

**MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET SORUNU VE  
ÇÖZÜM YOLLARI**

**YEŞİM KARACAN**

**IŞIK ÜNİVERSİTESİ  
EKİM, 2023**

# MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET SORUNU VE ÇÖZÜM YOLLARI

YEŞİM KARACAN

İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Tezli Yüksek Lisans Programı,  
Işık Üniversitesi, 2023

Bu tez, Işık Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü'ne Yüksek Lisans (MA)  
derecesi için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ  
EKİM, 2023

İŞIK ÜNİVERSİTESİ  
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ  
YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET SORUNU VE ÇÖZÜM  
YOLLARI

YEŞİM KARACAN

ONAYLAYANLAR :

Prof. Dr. Sait Saygın EYÜPGİLLER Işık Üniversitesi  
(Tez Danışmanı)

Doç. Dr. Tuba ŞAVLI İBİŞ Yeditepe Üniversitesi

Dr. Öğ. Üyesi Hakan YÜKSEL Işık Üniversitesi

ONAY TARİHİ : 24/10/2023

# MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET SORUNU VE ÇÖZÜM YOLLARI

## ÖZET

Meslek mensupları, iş dünyasının bekçileri ve denetçileri olarak önemli bir rol üstlenmektedirler. Muhasebeciler işletmelerin mali durumlarını açık ve kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanarak raporlanmasını sağlamaktan sorumludurlar. Bu durum onları etik kavramlar dikkate alındığında, kimi zaman yasal olarak şüpheli hale getirebiliyor olsa da, diğer bir yandan muhasebe ilkelerine karşı gösterilen keskin bir anlayış aynı zamanda meslek mensuplarının rekabet güçlerini korumalarına da yardımcı olacaktır. Muhasebe mesleğinin geleceği ve gelişimi açısından en önemli faktörlerden biri mesleki etik değerlere bağlılıktır. Etik değerlere aykırı davranışın başında gelen haksız rekabet ise mesleğin özünü zedeleyen başlıca faaliyetlerdendir. Bu çalışmanın amacı; haksız rekabetin meslekte ne ölçüde önemli bir sorun olduğu belirtilerek, bugüne dek yapılan yasal düzenlemeler ve uygulamaların ne ölçüde etkili olduğu, bu düzenleme ve uygulamaların daha da geliştirilmesinde sorunun çözümünde ne derece etkin olabileceği, meslek örgütlerine, ilgili kamu kuruluşlarına (devlete) ve en önemlisi de her muhasebe meslek mensubuna haksız rekabetin çözümüne ilişkin yapılması gereken düzenlemelerde düşen görev ve sorumlulukların neler olabileceğinin değerlendirilmesidir.

Yapılan bu çalışmanın analizinde, haksız rekabetin ve bunun parçası olan eylemlerin net bir yasal tanımının bulunmamasının uygulamada önemli sorunlara neden olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabetten korunmasını iyileştirmek, kriterlerinin kapsamlı bir listesini içeren haksız rekabet tanımını formüle etmek gerekmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının iş hayatında yer alan haksız rekabet kavramını incelenmekte olup, bu

yasal olguyu oluşturan ayırt edici özellikleri tanımlamakta ve araştırılmakta, muhasebe meslek mensupları alanında haksız rekabet için mevzuatta belirlenen sorumluluk türleri analiz edilmektedir..

Ekonomik rekabet, bir takım önemli olan düzenleyici işlevi yerine getirir ve pazarın gelişmesini sağlar ve bu nedenle özel bir devlet desteğine sahiptir. Haksız rekabet ise, dürüst ve etik olmayan, haksız iş yapma biçimlerine dayanan yasaklanmış eylemdir.

Bu kapsamda, muhasebe mesleğinde haksız rekabetin oluşumunda ki temel nedenler ele alınmış olup, mevcut uygulamaların ne derece haksız rekabeti önleyici olduğu, hangi noktalarda eksik kaldığı ve bu eksikliğin giderilmesine yönelik nelerin çözüm nerisi olabileceğine katkı sağlayacak bilgilere ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Meslek, Haksız Rekabet

# **THE PROBLEM OF UNFAIR COMPETITION IN THE ACCOUNTING PROFESSION AND SOLUTIONS**

## **ABSTRACT**

Professionals play an important role as observers and auditors of the business world. Accountants are responsible for ensuring that the financial positions of businesses are prepared and reported in accordance with clear and accepted accounting standards. Although this situation sometimes raises legal doubts when considering ethical concepts, on the other hand, a good understanding of accounting principles will also help professionals maintain their competitiveness. One of the most important factors for the future and development of the accounting profession is adherence to professional ethical values. Unfair competition, which is one of the most unethical behaviors, is one of the main activities that harm the essence of the profession.

The purpose of this study; Stating to what extent unfair competition is an important problem in the profession, to what extent the legal regulations and practices made so far are effective, to what extent these regulations and practices can be developed further and effective in solving the problem, professional organizations, relevant public institutions (state) and most importantly, unfair competition It is aimed to evaluate what the duties and responsibilities of each professional accountant may be in the regulations that need to be made regarding the solution of competition.

The analysis of this study reveals that the lack of a clear legal definition of unfair competition and the actions that are part of it causes significant problems in practice. Therefore, in order to improve the protection of professional accountants from unfair competition, it is necessary to formulate a definition of unfair competition that includes a comprehensive list of its criteria. The concept of unfair competition in the business life of professional accountants is examined and this

It defines and investigates the distinctive features that constitute the legal phenomenon, and analyzes the types of liability established in the legislation for unfair competition in the field of accounting professionals.

Economic competition performs a number of important regulatory functions and ensures market development and therefore enjoys special state support. Unfair competition is a prohibited action based on dishonest, unethical and unfair ways of doing business.

In this context, the main reasons for the formation of unfair competition in the accounting profession have been discussed, and information has been obtained that will contribute to the extent to which current practices prevent unfair competition, at what points they are deficient, and what solutions can be suggested to eliminate this deficiency.

**Keywords:** Accounting, Profession, Unfair Competition.

## TEŞEKKÜR

Bu tez çalışmamın hazırlanmasında mesleki bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan, tez danışmanım Prof. Dr. Sait Saygın EYÜPGİLLER' e teşekkürümü sunarım.

Çalışmam için, bilgi ve yardımlarını esirgemeyen, bir üyesi olmaktan her zaman onur duyduğum İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın Disiplin Kurulu Başkanı S.M.M.M. Metin GÖKDAĞ ve kurul üyelerine teşekkür ederim.

Tecrübesini, bilgi ve desteğini hiçbir zaman esirgemeyen canım dostum meslektaşım S.M.M.M. Canan SÖZBİR' e teşekkür ederim.

Bugüne kadar yaşamımın her anında koşulsuz ve şartsız yanımda olan, aldığım tüm kararlarımı destekleyen ve her zaman arkamda duran, en büyük güç kaynağım aileme, inadını ve kararlılığını aldığım meleğim anneme, dik duruşumu borçlu olduğum ve kızı olmaktan her zaman onur duyduğum canım babama, kıymetli abime ve ablalarımın varlıkları ve destekleri için sonsuz teşekkür ediyorum.

Yeşim KARACAN



## İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI.....	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iv
TEŞEKKÜR .....	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
BÖLÜM 1 .....	1
1.GİRİŞ .....	1
BÖLÜM 2 .....	3
<b>2.MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN HAKSIZ REKABET VE ETİK KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ.....</b>	<b>3</b>
2.1.Etik ve Meslek Etiği Kavramı.....	3
2.1.1.Ahlak Kavramı ve Etik-Ahlak İlişkisi.....	4
2.1.2.Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Mesleğinde Etiğe Duyulan Gereksinim .....	5
2.1.3.Meslek Mensuplarının Taşınması Gereken Etik Nitelikler .....	6
2.2.Haksız Rekabet Kavramı .....	7
2.2.1.Haksız Rekabet ve Adil Rekabet Arasındaki İlişki.....	7
2.2.2.Haksız Rekabete İlişkin Yapılan Hukuki Düzenlemelerin Amaç ve Kapsamı.....	8
2.2.3.Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu.....	9
2.2.4.Haksız Rekabet ve Etik İlişkisi .....	10

2.3.Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Yapılan Düzenlemeler .....	11
2.3.1.Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler .....	11
2.3.2.Türkiye de Yapılan Düzenlemeler .....	13
<b>BÖLÜM 3 .....</b>	<b>19</b>
<b>3.MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET.....</b>	<b>19</b>
3.1. Muhasebe Mesleğinde Devam Eden Mevcut Haksız Rekabet Durumları .....	19
3.1.1.Meslek Mensuplarının Kendi Aralarında Ve İş Sahipleri İle İlişkilerinde Haksız Rekabet .....	20
3.1.2.Ücret Ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar İle Haksız Rekabet .....	25
3.1.3.Reklam Yoluyla Haksız Rekabet .....	26
3.2.Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Temel Nedenleri .....	28
3.2.1.Mesleki Yapısal Sorunlar ve Ekonomi Kaynaklı Sorunlar .....	28
3.2.1.1.Meslek Mensuplarının Sunmuş Olduğu Hizmetin Kalitesi .....	29
3.2.1.2.Meslek Mensuplarının İş Gücünün Üzerinde İş Kabul Etmesi .....	32
3.2.1.3.Mesleğe Yeni Başlayan Meslek Mensuplarının Gelir Kaygısı Sebebi ile Oluşturdukları Sorunlar .....	32
3.2.1.4.Meslek Mensuplarının Güncel Bilgi Sistemine Uyum Sağlayamamalar .....	33
3.2.1.5.Ekonomide Yaşanan Hızlı Değişimler, Ön Görülemeyen Ekonomik Krizler Ve Kamusal Denetimin Yetersiz Kalması.....	34
3.2.1.6.Tahsilat Esaslı Sorunlar .....	36
3.2.1.7.Meslek Mensubu Sayısındaki Artış .....	36
3.3.Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlkelerden Uzaklaşması .....	37
3.4.Haksız Rekabetin Muhasebe Mesleğinde Yarattığı Olumsuz Sonuçlar .....	38
<b>BÖLÜM 4.....</b>	<b>39</b>
<b>4.HAKSIZ REKABETİ ORTADAN KALDIRMAK AMACI İLE YAPILAN DÜZENLEMELER.....</b>	<b>39</b>
4.1.Haksız Rekabeti Ortadan Kaldırmak Amacı İle Yapılan Düzenlemeler .....	39

4.1.1.SMMM Ve YMM Çalışma Usul Esasları Hakkında Yönetmelik .....	40
4.1.2.SMMM ve YMM Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği .....	40
4.1.3.Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunun Oluşturulması.....	41
4.2.Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununun Ortadan Kaldırılmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar.....	42
4.2.1.Haksız Rekabet Durumlarında Meslek Odalarının İlgili Kurullarının Faaliyetleri.....	42
4.2.2.Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Davranışına Yönelik Yaptırımlar.....	43
4.3.Haksız Rekabete Konu Olan İSMMMO ve TÜRMOB Disiplin Kurulu ve Haksız Rekabet Kurulları Olay ve Karar Tutanaklarına İlişkin Örnekler.....	44
<b>BÖLÜM 5.....</b>	<b>48</b>
<b>5.HAKSIZ REKABETİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER .....</b>	<b>48</b>
5.1.Meslek Mensuplarınca Haksız Rekabetin Çözüm Sürecine İlişkin Üstlenilecek Rol ve Sorumluluklar .....	48
5.2.Sorunun Çözümüne İlişkin Meslek Örgütlerine Meslek Mensuplarına ve Devlete Düşen Görev ve Sorumluluklara İlişkin Öneriler .....	51
5.2.1.Meslek Örgütlerine (Meslek Odalarına) Yönelik Öneriler .....	51
5.2.1.1.Mevzuata Yönelik Öneriler .....	52
5.2.1.1.1.Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin Güncellenmesi .....	52
5.2.1.1.2.Zaman Esaslı Ücretlendirme Modelinin Uygulanması .....	53
5.2.1.1.3.Haksız Rekabet Davranışlarında Yaptırımların Ağırlaştırılması ..	54
5.2.1.1.4.İş Sahiplerinin Meslek Mensubu Değişikliklerinin Odaların Kuracağı İlgili Birim Gözetiminde Yapılması .....	54
5.2.1.1.5.Etik ve Tarafsızlık İlkeleri Çerçevesinde Meslek Mensuplarının Denetimi .....	55
5.2.1.1.6.Yeni İşe Başlayan Meslek Mensuplarının Desteklenmesi .....	56

5.2.1.1.7.Meslek Mensuplarının Tutabileceği Mükellef Sayılarının Sınırlandırılması (Kota) .....	57
5.2.1.2.Eğitime Yönelik Öneriler .....	58
5.2.1.2.1.Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Sisteminin Etkili Kullanılması ve Hızlı Değişen Mevzuat Karşısında Güncel Eğitimlerin Sıklıkla Verilmesinin Sağlanması .....	59
5.2.1.2.2.Meslek Etiği Eğitiminin Meslek Mensuplarınca Zorunlu Olarak Alınması .....	62
5.2.1.3.Tahsilat Sorununa Yönelik Öneriler .....	63
5.2.1.3.1.Asgari Ücret Tarifесinin Güncel Enflasyon Oranları Baz Alınarak Arttırılması ve Tarifeye Meslek Mensuplarınca Uyumun Sağlanması .....	64
5.2.1.3.2.Tahsilatların Yapılacak Düzenlemeler İle Meslek Örgütü Veyahut Kamu Tarafından Yapılarak Meslek Mensuplarına Aktarılması .....	64
5.2.2.Devlet Denetimine Yönelik Öneriler .....	64
5.2.2.1.Meslek Mensuplarının Denetlenmesi .....	64
5.2.2.2.İş Sahiplerinin Denetlenmesi .....	65
5.2.2.3.3568 Sayılı Meslek Yasasının Güncel Uygulamalar ve Mevzuat Karşısında Yenilenmesi.....	66
5.2.2.4.Meslek Üyelerinin Kendi Aralarında Haksız Rekabet Nedeniyle Doğan Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim Usulünün Uygulanması .....	67
5.2.3.Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler .....	67
5.2.3.1.Meslek Mensupları Arasında Meslek Etiğine Uygun Mesleki Dayanışmanın Sağlanması.....	69
5.2.3.2.Etik ve Ahlaki Davranışlar Konusunda Tavizsiz Davranılması.....	70
5.2.3.3.Eğitim Seviyesinin Yükseltilerek Hizmet Kalitesinin Arttırılması .....	71
5.2.3.4.Karşılaşılan Haksız Rekabet Durumlarında İlgili Mercilere Başvurulması .....	71
<b>BÖLÜM 6.....</b>	<b>73</b>

<b>6.SONUÇ</b> .....	<b>73</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>78</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ</b> .....	<b>100</b>

# BÖLÜM 1

## GİRİŞ

Haksız rekabet yasaları, şirketleri sadece başarılı oldukları için cezalandırmayacaktır. Ayrıca, ürünlerini piyasaya sürmek için agresif pazarlama teknikleri kullanmaktan bir şirketi sorumlu tutmayacaklardır. Haksız rekabet yasalarının nihai amacı, şirketlerin başka bir şirket aleyhine haksız kazanç elde etmesini engellemektir.

İster yazılı ister sözlü olsun, her türlü sözleşme haksız rekabet veya müdahaleye karşı koruma sağlamaktadır. Rakip bir şirketi yaralamayı amaçlayan kötü niyetli ve tekelci uygulamalar, rekabetin öne geçmek için uygunsuz kullanımına örnektir.

Bu çalışma muhasebe meslek mensuplarının iş hayatında yer alan haksız rekabet kavramını incelemektedir. Bu yasal olguyu oluşturan ayırt edici özellikleri tanımlamakta ve araştırmakta olup, muhasebe meslek mensupları alanında haksız rekabet için mevzuatta belirlenen sorumluluk türlerini analiz etmektedir.

Ekonomik rekabet, bir takım önemli olan düzenleyici işlevi yerine getirir ve pazarın gelişmesini sağlar ve bu nedenle özel bir devlet desteğine sahiptir. Haksız rekabet ise, dürüst ve etik olmayan, haksız iş yapma biçimlerine dayanan yasaklanmış eylemdir.

Haksız rekabet, geleneksel olarak, mal ve hizmet piyasasında arz ve talep uyumunun sağlanması için temel bir koşul olarak hizmet eden serbest rekabetin değişmez bir parçası olmuştur. Eğer rekabetin parçasını oluşturan herhangi bir alan devlet tarafından düzenlenmeyecekse, unsurlar, suçlular veya oligarşi tarafından düzenlenecektir. Piyasa düzenlemesi yalnızca mevcut uygulamadan soyutlanarak tartışılabilir, çünkü böyle bir düzenlemenin saf bir biçimde tasavvur edilmesi neredeyse imkansızdır.

Bu sebeple, toplum tezahürlerinin devlet tarafından düzenlenmesi yoluyla piyasaların tekelleşmesine karşı çıkararak kendini güvence altına almak istemektedir. Aynı durum muhasebe mesleğinde de geçerlidir.

Çalışmamızın birinci bölümünde haksız rekabet ve etik kavramları açıklandıktan sonra izleyen bölümlerde muhasebe mesleğinde haksız rekabetin oluşumundaki temel nedenler ele alınmış, mevcut uygulamaların ne derece haksız rekabeti önleyici olduğu, hangi noktalarda eksik kaldığı ve bu eksikliğin giderilmesine yönelik nelerin çözüm önerisi olabileceğine katkı sağlayacak bilgilere ulaşılmaya çalışılmıştır.

## BÖLÜM 2

### 2. MUHASEBE MESLEĞİ AÇISINDAN HAKSIZ REKABET VE ETİK KAVRAMLARINA GENEL BAKIŞ

#### 2.1. Etik ve Meslek Etiği Kavramı

Etik, neyin değerli olduğunu veya neyin gerçekten önemli olduğunu sorgulamaktır (Wittgenstein, 1965, s.5). Etiğin, neyin yanlış neyin doğru olduğuna ilişkin fikir alma dinamikleriyle ilgilenen felsefe dalı olduğu söylenir (Fouka ve Mantzourou, 2011, s.4).

Etik, bir ortamda doğru ve yanlış bir davranışın incelenmesidir (Hatcher, 2004, s.357). Etik, insanın davranışları sırasında ortaya koyduğu ahlaki ilkelerin tamamıdır. Kişilerin nasıl davranması gerektiğini ortaya koyan etik, görev ve sorumluluklara dayanan ve kişinin ne yapması ve ne yapmaması gerektiği konusunda nasıl davranacağını açıklayan ilkeleri içeren bir davranış veya disiplin kurallarıdır (Kutlu, 2008, s.146).

Etik, kabul edilebilir ve kabul edilemez davranışları ayıran davranış normları olarak da tanımlanabilir. Kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerinin temelini oluşturan değerlerin, ahlaki açıdan doğru veya yanlış olanının özelliğini inceleyen felsefe dalıdır. İngilizcede ethics kelimesi yerine “morality” kavramı kullanılmaktadır. Etik; ahlak, gelenek ve görenek gibi kavramlarla yakın ilişki içindedir. Ancak etiği bu kavramlardan ayıran nitelikler vardır. Etik, ahlak felsefesidir. Etik ile ilgili bu kavramlar; tarihten gelen örf, örf ve adetler olarak, nesilden nesile bazen doğrudan bazen de değişikliklerle yazılmamış olarak benimsenmiştir (Akdoğan, 2003, s.7).

Etik davranış; doğru ve yanlış ayırt edip, doğru olanı tercih ederek ahlaklı davranış sergileme biçimidir. Ahlaklı davranış, toplum nezdinde iyi, güzel ve doğru olarak algılanan bazı kurallara uygun davranış şekli olarak tanımlanabilir. Bu



kuralların algılanış şekli kişiden kişiye farklı olabilmektedir. Bu sebeple toplumun huzurunu temin etmede en önemli unsur hukuk kurallarıdır. Bu bağlamda mesleki davranış ilkelerinin yasalardan daha kapsayıcı olduğunu kabul etmek gerekir (Sözbilir, 2000, s.20).

