşmaktadır. Eğitim düzeyleri açısından katılımcıların %81,3'lük oran ile büyük çoğunluğunun lisans mezunlarından oluştuğu görülürken %8,2'si lisansüstü, %6,6'sı orta öğretim ve %3,9'u ise ön lisans mezunlarından oluştuğu görülmektedir. Yaş değişkenine göre katılımcıların %6,4'ü 30 yaş altı, %33,8'i 31-40 yaş arası, %30,5'i 41-50 yaş arası, %23,6'sı 51-60 yaş arası, %5,7'si 61 yaş üstünden oluştuğu görülmektedir. Mesleki deneyim değişkenine göre katılımcıların %16'sının 1-5 yıl arası, %16'sının 6-10 yıl arası, %18,8'inin 11-15 yıl arası, %15,8'inin 16-20 yıl arası, %12,5'inin 21-25 yıl arası ve %20,9'unun ise 26 yıl ve üstü mesleki deneyime sahip oldukları görülmektedir. Mesleği sürdürdüğü bölge açısından ise katılımcıların %29,5'inin Marmara Bölgesi, %17'sinin Ege Bölgesi, %14,5'inin Akdeniz Bölgesi, %10,2'sinin Karadeniz Bölgesi, %3,1'inin Doğu Anadolu Bölgesi, %9,6'sının Güneydoğu Anadolu Bölgesi, %10,2'sinin İç Anadolu Bölgesinde mesleğini icra ettiği görülmektedir.

3.5.1.2. Betimsel İstatistikler

Araştırma verilerine betimsel istatistik yöntemler uygulanmış Tablo 24 ve Tablo 25'teki bulgular elde edilmiştir.

Tablo 24. Araştırmaya Ait Betimsel İstatistikler I

	n	Minimum	Maximum	Ortalama	ss
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği	512	1,69	5,00	3,96	0,65

Tablo 25. Araştırmaya Ait Betimsel İstatistikler II

	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Kararsızım		Katılıyorum		Kesinlikle Katılıyorum		Ortalama
	n	%	n	%	n	%	n	%	n	%	
İfade 5	5	1	55	10,7	18	3,5	108	21,1	326	63,7	4,36
İfade 3	5	1	18	3,5	28	5,5	228	44,5	233	45,5	4,30
İfade 10	6	1,2	54	10,5	17	3,3	186	36,3	249	48,6	4,21
İfade 2	4	0,8	32	6,3	30	5,9	256	50	190	37,1	4,16
İfade 13	7	1,4	47	9,2	31	6,1	231	45,1	196	38,3	4,10
İfade 4	17	3,3	70	13,7	32	6,3	194	37,9	199	38,9	3,95
İfade 9	13	2,5	52	10,2	64	12,5	206	40,2	177	34,6	3,94
İfade 8	20	3,9	68	13,3	52	10,2	168	32,8	204	39,8	3,91
İfade 12	9	1,8	81	15,8	40	7,8	204	39,8	178	34,8	3,90
İfade 6	9	1,8	79	15,4	71	13,9	205	40	148	28,9	3,79
İfade 7	27	5,3	88	17,2	66	12,9	168	32,8	163	31,8	3,69
İfade 11	18	3,5	105	20,5	66	12,9	156	30,5	167	32,6	3,68
İfade 1	21	4,1	115	22,5	75	14,6	167	32,6	134	26,2	3,54

İfade 5: Meslekte yaşanan tahsilat sorununun çözülmesi.

İfade 3: Bürolarda istihdam edilen personel sayısı ile müşteri (iş sahipleri) sayısı ilişkisinin kurulmasına imkan sağlayacak “büro standartlarının” hayata geçirilmesi.

İfade 10: Meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları.

İfade 2: Meslek mensubu sayısının mükellef sayısı ile orantılı olarak artırılması.

İfade 13: Meslek mensuplarına yönelik Oda denetimlerinin artırılması.

İfade 4: Meslek mensuplarına etik konusunda daha fazla hizmet içi eğitim verilmesi.

İfade 9: Haksız rekabet durumlarında meslek mensuplarına uygulanan cezaların artırılması.

İfade 8: Maliye Bakanlığı'nın planladığı iş kapasitesi sınırlamasının (mükellef kotası) uygulanması.

İfade 12: Eğitim-Öğretim programlarına etigin ders olarak konulması.

İfade 6: İş sahipleri üzerinde kamu denetiminin artırılması.

İfade 7: İş sahiplerinin haklı nedenleri olmaksızın meslek mensubu değiştirebilmelerinin önlenmesi.

İfade 11: Birlik ve Odalarda oluşturulan Etik Kurul ve Haksız Rekabetle Mücadele Kurul üyelerinin bu konularda uzman kişilerden (akademisyen vb.) oluşturulması.

İfade 1: Zaman endeksli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi.

Tablo 24 ve Tablo 25 incelendiğinde ölçekte verilen ifadelere meslek mensuplarının katılım düzeylerinin yüksek ($3,96\pm 0,65$) olduğu görülmektedir. En yüksek katılım düzeyinin 4,36 ortalama ile ölçeğin beşinci maddesindeki “meslekte yaşanan tahsilat sorununun çözülmesi” ifadesi olduğu gözlemlenirken, en düşük katılım düzeyinin ise 3,54 ortalama ile ölçeğin birinci ifadesini oluşturan “zaman endeksli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi” ifadesinden oluştuğu görülmektedir. Aşağıda meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ilişkin katılım düzeylerinin en yüksek ve en düşük olduğu beş ifade verilmiş, ayrıca bu ifadelere katılım düzeyleri ortalaması grafik halinde sunulmuştur.

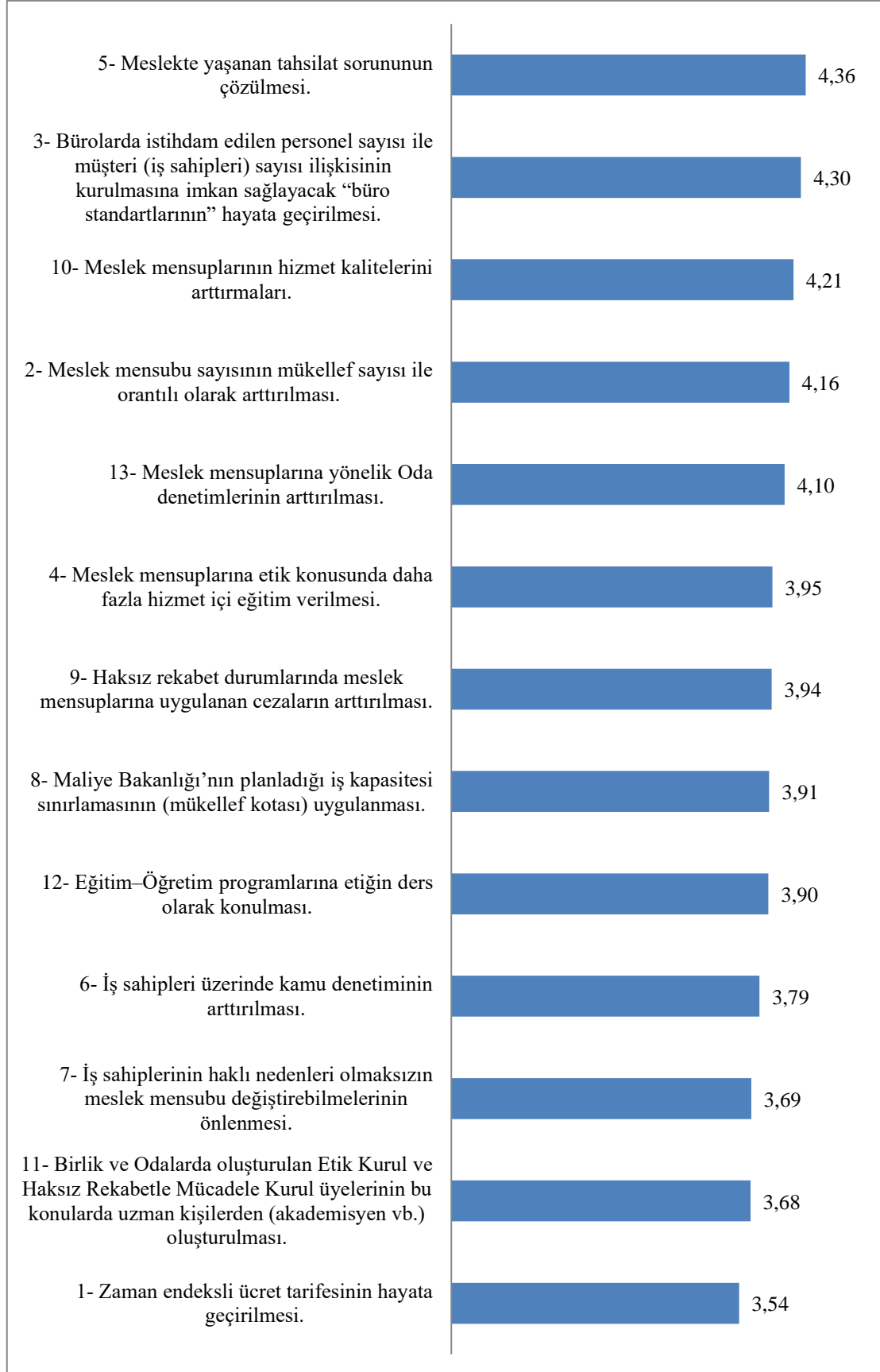
Katılım düzeyleri ortalaması en yüksek olan ifadeler;

- Meslekte yaşanan tahsilat sorununun çözülmesi.
- Bürolarda istihdam edilen personel sayısı ile müşteri (iş sahipleri) sayısı ilişkisinin kurulmasına imkan sağlayacak “büro standartlarının” hayata geçirilmesi.
- Meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları.
- Meslek mensubu sayısının mükellef sayısı ile orantılı olarak arttırılması.
- Meslek mensuplarına yönelik Oda denetimlerinin arttırılması.

Katılım düzeyleri ortalaması en düşük olan ifadeler;

- Zaman endeksli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi.
- Birlik ve Odalarda oluşturulan Etik Kurul ve Haksız Rekabetle Mücadele Kurul üyelerinin bu konularda uzman kişilerden (akademisyen vb.) oluşturulması.
- İş sahiplerinin haklı nedenleri olmaksızın meslek mensubu değiştirebilmelerinin önlenmesi.
- İş sahipleri üzerinde kamu denetiminin arttırılması.
- Eğitim-Öğretim programlarına etîğin ders olarak konulması.

Grafik 1. Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslekteki Haksız Rekabet Sorununun Çözümüne Katkı Sağlayabileceği Düşünülen Yöntemlere Katılım Düzeyleri



3.5.1.3. Araştırma Hipotezlerinin Sınanması

Araştırma verileri normal dağılım gösterdiği için hipotez testlerinin sınanmasında parametrik testlerden yararlanılmıştır. Ancak unvanı SM olan katılımcı sayısının az olması nedeniyle unvan değişkenine göre farklılıkların incelenmesinde parametrik olmayan testlerden yararlanılmıştır.

3.5.1.3.a. Muhasebe Meslek Mensuplarında Unvan Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması

Araştırmada test edilmesi gereken birinci hipotez;

H1: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, unvan değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır, hipotezidir.

Bu hipotezin testi için veriler normal dağılım göstermesine rağmen, ölçek puanının unvan açısından incelenmesi değişkenler arasında homojenlik sağlanmadığı yani unvanı SM olan meslek mensuplarının çok az kişi olması nedeniyle parametrik olmayan test tekniklerinden Mann Whitney testi ile incelenmiş ve bu testin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 26. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Unvan Açısından İncelenmesi

1.Unvan		n	Ortalama	ss	U	p
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği	SM	21	3,75	0,52	3899,500	0,058
	SMMM	491	3,97	0,65		

*p<0,05

SM unvanlı meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere katılım ortalaması 3,75 iken bu oran SMMM unvanlı meslek mensuplarında 3,97 olarak bulunmuştur. Bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı Mann Whitney testi ile sınanmış ve meslek mensupları

arasında unvan açısından istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın bulunmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Bu bulgulara göre araştırmanın birinci hipotezi kabul edilmemiştir.

3.5.1.3.b. Muhasebe Meslek Mensuplarında Cinsiyet Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması

Araştırmada test edilmesi gereken ikinci hipotez;

H2: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, cinsiyet değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır, hipotezidir.

Bu hipotezin sınanması için t testi uygulanmış ve bu testin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 27. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Cinsiyet Açısından İncelenmesi

2. Cinsiyet	n	Ortalama	ss	t	p
Kadın	147	4,07	0,61		
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği				2,303	0,022*
Erkek	365	3,92	0,66		

* $p<0,05$

Yukarıdaki tabloda verilen bulgulara göre kadın meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere katılım puan ortalaması 4,07 iken erkeklerin puan ortalaması 3,92'dir. Buna göre kadın meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyleri daha yüksek bulunurken, bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı t testi ile sınanmış ve meslek mensupları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farklılığın olduğu görülmüştür ($p<0,05$). Bu bulgulara göre araştırmanın ikinci hipotezi kabul edilmiştir.

3.5.1.3.c. Muhasebe Meslek Mensuplarında Eğitim Düzeyi Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması

Araştırmada test edilmesi gereken üçüncü hipotez;

H3: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, eğitim durumu değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır, hipotezidir.

Bu hipotezin sınanması için Anova testi uygulanmış ve bu testin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 28. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Eğitim Durumu Açısından İncelenmesi

		n	Ortalama	ss	F	p	Tukey
Eğitim Durumu							
	Ortaöğretim	34	3,44	0,64			
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği	Ön lisans	20	3,97	0,63	8,945	0,000*	1-2
							1-3
							1-4
	Lisans	416	4,02	0,62			
	Lisansüstü	42	3,87	0,75			

*p<0,05

Meslek mensuplarının eğitim durumu değişkenine göre ölçekteki ifadelerle katılım düzeyleri puan ortalamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından ortaöğretim mezunu olanların puan ortalaması 3,44 ön lisans mezunu olanların ortalaması 3,97 lisans mezunu olanların ortalaması 4,02 ve lisansüstü mezunu olanların ortalaması 3,87 olarak tespit edilmiştir. Buna göre lisans mezunu olan meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyi puan ortalaması en yüksek iken, ortaöğretim mezunu meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyi puan ortalaması en düşüktür.

Bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının tespiti Anova testi ile sınanmış, eğitim durumu farklı olan meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyi puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur ($p<0,05$). Ayrıca çoklu karşılaştırma için Tukey testi uygulanmış, yapılan Tukey testine göre ön lisans, lisans ve lisansüstü mezunu olanların ortalamasının ortaöğretim mezunu olanlara göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Bu bulgulara göre araştırmanın üçüncü hipotezi kabul edilmiştir.

3.5.1.3.d. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleki Deneyim Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması

Araştırmada test edilmesi gereken dördüncü hipotez;

H4: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, mesleki deneyim değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır, hipotezidir.

Bu hipotezin sınanması için Anova testi uygulanmış ve bu testin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 29. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Mesleki Deneyim Açısından İncelenmesi

Mesleki Deneyim	n	Ortalama	ss	F	p
1-5 yıl	82	4,07	0,63		
6-10 yıl	82	3,95	0,61		
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği	11-15 yıl	96	3,98	0,74	
	16-20 yıl	81	3,91	0,67	0,601
	21-25 yıl	64	3,92	0,59	0,699
	26 yıl ve üstü	107	3,95	0,62	

* $p<0,05$

Meslek mensuplarının mesleki deneyim değişkenine göre ölçekteki ifadelerle katılım düzeyleri puan ortalamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 1-5 yıl arası deneyime sahip olanların puan ortalaması 4,07 iken, 6-10 yıl mesleki deneyime sahip olanların 3,95; 11-15 yıl mesleki deneyime sahip olanların 3,98; 16-20 yıl mesleki deneyime sahip olanların 3,91; 21-25 yıl deneyime sahip olanların 3,92 ve 26 yıl üstünde deneyime sahip olanların ise puan ortalaması 3,95'tir. Buna göre ölçeğe ait en yüksek puan ortalamasına sahip meslek mensupları 1-5 yıl mesleki deneyime sahip meslek mensuplarından oluşurken, en düşük puan ortalamasına sahip meslek mensupları ise 16-20 yıl deneyime sahip meslek mensuplarından oluşmaktadır.

Bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının tespiti Anova testi ile sınınmış, mesleki deneyimi farklı olan meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyi puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunamamıştır ($p>0,05$). Bu bulgulara göre araştırmanın dördüncü hipotezi kabul edilmemiştir.

3.5.1.3.e. Muhasebe Meslek Mensuplarında Yaş Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması

Araştırmada test edilmesi gereken beşinci hipotez;

H5: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, yaş değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır, hipotezidir.

Bu hipotezin sınınması için Anova testi uygulanmış ve bu testin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 30. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Yaş Açısından İncelenmesi

Yaş	n	Ortalama	ss	F	p
30 yaş ve altı	33	4,11	0,61		
Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri Ölçeği	31-40 yaş	173	3,96	0,67	
	41-50 yaş	156	4,01	0,65	1,078 0,367
	51-60 yaş	121	3,88	0,60	
	61 yaş ve üstü	29	3,92	0,73	

* $p<0,05$

Meslek mensuplarının yaş değişkenine göre ölçekteki ifadelerle katılım düzeyleri puan ortalamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Araştırmaya katılan meslek mensuplarından 30 yaş altındakilerin puan ortalaması 4,11 iken; 31-40 yaş arasındakilerin 3,96; 41-50 yaş arasındakilerin 4,01; 51-60 yaş arasındakilerin 3,88 ve 61 yaş üstü meslek mensuplarının puan ortalaması 3,92 dir. Buna göre ölçeye ait en yüksek puan ortalamasına sahip meslek mensupları 30 yaş altındaki meslek mensuplarından oluşurken, en düşük puan ortalamasına sahip meslek mensupları ise 51-60 yaş arasındaki meslek mensuplarından oluşmaktadır.

Bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının tespiti Anova testi ile sınıanmış, yaş değişkenine göre meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyi puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunamamıştır ($p>0,05$). Bu bulgulara göre araştırmanın beşinci hipotezi kabul edilmemiştir.

3.5.1.3.f. Muhasebe Meslek Mensuplarında Mesleği Sürdüdüğü Bölge Değişkeni Açısından Farklılıkların Araştırılması

Araştırmada test edilmesi gereken altıncı hipotez;

H6: Muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmeleri arasında, mesleki faaliyetini sürdürdüğü bölge değişkenine göre anlamlı bir farklılık vardır, hipotezidir.

Bu hipotezin sınıanması için Anova testi uygulanmış ve bu testin sonuçları aşağıda verilmiştir.

Tablo 31. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Mesleğin Sürdürüldüğü Bölge Açısından İncelenmesi

Mesleğin Sürdürüldüğü Bölge	n	Ortalama	ss	F	p	Tukey
Marmara	151	4,15	0,57			
Ege	87	4,06	0,55			1-5
Akdeniz	74	3,97	0,67			1-7
Karadeniz	52	3,95	0,58			2-5
Doğu Anadolu	16	3,53	0,78	10,411	0,000*	2-7
Güneydoğu Anadolu	49	4,07	0,69			3-7
İç Anadolu	83	3,55	0,65			4-7
						5-6
						6-7

Meslek mensuplarının mesleği sürdürdüğü bölge değişkenine göre ölçekteki ifadelerle katılım düzeyleri puan ortalamaları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının tespiti Anova testi ile sınınmış, mesleği sürdürdüğü bölge değişkenine göre meslek mensuplarının ölçekteki ifadelerle katılım düzeyi puanları arasında istatistiksel olarak anlamlı farklılık bulunmuştur ($p<0,05$). Ayrıca araştırmada çoklu karşılaştırma için Tukey testi uygulanmış, yapılan Tukey testine göre bölgesi Marmara, Ege, Akdeniz, Karadeniz ve Güneydoğu Anadolu olanların ortalaması İç Anadolu olanlara göre daha yüksek çıkmış ve ayrıca mesleği sürdürdüğü bölge Marmara, Ege ve Güneydoğu Anadolu olanların ortalaması Doğu Anadolu olanlara göre daha yüksek çıkmıştır. Bu bulgulara göre araştırmanın altıncı hipotezi kabul edilmiştir.

3.5.2. Araştırmanın Nitel Boyutuna İlişkin Bulgular

Araştırmanın üçüncü araştırma sorusu: “Muhasebe meslek mensuplarının meslekte yaşanan haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerileri nelerdir?”, kapsamında veri toplama aracının ikinci kısmında yer alan ve muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümü konusunda önerilerini ortaya çıkartmayı amaçlayan “haksız rekabet sorununun çözümü konusunda önerileriniz varsa lütfen yazınız” biçiminde düzenlenmiş açık uçlu ifadeye muhasebe meslek mensuplarının vermiş oldukları cevaplar araştırmanın nitel verilerini oluşturmuştur.

Araştırmaya katılarak ölçme aracının nicel verilerin toplandığı bölümü eksiksiz dolduran 512 muhasebe meslek mensubundan 163’ü ölçme aracındaki açık uçlu ifadeye de cevap vermiştir. Nitel araştırma doğrultusunda elde edilen bu verilerin analizinde hem içerik analizi hem de betimsel analiz birlikte kullanılmıştır.

İçerik analizine göre, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının “haksız rekabete yönelik çözüm önerileri” teması altında; “SMMM Odalarına Yönelik Öneriler”, “Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler”, “Tahsilata Yönelik Öneriler”, “Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler”, “Eğitime Yönelik Öneriler”, “Devlet Denetimine Yönelik Öneriler”, “İş sahiplerine Yönelik Öneriler”, “Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler”, “Mevzuata Yönelik Öneriler” olmak üzere 9 kategoride ve 30 kod altında önerilerinin olduğu tespit edilmiştir. İçerik analizi ile elde edilen tema, kategoriler ve kodlar frekans ve yüzde değerleriyle Tablo 32’de verilmiştir.

Tablo 32. İçerik Analizi ile Elde Edilen Tema, Kategori ve Kodlar

Tema	Kategori	Kod	f	%
Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerileri	SMMM Odalarına Yönelik Öneriler	Yeni işe başlayan meslek mensuplarına destek	9	2,33
		Tarafsız bir biçimde meslek mensuplarının denetimi	28	7,24
		İş sahiplerinin meslek mensubu değişimlerinin oda gözetiminde yapılması	4	1,03
	Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler	İş sahibi sınırlaması (müşteri kotası)	32	8,27
		Yaş sınırlaması	13	3,36
		Bölge sınırlaması	2	0,52
	Tahsilata Yönelik Öneriler	Tahsilat sorununun çözülmesi	17	4,39
		Tahsilatın meslek örgütü veya bakanlık aracılığı ile yapılması	32	8,27
		Asgari ücret tarifesine uyumun sağlanması	16	4,13
		Asgari ücret tarifesinin artırılması	11	2,84
	Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler	Mesleğe başlayan meslek mensubu sayısının kontrol altında tutulması	18	4,65
		Muhasebe meslek mensubu yetiştiren okulların açılması	7	1,81
	Eğitime Yönelik Öneriler	Örgün eğitim	3	0,78
		Etik eğitim	24	6,20
	Devlet Denetimine Yönelik Öneriler	İş sahiplerinin denetimi	4	1,03
		Meslek mensuplarının denetimi	6	1,55
	İş sahiplerine Yönelik Öneriler	İş sahiplerinin bilinçlendirilmesi	8	2,07
		Borcu olan iş sahiplerinin bağlayıcılığının artırılması	14	3,62
	Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler	Ahlaki davranışlar göstermeli	24	6,20
		Mesleki dayanışma	16	4,13
		Hizmet kalitesini arttırmaları	18	4,65
		Karşılaştığı haksız rekabet davranışlarını oda yönetimlerine bildirmeleri	5	1,29
		İş kabullerinde önceki meslek mensubu ile görüşme	9	2,33
	Mevzuata Yönelik Öneriler	Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği güncellenmeli	5	1,29
		Haksız rekabet davranışlarının cezaları artırılmalı	17	4,39
		İş sahiplerinin meslek mensuplarına dağılımının meslek odası veya bakanlık tarafından yapılması	6	1,55
		Büro standartlarının hayata geçirilmesi	26	6,72
		Zaman esaslı ücretlendirme sisteminin hayata geçirilmesi	4	1,03
		Haksız rekabet dosyalarının odaların dışında oluşturulan bağımsız kurullarca incelenmesi	6	1,55
		Belirli aralıklarla meslek mensuplarına ruhsat yenileme sınavı yapılması	4	1,03
Genel			387	100

Açık uçlu ifadeye verilen cevapların analizi, nitel verilerden oluşturulan kategorilere göre içerik analizi ve betimsel analizle çözümlenerek aşağıda verilmiştir.

3.5.2.1. SMMM Odalarına Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *SMMM odalarına yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 33’te verilmiştir.

Tablo 33. SMMM Odalarına Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

1. SMMM Odalarına Yönelik Öneriler	f	%
1.1. Yeni işe başlayan meslek mensuplarına destek	9	2,33
1.2. Tarafsız bir biçimde meslek mensuplarının denetimi	28	7,24
1.3. İş sahiplerinin meslek mensubu değişimlerinin oda gözetiminde yapılması	4	1,03

Tablo 33’teki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *SMMM odalarına yönelik öneriler* kategorisinin; yeni işe başlayan meslek mensuplarına destek, tarafsız bir biçimde meslek mensuplarının denetimi ve iş sahiplerinin meslek mensubu değişimlerinin oda gözetiminde yapılması ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Bu kategoride özellikle “tarafsız bir biçimde meslek mensuplarının denetimi” önerisinin çok sayıda meslek mensubunca ifade edildiği görülmektedir. Aşağıda bu kategoriye oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“Yeni işe başlayan meslek mensuplarına destek” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Ruhsat alıp büro açmaya karar veren meslek mensuplarına Oda tarafından gerekli desteğin verilmesi gerektiğini düşünüyorum. Bu destek verilmezse gerek büro açma masrafı gerekse büronun kirasını karşılamak ve ihtiyaç duyduğu geliri elde etmek için genç arkadaşlar düşük ücretle defter almaya çalışıyorlar bu durum haksız rekabete neden oluyor.”

“Odalar tarafından yeni açılan bürolara destek amaçlı mükellef yönlendirme sistemi geliştirilmeli.”

“Yeni meslek mensuplarına oda tarafından mesela ilk başta kendi masraflarını karşılayabilmesi için 5-10 mükellef verilmesi veya büro kiralarının belirli bir dönem oda tarafından karşılanması gerekir.”

“Tarafsız bir biçimde meslek mensuplarının denetimi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Mesleki sivil toplum kuruluşlarının (meslek odaları) mesleki yasa ve yönetmeliklerinde yazılı olan hususlarda tarafsız ve yapıcı bir şekilde gözetim ve denetim faaliyetlerini icra etmesi meslekteki haksız rekabet açısından önemlidir.”

“Oda yönetim kurulu, disiplin kurulu üyeleri maalesef tarife altında ücretle defter tuttuğunu tespit ettiğimiz meslek mensupları hakkında işlem yapmıyor. Diğer tarafla kötü olmamak gibi mantıksız bir sebeple dilekçeyi bile işleme almıyorlar. Meslek her gün kötüye gidiyor ve maalesef umudumuz tükeniyor.”

“Kesinlikle odaların denetim ve yaptırımını çok önemlidir. Dost ahbap düşünceleri ile bu sorunun üstesinden gelemeyiz. Odalar önlerine gelen haksız rekabet dosyalarını tarafsız bir biçimde incelemeli ve haksız rekabet davranışında bulunan tüm meslek mensuplarına gerekli cezayı vermelidir.”

“Odaların meslek mensuplarına yönelik denetim faaliyetlerinin artırılması konusunu özellikle öneriyorum. Çünkü odaların bu konuda en etkin çözüm getirecek kurum olduğuna inanıyorum.”

“Bu konuda odaların ve devletin denetim mekanizmaları yetersiz. Denetimi artırıcı çalışmalar yapılmalıdır.”

“Haksız rekabet en çok "düşük ücret" teklifleri ile doğmaktadır. Bunu önlemek için düşük ücret teklifi ile müşteri almaya çalışan meslek mensubunun defter ve belgelerinin kayıtlı olduğu oda tarafından incelenmesinin yasal yolu açılmalıdır.”

“Asgari tarife altında iş alanların Odalar tarafından denetimlerinin artırılması çözüme katkı sağlayabilir. Nakliye defteri bilanço 100 Liraya filanca tutuyor diye geliyor mükellef. Onlar düşük fiyata tuttukça tarifinin önemi kalmıyor.”

“Meslek mensubunun bağılı olduğu oda, üyesini periyodik dönemlerde tarifeye uyup uymadığını ilgili meslek mensubunun ofisinde Denetim Kurulu ve Denetim Komitesi yetkilileri huzurunda serbest meslek makbuzu üzerinden denetime tabi tutmalıdır.”

“Meslektaşlarımın 150TL+ kdv makbuz kesip 50 TL, 60 TL'ye işletme defteri tutmalarını anlayamıyorum. İnancım makbuz kesmiyorlar haksız rekabet oluşturuyorlar. Oda bu haksız rekabet durumunu denetlemeli ve gerekli yaptırımları uygulamalıdır.”

“İş sahiplerinin meslek mensubu değişimlerinin oda gözetiminde yapılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Mükelleflerin çalışmak istediği mali müşaviri seçme ve istediğinde de mali müşaviri değiştirme en doğal hakkıdır ve bunda bir sınırlandırma da yoktur. Ancak yıllarca çalıştığı mali müşaviri bir başka mali müşavirden gelen daha düşük ücret teklifiyle değiştirmek istemesi de kabul edilebilir bir durum değildir. Böyle durumlar bir şekilde engellenmeli ancak bunu engellemenin çok zor olduğunu da biliyorum. Çünkü mükellef her durumda mali müşaviri değiştirmesinin mantıklı bir gerekçesini bulacaktır. Benim önerim bu defter hareketlerinin odalarda, odalarda bu konuyla görevlendirilmiş yönetim kurulu üyelerinden biri veya oda etik kurul başkanı huzurunda hem mükellef hem eski ve yeni mali müşavirin bir araya getirilmesi ve üçünün de bir araya geldiği bu toplantıda mükellefe sorulmalı “bu defteri başka bir mali müşavire vermeniz sebebi nedir?” Bu toplantı ve bu soru defterin gitmesini önleyemeyecektir, ancak ben bu toplantılarda hem defteri giden, hem defteri alan mali müşavir hem de oda yönetimlerinin meslekteki haksız rekabetin önlenmesi adına kazanımlarda bulunacağına ve bu toplantıların haksız rekabeti bir nebze de olsa azaltacağını düşünüyorum”

“Odalar mükellefin meslek mensubu değiştirmesinde inisiyatif kullanmalı. Haksız rekabeti önleme adına bazı durumlarda bu değişime odalar engel olmalı ancak bu hem yasal olarak mümkün değil hem de pratikte pek mümkün olmayan bir durum. Şu yapılabilir; oda tarafından mükellefe, kaç yıldır bu meslek mensubu ile çalışıyorsunuz? Bugün neden meslek mensubunu değiştirmek istiyorsunuz? Soruları yöneltilebilir. Defteri giden meslek mensubuna da neden bu kişi defterini sizden aldı soruları yöneltilebilir. Bir uzlaştırmacı gibi bu ikisi arasındaki ilişkinin devamı

yönünde gayret gösterilebilir. Hatta bu sorular oda gözetiminde odalarda bu konuda görevlendirilmiş kişilerce mükellef, defteri alan ve defteri veren meslek mensubunun bir araya getirildiği bir toplantıda sorulması sonucunda meslek mensubu değişimi sağlanırsa haksız rekabeti caydırıcı etkisi olacağını düşünüyorum.

3.5.2.2. Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *mesleki sınırlamaya yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 34’te verilmiştir.

Tablo 34. Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

2. Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler	f	%
2.1. İş sahibi sınırlaması (müşteri kotası)	32	8,27
2.2. Yaş sınırlaması	13	3,36
2.3. Bölge sınırlaması	2	0,52

Tablo 34’teki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *mesleki sınırlamaya yönelik öneriler* kategorisinin; iş sahibi sınırlaması (müşteri kotası), yaş sınırlaması ve bölge sınırlaması ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Bu kategoride iş sahibi sınırlaması (müşteri kotası) önerisinin oldukça çok sayıda meslek mensubunca önerildiği görülmektedir. Aşağıda bu kategoriyi oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“İş sahibi sınırlaması (müşteri kotası)” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Kesinlikle müşteri kotası uygulaması hayata geçirilmelidir. Herkes istediği kadar defter tutamamalıdır.”

“Büro çalışan sayı ve nitelikleri baz alınarak kesinlikle kota uygulaması getirilmeli. Kota dolduğunda sözleşme sisteme girilememeli. Böylelikle hem düşük ücret, hem haksız rekabet sorunu çözüme kavuşur, hem de çok sayıda defter tutarak mesleğin kalite ve değerini düşüren büroların önüne geçilmiş olur.”

“Kota uygulamadan haksız rekabetin önüne geçmemiz mümkün değildir.”

“İş kapasitesi sınırlaması uygulaması yürürlüğe girdiği takdirde ücret tahsilatı, hizmet kalitesi vb. sorunların kendiliğinden düzeleceğini düşünüyorum.”

“Mükellef kotasının hayata geçirilmesi haksız rekabet sorununu çözeceği gibi tahsilat sorununu gidermeyi ve mesleğimizin mükellefin ve kamunun gözünde kaybettiği değer kazanılmasına yardımcı olacaktır”

“Azami mükellef sayısı konulup daha fazla iş almak için mesleki yeterliliği olan personel çalıştırma zorunluluğu getirilmeli.”

“Meslek kanuna göre mali müşavirin fiilen işini yapması gerekir zaten bizim şube açamamamızın nedeni de fiilen iki yerde bulunamayacağımızdandır. Şube açamayacağımızı bu şekilde düzenleyen bir meslek yasasının bir meslektaşın 200 müşteriye nasıl bakıyorsun bunlarla nasıl ilgileniyorsun diye sormaması da enteresan bir konu, bürolarda çalışan personel (bu personellerin mali müşavir olması kaydıyla) tutabilecekleri defterlere sınırlama getirilmesi gerekir. Tabiki bu sınırlama defter sayısına göre değil iş hacmine göre (ankette de değindiğiniz gibi zamana dayalı ücretlendirmeye göre) belirlenmelidir.”

“Yaş sınırlaması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Benim şahsi fikrim büro için yaş sınırlaması getirilmesi. Meslek örgütü tarafından bir yaş belirlenmeli ve bu yaştan sonra meslek mensubunun büro faaliyetinde bulunmaları önlenmeli.”

“Meslekte belirli yaşa gelmiş çağa ayak uyduramayan, işini yanında çalıştırdığı meslek mensubu bile olmayan kişiler vasıtasıyla idame ettiren meslek mensuplarının meslekten ayrılması.”

“Muhasebe mesleğinde bırakma yaşı yok, ruhsat sahibi mesleğini yapabildiği yaşa kadar yapıyor, mesleğini artık sürdüremeyecek duruma geldiğinde ise ruhsatını bir başka kişiye kiralayabiliyor. Bu da meslekte haksız rekabete neden oluyor. Bunu önlemek için meslek mensuplarına büro faaliyetleri için bir yaş sınırı getirilmeli ve belirlenen bu yaştan sonra büro faaliyeti yapılmamalı.”