Meslek etiği, insanların yaşamlarını kazanmak için seçtikleri mesleği icra ederken, yaşadıkları toplum ve meslek örgütleri tarafından daha önceden ortaya konulan hareket şekline uygun şekilde davranmak ve mesleğini toplumun kabulleneceği en güzel, en iyi ve en doğru biçimde yürütme arzusu ve davranışlar bütünü olarak tanımlanabilir (Uçma, 2007, s.18). Dünyanın hangi noktasında olursa olsun, aynı mesleği yapan kişilerin bu davranış kurallarına uygun şekilde hareket etmelerinin gerekliliği, meslek etiğinin en önemli noktalarından biridir. (Aydın, 2002, s.75).

### **2.1.1. Ahlak Kavramı ve Etik-Ahlak İlişkisi**

Etik, öncelikle ahlak üzerine düşünebilmektir. Etik ve ahlak kavramları birbirinden farklı anlamlara sahiptir. Etik, bir insanın belli koşullarda aktarmak istediği değerlerle ilgili bir durumdur. Ahlak ise bu değerleri yaşama uygulama biçimidir. Bu iki kavramı birbirinden ayırmak önemlidir. Etik, doğru ve yanlış davranışın kuramsal hali olarak nitelendirilirken, ahlak ise onun kolaylıkla uygulanabilir hali olarak tanımlanabilir (Billington, 1997, s.46).

Ahlak, topluma yön veren davranış ve inanç değerlerinin tamamıdır. İnsanların gerek birbirleriyle ve gerekse topluma karşı sorumluluklarını belirleyen davranışlarla birlikte kişiye ve topluma yön veren davranış ilkeleri ahlak olarak tanımlanabilir (Dağlı, 2013, s.6). Ahlak, toplum içerisinde yaşamını sürdüren her kişide bulunması gereken bir özelliktir. Kişinin ahlaki özelliklerinin şekil almasında, içinde bulunulan toplum, yetiştirilme şekli, alınan eğitim ve doğuştan genlerle gelen özellikleri önemli yer kaplamaktadır (Koç, 2010, s.5).

Etik ve ahlak arasındaki teorik ayrımın neticesi olarak şu tanım yapılabilir: Etik, kişilerin isteklerine sadece bireysel anlamda yaklaşmaz, aynı zamanda evrensel anlamda da yaklaşır. Sonuç olarak etik konusu evrensel olarak algılanırken, ahlakın daha çok bireye özgü ve teorik açıdan sınırlı olduğu söylenebilir (Uçma, 2007, s.9).

## 2.1.2. Muhasebe Meslek Etiği ve Muhasebe Mesleğinde Etiğe Duyulan Gereksinim

Muhasebede etik eğitimi, etik yükümlülükler, bireysel ve mesleki sorumluluklar çerçevesinde muhasebe mesleğinin ve toplumun yararını korumak, etik yargıyı geliştirmek amacıyla mesleki etik, mesleki değerler, mesleki davranışları ve tutum içeren bir eğitim sürecidir (Daştan ve ark., 2015, s.78). Meslek etiği eğitimi, gelecekte muhasebe mesleğini icra ederken karşılaşılabilecekleri etik ikilemleri, eğitimleri süresince çözümleyebilme ve bu ikilemler üzerine düşünebilme yeteneklerini geliştirmeleri açısından da önemlidir. Dolayısıyla muhasebede etik eğitimin temelini, etik yeteneklerin kişisel anlamda nasıl yükseltilebileceği sorunu oluşturur. Meslek Mensuplarının Muhasebe mesleğini yaparken karşılaşılabilecekleri başlıca etik ikilemleri çözüme bireysel ahlaki yetenekleri ile birlikte, aldıkları muhasebe meslek etiği eğitiminde de kullanmaları gerekmektedir (Uçma, 2007, s.60).

Muhasebede etik eğitimin temel amacı, etik ile ilgili sorunları tanımlayabilme ve analiz etme yeteneği kazandırmaktır (Demir, 2018, s.25).

Muhasebede etik eğitimin olası hedeflerini aşağıdaki şekilde sıralamıştır; (Loeb, 1988, s.322)

- Muhasebe eğitimini etiksel konularla ilişkilendirme ve Muhasebe alanındaki etik konuları tanımlayabilme,
- Etik yükümlülük ve sorumluluk duygusu ile Etik çatışma ve ikilemlerle başa çıkma yeteneğini geliştirme,
- Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle başa çıkabilmeyi öğrenmedir.

Muhasebe meslek mensuplarının topluma karşı taşıdıkları sorumluluk nedeniyle, henüz mesleğe adım atmadan önce etik konusunda bilinçlenmelerinin sağlanması gerekmektedir. Böylece iş hayatında etik ilkelere uygun davranışları ortaya koyabilecek ve topluma karşı olan sorumluluklarını eksiksiz bir şekilde yerine getirebileceklerdir (Daştan, 2009, s. 283).

Muhasebe uygulamaları esnasında birçok meslekte olduğu gibi değer yargılarında ikileme düşme, alınan kararlarda uzlaşılabilmesi ve mesleki sorunlar gibi farklı problemler ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte meslek mensuplarının görevlerini yerine getirirken dürüst ve güvenilir olmaları gerekmektedir. Meslek mensupları bu hususta çelişkiler ve ikilemler yaşayabilirler. Söz konusu problemlerin çözümünde meslek etiği olgusu önemli rol üstlenmektedir (Kutlu, 2008, s.115).

Muhasebe meslek etiği, geçmişte yaşanan muhasebe skandallarının tekrar yaşanmaması ve muhasebe mesleğinin toplum nezdindeki itibarının kaybedilmemesi açısından oldukça önemlidir (Daştan ve ark, 2015, s.89). İşletmelerde ortaya çıkan ekonomik hareketliliğin düzenli şekilde kayıt altına alınması ve bu kayıtlar baz alınarak düzenlenecek olan finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtması gerekmektedir. Aksi olması durumunda, toplumun ekonomik yaşama olan güveni sarsılacak, ülkenin ekonomik yapısı etkilenecek ve en önemlisi de toplumun mesleğe duyduğu güven zedlenecektir. Bu sebeple muhasebe mesleğinin önemini topluma daha iyi anlatmanın yolu, mesleki etik kurallar çerçevesinde mesleğin, iyi ve dinamik bir şekilde yürütülmesi olacaktır (zkaya, 2008, s.32).

### **2.1.3. Meslek Mensuplarının Taşıması Gereken Etik Nitelikler**

Meslek etiğine yönelik ilkeler 3 bölümden oluşmaktadır. Bu ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (IFAC, 2018).

#### **Bölüm 1- Bütün Muhasebecilere Yönelik İlkeler**

- Dürüstlük, Tarafsızlık Ve Gizlilik
- Mesleki Yeterlilik ve Gereken zen
- Mesleki Davranış

#### **Bölüm 2- İşletmelerde Bağımlı alışan Muhasebecilere Yönelik İlkeler**

- ıkar atışmaları, bilgilerin hazırlanması ve sunumu, yeterli uzmanlık bilgisiyle hareket etmek, finansal verileri raporlama ve karar vermeye yönelik olan mali çıkarlar, tazminatlar ve teşvikler, hediyeler ve ağırlama dahil teklifler, yasalara ve yönetmeliklerle ilgili uyumsuzluklara müdahale etmek ve temel ilkelerin ihmaline yönelik baskı, konularını kapsamaktadır.

#### **Bölüm 3- Serbest alışan Muhasebecilere Yönelik İlkeler**

- ıkar atışmaları, mesleki atamalar, mesleki yeterlilik, hizmet ücretleri ve diğer ücretler, teklifler, müşteri mal varlıklarının korunması, yasalara ve yönetmeliklerle ilgili uyumsuzluklara müdahale etmek, konularını kapsamaktadır.

IFAC'ın yayınladığı bu etik kuralları, uluslararası bir düzenleme özelliğindedir. Yol gösterici özelliği ile özellikle muhasebe meslek mensuplarının uluslararası düzeyde faaliyet göstermeleri nedeniyle sınır ötesi faaliyetlerinde ele alınmış olması, bu kuralların muhasebe meslek etiği açısından bir rehber olma özelliği

taşıdığını da göstermektedir. Bu bağlamda, IFAC'ın mesleki davranış standartları, meslek mensubunun mesleğin saygınlığını zedeleyecek, toplum nezdinde mesleğe olan güveni sarsacak şekilde davranışlarda bulunmaması gerektiğini ifade etmektedir (Uçma, 2007, s.44).

## **2.2. Haksız Rekabet Kavramı**

“Haksız rekabet” terimi, ticaret hayatında, genel olarak kabul edilen adalet gereksinimlerini karşılamayan ticari davranışları içeren belirli bir olgu dizisini tanımlamaktadır. “Rekabet” teriminin kullanıldığı hallerde, haksız rekabet hukuku kapsamına giren ticaret sektöründe “haksız” olarak değerlendirilmemelidir. Bunun yerine, çok çeşitli haksız davranış biçimleri vardır (Shilling, 2002, s.192). Bu anlamda, diğerlerinin yanı sıra, fiyat sabitleme anlaşmaları yapmak, güvenli olmayan ürünleri piyasaya sürmek, sözleşme yükümlülüklerini göz ardı etmek, rakipler hakkında söylentiler yaymak, başkasının patentini ihlal etmek, istenmeyen e-postalarla tüketicileri taciz etmek kesinlikle haksızdır veya yanıltıcı reklam yapmak haksız rekabet çeşitleri olarak sınıflandırılabilir.

Haksız rekabetin genel amaçları şu şekilde sıralanabilir; (i) İşletmelerin kendilerini ve ürünlerini farklılaştırmak için yaptıkları ekonomik, fikri ve yaratıcı yatırımların korunması, (ii) İşletmelerin tüketicilerle kurdukları iyi niyetin korunması, (iii) İşletmelerin malı sahiplenmekten korunması. (iv) Rakip ürünlerin kalitesini değerlendirirken tüketicileri bir tüccarın iyi niyetine ve itibarına güvenmeye teşvik ederek açıklık ve istikrarın teşvik edilmesidir (Ertan, 2016, s. 15).

### **2.2.1. Haksız Rekabet ve Adil Rekabet Arasındaki İlişki**

Birbirleri ile bağlantı içerisinde olan rekabet hukuku ile haksız rekabet alanlarının her ikisinin de vardıkları sonuç verimli ve düzenli bir ekonomik piyasanın işlerliğidir. Rekabet hukuku, rekabet özgürlüğünün korunmasını temel aldığı piyasadaki kısıtlayıcı davranış ve ekonomik gücün kötüye kullanılmasını engelleyerek verimli ekonomik bir piyasaya ulaşırken; haksız rekabet hukuku, rekabette dürüstlüğü esas alarak tüm katılımcıların aynı kurallar dahilinde adil bir şekilde hareket etmesini sağladığı dürüst ve bozulmamış bir ekonomik piyasaya kavuşur.

Dürüst rekabet kavramından, rekabet ortamındaki davranışların ahlaklı ve dürüst olması gerektiği anlaşılmaktadır ve böylece rekabet alanındaki bir davranış

veya uygulamanın kendisi, sonucu itibariyle rekabete etki etmese veya müşterilerin azalmasına veya çoğalmasına sebep olmasa da eğer dürüstlük kuralına veya ahlaka aykırı ise, haksız rekabet fiilinin gerçekleştiğinden bahsedilecektir. Bozulmamış rekabet ifadesinden anlaşılana ise, rekabet hukukunda olduğu gibi rekabetin engellendiği, kısıtlandığı bir bozulmamışlık değil de düzgün ve adil bir rekabet ortamının sağlanması ve korunmasının amaçlandığı bir rekabet ortamıdır.

Rekabetin düzen içerisinde var olmasını sağlayan kuralların ihlalinin tespitinde, davranışın piyasadaki rekabeti etkilemesi önemli bir unsurdur. Başka bir deyişle, rekabet hukukundaki bozulmamış rekabet kavramından anlaşılana rekabetin kısıtlanma amacıdır, TTK'daki haksız rekabet hükümlerindeki rekabetin niteliklerinden birini açıklayan bu sıfatın anlamı ise karşılığını adil rekabette bulur. Dolayısıyla, haksız rekabet hükümlerinde ifade bulan "bozulmamış" rekabet kavramı, "dürüst" rekabet ile anlatılandan farklı bir içeriğe sahiptir, ancak, burada anlatılan rekabetin korunması hükümlerinde düzenlenen içerikle aynı görülmez. Bu sebeple, haksız rekabet hukuku uyarınca -rekabet hukukunun aksine- haksız rekabet teşkil eden davranışın tespitinde piyasadaki rekabetin etkilenmesi temel koşul olarak aranmaz. Hiç kuşkusuz, rekabet hukukunda var olan bozulmamış rekabet kavramına, eş anlamlı olarak kullanılmamakla birlikte, haksız rekabet hukukunda da yer verilmesi, bu iki alanın birbirine benzer ve kesişen yanlarının olduğunu göstermektedir.

### **2.2.2. Haksız Rekabete İlişkin Yapılan Hukuki Düzenlemelerin Amaç ve Kapsamı**

Türk Ticaret Kanunu No. 1957 yılı 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle tamamen yenilenmiştir. 1 Temmuz 2012 tarihinde 6102 (TTK) Kanun koyucunun tercihi, önceki Kanunda olduğu gibi, bu tür kuralları ayrı bir Kanunda toplamaktansa, haksız rekabete ilişkin kanunları TTK (md.54-63) içinde çıkarmak olmuştur. TTK'nın haksız rekabet kanunları, İsviçre hukukunun "Haksız Rekabete Karşı Federal Kanun" kanunundan uyarlanmıştır.

İsviçre UWG'nin iki ayrı maddelik düzenlemesinden farklı olarak TTK, haksız rekabet kurallarının hem amacını hem de ilkesini bir maddede, yani Md. 54 TTK'de açıklamıştır. Bu madde haksız rekabeti iyi niyet ilkesine aykırı davranışlar olarak tanımlarken, md. 55 TTK, İsviçre referans yasasına paralel olarak bu durumları altı alt kategori altında örneklemektedir. Rekabetin Korunması Hakkında Kanun 4054 sayılı,

AB ile Türkiye arasındaki Gümrük Birliği'ne hazırlık sürecinin bir parçası olarak 7.12.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra AB hukukundaki gelişmelere paralel olarak Türk hukukuna çeşitli grup muafiyet düzenlemeleri de uygulanmıştır.

Sayı Kanun'un 1. Maddesi 4054 sayılı Kanun, belli bir mal veya hizmetin pazarda dolaylı veya doğrudan olarak rekabeti engellemeyi ve bozmayı amaç edinen, edinmeye etki eden nitelikteki teşebbüsler arası anlaşmaları ve uyumlu eylemleri, teşebbüs birliklerinin karar ve uygulamalarını yasaklamaktadır. Grup muafiyetleri konusunda normatif bir sistem benimseyen anılan kanun, 5. maddede bireysel muafiyeti formüle etmiştir. Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un 6. maddesi, Avrupa Birliği'nin İşleyişine İlişkin Antlaşma'nın (ABİB) 102. maddesine paralel olarak, hakim durumda "olma" durumundan ziyade hakim durumun "kötüye kullanılması" nı yasaklamaktadır. Birleşme ve devralmalara ilişkin izin gerektiren ikincil düzenlemeler de bulunmaktadır. Kanun ayrıca, Türkiye Rekabet Kurumu'nun işleyişine ve usullerine ilişkin kurallar ile rekabet ilkelerinin ihlali halinde cezai ve hukuki sorumluluklar içermektedir.

Rekabet hukuku ve haksız rekabet hukuku işlevsel olarak ortak bir paydaya sahiptir. Her iki hukuk dalı rekabete yöneliktir ve taciz edici davranışların önlenmesinde etkileşim içindedir. Her ikisi de farklı bakış açılarıyla kamu ve özel yapı çıkarlarını korur ve böylece birbirini tamamlar.

### **2.2.3. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu**

Meslek mensuplarının yaşamının en değerli problemlerinden biride haksız rekabettir. Muhasebe dışındaki meslek odalarının internet siteleri incelendiğinde ya da meslek mensupları ile mülakat yapıldığında, tüm meslek mensuplarının, odanın belirlediği kurallara uymadan iş yapan meslektaşlarının yarattığı haksız rekabetten şikayetçi oldukları ortaya çıkmaktadır (Balaban, 2000).

Haksız rekabet, ekonomik rekabetin bulunabileceği tüm sektörlerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de mevcuttur. Muhasebeciler, sektöre yeni başlayanların sebep olduğu haksız rekabet, insanların sahip oldukları mesleki bilgi eksikliği ile daha fazla müşteri çekmek için fiyatları düşürdüklerini ve meslektaşlarının müşterilerine teklifler vererek etik kuralları ihlal ettiğini bilmektedirler. Bunların yanı sıra meslekteki haksız rekabet davranışları birçok farklı şekilde kendini göstermektedir. Engellenebilmesine ilişkin kanun ve yönetmelikler hazırlanmış ve bu durumun önüne

geçilmeye çalışılmıştır (Balaban, 2000).

Meslek mensuplarının mükelleflerine karşı sorumlulukları olmakla birlikte asıl görevleri kamuoyunu bilgilendirmek ve buna göre hareket etmektir (Akdoğan, 2005). Çünkü muhasebecinin faaliyetleri mükellefleri ile aralarındaki birebir ilişki içerisinde olduğu anlamını taşımamaktadır.. Örneğin; mükellefinin sahte belge kullanmasına sessiz kalan meslek mensubu, bu fiili ile oluşan haksız rekabet eyleminde sadece çalışma arkadaşlarına değil, kamuya da ciddi zararlar verebilecek hukuka aykırı bir davranışa sebep olacaktır (Arıkan, 2000).

Mesleği icra eden kişilerin kaçaklığı önleme imkânı olmasına rağmen, bazı kişiler daha fazla gelir elde etmek için yasadışı faaliyetlere göz yummaktadır. Bu durum etik çerçevede tercih yapılması gereken bir olgu olarak değerlendirilmektedir (Uygun, 1998).

#### **2.2.4. Haksız Rekabet ve Etik İlişkisi**

Haksız rekabet olgusunun ortaya çıkmasında pek çok neden olabileceği gibi en önemlisi etikdir. Kişi ya da kurumlar etik değerleri dikkate almadan ya da yok saymadan haksız rekabet davranışları gösterebilirler (Akdoğan, 2005). Ekonomik rekabetin yaşandığı durumlarda, müşteri potansiyelini ve kârını artırmaya yönelik rekabet sonucunda bireylerin veya işletmelerin müşteri taleplerini daha iyi karşılayacağı düşünülmektedir. Ancak kapitalist sistem, eşit olmayan bir servet dağılımıyla kendi çıkarlarını maksimize etmeye çalışmaktadır. Bu düzende karlılığı artırmaya yönelik etik değerlerden uzak gerçekleşen haksız rekabet durumları ortaya çıkabilmektedir (Özer ve ark., 2013).

Muhasebe mesleğinde etik söz konusu olduğunda; meslek mensupları tarafından sunulan mesleki bilgiler ile bilgi kullanıcıları tarafından gerçekleştirilen mesleki davranış ve uygulamaların yararlılığı dikkate alınır. Muhasebecilerin işlemlerini yasalar çerçevesinde gerçekleştirmelerinin yanında birde toplumun mevcut kabul görmüş yargılarına önem vererek topluma doğru bilgi verme pratiğidir diyebiliriz (Katırcıoğlu, 2001).