“Bölge sınırlaması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Önerim mali müşavirlerin de noterler gibi Maliye Bakanlığı tarafından atanmaları. Yani her bölgeye belirli sayıda mali müşavirlik büroları kurulmalı ve bu

büroların vergi dairelerinin yapabildiği birçok işlemi yapabilme yetkisine sahip olması ve müşterilerde aynen notere gider gibi bölgesinde kendisine en uygun büroya gidip işlemlerini yaptırması. Hatta para işlemlerine hiç karışılmadan muhasebe içinde bir kod kullanılarak oradan mali müşavirin hesabına geçmesi haksız rekabeti çözecektir.”

“Bir ilde veya ilçede, istediğin yere eczane açamıyorsun sınırlama getirmişler il ve ilçe bazında, noter açamıyorsun sınırlama getirilmiş kanunla ve hatta bildiğim kadarıyla benzin istasyonu açmaya dahi sınırlama getirilmiş. Ancak mali müşavirlik ruhsatını aldıktan sonra memleketin her yerinde büro açma hakkın var ve bu konuda hiçbir sınırlama yok. Ayrıca buldukları bölgede belirli sayılarda açılmasına müsaade edilen işyerlerinin müşterisi de bizim gibi sınırlı sayıda mükelleften oluşmuyor, ilde veya ilçedeki tüm vatandaşlar bu işyerlerinin potansiyel müşterisi. Bir bölgede sürekli yeni büroların açılmasına müsaade edilmesi ister istemez haksız rekabete neden oluyor. Bölgedeki mükellef sayısının artmamasına veya çok az artmasına rağmen büro sayısının sürekli artması doğru bir uygulama değil. Her yıl il veya ilçedeki mükellef sayılarına bakılıp bu sayılarla orantılı olarak her il veya ilçeye açılacak büro sayıları belirlenmeli ve kesinlikle bu sayıların üstünde büro açılmasına müsaade edilmemeli. Mükellef sayıları arttığı oranda da bir sıra dahilinde mali müşavirlere büro açma izni verilmeli. Ruhsat alıp büro açmak isteyen mali müşavirler de büro açabileceği il ve ilçelere yönlendirilmeli. Ayrıca büro açamayan mali müşavirlerin de mevcut bürolarda çalışmasına öncelik veren düzenlemeler yapılmalı.”

3.5.2.3. Tahsilata Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *tahsilata yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 35’te verilmiştir.

Tablo 35. Tahsilata Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

3. Tahsilata Yönelik Öneriler	f	%
3.1. Tahsilat sorununun çözülmesi	17	4,39
3.2. Tahsilatın meslek örgütü veya bakanlık aracılığı ile yapılması	32	8,27
3.3. Asgari ücret tarifesine uyumun sağlanması	16	4,13
3.4. Asgari ücret tarifesinin artırılması	11	2,84

Tablo 35'teki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *tahsilata yönelik öneriler* kategorisinin; tahsilat sorununun çözümlenmesi, tahsilatın meslek örgütü veya bakanlık aracılığı ile yapılması, asgari ücret tarifesine uyumun sağlanması ve asgari ücret tarifesinin arttırılması ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Bu kategoride tahsilat sorununun çözümlenmesi ve özellikle de tahsilatın meslek örgütü veya bakanlık aracılığı ile yapılması önerilerinin çok sayıda meslek mensubu tarafından ifade edildiği görülmektedir. Aşağıda bu kategoriyi oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“Tahsilat sorununun çözümlenmesi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Tahsilat sorununun çözümlenmesi haksız rekabetin çözümlenmesini de getirecektir.”

“Tahsilat için mali müşavirlik tarifesi verip bunun üzerinden sözleşme yapılmasını sağlayan gelir idaresi damga vergisini de bu ücretten tahsil ediyor. Ancak bu sözleşmelerdeki paralar alınmıyor. Odaların belirledikleri ücret tarifeleri mali tarifeden çok üstünde bunca rakamın içinde piyasada alınan rakamlar ise çok aşağılarda tabi ki emsal olan bu düşük rakam bizim gibi tarifeyi almaya çalışanları çok zor durumda bırakıyor. Fiyat birliği sağlanmakla birlikte bu ücretlerin alınması da sağlanmalı. Ücretler tahsil edilebilirse haksız rekabet sorununun çözümleneceğini düşünüyorum.”

“Bir meslek mensubu olarak kendim ve meslektaşlarım adına en büyük sorunun tahsilat olduğunu gözlemliyorum. Bu sorunun çözümlenmesi meslekteki haksız ücret rekabetini de ortadan kaldırır.”

“Tahsilatın meslek örgütü veya bakanlık aracılığı ile yapılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Ücret tahsilatı konusunun çözümlenmesi bulunmalı, gerekirse kamu tarafından yapılmalı.”

“Haksız rekabet sorununun çözümlenmesi için öncelikle meslek mensubunun ücret tahsilat sisteminin tamamıyla değiştirilmesi gerekir. Tahsilatın Maliye Bakanlığı veya bir finans kurumu aracılığı ile yasal ve zorunlu bir zemine oturtularak yapılması gerekir.”

“Meslek mensubunun ücretini açıklanan mesleki tarifeden altında olmamak kaydıyla Maliye Bakanlığı ödemelidir. Böylelikle meslek mensubu ekonomik olarak

rahatlayacağından diğer meslek mensubunun müşterisini almak için ücret düşürmez. Böylelikle herkes işine odaklanır, meslekte kalite artar.”

“Haksız rekabetin ortadan kalkması için önce parasal tatmin gerekir. Bunun için de en kesin çözüm asgari ücret tarifesinden makbuzların kesilip mükelleften aynı vergi tahakkuku yaparmış gibi alınması ve bizim devletten ödemelerimizin her ayın belli bir gününde hesabımıza geçmesidir. Şayet böyle olursa ne haksız rekabet ne de işveren taraflı çalışan meslek mensubu kalır. Yani bizim alacağımızı devlet tahsil edecek bize devlet ödeme yapacak demek istiyorum.”

“Tahsilata devlet çözüm bulursa hem mükellefler bizi daha ciddiye alır, hem de devletimizin tahsil ettiği vergi artar.”

“Tahsilat sorunumuz devlet tarafından çözülmüşse, haksız rekabet büyük oranda çözüldüğü gibi, kaçak defter tutma ve belge karalanmasının da büyük ölçüde önüne geçilir. Ayrıca başta biz muhasebecilerden kaynaklı eksik gelir beyanına son vererek vergi gelirlerini arttırır. Son olarak ta paramızı devletten alacağımız için kamu yararını korumak ve arttırmak için daha fazla çaba sarf ederiz.”

“Ücretler odalar ya da birlik tarafından tahsil edilip meslek mensuplarına aktarılsın ve ödeme yapmayan mükelleflerin hiçbir meslek mensubu tarafından işlemlerinin yapılmaması sağlansın.”

“Önerim tahsilatın oda tarafından yapılması olabilir. Böylelikle her meslek mensubunun odada bir hesabı olur, müşteriler ücret ödemelerini odadaki hesaba yatırır iki ay ücret ödemeyenin sözleşmesi oda tarafından geçici olarak bloke edilip beyanname gönderimi kısıtlanır. Böylelikle her ay düzenli olarak ücretler toplanmış olur. Aynı zamanda ücretini ödemeyen müşterinin başka meslek mensubuna geçerek işlerine devam etmesi de oda tarafından önlenmiş olur.”

“Haksız rekabet sorununun çözümü için öncelikle tahsilat sorunu çözülmelidir. Tahsilat sorununu çözecek olan ise mali müşavirin bağlı olduğu odadır. Mali müşavirin mesleki faaliyetlerinde tarafsızlığını koruyabilmesi adına ücretlerini doğrudan mükelleften değil, oda aracılığıyla dolaylı olarak tahsil etmesinin daha doğru bir yöntem olacağını düşünüyorum. Odalarda tahsilata yönelik birimler oluşturulur ve ücret tahsilatları asgari ücret tarifesinden veya mükellef ile mali müşavirin anlaşığı tutar üzerinden odanın keseceği komisyon karşılığında bu tahsilat birimleri aracılığıyla

sağlanırsa ve aynı zamanda ücretini ödemeyen mükelleflerden icra yoluyla tahsilata gidilirse tahsilat sorunuyla birlikte haksız rekabet sorunu da çözülecektir.”

“Asgari ücret tarifesine uyumun sağlanması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Meslek mensuplarının asgari ücret tarifesine uymaları sağlanmalı.”

“Haksız rekabetin en yaygın şekli asgari ücret tarifesinin altında iş yapan meslek mensupları olduğu için tarifenin altında iş yapma bir şekilde engellenmeli.”

“Meslekte maalesef hiç olmaması gereken fiyat rekabeti mevcuttur ve haksız rekabete yol açmaktadır. Pek çok anlamsız gerekçeyle temellendirilmeye çalışılan fiyat rekabeti hem meslek mensuplarını hem de mesleği olumsuz etkilemektedir. Fiyat rekabetiyle meslek mensupları elde edecekleri gelirden mahrum kalırken, meslek toplum gözündeki saygınlığını yitirmektedir. Asgari ücret tarifesinin altında alınan düşük ücret doğal olarak hizmet kalitesini de düşürmekte ve bu kısır döngü yıllardır sürüp gitmektedir. Bu yüzden meslektaşların zaten düşük olan asgari ücret tarifesinin altına inmemesi için gerekli önlemler alınmalıdır.”

“Asgari ücret tarifesinin arttırılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Asgari ücret tarifesinin hakkaniyetli rakamlara taşınması gerekir. Tarife gerçekten çok düşük. Bu durum meslek mensuplarını haksız rekabete yönlendiriyor.”

“Ekonomik krizler nedeni ile ücretler düşük tutulmakta ve hizmet kalitesi düşmektedir. Kontrollü bir ücret politikası düzenlenmelidir.”

“Asgari ücret tarifesi arttırılmalı, simit parasına defter ücreti kaldırılmalı.”

“Mevcut asgari ücret tarifesi verilen emeğin ve harcanan zamanın karşılığını asla yansıtmamaktadır. Onca uğraş sonucu kazanılan ruhsat ve maddi zorluklarla açılan bürolar sonuçta çok düşük ücret tarifesiyle hayatını idame ettirmeye çalışan meslek mensupları. Kaldı ki bu kadar düşük tarifenin de altında iş yapan meslektaşlardan dolayı tarife ücretini de alamıyorsunuz iş sahibinden. Meslek mensuplarını haksız rekabetten uzak tutmak için gelirlerini arttırıcı düzenlemeler yapılması gerektiğini düşünüyorum.”

3.5.2.4. Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *mesleğe girişe yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 36’da verilmiştir.

Tablo 36. Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

4. Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler	f	%
4.1. Mesleğe başlayan meslek mensubu sayısının kontrol altında tutulması	18	4,65
4.2. Muhasebe meslek mensubu yetiştiren okulların açılması	7	1,81

Tablo 36’daki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *mesleğe girişe yönelik öneriler* kategorisinin; mesleğe başlayan meslek mensubu sayısının kontrol altında tutulması ve muhasebe meslek mensubu yetiştiren okulların açılması ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Aşağıda bu kategoriye oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“Mesleğe başlayan meslek mensubu sayısının kontrol altında tutulması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Haksız rekabetin en temel nedenlerinden biri mesleğe giriş ruhsat alma ve mesleğe kabulün planlanmamasıdır. Bu plansızlık meslektaşlar üzerindeki baskıyı artırıyor. Mükellef sayısına oranla ruhsat alıp mesleğe başlayan meslek mensubu sayısı çok fazla. Yeni girişlere karşın mükellef sayısında bu oranda artış olmaması ve mesleğe yeni başlayan arkadaşların defter kazanma gayretinde olmaları defter hareketlerini hızlandırıyor. Düşük fiyat teklifleriyle defterler piyasada dolaşıyor. Ya meslek mensuplarına yeni iş olanakları sağlanmalı ya da mesleğe girişler mükellef sayısındaki yıllık artışlara göre düzenlenmeli. Yıllar itibariyle plansız bir şekilde ve yüksek oranlı meslek mensubu artışı kaçınılmaz olarak haksız rekabete neden oluyor.”

“Mükellef sayısına göre mali müşavir sayısının fazla olduğunu düşünüyorum. Fazla sayıda mali müşavir olması ve her yıl bu sayıya yenilerin eklenmesi haksız rekabeti artıran etkenlerden biri. Mesleğe katılımın mükellef sayıları dikkate alınarak

kontrollü bir şekilde arttırılmasının haksız rekabetin çözümüne katkı sağlayacağını düşünüyorum”

“Bir yıl içinde mesleğe yeni başlayacak mali müşavir sayısı belirlenirken mevcut iş durumu ve potansiyel iş durumu dikkate alınarak bu sayıların belirlenmesi gerekir. Aksi halde iş durumuna göre mali müşavir sayısındaki yüksek oranlı artış haksız rekabeti arttırıcı etkinin yanında, meslek mensuplarının gelirlerinin de azalmasına neden olacaktır.”

“Muhasebe meslek mensubu yetiştiren okulların açılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Doktor olmak için tıp fakültesi mezunu olmanız, avukat olmak için hukuk fakültesi mezunu olmanız gerekiyor. Bu fakültelerin dışındaki mezunlar doktor veya avukat olamazlar. Ancak akademik mesleklerden biri olan mesleğimiz için böyle bir şart yok. Meslek yasasına göre pek çok bölüm mezununun mali müşavir olabilme hakkı var. Öyle ki mühendislik mezunu bir kişinin bile işletme yüksek lisans şartını sağlarsa mali müşavir olma hakkı var. Bu durumu meslek açısından doğru bulmuyorum. Mesleği icra edecek olan meslek mensuplarının meslek bilincini eğitimleri sırasında alması gerektiğini düşünüyorum. Bu yüzden Türkiye’de muhasebe fakülteleri kurulup ve sadece muhasebe fakültelerinden mezun olan kişilere mesleği yapma hakkı tanınırsa haksız rekabeti azaltıcı etkisi olacağına inanıyorum.”

“Mesleki yeterlilik için gerekli lisans eğitimi sadece bu konuda üst düzey eğitim veren fakültelerle sınırlandırılmalı ve eğitim kalitesi teorik, pratik düzeyde artırılmalıdır. Böylelikle meslek iş bulamayan her fakülte mezunu için alternatif olmaktan çıkartılmalıdır.”

“Mali müşavir olabilmek için her fakülteden giriş değil mali müşavirlik bölümleri oluşturulup bu fakültelerden girişler sağlanmalı. Böylece sadece mesleğe yönelik eğitim verecek bu fakültelerde gerek mesleki eğitim, gerekse haksız rekabetin temelinde yer alan etik dışı davranışlara yönelik eğitimlerin verilmesiyle mesleğin saygınlığı artacağı gibi haksız rekabet davranışları da azalır diye düşünüyorum.”

3.5.2.5. Eğitime Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *eğitime yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 37’de verilmiştir.

Tablo 37. Eğitime Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

5. Eğitime Yönelik Öneriler	f	%
5.1. Örgün eğitim	3	0,78
5.2. Etik eğitim	24	6,20

Tablo 37’deki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *eğitime yönelik öneriler* kategorisinin; örgün eğitim ve etik eğitim ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Bu kategoride özellikle etik eğitim konusunda katılımcıların önerilerinin yoğunlaştığı görülmektedir. Aşağıda bu kategoriye oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“Örgün eğitim” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Kolay kazanılmış belgenin kıymeti olmadığını gösteren meslek mensubu çoğunlukta maalesef, örgün eğitim dışında eğitim alanların mesleğe girişi yasaklanmalı. Mali müşavirlik mesleği dışında hiçbir serbest meslekte örgün eğitim dışında eğitim alanlar mesleğe kabul edilmiyor.”

“Diğer meslekler için şart olan örgün eğitimin bizim mesleğimiz içinde geçerli olmasını istiyorum ve örgün eğitim alanların meslek mensubu olması gerektiğine inanıyorum.”

“Nasıl ki avukat, doktor gibi meslekleri yapabilmek için ilgili üniversitelerin örgün eğitim birimlerinden mezun olmak gerekiyorsa, örgün eğitimden mezun olan kişilerin bu mesleği yapması kaliteyi arttıracak gibi haksız rekabeti de önleyici etkisi olacaktır.”

“Etik eğitim” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Sorunun ortaya çıkmasında tamamen ahlaki ve karakter özelliklerinin birinci etken olduğunu düşünüyorum, bu yüzden etik eğitime önem verilmeli ve etik eğitim artırılmalıdır.”

“Haksız rekabet sorunu aslında doğrudan etik sorundur ve meslek mensubunun etik dışı davranışının sonucunda ortaya çıkmaktadır. Mesleki etik ilkelere uyan bir mali müşavir haksız rekabet olarak kabul edilen davranışlardan hiçbirine tenezzül etmeyecektir. Bu noktada yapılması gereken etik değerleri mali müşavirlere öğretebilmek ve bu değerlere uygun davranmalarını sağlamaktır. Bunun kolay olmadığı da açıktır. Çünkü bireylerin sahip oldukları gerek kültürel özellikler gerekse çevresel faktörler bu etik davranışları etkilemektedir. Her ne olursa olsun mali müşavirlere verilen etik eğitimler artırılmalı ve mesleki etik değerlere uymaları sağlanmalı. Ancak bu şekilde meslekteki haksız rekabetin önlenebileceğini düşünüyorum.”

“Haksız rekabet sorunu meslektaşların meslek ile ilgili düzenlenmiş etik kurallara uygun davranışlarda bulunmaları için etik eğitim programlarının yaygınlaştırılması ile çözülür, çünkü sorunun temelinde mesleki etik kurallara uyulmaması yatıyor. Uygulanacak bu eğitim programları ile zaman içinde meslekteki haksız rekabet ortadan kalkacaktır.”