Etik anlayış, insanların dürüstlükten uzak, adil olmayan rekabet davranışlarını azaltır; etik anlayıştaki artış, bir değerler sistemi (doğru-yanlış, iyi-kötü vb.) oluşmasını ve kişinin bu değerlere göre hareket etmesini sağlar. Muhasebe meslek mensupları arasında etik anlayıştan uzak olanların haksız rekabet eylemlerine kolayca

yöneldikleri ve bundan da çekinmedikleri görülmüştür. Etik anlayış konusunda duyarlı olmayanların, iş arkadaşlarının mükelleflerine tarife dışı ücret teklifleri yapmak, gizli bilgileri iş arkadaşlarının gözünden düşürecek veya onları karalayacak şekilde kullanmak, yasağa rağmen kendilerinin reklamını yapmak, defter tutmak gibi pek çok haksız rekabet davranışı gösterebilmektedir. Etik yönelim arttıkça bu tür davranış ve uygulamaların azaldığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının etik yönelimlerinin artması ile birlikte haksız rekabet olgusuna katılım oranları da azalmaktadır. Bu nedenle etik yaklaşım, meslek mensuplarının haksız rekabete katılmasında oldukça değerli bir yaklaşım olarak karşımıza çıkmaktadır (Özer ve ark., 2013).

### **2.3. Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Yapılan Düzenlemeler**

Muhasebe mesleğinde etik ile ilgili yapılan tüm düzenlemeleri bu çalışmamızda, uluslararası alanda yapılan düzenlemeler ve Türkiye’de yapılan düzenlemeler olmak üzere iki başlık altında ele alacağız.

#### **2.3.1. Uluslararası Alanda Yapılan Düzenlemeler**

Küreselleşmeyle beraber ortaya çıkmış olan uluslararası entegrasyon gerekliliği, ülkelerin muhasebe sistemlerini, uluslararası alanda geçerliliği olan muhasebe standartları ile uyumlu hale getirmeleri sonucunu doğurmuştur. Bu nedenle muhasebe ile ilgili tüm süreçlerle ilgili olarak etik normlara yaklaşım ve paydaşları bilgilendirme konusunda ortak tavrın uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir (Müslümov ve Aras, 2002, s.3-4). Meslek etiği ilkelerini düzenleyen uluslararası kuruluşların başında IFAC ve Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü-The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) gelmektedir (İşgüden ve Çabuk, 2006, s.68).

- Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Meslek etiği konusundaki çalışmalarına 1990 yılında başlayan ve ülkemizin de üyesi olduğu IFAC, dünyadaki muhasebeciler arasındaki birliği sağlamak ve ülkeler arasında gereken uyumu gerçekleştirmek üzere kurulmuştur (Akdoğan, 2003, s.73). “Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği İlkeleri” ni yayınlayan IFAC, etik davranış şekillerini ayrıntılı bir şekilde ortaya koyarak meslek mensuplarına yol göstermeyi amaçlamıştır (Özer, 2017, s.32).



Bu bağlamda, IFAC'ın mesleki davranış standartları, meslek mensubunun mesleğin saygınlığını zedeleyecek, toplum nezdinde mesleğe olan güveni sarsacak şekilde davranışlarda bulunmaması gerektiğini ifade etmektedir (Uçma, 2007, s.44). IFAC'ın alt komitesi olan Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi (IAESB), muhasebe eğitimi konusunda dünya çapındaki çalışmalarıyla liderliğini kanıtlamış bir kuruluştur. Muhasebe meslek mensuplarının ve meslek mensubu aday öğrencilerin mesleki bilgilerinin, niteliklerinin, becerilerinin ve etik konusundaki gelişmelerinin sağlanması, IAESB'nin temel amacını oluşturur. Bu çerçevede, meslek mensuplarının sürekli gelişim sağlamalarına, alanında uzman kişilerin yetiştirilmesi ve yetkinlik eğitimlerine destek sunmak üzere paydaşların yararı da ön planda tutularak yüksek niteliğe sahip standartlar ve ilkeler geliştiren, muhasebe eğitiminin dünyada gelişmesi ve güçlenmesi için çalışan IAESB, muhasebe eğitimine ilişkin 8 adet standart (Uluslararası Eğitim Standartları-IES) oluşturmuştur (Çubukcu, 2012, s.105). Bu standartları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (IAESB, 2019).

IES 1: Mesleki Muhasebe Eğitim Programlarına Giriş Şartları

IES 2: Mesleki Gelişim, Teknik Yeterlilik

IES 3: Mesleki Beceri

IES 4: Mesleki Değer, Etik ve Tutum

IES 5: Uygulama Deneyimi

IES 6: Mesleki Yeterlilik Değerlendirmesi

IES 7: Sürekli Mesleki Gelişim

IES 8: Denetim Mesleğinde Yetkinlik Şartları

2005 yılından beri yürürlükte olan, belli aralıklarla revize edilen ve bu standartların biri "Mesleki Değerler, Etik ve Tutum" standardıdır. Standarda göre, toplumun muhasebe mesleğinden beklentisi üst seviyede olduğundan meslek mensuplarının etik kuralları içselleştirmiş olmaları gerekir. Diğer de eğitim sürecinin ilk zamanlarında etik ile ilgili temel kavramlar öğretilirken aynı zamanda etik anlayışın da geliştirilmesi gerekmektedir. Sonuç olarak meslek mensuplarının, eğitimin ilk zamanlarında başlayan mesleki değerler, etik ve tutumların geliştirilmesi için yapılan çalışmaların kariyerleri boyunca devam ettirilmesi sağlanmalıdır (Çubukcu, 2012, s.105). IAESB etik eğitimi ile ilgili IES 4 standardı haricinde IEPS 1 kodu ile bir rehber özelliğine sahip "Mesleki Değerler, Etik ve Tutumları Geliştirme ve Sürdürme Yaklaşımları" adlı kılavuzu yayınlamıştır. IEPS 1, etik anlayışın sürekliliğinin ne şekilde olacağı konusunda yol gösteren bir kılavuzdur. Bu kılavuz ile etik eğitimin

nasıl olması gerektiği konusunda çeşitli öneriler sunulurken, IFAC üyesi ülkelerin kültür, dil, eğitim, yasa ve sosyal sistemlerinin çeşitlilik barındırması nedeniyle tüm üyelerin IES 4 standardını değerlendirmelerine yardımcı olmak amacıyla bir rehber niteliğindeki IEPS 1 oluşturulmuştur (Çubukçu, 2012, s.106).

- Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerika’da mesleki örgütlenme, 1886 yılında New York eyaletinde kurulan AICPA, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri tarafından başlatılmıştır. 1986 yılında “Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecisi” (CPA) ismi ile yasal olarak çalışma iznini almıştır. CPA’lar AICPA’lar tarafından yayınlanmış olan Meslek Yasasına uymak zorundadırlar. Bu kurallara uymayan Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecisi, mesleki faaliyetlerine son verilme gibi çeşitli cezalar alabilir (Sözbilir, 2000, s.52). AICPA, ABD’de muhasebe mesleğine yönelik önemli görevler üstlenmiş bir kuruluştur. Bu çalışmalarla bazı ölçütlere ulaşılmıştır. AICPA tarafından yapılan bu çalışmada altı tane Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve on bir tane Davranış Kuralları bulunmaktadır (Akdoğan, 2003, s.70). Bu ilkeler, üyelerin kamuya, müşterilere ve meslek mensuplarına olan sorumluluklarının etik boyutunu ortaya koymaktadır. Ayrıca meslek yasasında yer alan on bir tane davranış kuralı, muhasebe mesleği için düzenlenmiş mesleki etik kurallarını, etik niteliklere uygun şekilde geliştirmektedir (Özer, 2017, s.34).

### **2.3.2. Türkiye de Yapılan Düzenlemeler**

Dünya çapında muhasebe mesleğinin gelişmesi ve saygınlık kazanması adına çalışan kuruluşların ortaya koydukları çalışmaları baz alınarak, Türkiye’de birçok kamu kuruluşu ve meslek örgütü, ülkemizde muhasebe mesleğinin sürekli gelişimini ve standartlaşması adına bu sürece çeşitli çalışmalarla katkıda bulunmaktadır. Etik eğitimi konusunda Türkiye’de çalışmaları olan kurum ve kuruluşlar ile yaptıkları çalışmalara aşağıda değinilmiştir (Özer, 2017, s.52).

- **3568 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Düzenlemeler**

Küreselleşen dünyada Avrupa Birliği’ne üyelik konusunda yapılan çalışmalar ve yurt dışı sermayenin ülkeye çekilmesi için gelişimini tamamlamış ülkelerin meslek etiği ile ilgili yaklaşımlarını, düşüncelerini ve uygulamalarını baz alarak hayata

geçirme mecburiyeti ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede 3568 sayılı kanunla muhasebe mesleği ülkemizde yasal bir zemine oturtulmuştur. Ayrıca bu kanun ile Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslek gruplarına bazı yükümlülükler getirilmiştir. Çünkü 3568 sayılı kanunda meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına yönelik kuralların bulunması gerekliliği ortaya çıkmıştır(Uçma, 2007, s.48).

- **Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Mesleki eğitim, meslek mensuplarının güncel bilgi ve yeteneğe sahip olmaları ve dünyadaki gelişmeler de göz önünde bulundurarak mesleğin etkin ve kaliteli bir şekilde yürütülebilmesi açısından zorunlu hale gelmiştir. Eğitim standartları da meslek birliklerinin üyelerine yaşam boyu öğrenmeyi teşvik etmeleri ve mesleki yeterliliklerini geliştirmelerini öngörmektedir (Utku ve Kurtcebe, 2019, s.8-9). TÜRMOB' un gerçekleştirdiği eğitimlerin temel konuları arasında etik eğitimleri de vardır. TÜRMOB, mesleki anlamda değişimin eğitimler vasıtasıyla gerçekleşeceği düşüncesiyle mesleğin yararına olabilecek her girişimi desteklemektedir (Utku ve Kurtcebe, 2019, s.14-15).

**Dürüstlük:** Meslek mensuplarının gerek mesleki anlamdaki ilişkilerinde gerekse iş ilişkilerinde doğru sözlü olması ve dürüst davranış sergilemesidir (Utku ve Kurtcebe, 2019, s.20).

Muhasebe mesleği toplum yararını gözeten bir meslektir. Bu nedenle meslek mensuplarının toplumu aldatmaya yönelik davranışlardan kaçınması gerekir. Toplumun muhasebe mesleğine olan güveninin artmasında, meslek mensubunun ortaya koyacağı dürüst davranışlar etkili olmaktadır (Soylu, 2010, s.22). İnsan onurunun ve sağlıklı bir toplum yapısının en önemli unsurlarından biridir. Meslek mensuplarının yaptıkları iş ve işlemlerden kamu olumlu ya da olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Bu nedenle gerekli güveni kalıcı hale getirmek için dürüstlük zorunlu bir nitelik olmalıdır. Bu özellik meslek mensubunun kişilik ve karakter gelişimi ile beraber oluşmaktadır (Kaya, 2014, s.78).

Dürüstlük, doğruluk kavramını da içine alan geniş bir kavramdır. Dürüstlük kavramına, meslek mensubunun işlemlerinin doğruluğundan kendi davranış biçimlerine kadar birçok şey girmektedir (Zeytin, 2007, s.68). Doğruluk kavramını destekleyici yönüyle dürüstlük, gerçeklerin iyi de olsa kötü de olsa isteyerek

açıklanması ile ilgilidir. Yani açıklanan bir konuya ilişkin iyi ile birlikte kötüyü de açıklamayı ifade etmektedir (Ünsal, 2007, s.107).

**Tarafsızlık:** Meslek mensuplarının mesleki anlamda ortaya koydukları kararlarının, üçüncü kişilerin haksız ve uygun olmayan bir biçimdeki baskılarından etkilenmesinin engellenmesidir. Meslek mensupları mesleki sorumluluklarını yerine getirirken taraf olmamalı ve kendisini çıkar çatışmalarından uzak tutmalıdır. Meslek mensupları yaptıkları denetleme ve onay işlemlerinde bağımsızlıklarını koruyarak, hizmet verdiği işletmeyle herhangi bir çıkar ilişkisi içerisinde bulunmamalıdır (Akdoğan, 2003, s.43). Meslek mensuplarının, tarafsız bir şekilde ve herhangi bir etki altında kalmadan mesleklerini, mesleki birikim ve kurallar çerçevesinde icra etmeleri meslek açısından oldukça önemlidir. Meslek mensupları, görevlerini yerine getirirken ne kadar tarafsız ve şeffaf hareket edebiliyorlarsa ortaya koydukları bilgi de o derecede önem kazanmaktadır. Çünkü muhasebeci tarafsızlığı, muhasebe işlerini yerine getirme konusunda, hesaplaşmada, yorum yapmada, sonuç çıkarmada, raporlamada ve görüşünü dile getirmede kişi, kurum, mensubiyet ve benzerlerinden taraf olmamaktır (Özkaya, 2008, s. 41-42).

**Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Meslek mensubu yeterli olmadığını düşündüğü durumlarda da yardım alma yoluna gitmelidir (Güredin, 1997, s.121). Böyle bir durumla karşılaşan meslek mensubu becerisini ve ortaya koyduğu hizmetin kalitesini geliştirme yönünde yoğunlaşır, mesleki sorumluluklarını titiz ve kararlı bir şekilde çalışarak yerine getirmelidir (Uslu, 1997, s.27).

**Gizlilik:** Meslek mensubunun sahip olduğu bilgi ve belgeler gizli belgeler olduğundan açıklanamazlar. Ancak meslek mensuplarının yasalar kapsamında yapmış oldukları zorunlu açıklamalar gizlilik ilkesi kapsamında değildir (Akdoğan, 2003, s.46-47).

**Mesleki Davranış:** Mesleği icra edenlerin yürürlükteki kanunlara uygun şekilde hareket etmesini sağlayarak, mesleğin saygınlığına zarar verecek her türlü davranıştan uzak durulmasını ifade eder (TÜRMOB, 2020). Toplumlar, yaşamlarını belli bir düzene sokabilmek için hayatın her alanını içine alan, kurallar bütününe ortaya koymuşlardır. Kanunlarca belirlenip geliştirilen bu kurallarda esas olan, yazılı hale getirme, meslek mensuplarına ulaştırma ve genel kabul görmedir (İşgüden ve Çabuk, 2006, s.60-61; Yıldız, 2010, s.161).

Yönetmelikte yer alan ve yukarıda detaylarına yer verilen bu etik ilkelere kamu yararına hareket etme sorumluluğuna sahip her meslek mensubunun uyması

gerekmektedir. Muhasebe mesleğini yirmi birinci yüzyıla taşımada etik değerlerin etkisi göz ardı edilemez. Bu çerçevede ülkemizin meslek kuruluşunun etik kurallar ile ilgili yaptığı ve yapacağı çalışmalar muhasebe mesleğinin geleceğinin garantisi olmaktadır (Sakarya ve Kara, 2010, s.70). Bir mesleğin itibar kazanmasında etik kuralların rolü büyüktür. Bu kurallara uygun şekilde hareket edilmesi, muhasebe mesleğine ve mesleği icra edenlere olan yaklaşım açısından da önem taşımaktadır (Ergün ve Gül, 2005, s.144).

Etik kurallar, etik davranışla ilgili minimum standartları oluşturur. Meslek mensuplarının uyması gereken etik kuralların anlaşılır bir dille yorumlanarak düzenlenmesi ve üye meslek mensuplarına uygulanması gerekmektedir. Bütün meslek mensuplarının uyması gereken muhasebe meslek etiği kurallarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Akdoğan, 2003, s.43-44);

- Bağımsız Davranılması
- Dürüst ve Tarafsız Davranış
- Genel Standartlara Uygunluk
- Standartlara Uyumun Sağlanması
- Temel Muhasebe İlkelerine Uyumun Sağlanması
- Sır Saklamak
- Şartlara Dayalı Hizmet Ücreti
- Mesleğin Onuruyla Bağdaşmayacak Davranışlarda Bulunmak
- Reklam Yasağına Uymak
- Bilirkişi ve Komisyonculuk Ücreti

Meslek etiğinin tüm bu sayılan kuralları, vergi mükelleflerinin ve paydaşlarının menfaatlerinin korunmasında hem kamu sektörüne hem de özel sektöre katkıda bulunarak, muhasebenin uygulanmasında tam bir düzen kurulmasına yardımcı olmaktadır (Ergün ve Gül, 2005, s.145).

- **Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

KGK'nın yayımlamış olduğu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Hakkındaki Tebliğinde dürüstlüğün tüm denetçiler için doğru iş yapma ve güvenilir olma yükümlülüğünü içerdiği ifade edilmektedir. Ayrıca denetçinin bilgilerin önemli oranda yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini, dikkat edilmeden sunulmuş bilgi veya beyan

içerdiğini ve içermesi gereken bilgileri gözden kaçırdığını veya gizlediğini, bu nedenle bilgilerin yanıltıcı nitelikte olduğunu tespit etmesi durumunda bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler ve yazışmalarla ilişkilendirilmemesi gerektiği vurgulanmıştır (kgk.gov.tr, 23.09.2022). Aynı tebliğde tarafsızlık ilkesi, denetçilerin olumlu veya olumsuz yargıların, eğilimlerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzunu kötüye kullanarak meslek ya da işle ilgili yargılarını ve kararlarını etkilememesi yükümlülüğü olarak ifade edilmektedir. Ayrıca denetçi tarafsızlığına zarar verebilecek veya bu tarafsızlığı zedeleyebilecek durumlar meydana geldiğinde, denetçinin söz konusu mesleki hizmeti veya faaliyeti sürdürmemesi gerektiği vurgulanmıştır (kgk.gov.tr, 23.09.2022).

Tebliğde yer alan mesleki yeterlilik ve özen ilkesi tüm denetçilere, müşterilere mesleki hizmetleri yeterli şekilde alabilecekleri mesleki bilgi ve beceriye sahip olmaları ve bu mesleki hizmet ve faaliyetleri sunarken, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlarla uyumlu bir şekilde özenli davranmaları gerektiğine dair sorumluluk yüklemektedir. Ayrıca aynı ilke kapsamında denetçinin, mesleki faaliyetler çerçevesinde, bünyesinde çalıştırdığı kişilerin uygun hizmet içi eğitimleri almasını sağlayarak gerekli gözetime tabi tutulmaları için de gerekli koşulların oluşturulması gerektiğini ifade edilmektedir (kgk.gov.tr, 23.09.2022). Tebliğ kapsamında yer alan sır saklama (gizlilik) ilkesi, mesleği yaparken sahip olunan gizli bilgileri, yasal olmadığı ve yetkisi olmadığı halde denetim firması dışında herhangi bir tarafa açıklama ve sahip olduğu bu gizli bilgileri kendisi veya üçüncü kişilerin menfaatine kullanma durumunu, denetçilerin kaçınması gereken durumlar olarak açıklamaktadır. Sır saklama ilkesinin sorumluluğu, denetçi ile müşterisi arasındaki ilişki bitse dahi devam eden bir sorumluluktur. Denetçi, her ne kadar yeni müşteri edindiğinde geçmiş deneyimlerini kullanma hakkına sahip olsa da mesleki veya iş ilişkileri neticesinde elde ettiği gizli bilgileri kullanamaz ve açıklayamaz. Tüm bunların yanında bu tebliğde, denetçinin hangi durumlarda gizli bir bilgiyi açıklaması gerektiği veya böyle bir açıklamanın hangi koşullarda uygun olacağına dair durumlar da vardır (kgk.gov.tr, 23.09.2022).

Kamu Gözetim Kurumunun yayımlanmış olduğu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar Standardının, Etik Kuralların Genel Uygulaması başlığı altında yer alan mesleğe uygun davranış ilkesi, tüm denetçilere mesleğin saygınlığına zarar verecek veya zarar vermesi muhtemel davranışlardan kaçınmaları gerektiği sorumluluğunu yüklemektedir. Ayrıca denetçilerin, yaptıkları pazarlama ve tanıtım faaliyetlerinde

kendilerini tanıtırken mesleğin saygınlığına gölge düşüremezler, sahip oldukları mesleki beceri ve tecrübeleri ile sunabilecekleri hizmetlerle ilgili aşırı iddialarda bulunamazlar veya başkalarının işi hakkında olumsuz tavsiyelerde bulunamazlar (kgk.gov.tr, 23.09.2022).

KGK tarafından yayınlanan Etik Kurallar Standardının Çıkar Çatışmaları başlığı altında ise, çıkar çatışmalarının tarafsızlık için bir tehdit oluşturabileceği gibi temel ilkelere yönelik tehditlerde oluşturabilecektir. Denetçi bu tür durumlar karşısında mesleki veya işe ilişkin muhakemesinden taviz verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez (kgk.gov.tr, 23.09.2022). Örnek olarak ; denetçinin denetim esnasında müşterisinin satın alma işlemi ile ilgili sır niteliğindeki bilgilerini edinmesi ve söz konusu denetim müşterisini satın almak isteyen bir müşteriye işlem danışmanlığı hizmeti sunması sebebi ile sağlayacağı çıkar tarafsızlık için bir tehdit oluşturabileceği gibi temel etik ilkelere de aykırı olması sebebi ile dolaylı olarak bir haksız rekabet ortamı oluşturacaktır. Bir diğer örnek olarak ise, aynı bir ticari işlem ile ilgili olarak , hem tedarikçi hem de alıcı firma için hizmet sunulması verilebilir. Ayrıca kurum ve kuruluşlarda etik kültürünü yerleştirmek, geliştirmek ve personellerin etik davranış kuralları ile ilgili yaşadıkları problemlerle ilgili önerilerde bulunmak ve etik uygulamaları değerlendirmek üzere KGK bünyesinde Etik Komisyonu kurulmuştur (Özer, 2017, s.59).

## BÖLÜM 3

### 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE HAKSIZ REKABET

#### 3.1. Muhasebe Mesleğinde Devam Eden Mevcut Haksız Rekabet Durumları

Muhasebe meslek mensupları, yapmış oldukları mesleğin önemi ve devletin büyük bir paydaşı olmaları sebebi ile özünde etik kurallarının sıkı sıkıya uygulanması gereken bir davranış mesleğinin de mensupları bulunmaktadır. Mesleğin geleceği açısından en önemli tehlikelerden biri de söz konusu etik ilkelerin tam anlamı ile bağlı olması gereken mesleğin itibarı yok edecek davranışlardır ve bu davranışların başında da “haksız rekabet uygulamaları” gelmektedir (İYMMO Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Ve Yapılan Çalışmalar, 2013) .

3568 sayılı meslek yasasında haksız rekabete yönelik bir düzenleme olmadığı gibi herhangi bir tanımlama da yer almamaktadır. Bu eksikliğe rağmen Üst Birlik TÜRMOB, meslek hukukunun gelişmesi yönünde önemli hukuksal düzenlemeler yapmış ve meslek yasasının kendisine tanımış olduğu olanakları kullanarak “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği” ni 21/11/2007 tarihli ve 26707 sayılı Resmi Gazete’de yayınlatarak bu konuda bir mevzuat oluşturmuştur. Söz konusu Yönetmeliğin hukuksal dayanağını ise 3568 sayılı meslek yasasının 29, 33 ve 50’nci maddeleri oluşturmuştur. Yönetmeliğin yürürlüğe girmesi ile birlikte, SMMM Odaları ve YMM Odalarının her birinde, odaların ismi ile tanımlanan Haksız Rekabetle Mücadele Kurulları kurulmuş ve kurullar yönetmelikte belirtilen görevlerini yerine getirmeye başlamışlardır. (İYMMO Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Ve Yapılan Çalışmalar, 2013). Meslek Mensupları, mesleki faaliyetleri kapsamında yapmış oldukları iş kabulü ve iş reddi, işin yürütülmesi ile işin sona ermesi mesleki reklam yasağı kapsamına da dahil olan her türlü fiile yönelik eylem v davranışlarda da



bulunamazlar (TÜRMOB, 2007) .

Yönetmelikte muhasebe mesleğinde Haksız Rekabetten Sayılabilecek Haller üç başlık altında toplanmıştır;

- Meslek Mensuplarının kendi aralarında ve iş sahipleri ile ilişkilerinde haksız rekabet,
- Ücret ve diğer mali nitelikteki uygulamalara yönelik haksız rekabet,
- Reklam yolu ile yapılacak haksız rekabet

Günümüzde sıkça rastlanan Haksız rekabet fiillerini türlerine göre ele aldığımızda da görülüyor ki, mesleği icra edenlerin sayılarının her geçen gün artması, meslek mensuplarınca mesleklerine gereken özenin gösterilmemesi, mali mesleki bir takım işlemler, bulunan ağır cezalar olmasına rağmen gerekli mesleki standartlara ve ilgili mesleki mevzuatlara uygun davranılmaması, mesleki ruhsatların mesleği yapmaya yetkisi bulunmayanlara kullandırılması, gerçeğe aykırı olan belgelerin kullanılması, düzenlenmesi gibi bu üç başlık altında ele alınacak bir çok haksız rekabet durumu söz konusudur.

Sektöre yeni giren meslek mensuplarının, haksız rekabet konusunda yeterli bilince ve eğitime sahip olmamaları sebebi ile mesleki unvanlarını mesleği yapma yetkisi bulunmayanlara kiralama yolu ile kullandırabilmeleri de çok sık rastlanan bir durum olmaktadır (TÜRHAİK, 2012).

### **3.1.1. Meslek Mensuplarının Kendi Aralarında Ve İş Sahipleri İle İlişkilerinde Haksız Rekabet**

Küreselleşme ile birlikte teknolojik ve ekonomik gelişmeler her sektörü etkilediği gibi muhasebe sektörünü de etkisi altına almıştır. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde muhasebe mesleğinin çalışma şeklinde değişikliklere sebep olmuş ve muhasebe mesleğinde gittikçe teknolojinin daha yoğun kullanıldığı bir meslek haline getirmiştir. Bu durum muhasebe mesleğinin icrasını daha hızlı ve daha kolay yapılabilir hale gelmiştir. Ancak muhasebe mesleğini icra edenler arasında sosyal ve ekonomik dengesizlikleri de oluşturmuştur. Muhasebeciler arasında haksız rekabet yaşanmakta olup yaşanan haksız rekabet de muhasebe mesleğinin itibarına gölge düşürmekte ve muhasebe mesleğinin hak ettiği saygı görmesini engellemektedir (Ömürbek ve Türkoğlu, 2013, s. 115-118). Günümüzün iş ortamı her zamankinden daha hızlı değişiyor. Bu hızlı değişim ile birlikte ekonomik gelişmelerin yaşanması ve

şirket yapılarının daha büyük çapta ve daha karmaşık bir hale gelmesi, sıklıkla mevzuatın değişmesi, muhasebecilerin sayısının hızlı artışı, muhasebe ücretlerindeki farklılıklardan dolayı (asgari ücret tarifesine uyulmaması gibi) oluşan haksız rekabet, mükelleflerin muhasebecilerden beklentilerinin yükselmesi gibi durumlar muhasebecilik mesleğini daha yorucu ve stresli bir meslek haline getirmiştir.

Gelişen teknoloji, mesleğin iş yükünü oldukça hareketli bir alana çekerek, meslek mensuplarının üzerindeki iş yükünün artmasına ve dolayısı ile mesleki sorumluluğunda artmasına sebep olmaktadır. Meslek mensuplarını mesleklerini icra ederken kendi aralarında hassasiyet göstermeleri gereken etik kurallar ve mesleki sorumluluk kavramlarının gerekliliklerini, iş sahipleri ile olan ilişkilerinde de yerine getirmelidirler. Meslek mensupları muhasebe meslek mevzuatı kurallarına göre hareket etmeyip etik ilkelere bağlı kalmadıklarında haksız eylem ve kazanca daha yakın bir yerde olacaklardır (Kısakürek ve Akarsu, 2016, s.647).

Muhasebe meslek mensuplarının, mesleki dayanışmayla, mesleki sorumluluklarının bilincinde davranarak, birbirleriyle aralarında veyahut iş sahipleri ile bulunan iş sözleşmelerine aykırı davranarak adil olmayan bir rekabete zemin hazırlayacak durumlar içerisinde bulunmaları yasaktır (TÜRMOB, 2007) .

Meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinin yürütülmesinde gerekli mesleki özeni göstermemeleri, muhasebe ve denetim standartlarına uygun olmayan haller içerisinde mesleği icra etmeleri haksız rekabeti teşkil etmektedir. Meslek mensupları başka meslek mensuplarıyla sözleşmeleri bulunan iş sahiplerinin, kendileri ile sözleşmek yapmaları adına mevcut sözleşmelerine aykırı davranmaları veya bu sözleşmelerini fesh ederek haksız rekabete konu olacak davranışta bulunmaları mümkün değildir. Meslek mensupları, işlerini yapacakları firmalar ile aralarında Muhasebe Hizmet Sözleşmesi yaparak bağlı buldukları odalara bu sözleşmeleri bildirmekle yükümlüdürler. Aynı zamanda bu sözleşmeleri bağlı buldukları vergi dairelerine de Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmeleri olarak bildirerek gerekli sorumluluklarını yerine getirirler.

Muhasebe Hizmet Sözleşmesinin içeriğini genel ve özel hükümler oluşturmaktadır. Hizmet sözleşmesinin bazı hükümleri, kişinin iş teklifini kabul ettiği andan itibaren hukuken bağlayıcı ve etkili olurken, hem meslek mensubunu hem de mükellefi, yapılan aracılık ve sorumluluk sözleşmesiyle ilgili olası ihtilaflara karşı korur. Sözleşmesiz çalışmak, istihdamın esas şartları sözlü olarak kararlaştırılmış olsa dahi belirsizlik yaratmaktadır. Dolayısı ile, Meslek mensubu sözleşmesini mükellef ile

sonlandırmadan mükellefe bilgisini aktarması gerektiği gibi, mükellefinde sonlandırma talebini meslek mensubuna önceden bildirmesi gerekmektedir. Bu sebeple, taraflardan herhangi biri sözleşme de karara bağlanan hükümlerin dışına çıkmamalı ve karşı tarafı mağdur edecek bilgi ve veriyi 3. Kişilerle asla paylaşmamalıdır. Bu bir iş sözleşmesi olmamakla birlikte, istihdamın temel anahtar şartlarını özetlemektedir (Arıkan, 2000).

Muhasebecilik mesleği uzmanlık isteyen bir meslek olup muhasebe meslek mensubu olabilmek için 3568 sayılı kanunun gerektirdiği şartların (üniversitelerin ilgili bölümlerinden mezun olmak, staja başlama ve stajı bitirme sınavını vermek gibi) yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu şartları yerine getirenler TÜRMOB' dan ruhsat ve mühürlerini alarak muhasebe meslek mensubu olmaya hak kazanırlar. Muhasebe mesleğinde meslek mensubu mesleğini bizzat kendisi fiili olarak icra etmek zorundadır. Bir başkasına ruhsatını, şifresini ve mührünü kullandırtmak yasak olup cezai müeyyide gerektirmektedir. Bu durum 3568 sayılı kanunun disiplin yönetmeliği uyarınca muhasebe mesleğinin yürütülmesine aykırı fiil olup meslek mensubunu ruhsatının iptal edilip meslekten men cezasını gerektirmektedir. Genellikle muhasebe mesleğini bilen ve çevresi geniş olan kişiler daha fazla kazanç elde etmek için ruhsat kiralayıp korsan muhasebe bürosu açmak istemektedirler (Akgün ve Kılıç, 2013).

Mesleği yapmaya yetkisi bulunmayan kişilerce, mesleki yeterliliği bulunan meslek mensuplarının ruhsatları üzerinden, doğrudan veyahut dolaylı olarak mesleki faaliyette bulunmaları da günümüzde sıkça rastlanan haksız rekabet fiillerinin içerisinde yer almaktadır. Meslek ruhsatlarının kiralanması veya çeşitli menfaatler sağlayarak meslek mensubu olmayan kişilerce faaliyette bulunulmasına olanak sağlanması haksız rekabetin başlıca sebeplerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bununla birlikte, ruhsatları iptal olduğu halde veyahut odaların yetkili kurullarınca faaliyetleri geçici olarak durdurulan meslek mensuplarının, unvanlarını kullanmaya devam ederek, mesleki faaliyetlerine hali hazırda devam ettikleri intibacı yaratacak kelime ve ibareler kullanarak haksız bir fayda sağlamak ve mesleği yapmaları ilgili birimlerce yasaklananları çalıştırmak veyahut bu kişiler ile doğrudan yada dolaylı olarak iş birliği yapmak meslek mensuplarının birbirleri arasında en sık rastlanan haksız rekabet durumu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Muhasebe meslek mensupları, faaliyetlerine başlamadan önce ilgili meslek odalarına hangi adreste faaliyete başlayacaklarının bilgisini vermekle yükümlüdürler. Meslek odaları, meslek mensuplarının vermiş olduğu bu bilgiler doğrultusunda gerekli

tespitlerini yaparak, meslek mensuplarının faaliyette buldukları adresleri teyit niteliğinde, meslek mensuplarına çalışma ruhsatı yerine geçerli sayılan Büro Tescil Belgesi göndermektedirler. Ancak Meslek mensuplarının bir kısmı bu mesleği yapmaya 3568 Sayılı yasa da belirtilen haklara haiz olmadığı için hak kazanamamış olduklarından, kayıt dışı bürolarda haksız rekabet unsuru sayılan bir biçimde, Meslek Mensubu Ruhsatı bulunmaksızın faaliyet göstermektedir. Bu durum haksız rekabetin muhasebe mesleğinde etkili olmasının temel sorunlarından biridir.

3568 Sayılı Meslek Yasası'nın Çalışma Usul Ve Esaslarının yer aldığı bölümdeki hükümde, mesleği tek başına gerçek kişi mükellefiyet kapsamında icra eden meslek mensupları, mesleği icra ettikleri ilin meslek odasına kayıt olarak tek bir büro adresinde faaliyet gösterecek olup, kayıtlı olduğu odanın bulunduğu ilin sınırları içinde şube ve irtibat bürosu açamaz.

Meslek mensuplarının mesleklerini icra ederken şirket kurmaları durumunda ise; şirketlerine, kayıtlı oldukları odalarının buldukları ilin sınırları içerisinde şubesini veya irtibat bürosunu açamazlar. Ancak şirkette bulunan ortakların tamamının meslek mensubu bulunması şartı olduğundan, Şirket ortak sayısı kadar faaliyette bulunulan il içerisinde ve gene il dışında kurulacak şubeler de il dışında ki ilgili meslek odasına bilgi verilmesi şartı ile, il dışında da şube açarak faaliyet göstermelerine izin verilmiştir.

Meslek mensupları kendi çalışanlarına ya da mükelleflerinin muhasebe departmanı çalışanlarına, menfaat sağlamaları veya sağlamayı önermeleri haksız rekabet fiili sayılan hallerdendir. Bir diğer meslek mensubunun çalışanlarını, meslek mensubunun iş sırlarını ele geçirmeye veya açıklamaya yöneltmek, iş sahiplerinin çalışanlarını, iş sahiplerinin iş sırlarını öğrenmeye yöneltmekte gene haksız rekabet sayılan haller arasında yer almaktadır. Meslek mensupları kendi çalışanlarına bürolarına tanıdıkları firmaların işlerini getirmeleri karşılığında maddi vaatlerde bulunarak çalışanları ile dolaylı olarak bir haksız rekabet ortamı oluşturabileceği gibi, ayrıca başka meslek mensuplarının nitelikli personellerine sunacakları maddi ve manevi bir takım vaatler ile haksız rekabet ortamı yaratabileceklerdir.

Haksız rekabete yönelik odaların ilgili kurullarının yıllara endeksli olarak açıklamış oldukları faaliyet raporlarında sık rastlandığı görülen bir diğer haksız rekabet unsurunun ise, VUK'nun Mük. 227'nci Mad. göre ele alınan, meslek mensuplarının düzenlemiş oldukları vergi beyannamelerinin ekinde sundukları finansal tabloların, defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını oluşturan belgelere

uygunluğunun saptanmasına yönelik mesleki esasların oluşturduğu görülmektedir. Mükelleflerin vergi incelemeleri esnasında belgelerin finansal tablo ve defterler ile uyumluluk göstermemesi veyahut yanıltıcı olmasının tespit edildiği durumlarda, mevzuat hükümlerinin emredici kurallarına aykırı davranmak suretiyle haksız şekilde kazanç sağladığı tespit edilen meslek mensupları da mükellefle birlikte , müştereken ve müteselsilen doğacak yaptırımdan sorumlu tutulurlar.

Meslek mensupları, tuttıkları defterlerin beyannamelerini imzalarken, denetimlerini yaparken, yasalar çerçevesinde, belirlenen şartlara uygun hizmet vermelidirler. İşlerini yaptıkları mükelleflerin gerçeğe aykırı belgeler düzenlediği denetim birimlerince tespit edilmesi halinde, bu hususlar bağlı bulunulan odalarca ilan edilmeli ve meslek mensupları bu iş sahiplerinin işlerini yapmayı sözleşmelerini fesh ederek durdurmalıdırlar (Aydın, 2008).

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanun, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi usul Kanunu, meslek mensuplarının çalışma alanlarını farklı normlarla da olsa birlikte belirlemektedir özüne bakıldığında. Meslek mensupları kendi alanlarında mesleki faaliyetlerini sürdürür iken etik kurallar çerçevesinden kişisel ve ekonomik çıkarlar elde etmek pahasına uzaklaşmamalıdır.

Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, dürüstlüğü, tarafsızlığı veya mesleğin itibarını zedeleyen veya zedeleyebilecek ve sonuç olarak profesyonel hizmetlerin verilmesiyle bağdaşmayacak herhangi bir iş, meslek veya faaliyette bulunmamalıdır (IFAC, 2020).

İşlerini yürütmüş olduğu mükellef gruplarını oluştururken de gene bu doğrultu da hareket ederek, ekonomik çıkarı daha ön planda diye mesleki etik kuralları çiğnememeli ve haksız rekabeti oluşturacak bir faaliyet içerisinde bulunmamaya özen göstermelidir. Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda, meslek mensuplarının kendi alanlarında ki çalışmalarında esas alacağı çalışma şartları, yasal normlar ve standartlar çerçevesinin dışında kaldığı takdir de haksız rekabet unsuru oluşturacağı için, hem mesleki olarak disiplin suçu doğuracağı gibi hem de ilgili yasa kapsamında yüz kızartıcı bir suç olarak yaptırım görecektir.

Haksız rekabetin düzenlenmesindeki amaç rakipler arasında adil bir rekabet ortamı oluşturmak olmakla birlikte, aynı zamanda ülkenin ekonomi düzeninin de korunması amacı oluşmuştur (Bozer ve Göle, 2001).

### 3.1.2. Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamalar İle Haksız Rekabet

Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensuplarının temel sorunlarından biri de ücret ve tahsilat sorunudur. Muhasebeciler emeklerinin karşılığı olan muhasebe ücretlerini zamanında tahsil etmekte zorlanmakta, eksik tahsil etmekte veya bazen yıllar süren tahsilat sorunları ile karşılaşmaktadırlar. Meslek mensubu sayısının hızla artmasıyla birlikte ücretler nedeniyle haksız rekabet ortaya çıkmıştır (Şitak, 2021). Muhasebecilerin sunduğu hizmetler arasında yer alan muhasebe belgelerinin kayıt altına alınması ve raporlanmasının yanı sıra günümüzde meslek mensupları, mükelleflerinin birçok sorununa çözüm üretmek için danışmanlık hizmeti de vermektedirler. Ancak muhasebe ücretlerinde bu yönde bir artış olmaması şikayet ettikleri bir konu haline gelmiştir (Aydemir, 2015, s. 72).

SMMM ve YMM Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'n de açıkça belirtildiği gibi, meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, ücret ve mali nitelikte ki uygulamalarda haksız rekabete neden olacak eylem ve davranışlarda bulunamazlar.

Odalar tarafından buldukları bölgelerin yapıları da dikkate alınarak her yıl Ocak ayından geçerli olmak üzere "Asgari Defter Tutma Tarifesi" açıklanmaktadır. Meslek mensupları asgari ücret tarifesinin altında ücret talep edememekle birlikte, herhangi bir ücret almaksızın iş yapmayı da mükelleflerine teklif edemezler (TÜRMOB, 2007) .

Meslek mensupları başka bir meslek mensubundan sözleşmesini borcunu ödemeksizin sonlandırarak ayrılan iş sahiplerine hizmet vererek kendilerine menfaat sağlamamalı, iş sahipleri ile yapacakları işler üzerinden ücret tarifesindeki hakları saklı kalmak kaydıyla, iş ortaklıkları kurmamalıdır. Bu durum meslek mensubunun mesleki etik kaideler ve sorumluluklardan uzaklaşmasına sebep olarak haksız ve yanlı bir kazanç sağlamasına sebep olacaktır.