“Daha çok etik eğitim, bu konuda eğitim eksikliği olan meslek mensuplarına eğitim verilerek haksız rekabetin çözümüne katkı sağlanabilir”.

“Haksız rekabet kişilerin ahlaki durumlarıyla ilgili bir konudur. Ahlaki yönden iyi yetişmiş, bireysel ahlak ve mesleki ahlak değerlerine sahip meslek mensuplarıyla sorun çözülür. Bunun yolu da meslektaşların etik eğitiminden geçer.”

“Her şey insani ahlak, saygı ve etik değerler üzerine kurulmuştur. İnsan olmanın gerekleri, iyi bir insan olarak kalabilmenin unsurları ve ayrıca mesleği icra eden bir meslek mensubu olarak muhasebe meslek etiği kurallarına da riayet etmesi gerektiği anlatılmalı meslek mensuplarına. Bu da ancak etik eğitimle sağlanabilir. Bu nedenle haksız rekabetin çözümünde öncelikle etik eğitimlerle meslek mensuplarının mesleki etik kurallara uygun davranışları benimsemeleri sağlanırsa sorunun çözümü noktasında çok etkili olacağını düşünüyorum.”

3.5.2.6. Devlet Denetimine Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *devlet denetimine yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 38’de verilmiştir.

Tablo 38. Devlet Denetimine Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

6. Devlet Denetimine Yönelik Öneriler	f	%
6.1. İş sahiplerinin denetimi	4	1,03
6.2. Meslek mensuplarının denetimi	6	1,55

Tablo 38'deki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *devlet denetimine yönelik öneriler* kategorisinin; iş sahiplerinin denetimi ve meslek mensuplarının denetimi ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Aşağıda bu kategoriyi oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“İş sahiplerinin denetimi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Müşterilerin (vergi mükelleflerinin) Gelir idaresi-Maliye Bakanlığı tarafından sıkı denetimlerinin yapılması ve bu denetimlerin aynı zamanda muhasebe anlamında da yapılması.”

“Meslek mensuplarının denetimi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Beyanname veren meslek mensupları maliyede belirlidir. O firmalara her ay hizmet verdiği göre maliye meslek mensubunun beyan sistemine bakarak meslek mensubunun serbest meslek makbuzu kesmediğini anında tespit etmeli ve cezasını kesmeli. Çünkü en büyük haksız rekabet, parası alınan ancak serbest meslek makbuzu kesilmeyen işlemlerden oluşmaktadır. Piyasada anlaşmalar mükellefin ne ödediği ile ölçülüyor. Aynı parayı alan iki meslek mensubundan biri hiç kdv ve gelir vergisi ödemezken diğeri serbest meslek makbuzu kestiğinden dolayı aynı paranın içinden vergi ödemektedir.”

“Meslektaşın sözleşme yaptığı iş sahiplerine serbest meslek makbuzlarının maliye tarafından otomatik sistem üzerinden fatura düzenlemesi çözüme katkı sağlayacaktır”

“Bakanlık ve devlet eli ile defter beyan sisteminde 1- sözleşme girilmesi tarifeye uygun 2- tarifeye sözleşmeye uygun makbuz girilmesi 3- sistemden online tahsilat (tahsilatı yapılmayan mükellef için beyanname verilmeyecek) 4- SMMM için

kdv indirimi haksız rekabet yok, tahsilat sorunu yok etik sorun yok hepsi ortadan kalkar.”

3.5.2.7. İş Sahiplerine Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *iş sahiplerine yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 39’da verilmiştir.

Tablo 39. İş sahiplerine Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

7. İş Sahiplerine Yönelik Öneriler	f	%
7.1. İş sahiplerinin bilinçlendirilmesi	8	2,07
7.2. Borcu olan iş sahiplerinin bağlayıcılığının arttırılması	14	3,62

Tablo 39’daki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *iş sahiplerine yönelik öneriler* kategorisinin; iş sahiplerinin bilinçlendirilmesi ve borcu olan iş sahiplerinin bağlayıcılığının arttırılması ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Aşağıda bu kategoriyi oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“İş sahiplerinin bilinçlendirilmesi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Çözüm için sadece meslek mensuplarının değil, iş sahiplerinin de bilgilendirilmesi ve eğitilmesinin gerekli olduğunu düşünüyorum.”

“Her şeyden önce vergi mükellefi olacak kişilerin bir eğitimden geçmesi lazım, bu kişilere muhasebecilerin görevinin neler olduğu, nelerin görevi olmadığı anlatılmalı.”

“Mükelleflerin meslek mensuplarının yaptıkları işlerden anlamıyor olması (gerek mevzuatımızdaki akla mantığa aykırı gelen hükümler ve uygulamalar, gerekse mükelleflerin eğitim durumu) kolay vazgeçilme sebebimizdir. Bizlere yeteri kadar güven duymadıklarından sadece müşteri portföyünü genişletmeye çalışan meslek mensuplarının söylediklerine inanıyorlar. Müşteriye talip olan yeni meslek mensubu tarife altından fiyat verince müşteri rahatlıkla muhasebecisini değiştirebiliyor. Bu

yüzden sadece meslek mensubunu bilinçlendirmek yetersizdir mükellefler de bilinçlendirilmelidir.”

“Mevcut sistemin düzelmesi için mükelleflerin de bilinçlenmesi gerekir. Eğitimini tam almış işini özenle yapan meslek mensubu seçimi yapmalı ancak mükellefler az parayı tercih ettikleri için bu piyasada mağdur olan taraftayım. Olması gereken kuralları herkes biliyor ancak bazı meslek mensupları müşteri bulmak adına veya arttırmak adına bu kuralları çiğniyor. Bizde bu konuda muzdaribiz. Benden ayrılan müşteriler sadece ücret yüzünden asgari tarifenin altında inmediğimden kaynaklanıyor. Hiçbir mükellef işin kalitesine bakmıyor. İşimiz kaliteli olmak zorunda bu sebepten haksız rekabetten olumsuz etkileniyor mesleğimiz.”

“Meslek mensubunun yapmış olduğu işin mükellef gözünde basite indirgenmesi sorunu çözülürse bu sorun çözülür”

“Meslek kuruluşumuz dışında ticaret ve sanayi odalarının da mesleğimizin önemi ve bir işletmedeki yerinin ne olduğunu işletme sahiplerine anlatmasının haksız rekabetin çözümüne katkı sağlayacağını düşünüyorum.”

“Borcu olan iş sahiplerinin bağlayıcılığının arttırılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“İş sahibinin haklı sebep olmadan sözleşmeyi iptal etmesi durumunda caydırıcı yükümlülüklerin daha somut, hızlı ve meslek mensubunun yararına olacak şekilde sonuçlandırılması gerekir.”

“Sözleşmesi devam eden mükellef önceki sözleşme tutarının tamamını ödemediği yeni müşavir ile sözleşme oluşturulmaması gerekir. Böyle bir uygulama haksız rekabeti azaltacağı gibi ücret ödemediği bürodan büroya geçen mükelleflerin varlığını da ortadan kaldıracaktır.”

“Borcu olan mükellefin bağlayıcılığının arttırılması gerekir ve bu mükelleflerin ayrıldıkları mali müşavirden kolaylıkla defterlerini alamamaları gerekir.”

3.5.2.8. Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan *meslek mensuplarına yönelik öneriler* kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 40’te verilmiştir.

Tablo 40. Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

8. Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler	f	%
8.1. Ahlaki davranışlar göstermeli	24	6,20
8.2. Mesleki dayanışma	16	4,13
8.3. Hizmet kalitesini arttırmaları	18	4,65
8.4. Karşılaştığı haksız rekabet davranışlarını oda yönetimlerine bildirmeleri	5	1,29
8.5. İş kabullerinde önceki meslek mensubu ile görüşme	9	2,33

Tablo 40'taki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *meslek mensuplarına yönelik öneriler* kategorisinin; ahlaki davranışlar göstermeli, mesleki dayanışma, hizmet kalitesini arttırmaları, karşılaştığı haksız rekabet davranışlarını oda yönetimlerine bildirmeleri ve iş kabullerinde önceki meslek mensubu ile görüşme ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Bu kategoride özellikle ahlaki davranışlar göstermeli, hizmet kalitelerini arttırmaları ve mesleki dayanışma önerilerinin sıklıkla katılımcılar tarafından ifade edildiği görülmektedir. Aşağıda bu kategoriyi oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“Ahlaki davranışlar göstermeli” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Sadece ahlak ile bu iş çözülür.”

“Tek çözüm meslek mensubunun kendisinde biter, vicdan ve adaletine bakar gerisi hikaye.”

“Meslek mensuplarının ahlaklı olması ve dürüst olmasıyla bu sorun çözülür.”

“Kendinize yapılmasını istemediğiniz şeyi meslektaşınıza yapmazsanız sorun çözülecektir.”

“Meslekteki haksız rekabet çalışma ahlakı ve meslek ile ilgili geliştirilen değer ve tutumlarla ilgilidir. Meslekte haksız rekabete meydan vermemek için meslek mensupları meslekteki etik ilkelerine uymalıdır. İlkelerin en önemlileri işinde doğruluk ve tarafsızlık ilkeleridir. Muhasebede işin adil ve güvenilirlik içinde yapılması esastır. Meslek mensupları mesleki hizmetlerinin doğruluğunu korumalı ve kararlarında

tarafsız olmalıdır. Mesleki yeterliği kazanma ve mesleki yeterliliğin korunmasının standardı arttıkça meslekteki haksız rekabet minimum noktaya inebilir.”

“Her şeyden önce insan olabilmek ve insan olarak kalabilmek önemli. Haksız rekabet davranışına tenezzül eden arkadaşlara meslektaşlarının rızkına göz dikmemenin insan olmanın erdemlerinden biri olduğu öğretilmeli.”

“Yıllarca çözülemedi, nitekim insanların vicdanlarında ve şahsiyetlerinde yeterince "ahlaki olgu" olmadığı sürece de çözülemez. Dolayısıyla çözüme buradan başlamak gerekir.”

“Mesleki dayanışma” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Haksız rekabet meslek bilincini kavrayamamış kişisel menfaatini mesleği dahil her şeyin üzerinde gören kişilerce gerçekleştirilmektedir. Bunun için çözüm aşamasında ilk yapılacak olan meslek mensubunun kişisel menfaat düşüncesini törpüleyerek meslek bilinci ile hareket etmesini sağlamaktır. Bunu da meslek mensubunun meslektaşına karşı sorumluluğunun bir gereği olan mesleki dayanışma ile başarabiliriz. Bu dayanışma ve birlikteliği meslek odasının önderliğinde sağlayabilirsek meslek mensuplarının sorun üzerindeki değerlendirmeleri, fikir alışverişleri, birlikte oluşturacakları bilinç ve tavır sorunun çözümünde etkili olur.”

“Bir türlü sağlayamadığımız mesleki dayanışma ve bu dayanışmanın sonucu oluşacak ortak düşünme ve hareket etme bilinci yerleşirse haksız rekabet dahil her türlü sorun çözülür.”

“Hizmet kalitesini arttırmaları” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Hizmet kalitesi arttırılmalı, hizmet kalitesinin arttırılması bilinçli mükellefin meslek mensubuna bağlılığını arttırır. Eğer siz mükellefin ihtiyaç duyduğu bilgiyi veya işiyle ilgili çözüm bulamadığı bir sorununun çözümü noktasında ona öneriler sunabilerseniz mükellef sizden kolay vazgeçmez. Elbette mükellefin ihtiyacı olan bu bilgiyi ona sunabilmeniz için meslek mensuplarının kendilerini geliştirmeleri gerekir.”

“Çözüm mali müşavirlerin fiyatla değil, kaliteli hizmetiyle rekabet etmesidir ve bu durumu bir şekilde mükellefe anlatabilmeleridir.”

“Meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları haksız rekabetin çözümünde uzun vadede etkili olur.”

“Mükellef verdiği ücretin karşılığında vergi ile ilgili konuların yanında işletmesi için ihtiyaç duyduğu her türlü bilgiyi mali müşavirinden alabiliyorsa ve işlerinin büyümesinde, karlılığının artmasında mali müşavirin kendisine katkısının olacağını düşünüyorsa o oranda mali müşavirden ayrılması zorlaşır. Bu durum haksız rekabeti azaltacağı gibi, müşteriye sunulan kaliteli hizmetle her iki tarafın kazancını arttırır.”

“Karşılaştığı haksız rekabet davranışlarını oda yönetimlerine bildirmeleri” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Haksız rekabet ile ilgili yaşanan sorunların odalara üyeler tarafından iletilmediğini ya da çok azının iletildiğini görüyoruz. Haksız rekabet durumlarının odalara derhal bildirilmesinin ve durum sonuçlanıncaya kadar takibinin yapılmasının haksız rekabet davranışlarını engelleyici etkisinin olacağını düşünüyorum.”

“Bazı meslek mensubu arkadaşlar haksız rekabet davranışına maruz kaldıklarında, nasıl olsa bir şey değişmez düşüncesiyle odalara şikayette bulunmuyorlar. Bu durum haksız rekabetle defter toplamaya çalışan kişileri daha da cesaretlendiriyor. Bir sonuç elde edilmese bile meslekteki bu sorunu çözüme adına meslek mensubu arkadaşların gerekli süreçlere başvurmasının faydası olacaktır.”

“İş kabullerinde önceki meslek mensubu ile görüşme” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Hiçbir meslek mensubu diğer meslektaşının bilgisi olmadan o defteri almamalı.”

“Öncelikle yeni alınan mükellefin önceki hizmet veren meslek mensubu ile görüşülerek, sorunun ne olduğuna bakarak yeni sözleşmenin yapılması gerekir.”

“Meslektaşlar kendilerine bir defter geldiğinde işi kabul etmeden önce bu defterin geldiği meslek mensubu ile görüşmelidir. Bu meslek bilinci ve meslek ahlakının bir gereğidir. Şayet bu yapılabilirse haksız rekabet sorununun çözümüne önemli katkısı olur.”

3.5.2.9. Mevzuata Yönelik Öneriler

Araştırma verilerinin analiziyle oluşturulan kategorilerden biri olan mevzuata yönelik öneriler kategorisini oluşturan kodlar, bu kodlara ait frekans ve yüzde değerleri Tablo 41’te verilmiştir.

Tablo 41. Mevzuata Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar

9. Mevzuata Yönelik Öneriler	f	%
9.1. Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği güncellenmeli	5	1,29
9.2. Haksız rekabet davranışlarının cezaları arttırılmalı	17	4,39
9.3. İş sahiplerinin meslek mensuplarına dağılımının meslek odası veya bakanlık tarafından yapılması	6	1,55
9.4. Büro standartlarının hayata geçirilmesi	26	6,72
9.5. Zaman esaslı ücretlendirme sisteminin hayata geçirilmesi	4	1,03
9.6. Haksız rekabet dosyalarının odaların dışında oluşturulan bağımsız kurullarca incelenmesi	6	1,55
9.7. Belirli aralıklarla meslek mensuplarına ruhsat yenileme sınavı yapılması	4	1,03

Tablo 41’deki verilere göre araştırmaya katılan meslek mensuplarının *mevzuata yönelik öneriler* kategorisinin; haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği güncellenmeli, haksız rekabet davranışlarının cezaları arttırılmalı, iş sahiplerinin meslek mensuplarına dağılımının meslek odası veya bakanlık tarafından yapılması, büro standartlarının hayata geçirilmesi, zaman esaslı ücretlendirme sisteminin hayata geçirilmesi, haksız rekabet dosyalarının odaların dışında oluşturulan bağımsız kurullarca incelenmesi ve belirli aralıklarla meslek mensuplarına ruhsat yenileme sınavı yapılması ifadelerinden oluştuğu görülmektedir. Bu kategoride özellikle büro standartlarının hayata geçirilmesi ve haksız rekabet davranışlarının cezaları arttırılmalı önerilerinin katılımcılar tarafından daha fazla ifade edildiği görülmektedir. Aşağıda bu kategoriye oluşturan kodlarla ilgili bazı katılımcıların ifadeleri her bir kod altında ayrı ayrı verilmiştir.

“Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği güncellenmeli” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Haksız rekabet ve reklam yasağı ile ilgili yönetmelik ve kuralların akla ve günün koşullarına uygun, açık ve kesin olmaları için yeniden gözden geçirilerek düzenlenmesi gerekir.”

“Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinin, meslekteki bu sorunu engelleyemediğini, sorunun çözümünde etkin olmadığını çevremizde şahit

olduğumuz olaylardan açıkça görüyoruz. Bu sebeple vakit kaybedilmeden bu soruna çözümler üretebilecek yeni bir yönetmelik, meslektaşların da görüşlerinden istifade edilerek hazırlanmalıdır.”

“Haksız rekabet davranışlarının cezaları arttırılmalı” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Haksız rekabet davranışları ve etik ilkelere aykırılık, cezaların arttırılması ile giderilebilir.”

“Meslek sözleşmesinin ve tarifenin uygulanması konusunda verilen uyarma, kınama cezaları yeterli değil bu cezalar arttırılmalı. Ayrıca benim mükellefimi haksız yere elimden alan kişi bunu maddi menfaati için yaptığından bu kişilere ağır para cezalarının da verilmesinin gerektiğini düşünüyorum.”

“Haksız rekabette uygulanan disiplin cezaları caydırıcılıktan uzak, bu davranışlarda bulunanlar bu cezaları göze alarak davranışlarını devam ettirebiliyorlar. Şayet cezalar ağırlaştırılırsa bu kişilerin cesaretleri kırılır.”

“İş sahiplerinin meslek mensuplarına dağılımının meslek odası veya bakanlık tarafından yapılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Mükelleflerin vergi dairesi tarafından atanması gerektiğini düşünüyorum. Yıllık ciroya göre dağıtılabilir.”

“Mükellef sayısının fazla olduğu bölgelerde, yeterli müşterisi olmayan meslek mensuplarının tercih edilmesini sağlayacak bir uygulamanın gerçekleştirilmesi. Vergi daireleri yeni açılan ya da muhasebecisinden memnun olmayan mükellefleri sorumlu oldukları bölgelerdeki bürolara yönlendirebilir.”

“Haksız rekabeti önlemek için Maliye Bakanlığı kanalı üzerinden bir protokol ile iş kabulü veya devri olmalı.”

“Vergi dairelerinden veya mali müşavir odalarından mükellef yönlendirilmesi, sıralı işlem.”

“Büro standartlarının hayata geçirilmesi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Biz yıllardır bu soruna çözüm üretemediğimiz için genel çözümün mesleki kalite ve standartlarının hayata geçmesi, kabul görmesi ve sahiplenilmesinden geçtiğini söyleyebilirim.”

“Bir meslek mensubu kaç defter tutabilir diye bir standart getirilmelidir.”

“Büroların mükellef ihtiyacını karşılayacak personel ve ekipmana sahip olması elindeki imkanlar üstünde iş almaması gibi konuları düzenleyecek büro standartlarının acilen getirilmesi gerekir.”

“Her alanda standartlar belirlenirken maalesef mesleğimizde bu yönde bir gelişme sağlanamadı. Mesleğin ve meslek mensuplarının hak ettikleri değere kavuşmaları için büro standartlarının düzenlenmesi şart. Meslek camiamızda bir tarafta gerçekten özenle düzenlenmiş bürolar mükelleflere hizmet vermeye çalışırken, diğer tarafta yetersiz fiziki şartlarda olan bürolar da mevcut. Bu durum başlı başına bir haksız rekabet oluşturuyor. Bu yüzden müşteriye iyi hizmet verme adına hem büroların sahip olması gereken asgari fiziki şartlarının ne olması gerektiği konusunda bir standart getirilmesi gerekirken, hem de meslek mensuplarının çalışma süreleri, çalıştırabileceği eleman sayıları ve bu elemanların nitelikleri ve hizmet verebileceği mükellef sayıları konularında standartlar belirlenmelidir. Bu konularda oluşturulacak standartlarla haksız rekabetin azalacağını düşünüyorum.”

“Zaman esaslı ücret tarifesinin hayata geçirilmesi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Zaman endeksli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi bu sorunu çözecektir.”

“Zaman endeksli ücret tarifesi kota sistemi ile eş zamanlı olarak uygulanırsa sorunun çözümüne katkısı olur.”

“Haksız rekabet dosyalarının odaların dışında oluşturulan bağımsız kurullarca incelenmesi” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Haksız rekabet durumlarına Oda yönetim kadrosu içinde bulunan meslektaşların değil, başka bir bağımsız birimin bu konuda yetkilendirilmesi önerimdir.”

“Bağlı bulunulan oda ile olan ikili ilişkiler ve samimiyetsizlik çözümü zorlaştırıyor, bu yüzden haksız rekabet dosyalarının oda dışındaki bağımsız kurullarda incelenmesi faydalı olur”.

“Belirli aralıklarla meslek mensuplarına ruhsat yenileme sınavı yapılması” önerisi ile ilgili katılımcıların ifadeleri;

“Meslekte yaygın olarak görülen haksız rekabet durumlarından biri meslek ruhsatının kiralanması yöntemiyle ortaya çıkan haksız rekabettir. Yaşının ilerlemesinden veya başka nedenlerle mesleği bırakan ruhsat sahipleri ruhsatlarını meslek mensubu olmayan kişilere kiralayabilmekte ve bunun önüne geçilememektedir. Bu biçimde oluşan haksız rekabeti ortadan kaldırmanın yolu, belirli aralıklarla (3 veya 5 yılda bir) meslek mensuplarına ruhsat yenileme sınavının yapılmasıdır. Yapılacak olan sınav mesleği fiilen yürüten meslek mensuplarının tamamının başarılı olabileceği ve güncel konular, tarifeler ve uygulamaları kapsayan bir sınav olurken, bu sınavdaki amaç mesleğe devam etmeyen bu yüzden en temel güncel bilgilere dahi sahip olmayan meslek mensuplarının ellerindeki ruhsatın alınması olmalıdır. Bu şekilde bir yol izlenirse mesleği devam ettirmeyen ruhsat sahiplerinin ruhsatları iptal edileceğinden ruhsat kiralamalar azalacak ve bu yöntemle oluşan haksız rekabet te büyük ölçüde azalacaktır.”

SONUÇ

Pazar ekonomisi veya piyasa ekonomisi diye adlandırılan sistem günümüz dünyasına hakim olan ekonomik sistemdir. Ekonomi bilminin cevap aradığı hangi mallar, ne miktarda, kimler için üretilecek ve bu üretilen malların bölüşümü nasıl yapılacak gibi sorulara pazar ekonomisi rekabetçi piyasa yapısı ile çözüm geliştirmeye çalışmaktadır. Bu yönüyle rekabet, pazar ekonomisinin dayanak noktasını oluşturmaktadır. Toplumların ekonomik hayatlarında çok önemli bir yere sahip olan rekabet olgusu, hukuk düzeni tarafından bir hak olarak görülmüş ve koruma altına alınmıştır. Ancak hukuk düzeni koruma altına alınan bu hakkı kişilerin hukukun izin verdiği sınırlar içinde kullanmasına müsaade etmektedir.

Ekonomik hayatın olağan akışı içinde rekabet hakkının kötüye kullanılması da mümkün olmakta ve bu durumda haksız rekabet olgusu ortaya çıkmaktadır. Rekabetin ülke ekonomileri üzerindeki kazanımlarını ortadan kaldıran, hem firmaların hem de bireylerin zararına olacak durumlar yaratabilen haksız rekabet olgusu ile toplumsal hayatın içinde pek çok alanda ve pek çok meslekte karşılaşılabilir. Haksız rekabetin yoğun olarak yaşandığı mesleklerden biri de muhasebe mesleğidir.

Haksız rekabet olgusu, Türkiye’de muhasebe mesleğinde uzun süredir yaşanan temel sorunlardan birini teşkil etmektedir. 1989 yılında 3568 sayılı Kanun ile yasal dayanağa kavuşan muhasebe mesleğinde bu sorunun çözümüne yönelik yasal düzenlemeler ve uygulamaların hemen o yıllarda başladığını görmekteyiz. 3 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” bu anlamda bu sorunla mücadelede ilk yasal düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Sorunun çözüm otoritesi olarak nitelendirebileceğimiz TÜRMOB bu tarihten sonra da başta “Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği” olmak üzere çözüme yönelik pek çok yasal düzenleme ve uygulamayı hayata geçirmiştir. Ancak gösterilen onca çabaya rağmen, gerek meslek odaları yöneticilerinin açıklamaları, gerek muhasebe meslek mensuplarının sorunlarına yönelik yapılan araştırma bulguları ve TÜRMOB tarafından yayımlanan ülke genelindeki haksız rekabet dosyalarına ait istatistik veriler, bu sorunun meslekte önemli bir sorun olarak mevcudiyetini koruduğunu göstermektedir.

Meslekteki haksız rekabet sorunu hak edilmeyen kazançlara, üretmeden paylaşmaya ve meslekle bağdaştırılamayacak pek çok durumun ortaya çıkmasına

neden olarak, mesleğe, meslek mensuplarına ve doğrudan veya dolaylı olarak topluma önemli ölçüde zarar vermektedir. Bu nedenle bu sorunun ivedilikle çözüme kavuşturulması, çözüme kavuşturulması tam olarak sağlanamıyorsa, olabilecek en alt düzeye indirilmesi gerekmektedir. Çözüm noktasında en önemli görev, bu sorunu her yönüyle yaşayan muhasebe meslek mensuplarına ve mesleğin örgütlü yapısını oluşturan meslek odaları ile bu odaların üst birliği durumundaki TÜRMOB'a düşmektedir. Soruna yönelik kalıcı çözümler geliştirme çabalarının bundan sonra da devam edeceği muhakkaktır. Meslek örgütünün sorunun çözümüne yönelik uygulayacağı yöntemlerde, meslek mensuplarının bu yöntemlere yönelik değerlendirmeleri ve sorunun çözümüne yönelik bireysel önerilerini dikkate alarak çözüm geliştirmesi önemlidir.

Araştırmada; Türkiye'de serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yasal düzenlemeler ve uygulamaların bu sorunun çözümünde ne derece etkin olacağına ilişkin değerlendirmelerinin tespiti ile haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik önerilerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu amaçtan hareketle araştırmada nicel ve nitel araştırma yöntemleri birlikte kullanılmış elde edilen sonuçlar aşağıda ifade edilmiştir.

Araştırmanın nicel boyutunda, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere ait değerlendirmelerinde unvan, mesleki deneyim ve yaş değişkenlerine göre anlamlı bir farklılık bulunmazken, cinsiyet, eğitim düzeyi ve mesleği sürdürdüğü bölge değişkenlerine göre anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir.

Araştırmaya katılan kadın meslek mensuplarının erkek meslek mensuplarına göre haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere katılım düzeyi daha yüksek çıkmıştır. Farklılıklar meslek mensuplarının eğitim düzeyleri açısından incelendiğinde; önlisans, lisans ve yüksek lisans mezunlarının ortaöğretim mezunlarına göre haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlere katılım düzeyleri daha yüksek çıkmıştır. Farklılıklar bölgeler bazında incelendiğinde ise, Marmara Bölgesi, Ege Bölgesi, Akdeniz Bölgesi, Karadeniz Bölgesi ve Güneydoğu Anadolu bölgesinde mesleki faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne

katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere katılım düzeyleri, İç Anadolu Bölgesinde mesleki faaliyetini sürdüren meslek mensuplarına göre daha yüksek çıkarken, Marmara Bölgesi, Ege Bölgesi ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinde mesleki faaliyetini sürdüren meslek mensuplarının haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere katılım düzeyi Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyetini sürdüren meslek mensuplarına göre daha yüksek çıkmıştır.

Araştırma ölçeğinde verilen ifadelerden en yüksek ortalama (4,36) “meslekte yaşanan tahsilat sorununun çözölməsi” ifadesinde ölçölürken, en düşük ortalama ise (3,54) “zaman endekli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi” ifadesinde ölçölmüştür. Ölçekte verilen 13 ifadenin ortalaması 3,96 olarak ölçölmüş, bu sonuç katılımcıların haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünölen yöntemlere katılım derecelerinin oldukça yüksek olduğunu göstermektedir. Bu bulgulardan hareketle TÜRMOB tarafından sorunun çözümüne yönelik olarak ölçekte ifade edilen yöntemlerden birinin veya birkaçının uygulanmasına karar verilmesi durumunda, bu yöntemlerin muhasebe meslek mensuplarıncı destekleneceğini söyleyebiliriz.

Araştırmanın nitel boyutundan elde edilen bulgulara göre katılımcıların meslekteki haksız rekabet sorununun çözümü ile ilgili “SMMM Odalarına Yönelik Öneriler”, “Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler”, “Tahsilata Yönelik Öneriler”, “Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler”, “Eğitime Yönelik Öneriler”, “Devlet Denetimine Yönelik Öneriler”, “İş sahiplerine Yönelik Öneriler”, “Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler” ve “Mevzuata Yönelik Öneriler” olmak üzere 9 kategori altında toplanan 30 adet önerilerinin olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmanın nitel ve nicel bulgularının birlikte değerlendirilmesi sonucunda, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik tespit edilen önerileri aşağıda ifade edilmiştir.

Muhasebe meslek odaların yeni işe başlayan meslek mensuplarına destek vermesi: Bu önerinin sahipleri; yeni işe başlayan meslek mensuplarının büro masraflarını karşılayıp buradan geçimini sağlayacak bir gelir düzeyine ulaşana kadar, bağılı buldukları odaların bu meslek mensuplarına destek vermesini istemektedir. Bu desteğin belirli bir dönem için büronun kirasını ödemek veya odalar tarafından oluşturulacak bir sistemle bu meslek mensuplarına birkaç defter yönlendirilmesi şeklinde yapılabileceğini önermişlerdir.

Muhasebe meslek odalarının tarafsız bir biçimde meslek mensuplarını denetlemesi: Bu öneri araştırmanın hem nicel boyutunda hem de nitel boyutunda çok sayıda katılımcının destek verdiği önerilerden birini oluşturmaktadır. Bu önerinin sahipleri; odaların meslek mensuplarına yönelik denetimlerinin sorunun çözümünde etkili olacağını düşünürken, bu denetimlerin özellikle serbest meslek makbuzu kesip kesmeme noktasında yapılmasını istemektedirler. Serbest meslek makbuzu kesmemenin meslekte görülen yaygın haksız rekabet davranışlarından biri olduğunu bunun da oda denetimleriyle önlenebileceğini ifade etmektedirler. Ayrıca yapılacak bu denetimlerin tarafsız bir biçimde, hiçbir meslek mensubuna ayrıcalık tanınmadan yapılması gerektiğini de vurgulamışlardır.

İş sahiplerinin meslek mensubu değişimlerinin oda gözetiminde yapılması: Bu öneriye göre; meslek mensubu değişimlerinin odalarda, odalarda bu işlemler görevlendirilmiş bir yönetim kurulu veya etik kurul üyesi huzurunda, iş sahibi, iş sahibine hizmet sunan eski meslek mensubu ve bundan sonra hizmet sunacak olan yeni meslek mensubunun bulunacağı bir ortamda, iş sahibinin meslek mensubu değiştirmesinin nedenini açıkladıktan sonra yapılmasının haksız rekabeti azaltıcı etkisi olacağını düşünmektedirler.

Meslek mensupları için iş sahibi sınırlaması (müşteri kotası): Bu öneri araştırmanın hem nicel hem de nitel boyutunda meslek mensuplarınca desteklenen ve sorunun çözümünde etkili olacağı düşünülen önerilerden birini oluşturmaktadır. Bu öneride bulunanlar; meslek mensuplarının sınırsız sayıda defter tutma haklarının olmaması gerektiğini, meslekte verilen hizmetin kalitesini arttırmak ve haksız rekabeti önlemek için iş sahibi sınırlamasına gidilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca iş sahibi sınırlaması uygulamasının tahsilat sorununun çözümüne katkı sağlayacağını ve hizmet kalitesini arttıracığını belirtmişlerdir.

Meslek mensupları için yaş sınırlaması: Bu öneriyi ifade edenler, ilerleyen yaşlarda ortaya çıkan sağlık problemleri ve meslekteki hızlı değişime adapte olamama gibi nedenlerle yaşlı ilerlemiş meslek mensuplarının mesleği sürdürmekte zorlandıklarını bu nedenle mesleki faaliyetlerini bürolarında çalıştırdıkları elemanlara yaptırdıklarını veya mesleki faaliyetini tamamen bırakıp ruhsatını bir başka kişiye kiraladıklarını ifade etmişlerdir. Oluşan her iki durumun da meslekte haksız rekabete

neden olduğunu, bunu önlemenin yolunun ise belirli bir yaştan sonra meslek mensuplarının büro faaliyetinin yasaklanması olduğunu belirtmişlerdir.

Muhasebe büroları için bölge sınırlaması: Bu öneride bulunan katılımcılar, bazı mesleklerde bölge sınırlamasının olduğunu, muhasebe büroları için de böyle bir sınırlama getirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Her il veya ilçedeki iş sahiplerinin sayılarına göre faaliyette bulunması gereken büro sayısının belirlenmesi, bunun üzerinde büro açılmasına izin verilmemesi gerektiğini belirtmişlerdir. Ayrıca mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarından büro açmak isteyenlerin büro sayısı bakımından eksik bölgelere yönlendirilebileceği, büro açmak istemeyenlerin ise mevcut bürolarda çalışmalarına öncelik sağlayacak düzenlemelerin yapılması gerektiğini ifade etmişlerdir.

Tahsilat sorununun çözülmesi: Tahsilat sorununun çözülmesi ve bu sorunun meslek örgütü veya ilgili bakanlık olan Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığıyla çözüme kavuşturulması önerisi araştırmanın hem nicel hem de nitel boyutunda haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik öneriler arasında en çok destek gören öneri olmuştur. Tahsilat sorununun çözülmesi önerisinde bulunanlar; tahsilat sorununun çözülmesiyle hak ettiği gelire kavuşacak olan meslek mensuplarının haksız rekabet davranışlarından uzak duracaklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca, tahsilat sorununun meslek örgütü veya bakanlık tarafından çözülmesi gerektiği önerisi araştırmada katılımcıların desteklediği diğer bir öneri olup, bu önerinin sahipleri; tahsilat sorununun oda veya bakanlık aracılığıyla çözüme kavuşturulmasının meslek mensubunun bağımsızlığını arttıracaklarını, iş sahiplerinin kendileri üzerindeki baskıları azaltarak haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir.

Asgari ücret tarifesine uyumun sağlanması: Bu önerinin sahipleri; haksız rekabetin en yaygın şeklinin asgari ücret tarifesinin altında ücret alınarak bu tarifeyle uyulmamasının sonucunda ortaya çıktığını ifade etmişlerdir. Asgari ücret tarifesiyle fiyat birliği sağlandığı gibi ücretlerin alınmasında da birliğin sağlanması gerektiğini belirtmişlerdir. Gerekli önlemler alınarak, fiyat kırma yöntemiyle yapılan haksız rekabetin önüne geçilmesini ve asgari ücret tarifesine uyumun sağlanmasını istemektedirler.