Meslek mensupları iş sahiplerinden almış oldukları ücretler karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemekle yükümlüdürler. Sözleşme değerinin altında makbuz düzenlenmesi, alınan ücrete karşılık gerçeğe aykırı serbest meslek makbuzu düzenlenmesi veyahut makbuzun hiç düzenlenmeyerek mali yükümlülüklerin yerine getirilmemesi haksız rekabet unsuru sayılabilecek hallerdendir (Aydemir, 2015) .

Herhangi bir meslek grubunda çalışanlar için olduğu gibi, muhasebe meslek mensupları içinde hak ettikleri ücretlerin tahsili en önemli konulardan biridir.

Muhasebe mesleğinde ücret ile tahsilat konusunda sorunlar sıklıkla ortaya çıkmaktadır. Muhasebe ücretlerinin tahsilinde ortaya çıkan sorunun giderilmesi muhasebe mesleğinin imajını gerek halk gerekse de meslek mensuplarının gözünde olumlu yönde etkileyecektir (Aydemir, 2015, s. 72). Bu durum meslek mensuplarının hizmet kalitesini arttıracacağı gibi muhasebenin de kalitesini arttıracaktır. Muhasebe ücretlerinin banka aracılığıyla tahsil edilmesi durumunda Meslek Mensubu kendini çok daha güçlü ve daha çok bağımsız hissedecektir (Çelik ve Şendurur, 2020).

### **3.1.3. Reklam Yoluyla Oluşturulan Haksız Rekabet**

Meslek mensupları, mesleklerini icra ederken reklam içeren faaliyetlerden uzak durmalıdırlar. İşlemlerinde veya tabelalarında ruhsatları ile belirlenen unvanlar dışında unvan kullanamazlar (TÜRMOB,1989) .

Mesleğe yönelik yayınlanan Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği'ne göre, meslek mensuplarının her çeşit reklam ve reklam sayılacak davranışlarda bulunması yasaklanmıştır. Ancak günümüzdeki ekonomik şartlarda göz önünde bulundurulduğunda meslek mensuplarının isteyerek ya da istemeyerek zaman zaman bu tür faaliyetler içerisinde bulduklarına rastlanmaktadır.

Muhasebe mesleğinde ki bu kurallar ve bu kurallar çerçevesinde reklam faaliyetinin yasak kapsamında bulunmaması için taşınması gereken şartlar, Reklam Yasağı Yönetmeliği'nin 13. ve 14. maddelerde yer almaktadır. Yönetmelik kapsamında;

- Meslek mensupları, mesleklerine yönelik olması şartıyla işleri ile alakalı açıklama yapabilir.
- Meslek mensubu düşünsel ve bilimsel tartışmalar düzenleyebilir, seminer ve eğitimler düzenleyerek organizasyon yapabilir fakat bu faaliyetlerini reklam yolu ile üçüncü kişilere bildiremezler.
- Toplumunu ilgilendiren güncel olaylarla ilgili meslek mensuplarının yapmış oldukları açıklama, demeç ve yayınların yayın organlarında yer alması yasaklanan faaliyet içerisinde yer almamaktadır.
- Meslek mensupları, bürolarının tanıtımı için yayın bastırabilirler.
- Meslek mensuplarının gerek mesleki faaliyetleri ile ilgili gerekse de mesleki faaliyetlerinin dışında kalan herhangi bir faaliyetlerinden ötürü almış oldukları

ödül ve eğitimleri yayın yolu ile duyurmaları reklam faaliyeti olarak değerlendirilemez.

- Meslek mensuplarının kullandıkları tabelalarda odalarının ve Birliklerinin ambleminin, meslek unvanlarının ad ve soyadlarının, ortaklıklarına ilişkin büro unvanlarının, şirket iseler şirket unvanlarının varsa akademik unvanlarının, büro adreslerinin, telefon numaralarının, internet site adreslerinin, elektronik posta adreslerinin yer alması reklam sayılmamaktadır. Bunların dışında kalan bir unvan veyahut yabancı dillerde yazılmış kelimeler, şekiller, işaretler, resimler, fotoğraflar ve benzerlerinin yer alması yasaktır.
- Meslek mensuplarının aynı adreste faaliyet göstermeleri halinde, her meslek mensubunun ad ve soyadının, unvanının, ortaklık şeklinde çalışılıyor ise de ortaklık unvanlarının tabelalarında yer alması gerekmektedir.
- Meslek mensuplarının tabelaları, bürolarının olduğu binaların giriş kapılarının yanında asılı olabileceği gibi, koridor veya hollerinde de bulunabilir. Binalarının cephelerinde, bürolarının balkonlarında ve pencerelerinde birden fazla tabela asamaz, benzer yazılarda yazamazlar.
- Antetli kağıtları, kartvizitleri ve bastırdıkları diğer evraklarını, reklam niteliği taşıyacak şekilde düzenleyemezler.
- Antetli kağıtlar, kartvizitler ve diğer evraklarda, bir tek mesleki unvanları, akademik unvanları, adları soyadları, adres ve telefonları, internet site adresleri mail adresleri, oda sicil numaraları, bürolarının sicil numaraları , ruhsatlarının numarası, vergi daireleri ile birlikte vergi sicil numaraları yer alabilmektedir.
- Meslek mensuplarının ortak olarak çalışmaları halinde, ortaklığında unvan bilgisinin yazılması gerekip, ortakların adlarına ve soyadlarına da yer verebilirler.
- Ortak olan meslek mensupları, antetli kağıtlarda, kartvizitlerde ve basılı kağıtlarda, ortaklıklarının adlarının yanında, kendilerinin ad ve soyadlarının da kullanılmaları gerekmektedir.
- Basılı antetli kağıtlarda, kartvizitler ve basılı evraklarda, mesleki ve akademik unvanları dışında kalan unvanları kullanamayacakları gibi, kamuda veya özel kuruluşlarda almış oldukları herhangi bir unvan varsa yada siyasi partilerde almış oldukları görev ve unvan varsa yer alamazlar. Odalarının ve Birlik organlarının herhangi birinde geçmişte görev almış olan meslek mensuplarının



bu unvanları kullanmaları yasaktır. Halen görevlerine devam edenler bu unvanları bir tek bu görevlerini yerine getirirken kullanabileceklerdir.

- Basılı antetli kağıtlar, kartvizitler ve basılı evraklarda, meslek mensubunun veya ortaklığının adının ve unvanının belirtilmesi amacına yönelik hiç bir yazı ve ibare yer almamalıdır..

Reklam yasağı konusunda standartların konulmamış olması, reklamın içerik ve niteliği, reklam sayılmayan hâllerin neler olacağı konusunda maalesef subjektif uygulama ve durumlar ortaya çıkabilmektedir.

### **3.2. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Temel Nedenleri**

#### **3.2.1 Mesleki Yapısal Sorunlar ve Ekonomi Kaynaklı Sorunlar**

Mesleki yeterlilik sorunu, muhasebe meslek mensuplarının mesleki uygulamaların gerektirdiği görev ve sorumluluklara ilişkin davranışları çeşitli nedenlerle gösterememesi veya bu davranışları sergilemekte güçlük çekmesi olarak tanımlanabilir. Mesleki yeterliliklerin işletmelerde kullanımını olumlu ya da olumsuz etkileyen bazı faktörler de bulunmaktadır. Kişisel yeterliliği etkileyen iki faktör vardır: Dışsal ve içseldir (Ünsar, 2009, s.46).

İşte bu faktörlerin varlığı veya yokluğu, çalışanların yetkinliklerini artırabilir veya azaltabilir. Yöneticiler için önemli olan, bahsedilen faktörleri kontrol ederek veya yönlendirerek, çalışanların yetkinliklerini üst düzeyde sergileyebilecekleri bir ortam yaratmaktır (Ünsar, 2009, s.46). Muhasebe meslek mensupları da mesleki uygulamalara ilişkin mevzuatın sık sık değişmesi, mesleki uygulamalara ilişkin yasal düzenlemelerin anlaşılabilir olması, birçok alanda bilgi ihtiyacı karşısında yeterli bilgi ve beceriye sahip olamama gibi birçok alanda mesleki yeterlilik sorunu yaşamaktadır (Şitak, 2021).

Ekonomilerin temelini oluşturan işletmelerin verimli çalışarak gelişmesi, aynı zaman da iyi işleyen bir muhasebe ve denetim sistemine de bağlıdır (Kutlu, 2008, s.75). Ekonomik ve mali yapının sağlıklı işleyişinin muhasebecilere bağlı olduğu düşünüldüğünde muhasebe mesleği devlet ve işletmeler açısından önemli meslek grupları arasında yer almaktadır. Ekonomideki değişimlerle birlikte finansal raporlamanın yanı sıra denetim niteliklerinin de ön plana çıkması meslek mensuplarına önemli sorumluluklar yüklemiştir (Kalaycı ve Tekşen, 2006, s. 91).

Bilindiği üzere meslek mensubu, topluma, devlete, vergi mükelleflerine, meslektaşlarına ve kendisine karşı sorumlulukları olan bireydir (Tükenmez ve Kutay, 2005, s. 156). Sorumlulukları; ihtiyari sorumluluk, etik sorumluluk, yasal sorumluluk ve ekonomik sorumluluk olarak ayrılmaktadır (Karasioğlu ve Altan, 2004, s. 54).

Sorumlulukların bilinciyle hareket eden meslek mensupları bağımsız olarak anlaşılır, doğru ve güvenilir bilgi üretmeye çalışırlar. Mesleki faaliyetlerini gerçekleştirirken, meslek hayatlarında çeşitli sorunlarla da karşılaşmaktadırlar. Bu sorunlar (Gökgöz ve Zeytin, 2021, s. 483-484);

- İş yüklerinin fazla olması,
- Mükelleflerinin evraklarını beyan zamanlarında getirmemeleri veya geç getirmeleri,
- Ruhsat sahibi olmayanların mesleki faaliyette bulunması,
- Mesleki faaliyetler ile birlikte alakasız işlemlerinde zaman zaman yapılabilmesi,
- İş sahiplerinin kendi lehlerinde olabilecek (verginin yüklerinin hafifletilmesi gibi) kanunlara aykırı isteklerde bulunması.

İş yüklerinin fazlalığı karşısında meslek mensuplarının emeklerinin karşılığını alamaması da ayrıca meslek mensuplarını maddi sorun ve sıkıntılar içerisine sokmaktadır (Karasioğlu ve Altan, 2004, s. 54). Mükelleflerin muhasebe ödemelerini en son ödeme olarak görmeleri, meslek mensuplarının emeklerinin hiçe sayılarak görmezden gelinmesi meslek mensupları için mesleki sorunlarının en önemlilerinden biridir (Deran, ve ark., 2016, s. 86).

### **3.2.1.1. Meslek Mensuplarının Sunmuş Olduğu Hizmetin Kalitesi**

Muhasebe büroları, hizmet sektöründe faaliyet gösteren ve bilgi üreten bir işletme türüdür. Amaçları; mükelleflerin veya hizmet verdikleri işletmelerin mali nitelikteki işlemlerini kaydederek, her bir çıkar grubunun ihtiyaç duyduğu bilgileri üretip kullanıcılar için anlamlı hale getirerek; başka bir ifade ile anlaşılabilirlik, güvenilirlik, nesnellik, kıyaslanabilirlik, zamanlılık ve tam olma gibi kriterleri yerine getirerek sunmaktır (Kısakürek ve Pekcan, 2005,s. 119). Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının bu amaçları yerine getirebilmeleri için, sunmuş oldukları hizmet kalitesini arttırmaları kaçınılmazdır.

Teknolojik gelişmeler ve yeni müşterilerin ihtiyaçları, muhasebe hizmetlerinin sağlanmasını ve muhasebecilerin müşterileriyle ilişkilerini değiştiriyor. Daha önce

yapılandırılmış profesyonel muhasebe firmaları tarafından verilen hizmetler artık yazılımlar kullanılarak da yapılabilmektedir. Covid-19 salgını, bu değişiklikleri daha da artırarak hizmetlerin dijitalleşmesine ve otomasyonuna yol açmıştır (AICPA, 2020). Bu nedenle, pazar payını ve penetrasyonu sürdürmek için muhasebe hizmeti sağlayıcılarının rekabet stratejilerini geliştirmeleri gerekir. Bu, iyi bir yönetim ve yüksek kaliteli hizmetler sunmaya odaklanma ile başarılabilir (Yanık ve ark., 2012, s.596). Ancak, muhasebe hizmetleri sunmak, yüksek düzeyde bilgi ve yüksek vasıflı insanlar gerektirir. Dolayısıyla, müşterinin kalite algısını etkileyen faktörler, teorik olarak daha az karmaşık hizmetler sunan diğer sektörlerdeki ilgili faktörlerden farklı olabilir. Müşterilerin ihtiyaçları, büyüklükleri ve özelliklerindeki farklılıklar, müşterilerinin beklediği kaliteye ulaşmada bu profesyoneller için gerçek zorluğu göstermektedir (Lee ve ark., 2016).

Bu hususlarda yapılan çalışmalar, muhasebe hizmetlerinin kalitesini, sürece dahil olan müşteriler, muhasebeciler, profesörler, temsilciler ve danışmanlar gibi aktörlerin farklı bakış açılarından analiz ederek katkıda bulunmaktadır. Muhasebe hizmetlerinin kalitesine ilişkin önceki araştırmalar, sürece dahil olan diğer paydaşların rolünü göz ardı ederek müşteri iç görülerine odaklanmıştır. Son olarak, sonuçlarımız gelecekte muhasebe hizmet kalitesini ölçmek için bir ölçek oluşturulmasına katkıda bulunmaktadır. Ölçek geliştirmek için ilk adımlar alan belirleme ve madde oluşturmaktır ve bu adımlar bu çalışmada atılmıştır (Fleischman ve ark., 2017).

Sonuçlarda ortaya çıkan farklılık, muhasebenin önemli bilgi ihtiyacı, standartların sürekli güncellenmesi ve dahil olan farklı araçlarla hizmet ortak üretimi olduğu gerçeği gibi belirli yönleri olduğu gerçeğiyle ilgili olabilir. Bu nedenle, geniş bir hizmet yelpazesinde uygulanmak üzere tasarlanan hizmet kalitesi modelleri, muhasebe hizmetlerinin özünü tam olarak yakalayamayabilir. Teknolojik gelişmeler ve yeni müşterilerin ihtiyaçları, muhasebe hizmetlerinin sağlanmasını ve muhasebecilerin müşterileriyle olan ilişkisini değiştirmektedir (Holm ve Ax 2020; Khin ve ark., 2011; Lee ve ark., 2016). Daha önce yapılandırılmış profesyonel muhasebe firmaları tarafından sağlanan hizmetler artık yazılımlar kullanılarak gerçekleştirilebilmektedir. Covid-19 pandemisi bu değişiklikleri daha da artırarak hizmetlerin dijitalleştirilmesini ve otomasyonunu sağlamıştır (AICPA, 2020). Bu nedenle, pazar payını ve penetrasyonu sürdürmek için muhasebe hizmeti sağlayıcılarının rekabet stratejilerini geliştirmeleri gerekmektedir. Bu, iyi bir yönetim

ve yüksek kaliteli hizmetler sunmaya odaklanma ile başarılabilir (Fleischman ve ark., 2017).

Bununla birlikte, muhasebe hizmetleri sunmak, yüksek düzeyde bilgi ve yüksek vasıflı insanlar gerektirir (Santos-Vijande ve ark., 2013). Bu nedenle, müşterinin kalite algısını etkileyen faktörler, teorik olarak daha az karmaşık hizmetler sunan diğer sektörlerdeki ilgili faktörlerden farklı olabilir (Doloreux ve Laperrière, 2014). Müşterilerin ihtiyaçları, boyutları ve özelliklerindeki farklılıklar, bu profesyoneller için müşterilerinin beklediği kaliteyi elde etmedeki gerçek zorluğu göstermektedir (Santos ve Spring, 2015).

Hizmet kalitesi ölçüm araçları, müşterilerin algılarını ve ihtiyaçlarını değerlendirmek için kullanılabilir ve firmaların hizmetlerini iyileştirmelerine yardımcı olur. Cronin ve Taylor (1992), Gronroos (1984) ve Parasuraman ve ark., (1988) hala en yaygın olarak çeşitli sektörlerde hizmet kalitesini ölçmek için kullanılmaktadır (Roy ve ark., 2015). Muhasebe hizmetleri burada farklı değil. Yönetim muhasebesi alanında hizmet kalitesini araştıran sadece birkaç çalışma olmasına rağmen, bu çalışmalar muhasebe bağlamında bu genel modelleri kullanmış ve birbirinden farklı sonuçlar elde etmiştir (Botha ve Wilkinson, 2019; Fleischman ve ark., 2017; Guthrie ve Parker, 2016).

Sonuçlardaki farklılık, muhasebenin önemli bilgi ihtiyacı, standartların sürekli güncellenmesi ve ilgili farklı temsilcilerle ortak hizmet üretimi olduğu gibi belirli yönleri olduğu gerçeğiyle ilgili olabilir (Santos & Spring, 2015). Bu nedenle, geniş bir hizmet yelpazesinde uygulanmak üzere tasarlanmış hizmet kalitesi modelleri, muhasebe hizmetlerinin özünü tam olarak yakalayamayabilir (Botha ve Wilkinson, 2019).

Bu çalışma, doğrudan muhasebe bağlamında ortaya çıkan boyutları sunarak teorik katkılar sağlamaktadır. Önceki çalışmalarda SERVQUAL ve SERVPERF gibi genel ölçüm modelleri kullanılmıştır (Azzari ve ark., 2020). Bu modeller, farklı hizmet kategorilerinde kullanılmak üzere geliştirilmiştir (Cronin ve Taylor, 1992; Parasuraman ve ark., 1988) ve muhasebe hizmetlerinin belirli özelliklerini göz ardı eder. Bu araştırmanın bir diğer katkısı, muhasebe hizmetleri bağlamında yer alan farklı paydaşların bakış açısını yakalamasıdır. Önceki çalışmalar, müşterilerin muhasebe firmaları hakkındaki algılarına odaklanmıştı (Lee ve ark., 2016; Sarapaivanich ve Patterson, 2015). Bu çalışma, muhasebe hizmet kalitesi için bir ölçüm modeli geliştirmeyi amaçlamasa da, gelecekteki çalışmalarda kullanılacak boyutlar ve

kalemler üreterek bu yönde bir ilk çabayı göstermektedir (Boateng ve ark.,2018). Her boyutun tanımı ve maddelerin oluşturulması, ölçek geliştirme ve doğrulama için ilk adımlardır.

### **3.2.1.2. Meslek Mensuplarının İş Gücünün Üzerinde İş Kabul Etmesi**

Meslek mensuplarının mesleki bilgi ve becerilerini mükelleflerine katkı sunacak şekilde kullanabilmeleri sorumluluk altında oldukları iş yükleriyle de doğrudan ilişkilidir. Tek başına çalışan bir meslek mensubunun, sorumluluğunu üstlendiği mükelleflerin tamamına aynı nitelikte hizmet vermesi mümkün olmamakla birlikte, beraberinde haksız rekabeti de getirecektir. Verimli olmayan mesleki bilgi ve eksik sunulan mesleki katkı düşük ücret uygulamasını beraberinde getireceği için haksız rekabetin en önemli etkenlerinden biri sayılmaktadır.

Muhasebe mesleğinde çalışanların yılın belirli zamanlarında aşırı yoğunluktan dolayı stres düzeylerinin arttığı gözlemlenmektedir. Bu dönemlerde çalışanlarda çeşitli fiziksel rahatsızlıklar artmakta ve depresyona aday bireyler görülmektedir. Dolayısıyla aşırı zihinsel ve fiziksel çaba sarf edilen muhasebe mesleğinde stres artışının performansın düşmesine yol açtığı ifade edilebilir (Özmutaf ve Mizrahi, 2017, s.5).