Asgari ücret tarifesinin arttırılması: Bu öneriyi ifade eden katılımcılar; mevcut asgari ücret tarifesinde belirtilen meslek ücretinin yetersiz olduğunu, verilen emeğin ve

harcanan zamanın karşılığını yansıtmadığını ifade ederken, bu düşük ücretlerin meslek mensuplarını haksız rekabete yönlendirdiğini belirtmişlerdir. Asgari ücret tarifesiyle meslek ücretlerinde yapılacak bir artışın sorunun çözümüne katkı sağlayacağını düşünmektedirler.

Mesleğe başlayan meslek mensubu sayısının kontrol altında tutulması: Bu öneride bulunan katılımcılar; yıllar itibariyle meslek mensubu sayısındaki artışın iş sahibi sayısındaki artıştan fazla olduğunu bu durumun da zamanla iş hacminin daralmasına neden olarak haksız rekabete yol açtığını ifade etmişlerdir. Bu nedenle mesleğe girişlerin, yıllık iş sahibi sayılarındaki artışa paralel olarak kontrollü bir biçimde yapılmasının sorunun çözümünde etkili olacağını düşünmektedirler. Araştırmanın nicel boyutunda “meslek mensubu sayısının mükellef sayısı ile orantılı olarak artırılması” ifadesinin almış olduğu yüksek ortalama puan (4,16) önerinin katılımcılarca sorunun çözümüne yönelik yöntemler arasında da desteklendiğini göstermektedir.

Muhasebe meslek mensubu yetiştiren okulların açılması: Bu öneride bulunanlar; mesleğe çok farklı bölümlerden mezun olan kişilerin giriş yapabildiğini ancak bunun doğru bir uygulama olmadığını belirtirken, sadece muhasebe meslek mensubu yetiştirecek okulların açılması gerektiğini ifade etmişlerdir. Açılacak bu okullarda muhasebeye yönelik eğitim programlarıyla muhasebenin hem teknik bilgi, hem de etik yönü birlikte verileceğinden haksız rekabet sorununun çözümüne katkısı olacağını ifade etmişlerdir.

Etik Eğitim: Meslek mensuplarına yönelik “etik eğitim” önerisi araştırmanın nitel boyutunda, “meslek mensuplarına etik konusunda daha fazla hizmet içi eğitim verilmesi” ifadesi ise araştırmanın nicel boyutunda katılımcıların desteklediği önde gelen çözüm önerilerindedir. Haksız rekabet sorununun esasında bir etik sorun olduğunu ifade eden katılımcılar, meslek mensuplarına yönelik etik eğitim programlarının yaygınlaştırılması ile sorunun çözümüne yönelik önemli katkıların sağlanacağını ifade etmişlerdir.

Örgün Eğitim: Bu öneri de bulunan katılımcılar; diğer meslekleri yapabilmek için örgün eğitimin gerekli olduğunu, muhasebe mesleğini yapabilmek için de örgün eğitim veren okullardan mezun olunması gerektiğini ifade etmişlerdir. Mesleği icra

edenlerin örgün eğitimden gelmelerinin haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayacağını düşünmektedirler.

İş sahiplerinin devlet tarafından denetlenmesi: Bu öneride bulunan katılımcılar; iş sahiplerinin devlet tarafından muhasebe boyutunda denetlenmesinin sorunun çözümüne katkı sağlayacağını düşünmektedirler. İş sahiplerinin devlet tarafından denetlenmesi önerisi araştırmanın nicel boyutunda, “iş sahipleri üzerinde kamu denetiminin artırılması” ifadesiyle meslek mensurlarına sunulmuş, 3,69 ortalamayla en yüksek 10. ortalamaya sahip ifade olmuştur.

Meslek mensuplarının devlet tarafından denetlenmesi: Bu öneride bulunanlar; devletin meslek mensuplarını serbest meslek makbuzu kesme noktasında denetlemesi gerektiğini ve devletin elektronik ortamda bu denetimi yapacak imkanlara sahip olduğunu ifade etmişlerdir.

İş sahiplerinin bilinçlendirilmesi: Bu önerinin sahipleri; haksız rekabet sorununun çözümünde sadece meslek mensuplarına yönelik yasal düzenleme ve uygulamaların yeterli olamayacağını, aynı zamanda iş sahiplerinin de bilinçlendirilmesi gerektiğini düşünmektedirler. İş sahiplerine muhasebenin ne olduğu, işletmeleri için muhasebenin ne denli önemli olduğu, mali konularda ihtiyaç duyduğu bilgiyi ona sağlayacak donanımına sahip meslek mensubunun işletmesi için ne denli önemli olduğu konularında bağlı buldukları odalarca bilgilendirilmelerinin kolayca meslek mensubu değiştirmelerini önleyeceğinden haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayacağını ifade etmişlerdir.

Borcu olan iş sahiplerinin bağlayıcılığının artırılması: Bu öneride bulunan katılımcılar; hizmet aldığı meslek mensubuna ücret borcu olan iş sahiplerinin borçlarını ödemediği bir başka meslek mensubu ile çalışmaya başlayabildiklerini, bu durumun emeğinin karşılığını alamayan meslek mensubunun mağduriyetinin yanında, haksız rekabeti de arttırıcı yönünün olduğunu ifade etmişlerdir. Bu nedenle sözleşmesi devam eden iş sahibinin sözleşme tutarının tamamını ödemediği yeni meslek mensubu ile sözleşme oluşturamaması gerektiğini ve böyle iş sahipleri için bağlayıcılığı arttırıcı düzenlemeler yapılması gerektiğini belirtmişlerdir. İş sahiplerinin bağlayıcılıklarını arttıracak düzenlemelerin yapılmasının haksız rekabeti azaltacağı gibi ücret ödemediği bürodan büroya geçen iş sahiplerinin varlığını da ortadan kaldıracağını vurgulamışlardır.

Meslek mensupları ahlaki davranışlar göstermeli: Bu önerinin sahipleri; meslek mensuplarının ahlaki değerlere sahip olmalarının sorunun çözümünde çok önemli bir etken olduğunu bu nedenle meslek mensuplarına bu ahlaki değerlerin kazandırılmasıyla sorunun çözüleceğini düşünmektedirler. Katılımcılardan biri “sadece ahlak ile bu iş çözülür” derken, bir diğeri “tek çözüm, meslek mensubunun kendisinde biter, vicdan ve adaletine bakar” ifadesiyle görüşlerini belirtirken ahlakın sorunun çözümündeki önemini vurgulamışlardır.

Mesleki dayanışma: Bu önerinin sahipleri; bağlı bulunulan meslek örgütü çatısı altında meslek mensupları arasında mesleki dayanışmanın sağlanması ile sorun karşısında birlikte düşünme, birlikte çözüm önerileri geliştirme ve birlikte hareket etmenin sağlanacağını bunun da çözümü getireceğini ifade etmişleridir. Mesleki dayanışmanın, meslek mensubunun mesleğin bir üyesi olarak meslektaşlarına karşı sorumluluğunun gereği olduğunu düşünmektedirler.

Meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları: Meslek mensuplarının iş sahiplerine yönelik hizmet kalitelerini arttırmaları, araştırmanın hem nicel hem de nitel boyutunda katılımcılarınca destek gören önerilerden birini oluşturmaktadır. Bu önerinin sahipleri; meslek mensubunun hizmet kalitesini arttırmasıyla, bilinçli iş sahiplerinin meslek mensubuna olan bağlılığının artacağını ifade etmişlerdir. Bunu sağlamanın yolunun ise iş sahiplerine sadece vergi ile ilgili konularda değil, işlerinin geliştirilmesi, karlılıklarının arttırılması gibi konularda da ihtiyaç duyduğu her türlü bilginin sunulması olduğunu ifade etmişlerdir.

Karşılaştığı haksız rekabet davranışlarını oda yönetimlerine bildirmeleri: Bazı meslek mensuplarının haksız rekabet davranışına maruz kalmalarına rağmen nasıl olsa hiçbir şey değişmez düşüncesiyle bu davranış karşısında tepki vermediklerini, haklarını aramadıklarını ifade eden katılımcılar, bu durumun haksız rekabet davranışına başvuranları cesaretlendirdiğini düşünmektedirler. Haksız rekabet davranışı ile sadece bu davranışa maruz kalan meslek mensubunun değil, mesleğin de zarar gördüğünü ifade ederek, haksız rekabet davranışına maruz kalan meslektaşlarının kendisi için olmasa bile meslek adına gerekli kurullara başvurmalarının sorunun çözümüne katkısı olacağını düşünmektedirler.

İş kabullerinde önceki meslek mensubu ile görüşme: Bir katılımcının “Hiçbir meslek mensubu diğer meslektaşının bilgisi olmadan o defteri almamalı” ifadesi ile

özetlemiş olduğu, iş kabullerinde önceki meslek mensubu ile görüşülmesi gerektiği önerisinde bulunan katılımcılar; bu davranışın meslek ahlakı ve meslek bilincinin gereği olduğunu ifade etmişlerdir. Meslek camiasında böyle bir teamülün yerleşmesinin haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayacağını düşünmektedirler.

Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliği güncellenmeli: Bu öneride bulunan katılımcılar; haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğinin sorunun çözümünde etkili olamadığını, bu yüzden günün koşullarına uygun ve soruna çözüm üretebilecek yeni bir yönetmeliğin meslek mensuplarının görüşleri de alınarak hazırlanmasının gerektiğini düşünmektedirler.

Haksız rekabet davranışlarının cezaları arttırılmalı: Araştırmanın hem nicel hem de nitel boyutunda katılımcılardan destek bulan öneriye göre; haksız rekabet davranışında bulunan meslek mensuplarına disiplin yönetmeliğine göre verilen uyarma ve kınama cezaları caydırıcılıktan uzak, dolayısı ile bu davranışlarda bulunanlar bu cezaları göze alıp aynı davranışları sürdürmektedir. Katılımcılara göre cezalar arttırılırsa aynı oranda caydırıcılık ta artacaktır. Ayrıca katılımcılar haksız rekabet davranışında bulunanlara disiplin cezasının yanında para cezasının da verilmesini önermişlerdir.

İş sahiplerinin meslek mensuplarına dağılımının meslek odası veya bakanlık tarafından yapılması: Bu önerinin sahipleri; iş sahiplerinin meslek mensuplarına dağılımın meslek örgütü veya Hazine ve Maliye Bakanlığı aracılığıyla yapılmasını önermektedirler.

Büro standartlarının hayata geçirilmesi: Bu öneriyi sunan katılımcılar; muhasebe mesleğinde, hem büroların fiziki donanımı ile ilgili hem de meslek mensuplarının yapabilecekleri iş hacmi ile ilgili standartların belirlenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Büroların fiziki şartlar açısından farklılıklar gösterdiğini, müşteriye daha iyi hizmet verebilme adına tüm bürolara asgari fiziki standartların getirilmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Ayrıca meslek mensuplarının çalışma süreleri, çalıştırabileceği eleman sayıları, bu elemanların nitelikleri konularında standartlar belirlendikten sonra bu standartlar doğrultusunda bir meslek mensubunun hizmet verebileceği iş sahibi sayısında da standart belirlenmesi gerektiğini ifade etmişlerdir.

Araştırmanın hem nicel hem de nitel boyutunda bu öneriye katılımın oldukça yüksek olduğu görülmektedir.

Zaman esaslı ücretlendirme sisteminin hayata geçirilmesi: Bu öneriyi sunan katılımcılar; zaman esaslı ücretlendirme sisteminin uygulamaya konulmasının sorunun çözümüne katkı sağlayacağını ifade ederken, bazı katılımcılar ise bu sistemin iş sahibi sınırlaması ile birlikte uygulamaya konulmasının sorunun çözümüne katkısı olacağını ifade etmişlerdir. Araştırmanın nicel boyutunda bu öneri 3,54 ortalama ile haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemler arasında meslek mensuplarınca en az desteğin sağlandığı yöntem olmuştur.

Haksız rekabet dosyalarının odaların dışında oluşturulan bağımsız kurullarca incelenmesi: Bu öneriyi sunan katılımcılar; meslek mensuplarının bağlı oldukları oda yönetimi ile olan ikili ilişkilerinin çözümü zorlaştırdığını ifade ederek, haksız rekabetle ilgili dosyaların oda dışında oluşturulacak bağımsız kurullarca değerlendirilmesini önermişlerdir. Araştırmanın nicel boyutunda bu öneriye benzer “birlik ve odalarda oluşturulan etik kurul ve haksız rekabetle mücadele kurulu üyelerinin bu konularda uzman kişilerden (akademisyen vb.) oluşturulması” ifadesi katılımcılardan 3,68 ortalama puan almıştır. Bu ortalama puanla ölçekte belirtilen diğer yöntemlerle kıyaslandığında meslek mensuplarınca çok destek görmediğini söyleyebiliriz.

Belirli aralıklarla meslek mensuplarına ruhsat yenileme sınavı yapılması: Bu öneriyi sunan katılımcılar; meslekte yaygın olarak görülen haksız rekabet durumlarından birinin ruhsat kiralınması yöntemiyle ortaya çıktığını belirterek, yaş ilerlemiş meslek mensuplarının veya diğer bazı nedenlerle mesleğini icra etmeyen meslek mensuplarının ruhsatlarını kiraya verdiklerini ifade etmişlerdir. Bunu önlemenin yolunun ise meslek mensuplarına belirli aralıklarla ruhsat yenileme sınavının yapılması olduğunu ifade etmişlerdir. Yapılacak bu sınavın amacının, ruhsatı olup mesleği fiilen icra etmeyen meslek mensuplarının elinden ruhsatını alarak, ruhsat kiralınmasının önüne geçmek olacağını belirtmişlerdir. Bundan dolayı yapılacak sınavın mesleğini sürdüren her meslek mensubunun rahatlıkla başarılı olabileceği güncel bilgilerden oluşması gerektiğini belirtmişlerdir.

Araştırma bulgularından da anlaşılacağı üzere meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik çok farklı öneriler mevcuttur. Bu önerilerden hangisinin

veya hangilerinin uygulanarak sorunun çözüme kavuşturulacağı kararı muhasebe meslek mensuplarının ve mesleğin örgütlü yapısını oluşturan odaların inisiyatifindedir. Bu bağlamda mesleki sorumluluk ve meslek bilinciyle bir araya gelen meslek mensuplarının çözüme yönelik değerlendirmeleri ve bu değerlendirmelerin meslek örgütüne desteklenip sonuç almaya yönelik yasal düzenleme ve uygulamaların hayata geçirilmesiyle, meslekteki haksız rekabet sorununun çözümünde önemli başarılar sağlanacaktır.

KAYNAKÇA

- AICPA (2014), Aicpa Code of Professional Conduct. 09.04.2019 tarihinde <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/codeofconduct/downloadabledocuments/2014december15contentasof2014may15codeofconduct.pdf> adresinden erişildi.
- Akarsu, A. (2015). *Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu: Sivas İlinde Bir Araştırma*. Cumhuriyet Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- 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..
- Alagöz, H. (2014). *Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek lisans Tezi
- Altunışık, R., Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S., ve Yıldırım, E. (2007). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri SPSS Uygulamalı*. Sakarya: Sakarya Yayıncılık.
- Arı, H. (2011). Kurumsallaşma Sürecinde Haksız Rekabet. 3. *Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi*, Ankara: TÜRMOB Yayınları No:412.
- Arıkan, Y. (2000). Haksız Rekabet Meslek Yaşantımızın Birinci ve Çözümlemesi Gereken En Temel Sorunumuzdur. *Mali Çözüm Dergisi*, (53), 1-7.

- Arıkan, Y. (2011). Sürdürülebilir Kurumsal Yapı ve Haksız Rekabet, *Mali Çözüm Dergisi*, (103), 9-15.
- Atmaca, U. (2019). *Özel Eğitim ve Rehabilitasyon Merkezlerinde Çalışan Öğretmenlerin İşitme Kayıplı Bireylere Verilen destek Hizmetlerine İlişkin Görüşlerinin İncelenmesi*. Anadolu Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 18(1), 327-359.
- Aydın, İ. (2010). *Etik*. Ankara: Pegem Akademi.
- Badur, E. (2001). *Türk Rekabet Hukukunda Rekabeti Sınırlayıcı Anlaşmalar (Uyumlu Eylem ve Kararlar.)* Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları.
- Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliği (2015). 02.03. 2019 tarihinde <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/ET%20C4%B0K%20KURALLAR/BA%20C4%9EIMSIZ%20DENET%20C3%87> adresinden erişildi.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). 22.06.2018 tarihinde <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> adresinden erişildi.
- Bahar, E. (2014). *Meslek Etiği*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bayraktar, Y. (2015). *Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Mesleki Yargı Kullanımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) 100 Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma*. Karadeniz Teknik Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bean, D. F., ve Bernardi, R. A. (2005). Accounting Ethics Courses: A Professional Necessity. *The CPA Journal*, 75(12), 64.
- Bilen, A., ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Bilgili, F., ve Demirkapı, E. (2016). *Ticaret Hukuku Bilgisi*. Bursa: Dora Basın Yayım

- Biyay, Ö. (2007). 3568 Sayılı Yasa Çerçevesinde Reklam Yasağı Uygulaması. *Mali Pusula Dergisi*, (27), 82-101.
- Bodrum SMMM Odası Faaliyet Raporu (2013-2016). 08.04.2018 tarihinde <http://bodrumsmmmo.org.tr/upload/dosya/87f716057e07b8cc3a67d4f8a8da0493.pdf> adresinden erişildi.
- Boyar, E. (2011). *Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Tükenmişlik Durumlarının Araştırılması*. Sakarya Üniversitesi: Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Büyüköztürk, Ş. (2005). *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*. Ankara: Pegem Yayıncılık.
- Cemalcılar, Ö., Benligiray, Y., ve Sürmeli, F. (2009). *Genel Muhasebe*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Christensen, B. L., Johnson, R. B., ve Turner, L. A. (2014). *Research Methods, Design and Analysis*. Twelfth Edition, England: Pearson Education Limited.
- Creswell, J. W. (2017a). *Karma Yöntem Araştırmalarına Giriş*. (M. Sözbilir, Çev.) Ankara: Pegem Yayınevi.
- Creswell, J. W. (2017b). *Araştırma Deseni Nitel, Nicel ve Karma Yöntem Yaklaşımları*. (S.B. Demir, Çev.) Ankara: Eğiten Kitap.
- Creswell, J. W., ve Clark, V.L.P. (2018). *Karma yöntem araştırmaları: Tasarımı ve Yürütülmesi*. (Y. Dede ve S.B. Demir, Çev.) Ankara: Anı Yayıncılık.
- Çekici, N. (2009). Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma. 1. *Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi*. TÜRMOB Yayınları No:367, 88-91.
- Çelikbaş, N.M. (2012). *Haksız Rekabette Basının Sorumluluğu*. Galatasaray Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Çiftçi, B., ve Çiftçi, Y. (2017). Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık. *Javstudies*, 3(11), 106-125.
- Dağdeviren, İ.E. (2014). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Algulamaları ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler: Göller Bölgesinde Bir Araştırma*. Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Daştan, A. (2001). *Meslek Ahlakı Kuralları ve Muhasebe Mesleğindeki Yeri*. Karadeniz Teknik Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitimi Muhasebe Mesleğindeki Yeri ve Önemi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Dede, G. (2016). *Haksız Rekabet Bağlamında Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Ankara: Başak Matbaacılık.
- Demir, B. (2012). Muhasebeye Yön Veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitimine Yansımaları. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. 1(4), 109-120.
- Devellioğlu, F. (2013). *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat Eski ve Yeni Harflerle*. Ankara: Aydın Kitapevi.
- Dikmen, B. B. (2019). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Deneyim Sürelerine Göre Haksız Rekabetin Değerlendirilmesi: Giresun İl Merkezinde Bir Araştırma. *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (20), 89-109.
- Dinç, E., ve Kaya, U. (2006). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Ahlakı Kuralları Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 5(17), 139-151.
- Durmuş, A.F., ve Sekizsu, H. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Değerlendirmeleri ve Sorunlarının Analizi: Malatya İli Örneği, *International Journal of Academic Value Studies*. 3(16), 429-438.
- Ekerkil, V. (2017). İstanbul SMMM Odasında Kayıtlı Muhasebe Meslek Mensuplarına Verilen Disiplin Cezalarının Suç Dağılımı ve Analizi: 2008-2015. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 328-352.
- Ekerkil, V. (2018) *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet-Disiplin İlişkisi Süreci ve Analizi*. Eskişehir: Nisan Kitabevi.
- Eleren, A., ve Kurt, M. (2001). Bilginin Organizasyonlar İçin Değişen Anlamı ve Stratejik Önemi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 3(1), 1-10.
- Erdoğan, Y. (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda Haksız Rekabet Suçu. *İpek Yolu Canlanıyor: Türk-Çin Hukuk Zirvesi*. 13.02.2019 tarihinde

http://dosya.marmara.edu.tr/huk/Sempozyumyay%C4%B1nlar%C4%B1/ipekyolucanlan%C4%B1yor/Dr.YavuzERDO_AN.pdf adresinden erişildi.

- Ertaş, F.C. (2007). *Muhasebe Organizasyonu*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Fatt, J. P. T. (1995). Ethics and the Accountant, *Journal of Business Ethics*. 14(12).
- Fennel, D.A. (2006). *Tourism Ethics*. Channel View Publications. Great Britain.
- Frankena, W. (2012). *Etik*. (A. Aydın, Çev.) Ankara: İmge Kitabevi.
- Gökten, P.O. (2013) *Pozitif Muhasebe Teorisi ve Muhasebe Politikalarının Seçimine İlişkin Ampirik Bir Çalışma*. Gazi Üniversitesi: Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Gözütok, E. (2011). *Muhasebe Mesleğinde Hizmet Kalitesi ve Müşteri Memnuniyeti: Sivas İli Örneği*. Cumhuriyet Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gül, G. (2015). *Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık, Çalışma Ahlakı ve Mesleki Etik Davranış İlişkilerinin Değerlendirilmesi*. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi: Yayımlanmamış Doktora Tezi.
- Gül, H., ve Erol M. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarında İşe Bağlılık ve Çalışma Ahlakının Mesleki Etik Davranışa Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, (137), 51-74.
- Gülsevil, Y. (2011). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (36), 155-178.
- Gündem, M. (2014). *Türk Ticaret Kanunu'nda Düzenlenen Haksız Rekabet Suçları*. Zirve Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Güredin, E. (1997). Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler. *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu*. 15.06.2018 tarihinde <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Muhasebe-Denetimi-Sempozyumu-Bildirileri/sayi-3/--2295> adresinden erişildi.
- Güven, Ş. (2012). 6102 sayılı TTK'nın Haksız Rekabete Dair Düzenlemelerinin Amacı ve Koruduğu Menfaatler Çerçevesinde Dürüst ve Bozulmamış Rekabet Kavramı. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 18(2), 175-188.

- Hair Jr, JF., Hult, GTM., Ringle, C., ve Sarstedt, M. (2016). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Sage Publications, Second Edition.
- <http://bodrumsmmmo.org.tr/upload/dosya/87f716057e07b8cc3a67d4f8a8da0493.pdf> adresinden erişildi.
- IAESB (2010), Handbook of International Education Pronouncements 2010 Edition. 17.04.2018 tarihinde <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/handbook-of-international-e-2.pdf> adresinden erişildi.
- IFAC (2010), Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2010 Edition, Newyork. 20.02.2018 tarihinde <https://www.ethicsboard.org> adresinden erişildi.
- IFAC (2016), Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2016 Edition, Newyork. 14.01.2018 tarihinde <https://www.ethicsboard.org> adresinden erişildi.
- İskender, H. (2011). *Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Yetkinlik Sorunları ve Bu Sorunların Çözümünde Sürekli Eğitimin Rolü*. Sakarya Üniversitesi: Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- 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.
- Kaidonis, M. (2008). The Accounting Profession: Serving the Public Interest or Capital Interest?. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 2(4), 1.
- Kalaycı, Ş. (2005). *Spss Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım.
- Karabınar, S., ve Çevik, Z. (2014). Türkiye'deki Zorunlu Muhasebe Meslek Kurallarının Ahlak Yaklaşımları Açısından İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 16(2), 29-44.

- 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.
- Karakılıç, H. (2016). Piyasa Ekonomisi Açısından Rekabet ve Haksız Rekabet Hukuku İlişkisi, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, 32(3), 107-151.
- Karaman, E.S. (2015). *Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Kurallara Bakışı (Balıkesir İli Örneği)*. Gazi Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Karasar, N. (2009). *Bilimsel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Karasioğlu, F., ve Altan, M. (2003). Ülkemiz Muhasebe Meslek Mensuplarının Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. 11.10.2018 tarihinde <https://docplayer.biz.tr/43929781-Ulkemiz-muhasebe-meslek-mensuplarinin-toplumun-cesitli-katmanlari-tarafindan-algılanma-bicimi-uzerine-bir-arastirma.html> adresinden erişildi.
- Karasioğlu, F., ve Göktürk, İ.E. (2008). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mükelleflere Hizmet Sunum Kriterleri: Konya İli Örneği. *Mevzuat Dergisi*, (123).
- Karayalçın, Y. (1968). *Ticaret Hukuku*. İstanbul: Güzel İstanbul Matbaası.
- Kısakürek, M., ve Alpan, N. (2010). Muhasebe Meslek Etiği ve Sivas İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 213-228.
- Koç, V. (2010). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği)*. Celal Bayar Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Koehn, J. L. (2005). Review Article Accounting Ethics. *Business Ethics Quarterly*, 15 (3), 521-529.
- Kolçak M. (2013). *Meslek Etiği*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
- Köse, A.K., ve Yılmaz, F. (2003). Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ın Meslek Kuralları. 22.07.2018 tarihinde <https://docplayer.biz.tr/7695508-Mesleki-yeterlilik-oncesi-ifac-in-mesleki-kurallari.html> adresinden erişildi.

- Kurnaz, N., Altunal, I., ve Özbek, A. (2016). Haksız Rekabeti Önleme Açısından TÜRMOB E-Birlik Yazılımı Hakkında Meslek Mensuplarının Değerlendirmeleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma. *Mali Çözüm Dergisi*, (135), 13-29.
- Kurtcebe, E. (2008). *21.Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu*. Pamukkale Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kuşoğlu, D. (2017). *İşletme Çalışanlarının TTK m.55/1-c Kapsamında Müşteri Çevresine İlişkin Haksız Rekabet Fiilleri ve Hukuki Sonuçları*. Uludağ Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Kutlu, H.A. (2011). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Ankara: Nobel Yayınları.
- Laffin, M., Muller, R., ve Laffin, N. H. F. (2014). Ethics and Accounting Profession. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 8(1), 45-51.
- Mahmutoğlu, A. (2009). Etik ve Ahlak; Benzerlikler, Farklılıklar ve İlişkiler. *Türk İdare Dergisi*. (463-464), 225-250.
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*, (37), 119-123.
- Michniak, J. (2018), Ethics In The Accounting Profession. 17.12.2018 tarihinde https://scholar.google.com/citations?user=gvmv2_IAAAAJ&hl=en adresinden erişildi.
- Mimaroğlu, S. K. (1970). *Ticaret Hukuku*. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Mintz, S. M. (1995). Virtue Ethics and Accounting Education. *Issues in Accounting Education*, 10, 257-268.
- Mintz, S. M., ve Morris, R. E. (2017). *Ethical Obligations and Decision Making In Accounting Text and Cases*. New York: McGraw Hill Education.
- Morgan, G. A., Leech, N. L., Gloeckner, G. W., ve Barrett, K. C. (2011). *Ibm Spss for Introductory Statistics: Use and Interpretation*. Routledge Academic, 4th Edition.
- Nuttal, J. (2011). *Ahlak Üzerine Tartışmalar*. (A. Yılmaz, Çev.) İstanbul: Ayrıntı Yayınları.

- Odabaşı, F. K. (2014). *Uygulamada Fikri Mülkiyet Haklarının Haksız Rekabete Konu Olması*. Marmara Üniversitesi: Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Otlu, F. (1999). Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(4), 125-142.
- Ömürbek, V., ve Türkoğlu, T. (2013). Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma. *Balıkesir University Journal of Social Sciences Institute*. 16(30), 115-149.
- Örs, F. H. (1958). *Türk Hususi Hukukunda Haksız Rekabet*. Ankara.
- Özdemir, S. S. (2012). *Haksız Rekabet Kavramı Açısından Dürüstlük Kuralına Aykırı Reklamlar*. Gazi Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Özel, Ç., ve Özdemir, S. S. (2017). Türk Hukukunda Haksız Rekabete İlişkin Düzenlemeler. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 19,189-206.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative Research & Evaluation Methods*. Thousand Oak: Sage Publications.
- Pınar, H. (2014). Rekabet Hukuku İle Haksız Rekabet Hukuku İlişkisi. *Rekabet Dergisi*, 15(2), 59-87.
- Pieper, A. (2012). *Etiğe Giriş*. (G. Sezer ve V. Atayman, Çev.) İstanbul: Ayrıntı Yayınları.
- Rekabet Hukuku ve Politikası ÖİK Raporu. Ankara: Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Yayın No: DPT. 2364 ; ÖİK. 432.
- Resmi Gazete (1990), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.12.11.2018 tarihinde
<http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.4650&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=serbest%20muhasebeci> adresinden erişildi.
- Resmi Gazete (2002), Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No: 1). 21.10.2018 tarihinde http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/21447_1.pdf adresinden erişildi.
- Resmi Gazete (2007), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında

Yönetmelik. 13.09.2018 tarihinde
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019-8.htm> adresinden
erişildi.

Resmi Gazete (2007), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali
Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı
Yönetmeliği. 19.11.2018 tarihinde
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/11/20071121-6.htm> adresinden
erişildi.

Sak, E. (2013). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik
Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu*. Atılım Üniversitesi: Yayımlanmamış
Yüksek Lisan Tezi.

Sakarya, S., ve Kara, S. (2010). Türkiye 'de Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin
Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir
Araştırma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik
Araştırmalar Dergisi*, 12 (18), 57-72.

Sarıöz, A.İ. (2011). *Haksız Rekabetten Doğan Uyuşmazlıklarda Uygulanacak Hukuk
ve Yetkili Mahkeme*. Galatasaray Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans
Tezi.

Savaş, F. (2017). Reklam Vasıtasıyla Ortaya Çıkan Saldırgan Ticari Uygulamalar.
Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 18(2), 227-248.

Selimoğlu, S.K. (2006). Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik. *Mali Çözüm Dergisi
Özel Sayı*, 437-456.

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları
Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri: X, No:28).
16.05.2018 tarihinde <http://www.spk.gov.tr/Duyuru/Goster/20130628/0>
adresinden erişildi.

Seyitoğlu, H. (2002). *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*. İstanbul: Güzemcan
Yayımları.

Smith, L. M. (2003). A fresh look at accounting ethics (or Dr. Smith goes to
Washington). *Accounting Horizons*, 17(1), 47-49.

- Spalding, A. D., ve Oddo, A. (2011). It's Time For Principles-Based Accounting Ethics. *Journal of Business Ethics*, 99(1), 49-59.
- Suvacı, B., ve Subaşı, Ş. (2014). İnsan Kaynakları Yönetiminin Muhasebe Bölümünden ve Muhasebe Eğitiminden Beklentileri. *Akademik Bakış Dergisi*, (41).
- Sürmen, Y. (2002). *Muhasebe I*. Trabzon: İber Matbaacılık.
- Şener, O. H. (2016). *Ticari İşletme Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şengel, S. (2011). Türkiye’de Muhasebe Meslek Elemanı Talebi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 167-180.
- Tamer, A. (2010). *Yanlış ve Yanıltıcı Beyan ve Hareketlerle Haksız Rekabet*. Ankara Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Tavşancıl, E. (2006). *Tutumların Ölçülmesi ve SPSS İle Veri Analizi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Topçu, F. (2010). Muhasebe İşlerinde Haksız Rekabetin Boyutları ve Unsurları. *II. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongresi*. TÜRMOB Yayınları No: 379, 35-43
- Topsak, F. (2009). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Hata, Hile ve Meslek Etiği Konularındaki Tutumları Üzerine Bir Araştırma: Ankara ve Balıkesir Örneği*. Ankara Üniversitesi: Yayımlanmamış 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.
- Tugay, O., ve Kılıç, M. B. (2017). Meslek Etiği Ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Sözleşme Algısının Kuramsal Modeli. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9 (22), 542-554.
- TÜRHAKE Faaliyet Raporları (2010-2018). 18.04.2019 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/aabfe5cd-9606-430c-8994-e48cb0741a23/turhak> adresinden erişildi.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü (2005). 10.11.2018 tarihinde www.tdk.gov.tr adresinden erişildi.

- Türkkan, E. (2009). *Nasıl Bir Rekabet Vizyonu*. Ankara: Rekabet Kurumu Yayınları.
- TÜRMOB Faaliyet Raporları 2010-2018. 18.04.2019 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/39ff0326-bc10-442b-8bf2-8b2d1d33fa2b/2018-faaliyet-rapor> adresinden erişildi.
- TÜRMOB. 24.03.2019 tarihinde <http://www.turmob.org.tr> adresinden erişildi.
- Uçma, T. (2007). *Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*. Muğla Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Ural, A., ve Kılıç, İ. (2005). *Bilimsel Araştırma Süreci ve SPSS ile veri Analizi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Uysal, M. (2019). *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Etik Algısının Haksız Rekabet Davranışına Etkisi: Trabzon SMMMO'na Yönelik Bir Araştırma*. Avrasya Üniversitesi: Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Uysal, T.U., Türker, M., ve Kurt, G. (2019). *Etik ve Etik Kurallar Muhasebe Meslek Mensupları İçin*. Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116.
- Uzay, Ş., ve Tanç, Ş. G. (2004). Muhasebecilerin Sorunları ve Beklentileri: Kayseri ve Nevşehir İlleri Uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (22), 94-104.
- Ünlü, U. (2015). Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Haksız Rekabet Hukuku. *Terazi Hukuk Dergisi*, (106), 159-165.
- Wallman, S. M. (1995). The Future of Accounting and Disclosure in an Evolving World: The Need for Dramatic Change. *Accounting Horizons*, 9(3), 81-91.
- Yayla, H.E., ve Cengiz, E. (2005). Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (16), 147-168.
- Yazıcı, N. (2010). Bir Bilgi Sistemi Olarak Muhasebenin Kobi'lerin Yönetim Kararlarına Etkisi: Erzurum Araştırması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (47), 202-212.

- Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Haksız Rekabet ve Yapılan Çalışmalar, (İYMMO, 2017). 15.01.2018 tarihinde <http://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/151.pdf> adresinden erişildi.
- Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama. *Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, (36), 155-178.
- Zaif, F. ve Ayanoglu, Y. (2007). Muhasebe Eğitiminde Kalitenin Arttırılmasında Ders Programlarının Önemi: Türkiye'de Bir İnceleme. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 115- 136.
- Zeff, S. A. (1999). The Evolution of The Conceptual Framework For Business Enterprises in the United States. *Accounting Historians Journal*, 26(2), 89-131.
- Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. Dumlupınar Üniversitesi: Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. 16.05.2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf> adresinden erişildi.
- 4054 Sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (1994). 10.05.2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Asp?MevzuatKod=1.5.4054&sourceXmlSearch=&MevzuatIliski=0> adresinden erişildi.
- 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu (2012). 21.02.2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6098.pdf> adresinden erişildi.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (2012). 13.03.2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf> adresinden erişildi.
- 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (1957). 13.03.2018 tarihinde <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.3.6762.pdf> adresinden erişildi.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: SMMM Odalarına Kayıtlı Serbest Çalışan Meslek Mensubu Sayısı	24
Tablo 2: Anketlerin Uygulandıkları Bölgeler, İller ve Anketlerin Uygulanma Yöntemleri	26
Tablo 3: Bölgelere Göre Hedeflenen ve Ulaşılan Katılımcı Sayısı	27
Tablo 4: IFAC Etik İlkeler	54
Tablo 5: AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları	56
Tablo 6: 3568 Sayılı Kanun'da Etik ile İlgili Yapılan Düzenlemeler	60
Tablo 7: SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Yapılan Düzenlemeler	61
Tablo 8: Seri X, No:28 Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde Belirtilen Etik İlkeler	63
Tablo 9: KGK Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliğ'inde Yapılan Düzenlemeler	64
Tablo 10: Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı Düzenlemeleri	65
Tablo 11: SM, SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile Yapılan Düzenlemeler	67
Tablo 12: Meslek Mensubu Sayıları ile Vergi Mükellefi Sayıları Arasındaki İlişki....	83
Tablo 13: Yıllara Göre Denetlenen Mükellef Sayıları.....	86
Tablo 14: Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir İş Sınırlaması	105
Tablo 15: 2010-2018 Yılları Arasında OHRMK'lere Gönderilen Dosya Sayıları	113
Tablo 16: Haksız Rekabet Dosyalarının Haksız Rekabet Türlerine Göre Dağılımı...	114
Tablo 17: Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleri ile İlişkilerde Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı ve Dağılımı	115
Tablo 18: Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı ve Dağılımı	116
Tablo 19: Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı ve Dağılımı	117
Tablo 20: KMO ve Barlett Küresellik Testi Sonuçları	122

Tablo 21: Ölçeğin Faktör Yük Dağılımı.....	124
Tablo 22: Araştırma Verilerinin Normal Dağılım Değerleri	127
Tablo 23: Katılımcıların Demografik Özellikleri	129
Tablo 24: Araştırmaya Ait Betimsel İstatistikler I.....	130
Tablo 25: Araştırmaya Ait Betimsel İstatistikler II	131
Tablo 26: Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Unvan Açısından İncelenmesi.....	134
Tablo 27: Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Cinsiyet Açısından İncelenmesi	135
Tablo 28: Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Eğitim Durumu Açısından İncelenmesi	136
Tablo 29: Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Mesleki Deneyim Açısından İncelenmesi.....	137
Tablo 30: Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Yaş Açısından İncelenmesi	138
Tablo 31: Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununa Yönelik Çözüm Önerilerinin Mesleğin Sürdürüldüğü Bölge Açısından İncelenmesi	139
Tablo 32: İçerik Analizi ile Elde Edilen Tema, Kategori ve Kodlar	141
Tablo 33: SMMM Odalarına Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar	142
Tablo 34: Mesleki Sınırlamaya Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar	145
Tablo 35: Tahsilata Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar	147
Tablo 36: Mesleğe Girişe Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar.....	151
Tablo 37: Eğitime Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar	153
Tablo 38: Devlet Denetimine Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar.....	155
Tablo 39: İş sahiplerine Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar.....	156
Tablo 40: Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar ...	158
Tablo 41: Mevzuata Yönelik Öneriler Kategorisini Oluşturan Kodlar	161

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Araştırma Modeli.....	22
--------------------------------	----

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslekteki Haksız Rekabet Sorununun Çözümüne Katkı Sağlayabileceği Düşünülen Yöntemlere Katılım Düzeyleri.....136

EKLER

Ek 1. Anket Metni

Sayın Muhasebe Meslek Mensubu,

Günümüzde mesleğin en önemli sorunlarından biri olan haksız rekabet konusu bağlamında hazırlanan bu anket çalışmasına katılımınız bizim için çok önemlidir. Bu çalışma Türkiye’de Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet konusunda gerçekleştirilen doktora tezinde kullanılmak amacı ile hazırlanmıştır. Vermiş olduğunuz cevaplar bilimsel amaçla kullanılacak olup hiçbir yerde ve hiçbir şekilde özel bilgiler açıklanmayacaktır. Soruları içtenlikle ve eksiksiz olarak doldurmanız gerçekleştirilen bu bilimsel çalışmaya katkı sağlama açısından çok önemlidir. İlginiz, katkınız ve zaman ayırdığınız için teşekkür ederiz. Saygılarımızla.

Dr. Öğr. Üyesi Metin KILIÇ (Danışman) Öğr. Gör. Ünal ARSLAN (Doktora Öğr.)

Bandırma 17 Eylül Üniversitesi

Sinop Üniversitesi

Email: metinkilic@bandirma.edu.tr

Email: uarslan@sinop.edu.tr

BİRİNCİ BÖLÜM

Unvanınız: SMMM () SM ()

Cinsiyetiniz: Erkek () Kadın ()

Eğitim durumunuz: Lisansüstü() Lisans() Önlisans () Lise()
İlköğretim ()

Mesleği Sürdürdüğünüz Bölge:

Mesleki deneyiminiz (Yıl):

Yaşınız:

İKİNCİ BÖLÜM

Sayın meslek mensubu, bu bölümde meslekteki haksız rekabet sorununun çözümüne katkı sağlayabileceği düşünülen yöntemlerden bazıları verilmiştir. **Haksız rekabet sorununun çözümünde bu yöntemlerin etkisine dair katılım düzeyinizi lütfen işaretleyiniz.**

MESLEKTEKİ HAKSIZ REKABET SORUNUNUN ÇÖZÜMÜNE KATKI SAĞLAYABİLECEĞİ DÜŞÜNÜLEN YÖNTEMLER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1- Zaman endeksli ücret tarifesinin hayata geçirilmesi.					
2- Meslek mensubu sayısının mükellef sayısı ile orantılı olarak artırılması.					
3- Bürolarda istihdam edilen personel sayısı ile müşteri (iş sahipleri) sayısı ilişkisinin kurulmasına imkan sağlayacak “büro standartlarının” hayata geçirilmesi.					
4- Meslek mensuplarına etik konusunda daha fazla hizmet içi eğitim verilmesi.					
5- Meslekte yaşanan tahsilat sorununun çözülmesi.					
6- İş sahipleri üzerinde kamu denetiminin artırılması.					
7- İş sahiplerinin haklı nedenleri olmaksızın meslek mensubu değiştirebilmelerinin önlenmesi.					
8- Maliye Bakanlığı'nın planladığı iş kapasitesi sınırlamasının (mükellef kotası) uygulanması.					
9- Haksız rekabet durumlarında meslek mensuplarına uygulanan cezaların artırılması.					
10- Meslek mensuplarının hizmet kalitelerini arttırmaları.					
11- Birlik ve Odalarda oluşturulan Etik Kurul ve Haksız Rekabetle Mücadele Kurul üyelerinin bu konularda uzman kişilerden (akademisyen vb.) oluşturulması.					
12- Eğitim-Öğretim programlarına etîğin ders olarak konulması.					
13- Meslek mensuplarına yönelik Oda denetimlerinin artırılması.					

Haksız rekabet sorununun çözümü konusunda önerileriniz varsa lütfen yazınız:

EK 2. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleriyle İlişkilerde Haksız Rekabet Halleri

6/a) Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek.

6/b) Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek.

6/c) 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.

6/ç) 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.

6/d) Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkanı sağlamak.

6/e) Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki işbirliği yapmak.

6/f) Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak,

6/g) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve diğer yardımcı kişilere işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek şekilde doğrudan veya dolaylı menfaat sağlamak veya önermek.

6/ğ) 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.

6/h) Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek.

6/ı) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.

EK 3. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalarda Haksız Rekabet Halleri

- 7/a) Asgari ücret tarifesinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek.
- 7/b) Ücret tarifesindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak.
- 7/c) Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek.
- 7/ç) İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek.
- 7/d) Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek.
- 7/e) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak.
- 7/f) İş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak.
- 7/g) İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak.
- 7/ğ) Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.

EK 4. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Halleri

8/a) Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak.

8/b) Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek.

8/c) Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak.

8/ç) Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak.

8/d) Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak.

8/e) Bu Yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.

8/f) Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.

EK 5. Meslek Mensupları Arasında ve İş Sahipleri ile İlişkilerde Haksız Rekabet Durumlarında Disiplin Cezaları

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği	Disiplin Yönetmeliği ve Disiplin Cezaları
6a) Muhasebe ve denetim standartlarına uymamak mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gereken mesleki özeni göstermemek.	7f) Meslek mensuplarınca, beyanname ve bildirimlerin imzalanması ve denetimi ile ilgili yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya beyanname imzalama ve denetim yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) 6n) Meslek mensuplarınca, kasıt olmaksızın gerekli özen ve titizlik yeterince gösterilmeden; yasal düzenlemelere ve ilan olunmuş norm ve standartlara aykırı olarak beyanname ve bildirimlerin imzalanması, denetlenmesi ve tasdik edilmesi. (Kınama)
6b) Bir diğer meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan iş sahiplerini sözleşme yapmak amacıyla mevcut sözleşmelere aykırı davranmaya veya bu sözleşmeleri feshetmeye yöneltmek.	6k) Başka bir meslek mensubu ile sözleşmesi bulunan müşterilere, bilerek iş önerilmesi ve diğer meslek mensubu hakkında olumsuz yorumlarda bulunulması. (Kınama)
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.	7h) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası kesinleştiği hâlde, mesleki faaliyete doğrudan devam edilmesi. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) 7e) Ticari faaliyet yasağına uyulmaması. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) 6b) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması. (Kınama)
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.	7h) Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası kesinleştiği hâlde, mesleki faaliyete doğrudan devam edilmesi. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) 7e) Ticari faaliyet yasağına uyulmaması. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma)
6d) Meslek ruhsatının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilere faaliyette bulunma imkanı sağlamak.	9d) Meslek ruhsatnamesinin bir başkasına kiraya verilmesi, herhangi bir şekilde bir başkasına kullanılması veya meslek mensubunun mesleki konulardaki yetkilerini genel vekâletname ve/veya düzenleme şeklinde vekâletname ile veya muvazaa yoluyla yahut da başka kanunlardaki düzenlemeleri kötüye kullanarak, mesleğini bizzat yapmayıp, yetkilerini devamlı ya da geçici olarak meslek mensubu olmayan kişilere kullandırması, kendi adına müşteri kabul etmesine, resmî belgelerde mühür ya da kaşesinin kullanılmasına izin verilmesi. (Meslekten men)

6e) Mesleği yapmaları yasaklananları çalıştırmak veya bu kişilerle her ne şekilde olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak mesleki iş birliği yapmak.	7c) Meslek mensuplarınca; meslek mensubu olmayan veya mesleği yapmaları yasaklanmış kişilerle Kanun ve yönetmelik hükümlerine aykırı olarak işbirliği yapılması. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma)
6f) Üçüncü şahısları yanıltacak şekilde gerçeğe aykırı belge düzenlemek ve onaylamak.	7g) Yeminli mali müşavirlerce, tasdike ilişkin yasal düzenlemelerdeki ilke ve kurullarla, ilan olunmuş norm ve standartlara kasten aykırı davranılması veya tasdik yetkisinin kasten gerçeğe aykırı olarak kullanılması. (Geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma) 9e) Başka meslek mensuplarının ad ve unvanları kullanılarak, beyanname düzenlenmesi ve imzalanması. (Meslekten men)
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.	6y) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına ve vekillerine onları işlerini yerine getirirken yükümlülüklerine aykırı davranmaya yöneltebilecek çıkarlar sağlayarak veya önererek doğrudan veya dolaylı olarak menfaat sağlaması. (Kınama)
6ğ) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını ve diğer yardımcı kişileri her türlü vasıtayla meslek mensuplarının veya iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek.	5l) Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarına her türlü vasıtayla meslektaşın veya müşterilerinin iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmesi. (Uyarma)
6h) Bağımlı çalışan meslek mensupları bakımından aynı anda birden çok işletmede mesleki sorumluluk üstlenmek.	Uygun bir öneri yapılamadı
6ı) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle meslek mensupları karşısında haksız şekilde avantaj elde etmek.	6ü) Mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak sureti ile rekabette avantaj yaratılması. (Kınama)

Kaynak: Ekeril, 2018:67-69

EK 6. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar ile Haksız Rekabet Durumlarında Disiplin Cezaları

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği	Disiplin Yönetmeliği ve Disiplin Cezaları
7a) Asgari ücret tarifесinin altında ücret talep etmek veya ücretsiz hizmet vermek.	6g) Meslek mensuplarınca, asgari ücret tarifесinde yer alan ücretlerin altında iş kabul edilmesi, ücret yönetmeliğine aykırı olarak, ücretini tahsil etmediği halde daha sonraki yıllarda işin sürdürülmesi. (Kınama)
7b) Ücret tarifесindeki düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla, yapılacak hizmet veya iş sonucu elde edilen menfaat üzerinden iş sahibi ile ortaklık pay anlaşmaları yapmak.	6u) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir çıkar sağlanması veya vaat edilmesi sureti ile iş alınması. (Kınama)
7c) Bir meslek mensubuna olan ücret borcunu ödememiş iş sahibine hizmet vermek.	6h) Ücret Yönetmeliğine aykırı davrandığı için işi geri verilmiş ve oda ve Birlikçe ismi ilan olunmuş iş sahiplerinin (zorunlu olarak oda tarafından görevlendirmeler hariç) işlerinin kabul edilmesi. (Kınama)
7ç) İş sahiplerinden emanet para toplamak, alınan ücrete karşılık olmak üzere gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek.	7d) Müşterilerden makbuz düzenlemek veya her türlü yöntem ile topladıkları para veya para hükmündeki değerleri kendisine veya bir başkasına mal edilmesi veya emanetin inkar edilmesi. (Geçici olarak mesleki faaliyetlerden alıkoyma)
7d) Sözleşme değerinin altında serbest meslek makbuzu veya fatura düzenlemek veya hiç düzenlememek; mali yükümlülüklerini yerine getirmemek.	5a) Müşterilerin işlerine karşı, kayıtsız ve ilgisiz kalınması, müşterilerle mesleki konularda yapılacak sözleşme hükümlerine aykırı davranılması, sözleşmenin taraflarca feshedilmesi hâlinde, iş sahibinin defter ve belgelerinin otuz gün içinde devir ve teslim tutanağı düzenleyerek teslim edilmemesi. (Uyarma)
7e) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir menfaat sağlamak veya vaat etmek suretiyle iş almak.	6u) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir çıkar sağlanması veya vaat edilmesi sureti ile iş alınması. (Kınama)
7f) İş sahiplerine menfaat sağlamayı vaat etmek veya menfaat sağlamak ve bu suretle iş almak.	6u) Üçüncü kişilere ücret ya da herhangi bir çıkar sağlanması veya vaat edilmesi sureti ile iş alınması. (Kınama)
7g) İş sahiplerine ait veya iş sahiplerinden elde edilen bilgileri kullanmak suretiyle ekonomik çıkar sağlamak.	5j) Mesleğin yürütülmesi esnasında; görevi ile ilgisi olmayan konularda, çıkar çatışmalarına taraf olunması. (Uyarma)
7ğ) Çalışanlara iş mevzuatında öngörülen ücret ve sosyal hakları vermemek veya maliyetleri düşürmek için yasal zorunlulukları yerine getirmemek.	5g) Kanun ve Yönetmeliklerde öngörülen sosyal sorumluluk hükümlerine uyulmaması. (Uyarma)

Kaynak: Ekeril, 2018:70-71

EK 7. Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Durumlarında Disiplin Cezaları

Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği	Disiplin Yönetmeliği ve Disiplin Cezaları
8a) Meslek mensuplarının dürüstlüğü, güvenilirliği ve tarafsızlığı hakkında yanlış ve asılsız beyanlarda bulunmak.	5m) Yukarıda sayılanlar dışında, mesleğin vakar ve onuruna aykırı davranışlarla, görevin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunulması. (Uyarma)
8b) Meslek mensuplarının hizmetlerini ve faaliyetlerini yanlış ve yanıltıcı veya yersiz açıklamalarla kötülemek.	6l) Aynı unvan sahibi meslek mensubunun sorumluluğundaki işlerle ilgili, görev ve sorumluluk almadan, bir başka meslek mensubunun görüş bildirmesi, uygulamaları hakkında iş sahiplerine karşı olumsuz eleştiriler yapması. (Kınama)
8c) Meslek mensupları hakkında asılsız ihbar ve şikayette bulunmak.	6v) Diğer meslek mensubu hakkında, ilgili kuruluşlara asılsız ihbar veya şikâyette bulunulması. (Kınama)
8ç) Kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçek dışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunmak.	6t) Meslek mensubunun, kendisi, hizmetleri ve faaliyetleri hakkında gerçektışı veya yanıltıcı açıklamalarda bulunması. (Kınama)
8d) Sahip olmadığı meslek unvanını kullanmak.	6b) Meslek mensuplarınca, sahip olunmayan unvanların kullanılması. (Kınama)
8e) Bu Yönetmelik ile belirlenen reklam ilke ve kurallarına aykırı davranmak.	6f) Meslek mensuplarınca, reklam yasağına uyulmama. (Kınama)
8f) Mesleki ve akademik unvan dışında sahip olunan başka unvanları kullanmak.	Uygun bir öneri yapılamadı.

Kaynak: Ekergil, 2018:71-72

ÖZGEÇMİŞ

Ünal ARSLAN, 1973 yılında Trabzon'un Beşikdüzü ilçesinde doğdu. Orta öğretimini Samsun 19 Mayıs Lisesi'nde tamamladıktan sonra, 1999 yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümünden mezun oldu. 2010 yılında Maltepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalında yüksek lisans eğitimini tamamladı. 2014 yılında Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalında doktora eğitimine başladı. 2002 yılında Sinop Üniversitesi Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı'nda Öğr. Gör. olarak göreve başladı ve halen bu görevini sürdürmektedir.