### **3.2.1.3. Mesleğe Yeni Başlayan Meslek Mensuplarının Gelir Kaygısı Sebebi ile Oluşturdukları Sorunlar**

Muhasebecilik mesleğe yeni başlayan meslek mensupları, tanınan meslek mensuplarına karşı defterini tutacak mükellef bulmakta birçok zorlukla karşılaşmaktadır. Muhasebe, halk arasındaki deyimle ticari sırların kasası olarak görüldüğünden, iş sahipleri meslek mensubu seçiminde çoğu zaman tecrübeye önem vermektedirler. Bu durum mesleğe yeni başlayan meslek mensupları açısından ciddi boyutlara ulaşabilen maddi sorunların oluşmasına sebep olmaktadır.

Mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının sabit giderlerini karşılamakta zorlanması, kişisel geçimlerinde maddi sorunlara yol açacağından bu durumda bir çok yeni meslek mensubunun haksız rekabete yönelik mesleki faaliyete yönelmek zorunda kaldıkları görülmektedir.

Meslek yasasında bulunan reklam yasağı sebebi ile kendilerini tanıtmak, mesleki bilgi ve tecrübelerini iş sahiplerine aktarmak için kısıtlı imkanları bulunan yeni meslek mensupları gelir kaygısı içinde mesleklerini icra etmeye çalışmaktadırlar. Bu sorunun

giderilmesi için meslek mensuplarının muhasebecilik mesleğinde geçirdikleri süreleri dikkate alınarak kotalar konulup meslek mensuplarının mükellef sayısında adaletli bir dağılım sağlanabilir. Mükelleflerin istedikleri muhasebeciyi seçmelerinden kaynaklanan meslek mensupları arasındaki ayrışmanın da önüne geçilebilir (Yıldırım ve Güney, 2012, s. 42).

#### **3.2.1.4. Meslek Mensuplarının Güncel Bilgi Sistemine Uyum Sağlayamamaları**

Mevzuattaki hızlı değişim ve muhasebecilerin bu konuya ilişkin habersiz kalmaları veya takip edememeleri mevcut iş yüklerini ve meslekteki tükenmişlik düzeyinin artmasını da etkilemektedir. Mevzuatın daha da sadeleşmesi, anlaşılması ve uygulamada da meslek mensubu ve vergi dairesi uyumunun sağlanmasıyla birlikte iyi işleyen bir mali alt yapıya sahip olunacağı kesindir.

Meslek mensuplarını gittikçe karmaşık bir hal alan sistem çözümüne ilişkin bir güç olmaktan alıp, verginin akış hızını belirleyecek, hızlı ve etkili, nitelik ve verim olarak daha da güçlü bir hizmet üretecek pozisyona getirmek kaçınılmaz olacaktır. Günümüzde ne yazık ki meslek mensupları değişen mevzuatları takip edip, yorumlamaktan, asıl işleri olan muhasebe ve denetime odaklanamamaktadır. Tüm meslekler gibi, muhasebe meslek mensupları da sermaye piyasasındaki ilgilerini ve gelişme ve yeni zorluklarla yüzleşme yeteneklerini gösterme konusunda giderek daha fazla zorlanmaktadır. Tarafların beklentileri yüksektir ve muhasebe meslek mensuplarının önemi, sadece kendilerine yönelik olmayıp, asıl topluma karşı ne ölçüde sorumlu olarak algılandıkları ile ölçülecektir (Deran ve ark., 2016). İşletmeler için muhasebe meslek mensupları, değer ve büyüme yaratmaya ve sürdürmeye yardımcı olan kuruluşlarda önemli bir sütundur. İş dünyasında da muhasebe meslek mensupları, konu finansal raporlamanın kalitesini korumak ve daha geniş bir kesime güvenilir finansal bilgi sağlamak söz konusu olduğunda da önde gelen kişilerdir (Deran ve Beller, 2017).

İş dünyasında muhasebe meslek mensupları, küresel muhasebe mesleğinde önemli bir kritik kitledir. Aynı şey ulusal düzeyde de geçerlidir. Bu rollerin görünürlüğünü artırmak için muhasebe meslek mensuplarının işletmedeki çeşitli rollerine ilişkin halk eğitiminin hızlandırılması gerekmektedir. Profesyonel muhasebe kuruluşlarının da iş dünyasındaki üyelerine dikkat etmeleri ve rollerinde başarılı olmaları için ihtiyaç duydukları desteği sağlamaları gerekir. Seslerinin de temsil

edilmesi gerekiyor. Tüm bu cephelerde başarı elde etmek, iş dünyasında muhasebe meslek mensuplarının değerinin toplum tarafından sürekli olarak tanınmasını sağlayacaktır. Bu, bir bütün olarak muhasebe mesleğinin devam eden başarısını şekillendirir (Daştan ve ark., 2015).

### **3.2.1.5. Ekonomide Yaşanan Hızlı Değişimler, Ön Görülemeyen Ekonomik Krizler Ve Kamusal Denetimin Yetersiz Kalması**

Vergiler, ilgili kamu kurumlarının görevlerini yerine getirebilmek için vergi mükelleflerinden kanunların kendilerine tanıdıkları gücü kullanarak gene kanunlar ışığında almış oldukları ekonominin en büyük değerlerinden biri olan parasal kıymetlerdir. Vergi alacağı ortadan kalkmasının temel nedeni vergi borcunun ödenmesiyle gerçekleşir. Bazı durumlarda vardır ki mükellefler vergi borçlarını ödemediği takdirde verginin affı, terkin edilmesi, zaman aşımına uğraması gibi nedenlerle de vergi alacağı ortadan kalkabilir.

Vergi alacaklarına yönelik yapılandırma getirilmesinin en büyük nedenlerinden ikisini ülkelerin ekonomik durumundan kaynaklı sebepler oluşturmaktadır. Bu sebeplerden ilki, denetim mekanizmasının iyi işlememesi sebebi ile tam olarak beyan edilmeyen gelirlerin bulunması ve bu gelirlerin yasal olmayan yollar kullanılarak yurtdışına çıkarılmasından dolayı, bu kazancın tekrar ülkeye girişinin sağlanarak ülke içerisinde ekonomik yatırımlara yönlendirilmesini sağlamak (Bülbul, 2008, s.207).

Ekonomik nedenlerden ikincisi ise, gerek yüksek enflasyonun sebebiyle gerekse de izlenen istikrarsız politikaların varlığı sebebiyle mükellefler üzerinde yaratılan olumsuz etkilerin giderilmesidir (Keleş, 2002, s.76). Söz konusu bu olumsuz koşullar mükelleflerin; gelirlerinin azalmasına, mali yükümlülüklerini zamanında ve tam olarak yerine getirememelerine, artan gecikme zammı ve faizlerle büyük bir borç yükü altında kalmalarına, üstelikte kimi zamanda ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmalarına neden olmuştur (Bülbul, 2008, s.207). Mükelleflerin iş hayatından çekilmesi, bazı ekonomik sorunların çözümünü kolaylaştırır da vergi tabanının daralmasına, kamu gelirlerinin azalmasına dolayısıyla gelecekteki kamu kaynak ihtiyacının fazlasıyla artmasına neden olacaktır. Bu ekonomik sebeplerle vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getiremeyen mükelleflerin, söz konusu yükümlülüklerinin ve yaptırımlarının bir kısmının bağışlanmasıyla ekonomik hayattan çekilmelerini önleme amacı, vergi aflarının ekonomik nedeni olmuştur.

Muhasebe mesleği açısından bu durum ise; mesleğin saygınlığının yitirilmesine, melek mensubunun yapmış olduğu iřin, verdiği hizmetin kalitesinin dūřurilmesine sebep olmaktadır. Meslek mensupları edinmiş oldukları mesleki bilgi ve tecrübelerini iř sahiplerine aktarıırken, bir kamu hizmeti ifa eder gibi yasalar gereği kamu çıkarlarını gözetererek hareket etmekle ykmlyken, diğer taraftan kamu tarafından getirilen tüm bu vergi affı ve benzeri uygulamalar yapılan hizmetin niteliğini de dūřreceđi gibi, meslek mensupları arasında da mesleğin icrasında büyük önem taşıyan hizmet kalitesini ortadan kaldıracadığı için haksız rekabetin oluşmasına zemin hazırlamaktadır.

Kamunun denetimi, demokratik sistemlerde önem taşıyan bir unsurdur. Avrupa Birliği'ni (AB) oluşturan 27 ülkenin tamamında, kamu harcamalarının hesap verebilir, şeffaf ve sağlam bir şekilde denetlenmesini sağlamak için st düzey düzenlemeler yapılmıştır. Bu noktada, dış kamu denetçileri olarak yüksek denetim kurumları (YDK) devreye girer. Yüksek Denetim Kurumları, kamu kaynaklarının verimli, etkili ve ekonomik kullanımı ile kamu harcamalarının ve gelir tahsilatının geçerli kurallara uygunluğu hakkında bağımsız soruşturmalar yürütür.

Gerçeğe dayalı, nesnel ve tarafsız denetim raporlarıyla hkmetlerin parlamenter denetimini desteklerler ve böylece politikaların, programların, kamu idaresinin ve devlet maliyesinin yönetiminin iyileştirilmesine yardımcı olurlar. Bu, toplumlarımızın denge ve denetim mekanizmalarına yurttaşların güvenini inşa etmeye ve düzgün işleyen demokrasileri daha da geliştirmeye yardımcı olur.

Ülkemiz de ise Devlet denetimini, ilgili bakanlıklar vasıtası ile yapılacak düzenlemeler ile oldukça kuvvetli işletme imkanı bulunacaktır. Gelir idaresi meslek mensuplarının yapmış oldukları sözleşmelerin kendisine bildirilen kısmının gerçekliğini, meslek mensuplarının gelir idaresi sistemi üzerinde yapmış oldukları işlemler çerçevesinde kontrol ederek tespit edebileceği gibi, meslek mensubunun bağlı bulunduğu odalara beyanı ile veri paylaşımının doğruluğunu tespit etme şansına sahip olacaktır.

Sürekli getirilen yapılandırma kanunları muhasebe mesleğine duyulan güvenilirliğin sona ermesine sebep olmaktadır. Muhasebe alanında yapılan mesleki uzmanlaşma ve meslek içi eğitimler ile meslek mensupları mükellef gruplarına daha katkılı, fayda sunabilecek hizmetler sunmayı amaçlamakta iken, sürekli getirilen yapılandırma ve matrah artırım kanunları tüm hizmetlerin geçerliliğini yitirerek, mesleğe duyulan saygı ve önemin gün geçtikçe azalmasına sebep olmaktadır.



Vergi uygulamalarında getirilecek sıkı ve güncel kalıcı bir kapsam, beraberinde mesleki önem ve itibarı da getireceği için haksız rekabetin önlenmesinde ciddi bir adım sayılacaktır.

### **3.2.1.6. Tahsilat Esaslı Sorunlar**

Muhasebe meslek mensuplarının önemli ücret ve tarife sorunlarından birisi de zamanında ve tam şekilde emeklerinin karşılığını alamamalarıdır. Müşterilerden alınacak ücret tahsili konusunda sıklıkla sorun yaşanmaktadır. Müşteriler genellikle gider kalemlerinde bu tahsilatlara son yeri vermekte bu da oldukça önemli sorunları beraberinde getirmektedir (Özdemir, 2003).

Muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının en büyük sorunlarından birisi de tahsilat esaslı sorunlardır. Mükellef gruplarının meslek mensuplarını, devlet otoritesinden bağımsız olarak dikkate alması sebebi ile tahsilatlarda geri planda tutması, meslek mensuplarını tahsilatta zorlandığı mükellef gruplarından dolayı, farklı alanlarda haksız rekabet ortamı oluşturmaya sebep olmaktadır. Meslek mensuplarının tahsilatlarının otoriter bir güvence altında bulunmaması da, haksız rekabet ortamı oluşmasında etkili sebeplerden biridir.

Tahsilat sorunu, tüm meslekler de olduğu gibi muhasebe mesleğinde de, mali yapının korunmasında kritik bir rol oynamaktadır. Sınırlı kaynaklar, personel ve zaman, birçok tahsilat departmanının ortak paydalarıdır. Tahsilat operasyonlarını düzene sokmak için birçok kurumun çeşitli çabası olmuş ve operasyonlarının genellikle hep aynı zorluklardan ve engellerden etkilendiğini görüyoruz (Biyar, 2012, s.110).

### **3.2.1.7. Meslek Mensubu Sayısındaki Artış**

3568 Sayılı Meslek Yasasında mesleği yapmaya yetkili, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir olmak üzere üç unvan bulunmaktadır. Serbest muhasebeciliğin, 10 Temmuz 2008 tarihli yasa değişikliği ile yasal düzenlemeden çıkarılmasıyla bu yapı bozulmuş ve muhasebe mesleği sadece kayıt tutmanın dışına çıkarılarak daha çok tutulan kayıtlar ile birlikte denetim mekanizmasının da etkin işlemesine yardımcı olacak SMMM ve YMM unvanına sahip kişilerin icra edebileceği bir akademik meslek haline getirilmiştir.

Eğitim sisteminde yapılan düzenlemeler sonucunda, 3568 sayılı meslek yasasında da değişikliğe gidilerek mesleğe yeni adım atacak meslek mensuplarında

aranan eğitim koşulları değiştirilmiş ve buda özellikle son dönemlerde açık öğretim fakültelerinden mezun olan, mesleki hiçbir alt yapısı ve akademik bilgisi bulunmayan farklı meslek gruplarında yer alan insanların mesleği tercih etmesine sebep olmaktadır. Bu durum hem sunulan hizmetin kalitesinin düşmesine hem de beraberinde büyük şehirler dışında mesleği yapan meslek mensuplarının, buldukları yerin nüfus oranı dikkate alındığında verilen hizmetin karşılığı olan ücretin tam olarak alınamaması ile birlikte haksız rekabet ortamının oluşmasına sebep olmaktadır. Aynı zaman da mesleğe yeni giren meslek mensubu sayısında ki artışlar, yeni gelen meslek mensuplarının da maddi beklenti ve kaygılar sebebi mesleki sorumluluk ve etik değerlerden uzaklaşmalarına sebep olmaktadır.

### **3.3 Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik İlkelerden Uzaklaşması**

Muhasebe etiği, muhasebe profesyonellerinin hileli uygulamaları önlemek ve mesleklerine olan kamu güvenini korumak için takip etmesi gereken toplu standartlar ve yönergelerdir. Muhasebede etik yeni değildir (Akman, 2014, s. 332). “Muhasebenin Babası” olarak kabul edilen Luca Pacioli 1494 yılında yazdığı ilk kitabında etik kavramına yer vermiştir ve günümüzde resmi muhasebe eğitiminin temel bir bileşeni olmaya devam etmektedir. Zamanla profesyonel kuruluşlar, şirketler ve hükümetler bu etik standartları geliştirmiş ve genişletmiştir (Cevizci, 2008, s. 5). Muhasebeciler ve denetçiler, hassas mali bilgileri gizli tutar ve şirket yöneticileri ile hissedarlarına dürüst ve doğru kayıtlar sağlamalıdır. Muhasebe etiği, özellikle kuruluşun "kötü haber" olarak algıladığı herhangi bir şeyle ilgili olarak, bu mali tabloları hazırlarken doğru seçimler yapmalarını sağlar (Selimoğlu, 2006, s. 437).

Meslek etiği meslek mensupları için özen gösterilmesi gereken fazlasıyla mühim tavır ve davranışlarının yapılarına bakılmadan ciddi boyutlardaki ahlaki bir değere ulaşılması için hazırlanan kaideler olarak ele alınabilir. Muhasebe mesleği, iş dünyasında da devamlı gelişerek ve mesleki çevresini oluşturmaktadır. Ülkelerin bir çoğunun da çok eski zaman diliminden günümüze kadar ulaşan uyulması zorunlu etik kuralları mevcuttur. Fakat hızla değişmekte ve gelişmekte olan dünya düzeninde etiğe yönelik ilkelerde değişmiş ve bunun neticesinde ciddi mesleki sorunlar ortaya çıkmaya başlamıştır (Pekdemir, 2000). Mesleğin etkili bir şekilde icra edilmesi için yasal düzenlemeler tek başına yetersiz kalmaktadır (Bilen, 2008, s. 27). Meslek sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için etik kuralları çerçevesinde

yürütülmelidir (Türk, 2004, s. 89). Etik, meslekte ön yeterlilik programlarının bir parçası olarak öğrenilmelidir (Uyar ve Güngörmüş, 2013, s.2). Etik kuralların varlığı belirsiz durumlarda izlenecek yolu gösterir. Etik kavramı muhasebe mesleği için ayrı bir öneme sahiptir. Muhasebe meslek mensuplarını etik olmayan davranışlarda bulunmaya iten temel sebep, sürekli yaşadıkları etik ikilemlerdir (Moizer, 1995, s. 415).

### **3.4 Haksız Rekabetin Muhasebe Mesleğinde Yarattığı Olumsuz Sonuçlar**

Muhasebe ve denetim mesleğinin sonuçları itibariyle toplumun tüm kesimlerini etkileyebilecek düzeyde olması ve muhasebe bilgi sisteminin sunduğu finansal bilgilerin stratejik önem taşıması muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini de zorunlu hale getirmektedir ve bu noktada tüm meslek mensupları önemli sorumluluklar üstlenmektedir.

Mesleğin uygulayıcıları olan muhasebecilerin ve sunulan raporlar için güvence veren denetçilerin kendilerine ve topluma karşı olan sorumlulukları yerine getirebilmesi için mevzuatla düzenlenen kurallara uyum ile birlikte, yazılı ve yazılı olmayan etik kurallara uyması gerekmektedir. Etik kurallar, hem yasa ve düzenlemelere uyum hem de kamu yararına yönelik hizmet edilmesi ile birlikte tüm muhasebe meslek mensuplarına yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Günümüzde yaşanan gelişmeler sonucunda muhasebecilik anlayışında farklılıklar ve meslek mensupları arasında ekonomik ve sosyal dengesizlikler ortaya çıkmaktadır. Muhasebe mesleği haksız rekabet başta olmak üzere birçok mesleki sorunla da karşı karşıyadır (Ömürbek ve Türkoğlu, 2013, s. 115).

Meslek mensupları mevzuatta belirtilen kurallara uygun hareket etmezlerse ve en önemlisi etik ilkelere bağlı kalmazlarsa haksız fiile ve haksız kazanca daha yakın olacaklardır (Kısakürek ve Akarsu, 2016, s.647). Bu durum ekonominin ve işletmelerin can damarı sayılan muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları hizmetin kalitesini düşürerek, mesleğe verilen önemin kaybedilmesine, yapılan işe yaklaşımın ciddiyetinin kaybedilmesine, akademik bir meslek olan muhasebe mesleğinin saygınlığının yitirilmesine sebep olmaktadır.

## BÖLÜM 4

### 4. HAKSIZ REKABETİ ORTADAN KALDIRMAK AMACI İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

#### 4.1. Haksız Rekabeti Ortadan Kaldırmak Amacı İle Yapılan Düzenlemeler

3568 Sayılı Kanun ile mesleğin yasal dayanağı ve meslek kuruluşu olan odalar ile yıllar içinde hem muhasebe mesleği hem de meslek mensupları açısından önemli gelişmeler sağlanmıştır. Bu gelişmede odaların ve odaların en üst birliği olan TÜRMOB 'un katkısı yadsınamaz. Bu süreçte elbette meslek birçok sorunla karşı karşıya kalmış ve mesleğin örgütlü yapısını oluşturan odaların da katkılarıyla çözüm yolları geliştirilmeye çalışılmıştır. Meslekte yaşanan bu sorunlardan biri de haksız rekabet ve odaların, özellikle TÜRMOB 'un sorunun çözümü için çok çalıştığını görüyoruz. Meslekteki bu sorunu ortadan kaldırmaya çalışan TÜRMOB 'un bundan sonra da bunu yapmaya devam edeceği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda meslekte haksız rekabet sorununu çözmek için yapılan çalışmaları sıralarken bu çalışmaların tamamına yakınının TÜRMOB tarafından yapıldığını belirtmek yerinde olacaktır (Çelikbaş, 2012). 3568 sayılı Kanun'da meslekte haksız rekabet sorununa ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamakta ve herhangi bir tanıma yer verilmemektedir. Meslek hukukunun bu eksik yönüne rağmen TÜRMOB, meslek hukukunun gelişmesi için önemli yasal düzenlemeler yaparken, meslek hukukunun sağladığı imkanları da kullanmıştır. TÜRMOB, yasal dayanağı meslek kanununun 29, 33 ve 50. maddeleri olan “Yeminli Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Mesleklerinde Haksız Rekabetin ve Reklamın Yasaklanması Hakkında Yönetmelik” hazırlamıştır (İYMMO, 2017). Ayrıca “Yeminli Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik” ile meslekte haksız rekabet sorununa ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Ayrıca TÜRMOB tarafından da Türkiye Haksız Rekabetle

Mücadele Kurulu (TURHAK) kurulmuş ve bu kurul meslekteki haksız rekabet sorununu çözmek için birçok düzenleme ve faaliyet geliştirmiştir. Muhasebe mesleğinde haksız rekabete ilişkin yapılan çalışmalar aşağıda açıklanmıştır (Dede, 2016).

#### **4.1.1. SMMM ve YMM Çalışma Usul Esasları Hakkında Yönetmelik**

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul Ve Esasları Hakkındaki yönetmelik 20391 Sayılı 03/01/1990 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmeliğin amacı, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin çalışma usul ve esaslarını belirlemek olup, dayanağı ise 3568 Sayılı Meslek Yasası'dır.

Yönetmelikte genel hatlarıyla, meslek mensuplarının genel mesleki standartları, çalışma usulleri, mesleği icra ederken taşımaları gereken bildirim yükümlülükleri ve mesleki sorumluluklarına ilişkin usul ve esaslar yer almaktadır. Yönetmeliğin 10. Maddesinde “meslek mensupları mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınırlar” ibaresi bulunmaktadır. Diğer bölümlerinde haksız rekabet fiilini birebir konu alan bir hüküm bulunmamasıyla birlikte, haksız rekabet sorununun temelini hazırlayacak unsurların tamamı ele alınmaktadır. Genel olarak yönetmelikte yer alan haksız rekabete ilişkin düzenlemelerin çok kapsamlı olmadığı açıktır. Ancak mesleğin yasal dayanağına kavuştuktan sonraki ilk haksız rekabet düzenlemesi olması nedeniyle önemlidir. Ayrıca 1990 yılında yayınlanan bir yönetmelikte haksız rekabetten söz edilmesi ve haksız rekabetin önlenmesine yönelik ilkelerin belirtilmesi, meslekte haksız rekabet sorununun çok eski çağlardan beri süregelen bir sorun olduğunun kanıtıdır (Dede, 2016).

Yapılan değişiklikler ile günümüzde hala önemli bir yeri olan yönetmeliğin, odaların ilgili kurullarınca yapılacak işlemlerde esas alınması nedeni ile haksız rekabetin önlenmesinde olan önemi yadsınamaz niteliktedir.

#### **4.1.2. SMMM ve YMM Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği**

3568 Sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” kanunu madde 14 ile, “SMMM Odaları Yönetmeliği” madde 4’de

belirtildiği üzere, odaların görevlerinden biri de haksız rekabeti önlemektir. Bu amaçla; 21/11/2007 tarih 26707 sayılı Resmi Gazete’ de “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği” yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Yönetmelik’ in amacı, meslek mensuplarının 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. Yönetmeliğin hazırlanmasındaki dayanağını, 3568 sayılı meslek kanununun ilgili 29.33.44 ve 50 nci maddeleri oluşturmaktadır.

Yönetmeliğin 3. Kısım 24. md. yer alan “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. Kurul, oda ve Birlik yönetim kurallarının yetkilendirmesi ile ilgili yönetim kuruluna bağlı olarak faaliyetlerini yürütür ” hükmü uyarınca, Odalar ve Birlik bünyesinde, Yönetim Kurulu’nun yetkilendirmesi ile Yönetim Kurulu’na bağlı olarak faaliyet yürüten Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu oluşturulması öngörülmüştür.

Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarının odalarda oluşturularak faaliyete başlaması ile birlikte, Meslek mensuplarının Haksız rekabete ve reklam ilkelerine ilişkin meslek kurallarını ihlal edip etmedikleri konusunda denetim ve soruşturmalar yapılmaya başlanmış, meslek mensuplarının haksız rekabet veya reklam ilke ve kurallarına aykırılık teşkil eden davranış ve uygulamalarının tespiti halinde de, bundan sorumlu olanlar için uygun görülen yaptırım önerisi ile birlikte durumun ilgili oda yönetim kuruluna bildirilmesi sağlanmıştır.

#### **4.1.3. Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunun Oluşturulması**

Muhasebe mesleğinde yaşanabilecek haksız rekabet uygulamalarının tespiti ve önlenmesi, bu konuda alınabilecek tedbirlerin belirlenerek uygulamaya sokulmasının sağlanması, haksız rekabet uygulamaları nedeniyle meslek ve meslek mensuplarının zarar görmemesi açısından TÜRMOB tarafından yayınlanan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve

Reklam Yasağı Yönetmeliği ” kapsamında “ Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu (TÜRHAİK) ” 2008 yılında TÜRMOB bünyesinde kurulmuştur.

TÜRHAİK, odalarda kurulan haksız rekabetle mücadele kurulları arasında işbirliği ve koordinasyonu sağlayarak uygulamadaki eksiklikleri gözetmek, yılsonunda oda haksız rekabetle mücadele kurulları tarafından hazırlanan faaliyet raporları ile görüş ve tavsiyeleri değerlendirerek Birlik yönetim kuruluna sunma görev ve yetkilerine sahiptir. Ancak bununla birlikte TÜRHAİK, illerdeki haksız rekabetle mücadele kurullarının işlemlerini denetleyen bir üst kurul niteliğinde değil, oda kurullarının çalışma usul ve esaslarında, haksız rekabetle mücadele ve reklam yasağı konusunda mevzuat oluşturan bir üst kurul niteliğindedir.

Meslek mensuplarının haksız rekabetle ilgili mücadelelerinde kendilerine rehber olabilecek, “Haksız Rekabetle Mücadele Meslek Mensubu’ nun Pusulası” adlı kitapçık, ikinci yayını olarak, “Kutup Yıldızı” isimli kitapçığı hazırlamıştır.

TÜRHAİK üst birlik TÜRMOB’ un öncülüğünde meslek camiasında iletişim, dayanışma, bilinçlenme sağlanması amacıyla “ Türkiye Haksız Rekabetle Mücadele Kongreleri” düzenlemektedir.

## **4.2.Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Sorununun Ortadan Kaldırılmasına Yönelik Yapılan Çalışmalar**

### **4.2.1. Haksız Rekabet Durumlarında Meslek Odalarının İlgili Kurullarının Yaptırım Sürecindeki Faaliyetleri**

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun Çalışma Yönetmeliği bölümünün 62. Maddesinde Meslek Mensuplarının “Mesleki Ödevleri” yer almaktadır. Meslek mensupları bu ödevlerini yerine getirirken uymaları gereken kurallar ve ahlaki etik değerler dışına çıktıklarında bağlı buldukları odaların ilgili kurullarınca haklarında meslek yasağı gereği yaptırıma ilişkin işlem başlatılmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetler bir kamu hizmeti olarak da görüleceği için, gerekli görülmesi durumunda görevleri sebebiyle işlemiş oldukları suçlardan dolayı kamuda görevli bulunanlara yönelik ceza kanununda uygulanan sistem uygulanmaktadır.

Odaların ilgili kurullarından Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu, meslek mensuplarına ilişkin haksız rekabet unsurları ve reklam yasağına ilişkin meslek

kurallarını ihlal edip etmedikleri konusunda denetim ve soruşturma yaparak, mesleki ilke ve kurallara aykırılık teşkil eden davranış ve uygulamaların tespiti halinde bu durumu tespite yönelik veriler ekinde hazırlanmış rapor olarak oda yönetim kuruluna sunar. Yönetim Kurulu tarafından ilgili rapor değerlendirilerek, soruşturmaya gerek olmadığına dair veyahut da disiplin soruşturması yapılmasına dair karara varılır.

#### **4.2.2. Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet Davranışına Yönelik Yaptırımlar**

Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu tarafından fiilin tespiti halinde oda Yönetim Kurulunun hazırlanmış olduğu kararın disiplin soruşturması açılmasına yönelik olması durumunda, ilgili dosya disiplin kuruluna sevk edilir. Oda Disiplin Kurulu 3568 sayılı Meslek Yasası m.26 da belirtilen görevi gereği, disiplin soruşturmasını yaparak disiplinle ilgili kararları ve cezaları uygulamakla yükümlüdür.

Disiplin Kurulunun uygulayabileceği disiplin cezaları, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre 3568 sayılı Meslek Yasasının 48. maddesinde, uyarma, kınama, geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma, yeminli sıfatının kaldırılması ve meslekten çıkarma olarak belirtilmektedir.

Mesleki kural, meslek vakar ve onuruna aykırı fiil ve harekette bulunanlarla ve mesleki görevin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, ilk defa da uyarma cezası, tekrarında ise kınama cezası uygulanmaktadır.

Mesleki görevlerini tarafsızlık, bağımsızlık ve dürüstlük ile yapmayanların, kusurlu yapanların veyahut mesleğin genel prensiplerine aykırı etik değerlerden uzak faaliyette bulunan meslek mensupları için 6 aydan az 1 yıldan çok olmamak kaydı ile geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanır.

Tasdik yetkisini gerçeğe aykırı kullandığı Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilerek rapora bağlanan Yeminli Mali Müşavirler hakkında geçici olarak meslekten alıkoyma cezası verilir ve bu hususun tekerrür etmesi ve mahkeme kararı ile kesinleşmesi sonucunda ise Yeminli sıfatının kaldırılması cezası verilir.

Meslek mensuplarının mükellefleri ile birlikte kasten vergi ziyana sebep oldukları mahkeme kararı ile kesinleşmiş ise, meslek mensuplarına meslekten çıkarma cezası verilir. Üç yıl içerisinde iki veya daha fazla disiplin cezası gerektiren davranışta bulunan meslek mensuplarına, her yeni işlemiş oldukları disiplin suçu gereği bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.



#### 4.3.Haksız Rekabete Konu Olan İSMMMO ve TÜRMOB Disiplin Kurulu ve Haksız Rekabet Kurulları Olay ve Karar Tutanaklarına İlişkin Örnekler

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Haksız Rekabetle Mücadele Kurullarının çalışmalarına ilişkin 2018 – 2022 Yılı Sonu ve 2023 Yılı Mevcut durumu hakkındaki bilgiler aşağıdaki gibidir;

##### A ) Odaların Yönetim Kurulları Tarafından Haksız Rekabet Kuruluna sevk edilen dosyaların sayısı ;

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

1104 1470 1923 1800 3003

a-) Cezai Yaptırıma Gerek Olmadığına Dair Kararların Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

238 232 200 376 391

b-) İşleme Konmadan Kaldırılan Dosyaların Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

227 180 487 0 51

c-) İşleme Konarak Disiplin Kuruluna Sevk Edilen Dosyaların Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

639 1058 1236 1424 1442

d-) Kurullarda Soruşturmaları Süren Dosyaların Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

0 0 0 0 1119

##### B ) İşleme Konulan Dosyaların İçeriklerine Göre Dağılımları;

a-) Meslek Mensuplarının Kendi Aralarında ve İş Sahipleriyle İlişkilerindeki Haksız Rekabete Konu Dosyaların Toplam Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

483 977 1204 1374 1428

b-) Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamaların Oluşturduğu Haksız Rekabet Konusundaki Dosyaların Toplam Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

101 81 26 28 14

c-) Reklam Yoluyla Haksız Rekabet Konusunda Toplam Dosya Sayısı

2018 Yılı 2019 Yılı 2020 Yılı 2021 Yılı 2022 Yılı

55 46 6 22 0

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası 2023 yılına ait 30.06.2023 tarihi itibari ile Haksız Rekabet Kurulundan Disiplin Kuruluna sevk edilen dosya sayısı 2981 adet olup, bu dosyaların 1119 adeti 2022 yılından kovuşturması devam eden dosya sayısı iken 1862 adet dosya ise 2023 yılı içerisinde aktif olarak kurula bildirilen dosyalardan oluşmaktadır.

**2981 adet dosyadan;**

937 adet disiplin cezasına yer olmadığı gerekçesi ile işlem den kaldırılmış,

136 adet dosyanın yargı sürecine taşınan dava sonucu beklenmekte olup,

1869 adet dosyanın soruşturması tamamlanmış ve disiplin cezaları uygulanmış,

39 adet dosyanın kovuşturması devam etmektedir.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Haksız Rekabetle Mücadele Kurulu ve Disiplin Kurulu Başkan ve üyeleriyle, özet bilgileri bulunan faaliyet raporu verileri üzerine yapılan görüşmede kurul üyelerinin vermiş olduğu bilgiler doğrultusunda ;

2018-2023 yılları arasında haksız rekabet nedeni ile hakkında işlem yapılan meslek mensuplarının, haksız rekabete konu fiilleri, bu fiillerin nasıl sonuçlandığına ilişkin dosya detaylarının yer aldığı faaliyet raporlarını incelediğimizde; yaptırım önerisi ile işlem gören dosya sayılarının yıllar içerisinde artış seviyesini koruduğu görülmektedir. Bunun birçok sebebi olabileceği gibi, en büyük payın meslek mensuplarının mesleki özenlerinin yeterli olmaması sebebi ile kendi aralarında ve iş sahipleri aralarında olduğu, meslek mensuplarının muhasebe ve denetim standartlarına uymamak, mesleki faaliyetlerin yürütülmesinde gerekli olan mesleki özeni göstermemeye yönelik olduğu görülmekte olup, Maliye Bakanlığı' nın Vergi Denetim Kurullarınca inceleme sonucu düzenlenen sorumluluk raporlarına istinaden yaptırımın söz konusu olduğu görülmektedir.

Dosyaların konusunu oluşturan bir diğer içeriğin ücret ve mali nitelikteki uygulamalar olup, bunun içerisindeki en büyük payın ise odalar tarafından açıklanan asgari ücret tarifesinin dışında bir fiyatla iş yapılmasına ait olduğu görülmektedir.

Dosyaların konusunu oluşturan bir diğer unsur ise, reklam yolu ile yapılan haksız rekabet dosyaları oluştururken, kurul raporlarında da görülmektedir ki bunun içerisindeki en büyük pay ise sosyal medya ve dijital yayın kanallarında reklam yönteminin kullanılmasına yöneliktir.

Haksız rekabete konu olan dosyaların içeriklerine bakıldığında, muhasebe ve denetim standartlarına uymama ve gerekli mesleki özeni göstermemeye de, sürekli değişkenlik gösteren vergi mevzuatları ve gelişen teknolojiye ayak uydurmakta zorlanan meslek mensuplarının, gerek iş yüklerinin fazlalığı gerekse de yeterli olmayan mesleki eğitimler sebebi ile yıllar arası artan bir ivmeye sahip olduğu görülmektedir.

Sözleşmelerden kaynaklı sorunun yıllar içerisinde düşüş göstermesinin sebebi olarak ise, TÜRMOB tarafından uygulamaya konulan e-birlik sözleşme sistemi ve bu sistemin gelir idaresi ile olan sözleşme sistemine entegre düzenlenmesi görülebilir.

Oda ilgili denetleme kurul ve komitelerinin meslek mensuplarının adres denetimlerini son yıllarda artırması ise görünen o ki izinsiz faaliyette bulunan yetkisiz kişilerin veya başka bir meslek mensubu adına faaliyet gösteren meslek mensuplarının sayısı düzenli bir azalış seyrinde gözükmemekte.

Bilhassa muhasebe mesleği, iş yükü ve sorumluluğu fazla olan önemli bir meslektir. İş yükünün çokluğu, mesleğin yoğunluğunun yarattığı stres ve zaman darlığı nedeniyle muhasebe meslek mensupları sürekli ve sık sık çıkarılan kanun, standart ve tebliğleri takip etmekte zorlanırlar. Sadece takip etmiyorlar, uygulamada da sıklıkla sorun yaşıyorlar. Bunun yanı sıra kanundaki bazı boşluklar, denetim eksikliği ve en önemlisi denetimin tam olarak gerçekleştirilememesi sonucu haksız rekabete kapı aralanmaktadır (Sak, 2013, s.71). Ancak, mevzuata uygun olmakla birlikte, hukukun bütünlüğü ve eşitliği ilkelerine aykırı olarak meslek mensupları tarafından itirazlara ve hatta dava konusu olan bazı istisnai durumların da olduğu bilinmektedir. Bu durumun daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıda “düzenleyici ve denetleyici kurumların yasama hükümlerine aykırı olarak kanuna aykırı olarak oluşturmasından kaynaklanan haksız rekabet” e ilişkin birkaç örnek verilmiştir (Sak, 2013, s.72).

TÜRMOB faaliyet raporlarının verilerinden de anlaşılacağı üzere, meslek mensuplarının haksız rekabete ilişkin faaliyetlerinin çoğunlukla mesleki özene ve muhasebe standartlarına bağlı kalınmaması sebebi ile ücret tarifelerine uyulmaması sebebiyle gerçekleşmektedir.

Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunda işlem görmekte olan bir disiplin dosyasında, meslek mensubunun kendisinin mesleği icra etmeyerek yine kendisi gibi meslek mensubu bulunan eşinin ofis adresinde işini icra ettiğini beyan etmiş ancak o adreste herhangi bir iş ilişkisi sebebi ile bulunmadığı, kendisinin mükellefleri görünen

mükelleflerin bir kaçının beyanının da kendisini tanımadıkları yönünde olması sebebi başka bir meslek mensubu tarafından odaya şikayette bulunulduğu belirtilmiştir. Yapılan soruşturma kapsamında, meslek mensubunun aslında o adreste hiçbir şekilde bulunmadığı, adreste kendi unvanını bir miktar para karşılığında kullanması için eşinin bir çalışanı ile anlaşığı tespit edilmiş ve sonuç olarak kendisine meslek unvanını kendi dışında birine çıkar sağlamak kaydı ile kullandığının tespiti sebebi ile meslekten men cezası verilmiştir.

Başka bir örnekte ise, meslek mensubunun mükellefi ile birlikte muhteviyatı itibarı ile sahte ve yanıltıcı belge düzenleyerek haksız ve meslek onuru ve ahlaki etik değerlere aykırı davrandığı tespit edilmiş ve mahkeme kararı ile hapis cezası alarak meslekten men edildiği görülmektedir (TÜRMOB, 2019) .

## BÖLÜM 5

### 5. HAKSIZ REKABETİN ÖNLENMESİNE İLİŞKİN ÖNERİLER

#### 5.1. Meslek Mensuplarınca Haksız Rekabetin Çözüm Sürecine İlişkin Üstlenilecek Rol ve Sorumluluklar

Etkinliği bulunmayan muhasebe ve kontrol sistemlerinin, özellikle zayıf iç kontrollerin, yaratıcı muhasebe uygulamalarına, finansal verilerin manipülasyonuna ve aynı zamanda dolandırıcılığa ve riske neden olduğu şüphesizdir (Kızıllı, Şeker, Akman, Işık, Demirkol ve Kefeli, 2015; Kızıllı, Çelik, Akman ve Şener, 2016). Bu konuyla ilişkili olarak ekonomik ve finansal yapının sağlıklı işleyişi makro düzeyde muhasebe meslek mensuplarına bağlıdır. Ayrıca muhasebe, mikro düzeyde işletme yönetiminin kalbi olarak adlandırılmakta ve bilinmektedir (Terzi, 2015).

Ekonomide yaşanan değişimlerle birlikte finansal raporlamanın yanı sıra denetim işlevi de muhasebe meslek mensuplarına önemli sorumluluklar getirmiştir. Tüm bu sorumlulukların sonucu olarak, muhasebe mesleğinin değer önermesi ile, kurallarında ve kararlarında ve algılanan sorunlarda bazı çelişkiler ve anlaşmazlıklar bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, yaşadıkları sorunlara rağmen muhasebe etiğine bağlı kalarak faaliyetlerini sürdürmek zorundadırlar (Deran ve ark., 2016). Muhasebe meslek mensupları arasında muhasebe etiğine yönelik bilinç son yıllarda büyük ölçüde gelişmesine rağmen, belirli sorunlar ve eksiklikler devam etmektedir (Kızıllı, Akman, Aras ve Erzin, 2015).

Türkiye'de muhasebe mesleği 1989 yılında 3568 sayılı kanunla bir düzenleme ve düzenleme yaşamıştır. 3568 sayılı kanunun kabulü ile muhasebe meslek mensubu algısı ülkemizde de değişerek, olması gereken değer ve öneme sahip bir hal almıştır (Kaya, 2015).

Türkiye'de muhasebe mesleğinin istenilen değer, itibar, imaj ve kimliği tam olarak kazanıp kazanmadığı hala tartışılmaktadır. (Kızıl, Akman, Zorkalkan, Türkmen, 2015).

Muhasebe profesyonellerinin devlete, müşterilerine, meslektaşlarına ve özellikle de kendilerine karşı bir takım sorumlulukları vardır. Bu sorumlulukların bilinciyle çalışan muhasebe meslek mensupları, anlaşılır, gerçek ve güvenli veriler üreterek ortaya koymaktadır. Muhasebe meslek mensupları mesleklerinin gereğini yerine getirirken birçok sıkıntı ve sorunla karşılaşmakta ve bu sorunların çözülmesini beklemektedir (Tükenmez ve Kutay, 2005). Son zamanlarda muhasebe meslek mensuplarının sorunlarına yönelik yapılan araştırmaların sayısında önemli bir artış olmuştur. Yapılan çalışmalara bakıldığında, muhasebe meslek mensuplarının işlerinde yaşadıkları sorunlara dikkat çekilerek, mükelleflerin mevzuatta sıklıkla yapılan değişiklikleri takip etmemelerinin de meslek mensuplarının ciddi sorunu olduğunu ortaya koymuştur.

Müşterilerin muhasebe ücretlerini zamanında ödeyememesi, muhasebe meslek mensuplarının aşırı iş yükü ve muhasebeciler arasındaki haksız rekabet diğer belirlenen sorunlardır. Kalaycı ve Tekşen (2006) tarafından yapılan çalışmada, müşterilerin düşük vergi hesaplaması yönünde muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskıları ifade edilmiştir. Mevzuat ve düzenlemelerde yapılan düzenli değişiklikler, muhasebe meslek mensupları arasındaki haksız rekabet, muhasebecilerin aşırı iş yükü ve müşterilerin muhasebe ücretlerini zamanında ödememeleri de belirtilen başlıca sorunlardır.

Usul ve Aslantaş'ın (2007) çalışmasının amacı, muhasebe meslek mensupları ile müşteriler arasındaki çatışmanın nedenlerini ortaya çıkarmaktır. Müşterilerin ve muhasebe meslek mensuplarının görüşleri de bu araştırmalarda sunulmuş olup, araştırmaya göre hizmet veren muhasebe meslek mensupları ile muhasebecilerden hizmet talep eden müşteriler arasında çatışmaların olduğu tespit edilmiştir. Çatışmalar esas olarak müşterilerin muhasebe profesyonellerine bakış açısının bir sonucuydu.

Bir başka yapılan araştırma ise Özulucan, Bengü ve Özdemir (2010) tarafından yapılan araştırmadır. Bu çalışma da muhasebe meslek mensuplarının sorunlarını üç başlık altında değerlendirilmiştir. Bu sorunlar sırasıyla, uygulamada karşılaşılan sorunlar, mevzuatın uygulanmasıyla yaşanan sorunlar ve muhasebe odalarına ilişkin sorunlar olarak belirtilmiştir.

Karcioğlu ve Yazarkan'ın (2011) yapmış oldukları çalışmalarının amacı, İzmir ve Erzurum il merkezlerinde ikamet eden muhasebe meslek mensuplarının kamu kurumları ile ilgili faaliyetlerinde karşılaştıkları sorunları belirlemektir. Çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının bilgi eksikliği, bürokratik sorunlar ve yasal düzenlemeler gibi sorunları sıklıkla yaşadıkları tespit edilmiştir.

Yıldırım ve Güney (2012) çalışmalarında, muhasebecilerin bazı sorunlarına vurgu yapmaya çalışmışlardır. Araştırmada muhasebe meslek mensuplarının mesleklerinin yarar ve yararlarından çok daha fazla iş yükü ve güçlükleri ile karşı karşıya kaldıkları belirlenmiştir. Ayrıca, sıklıkla yapılan kanun ve düzenleme değişikliklerinin, müşteriler ile muhasebe meslek mensupları arasındaki ilişkiyi zedelediği belirtilmiştir.

Tuğay ve Tekşen (2014) mesleği icra edenlerin sorunlarını araştıran bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışma ile, en iyi muhasebecinin toplum tarafından müşterilerin en az vergiyi ödemesini sağlayan ve yardımcı olan olarak algılandığı savunulmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının sık sık kanun ve yönetmeliklerde zamanında uyulmaması, muhasebe meslek mensuplarının muhasebe odaları tarafından belirlenen taban maaşın altında defter tutmaları, mesleğin getirdiği mesleki (iş) yükü gibi ek sorunlarının da altı çizilmiştir. Bu aşırıdır ve müşteriler ücretlerini muhasebecilere zamanında ödemezler.

Muhasebe meslek mensuplarınca üretilen ve sunulan bilgilerden yararlanan birçok paydaş bulunmaktadır. Doğru ve güvenilir bilgilerin zamanında teslimi, tüm paydaşlar açısından büyük önem taşımaktadır. Son yıllarda yatırımcıların ve hissedarların muhasebe meslek mensuplarından en belirgin beklentisi özellikle şeffaflıktır (Kızıl, Fidan, Kızıl ve Keskin, 2016; Tayyar, 2001). Şeffaflık her alanda olduğu gibi, birleşmeler, satın almalar ve yatırımlar açısından da kritik bir kavram. Yatırımcılar, hissedarlar, girişimciler, denetçiler ve devlet gibi günümüz iş dünyasının paydaşları daha standartlaştırılmış küresel muhasebe ilkelerine ihtiyaç duymaktadır.

Meslek mensupları, bilgileri önemlilik ve öncelik bazında sunmalıdır. Unutulmamalıdır ki, ciddi miktarda bilgi yanıltıcı ve yanlış olabilir. İstenilen düzeye göre daha az bilgi verilmesi ve sunulması da aynı bağlamda değerlendirilmelidir. Mali tabloların daha anlamlı olması için artık muhasebe meslek mensuplarından da enflasyon uygulamalarının muhasebeleştirilmesi beklenmektedir (Suadiye ve Yükselen, 2001). Meslek Mensupları, mükelleflerin kendilerine zamanında ve yeterli bilgi vermelerini ve muhasebe hizmet ücretlerinin zamanında

ödenmesini beklerler. İş dünyasının kaliteli hizmet talebi de muhasebecilerin sunduğu hizmetlerin iyileştirilmesinin de ciddi önem taşımaktadır. Firmaların kendi meslek mensuplarından temel beklentileri ise, kesin sonuçlara ulaşabilmek için muhasebe kayıtlarının güvenilir ve tarafsız olarak tutulmasıdır. (Taner, Dalgeç ve Susmuş, 2001).

Yeminli Mali Müşavirler (YMM) vergi beyannamelerini imzalayarak ve kontrolleri etkin bir şekilde uygulayarak vergi denetimi yapmaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensupları, vergi geliri üretimlerinin kaynağıdır. Muhasebe ve muhasebeciler olmasaydı, aslında vergi tahsilatı olmazdı. Bu nedenle hükümetler, muhasebe meslek mensuplarından her zaman vergi tahsilatında etkin, adil ve sorumlu bir rol üstlenmelerini beklemektedir (Seviğ, 2002).

Muhasebe Mesleğine ilişkin ahlaki ve etik değerlerin kazanılması, toplumda muhasebe mesleğinin değerini de artıracak bir gerçektir. Dolayısıyla bugün toplumun muhasebecilerden en önde gelen beklentilerinden birinin de etik değerlere bağlılık olduğu söylenebilir (Selimoğlu, 2001).

## **5.2. Sorunun Çözümüne İlişkin Meslek Örgütlerine Meslek Mensuplarına ve Devlete Düşen Görev ve Sorumluluklara İlişkin Öneriler**

Sorunun çözümüne ilişkin meslek örgütlerine meslek mensuplarına ve devlete düşen görev ve sorumluluklara ilişkin öneriler aşağıda yer almaktadır.

### **5.2.1. Meslek Örgütlerine (Meslek Odalarına) Yönelik Öneriler**

Kamu niteliği taşıyan meslek kuruluşlarına hangi örgütlerin dâhil olduğuna dair görüş ayrılıkları olsa da Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü (TODAİE) tarafından kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşları arasında kabul edilmektedir (Deliorman ve Kandemir, 2009, s.5).

Meslek örgütleri, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında, meslek mensuplarının oluşturduğu, tüzel kişilikleri olan ve üyeleri üzerinde kamu hukukundan doğan birtakım yetkilere sahip olan organizasyonlar şeklinde ifade edilmiştir. Kamu kurumu statüsünde bulunan odalar üyelerinin ortak amaçlarına yönelik olarak faaliyette bulunan sistemlerdir. Ülkemizde üyeliğin zorunlu olmadığı STK'lardan farklı olarak, meslek odalarına üye olmak mesleği icra edebilmek için zaruri bir önkoşul olarak



görülmektedir (Özbükerci, 2015, s.36). Her örgütte olduğu gibi Muhasebe Meslek örgütleri de aslında değer yaratmak için vardır (Jones, 2017, s.347).

Muhasebe meslek mensupları görevlerini ve mesleki yükümlülüklerini yerine getirirken, yaşadığı ülkenin toplumsal değerlerinin etkisinin yanında, muhasebe mesleğinin yazılı ve sözlü tüm değerleri ile uyumlu bir şekilde zaman içerisinde bireysel kültürlerini de geliştirmişlerdir. Muhasebe; sadece rakam, sayı ve raporlar ile sınırlanamayacak düzeyde sistemli ve geniş kapsamlı, yöneticilere eşsiz bir bakış açısı sağlayabilen önemli bir disiplindir. Meslek mensupları, meslekleriyle uyumlu bir şekilde belirlenmiş kurallara ve standartlara riayet ederken diğer mensuplarla ortak bir kültür çerçevesinde davranırlar. Muhasebe mesleği daha önceden belirlenmiş bir takım standartlara dayanmakla birlikte, yürütülen faaliyetler ve yükümlülükler açısından bakıldığında doğrudan insan faktörünün etkisi altında olan bir meslektir. Dolayısıyla mesleğin yürütülmesinde ortak bir örgüt kültürünün olması beklenmektedir. Mesleki başarı odaklı olan meslek mensuplarının odak noktalarını örgütsel destek, işbirliğinin artırılması ve ödüllendirmeye dayalı, örgütsel kimliğin ve performans araçlarının belirlenmiş olduğu bir yöne kaydırmaları son derece önemlidir (Yücel & Karagöz, 2019, s.598-602).

### **5.2.1.1. Mevzuata Yönelik Öneriler**

#### **5.2.1.1.1. Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliğinin Güncellenmesi**

3568 sayılı meslek yasasının Reklam yasağına ilişkin olarak, meslek mensuplarının reklam yapmaları yasaklanarak, disiplin suçu kapsamına alınmıştır. Kanun koyucu tarafından meslek yasasında ki bu yasağın, kapsamlı olarak ele alınarak üzerinde mesleğin gelişimi ve içerisinde bulunan elektronik çağ dikkate alınarak güncellemeler yapılmalı ve yeni hali uygulamaya konulmalıdır.

Meslek mensupları mesleklerini icra ederken, faaliyetlerine ilişkin kendilerini tanıtabilecek bir elektronik platformda, hem çalışmalarını, hem de mesleğin çeşitli alanlarında ki uzmanlıklarını paylaşarak bilgilendirme yapabilmelidirler.

Haksız rekabet nedeniyle müşterileri, itibarı, mesleki itibarı, mesleki faaliyetleri veya diğer ekonomik çıkarları zarar gören veya zarar görme tehlikesiyle karşı karşıya kalan meslek mensuplarının haklarına Yönetmeliğin birinci bölümünün üçüncü bölümünde yer verilmiştir. haklar, yetkiler ve sorumluluklar olarak tanımlanmıştır. Aynı zamanda meslek mensuplarının ekonomik çıkarlarını korumak amacıyla, meslek

mensuplarının ekonomik çıkarlarını korumak amacıyla, fiilin haksız olup olmadığının tespiti Kanununun 56 ncı maddesi hükümlerine göre yapılır. 6102 sayılı Kanun, haksız rekabetin yasaklanması, haksız rekabet sonucu oluşan maddi durumun ortadan kaldırılması ve haksız rekabetin ortadan kaldırılması yanlış veya yanlıştır. Yanıltıcı beyanlarla yapılmışsa bu beyanların düzeltilmesine ilişkin dava açma yetkisi düzenlenmiştir (TÜRMOB,2007).

#### **5.2.1.1.2. Zaman Esaslı Ücretlendirme Modelinin Uygulanması**

Zaman esaslı fiyatlandırma, piyasa talebine ve arzına dayalı olarak fiyatları gerçek zamanlı olarak ayarlayan esnek ve etkili bir fiyatlandırma stratejisidir. Başarılı bir dinamik fiyatlandırma stratejisi uygulamak karmaşık bir süreç olabilir, ancak doğru rehberlikle işletmeniz için önemli faydalar sağlayabilir (TÜRMOB, 2020).

İş modelinize dinamik fiyatlandırma uygularken, çok çeşitli stratejiler arasından seçim yapabilirsiniz. Her biri, müşteri davranışından gerçek talebe kadar farklı değişkenlere vurgu yapar. En popüler dinamik fiyatlandırma yöntemleri arasında şunları sayabiliriz (TÜRMOB, 2020):

1. Değere dayalı fiyatlandırma - bu durumda, algoritmanız ürün veya hizmetinizin belirli bir müşteriye sağladığı değeri tahmin eder ve bu temelde en iyi fiyatı hesaplar. Değere dayalı fiyatlandırma, çok özel bir nişe sahip markalar veya talep zirvesinden yararlanmak isteyen şirketler için mükemmel bir çözümdür.
2. Maliyet artı fiyatlandırma - bu basit strateji, ürünün veya hizmetin doğrudan maliyetlerine sabit bir yüzde veya tutar ekleyerek fiyatı hesaplar. Sınırlı müşteri verilerini işleme yetenekleriniz varsa, bu stratejiyi uygulamak iyi bir fikir olabilir.
3. Zamana dayalı fiyatlandırma - burada önemli olan zaman fırsatlarından yararlanmaktır. Algoritma, talep ve erişilebilirlik gibi gerçek zamanlı değişkenleri dikkate alarak müşterinin o anda ödemesi muhtemel fiyatı bulur. Bu değişkenler nişinizde büyük ölçüde dalgalanıyorsa, zamana dayalı fiyatlandırma tam size göre.
4. Rakibe dayalı fiyatlandırma - bu strateji söz konusu olduğunda kural basittir - algoritma rakiplerin fiyatlarını alır ve ya bir ortalama hesaplar, en iyi rakiplerinizden daha düşük bir fiyat belirler ya da onlarınkine eşitler.

5. Envantere dayalı fiyatlandırma - bu strateji söz konusu olduğunda, dinamik fiyatlandırma, fazla ürünleri satarak stok seviyelerinizi uyumlu hale getirecek bir şekilde satışları teşvik etmeyi amaçlar.

#### **5.2.1.1.3. Haksız Rekabet Davranışlarında Yaptırımların Ağırlaştırılması**

Odalar, meslek mensuplarının iktisadi menfaatlerini korumak amacıyla, haksız rekabetin varlığı halinde meslek kanununun 14 üncü maddesi ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 56 ncı maddesi hükümlerine göre;

(a) Fiilin haksız olup olmadığının tespiti,

(b) Haksız rekabetin men' i,

(c) Haksız rekabetin neticesi olan maddi durumun ortadan kaldırılması ile haksız rekabet yanlış veya yanıltıcı beyanlarla yapılmışsa bu beyanların düzeltilmesi, davalarını açmaya yetkilidir.

Haksız rekabetin oluşması durumunda odaların ilgili birimlerinin tespite yönelik çalışmalarında süre zarfını iyi kullanarak, disiplin soruşturması neticesinde gerekli olan yaptırımları yasalar çerçevesinde uygulamalıdır. Disiplin süreçleri uzamamalı aksine, haksız rekabet fiilinin gerçekleştiği süreç içerisinde yaptırım uygulanmalı ki, meslek mensupları arasında yaptırımların caydırıcı olması sağlanmalıdır.

#### **5.2.1.1.4. İş Sahiplerinin Meslek Mensubu Değişikliklerinin Odaların Kuracağı İlgili Birim Gözetiminde Yapılması**

Meslek Mensuplarının mükellefleri ile yapmış oldukları sözleşme sonlandırma ve iş devri işlemleri meslek odalarının kuracağı ilgili bir birim gözetiminde yapılması da haksız rekabetin önlenmesinde etkili olabilecek bir öneridir.

Mükellefler öne sürmüş oldukları farklı sebeplerle meslek mensubu değişikliği yapabileceği gibi, meslek mensupları da hizmet sözleşmelerini gerekçe sunarak sonlandırabilmektedir.

Mevcut durumda birçok meslek mensubunun, mükelleflerin asılsız olarak fiyat düşürmek amacı ile daha düşük ücretle muhasebe hizmeti sunan başka bir meslek mensubu ile anlaşması sebebi ile haksız rekabet fiili içerisinde yer almaktadır. Ancak bazı durumlarda bu söz konusu olmadığı gibi aksine düşük ücrete defteri alan meslek mensubu bunu reddederek mükellefin yanıltıcı bilgi verdiğini iddia etmektedir. Bu gibi durumların önüne geçilebilmesi için devir teslimlerin ilgili birimlerin gözetiminde

yapılması daha sağlıklı olacaktır. Bununla birlikte devir teslimlerde eksik evrak teslimi iddiası gibi bir çok konunun da önüne geçilmiş olacaktır.

#### **5.2.1.1.5. Etik ve Tarafsızlık İlkeleri Çerçevesinde Meslek Mensuplarının Denetimi**

Etik ve tarafsızlık ilkeleri çerçevesinde meslek mensuplarının denetimi ile ilgili detaylar şöyledir (TÜRMOB, 2020):

(1) Profesyonel üyenin ayırt edici bir işareti, kamu yararına hareket etme sorumluluğudur. Meslek mensubu bu sorumluluğu yerine getirebilmek için bu Yönetmelikte yer alan etik ilkelere uymak zorundadır.

(2) Etik ilkeler üç bölümden oluşur. Birinci Bölüm, tüm muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri belirlemekte ve bu ilkelerin uygulanması için kavramsal bir çerçeve sunmaktadır. Kavramsal çerçeve, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uyumun önündeki tehditleri belirlemeleri için gerekli bir kılavuzdur; tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınması gerekmektedir.

(3) İkinci Bölüm, bağımsız çalışan mesleği icra edenlere yönelik ilke ve koşulları içerir. Üçüncü Bölüm, işletmelerdeki mesleği icra edenlere yönelik ilkeleri ve kuralları kapsamaktadır.

Temel koşullar, bağımsızlık ve kavramsal çerçeve şunlardır (IFAC, 2018)

- Kurallar, muhasebe meslek mensuplarının temel etik ilkelerine uymasını şart koşar. Öte yandan kurallar kavramsal çerçeveyi, temel ilkelere uyumluluğa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için uygulamalarını gerektirmektedir.. Kavramsal çerçeve, mesleki muhakeme yürütmeyi, yeni bilgiler ve gerçekler ve koşullardaki değişikliklere karşı tetikte olmayı ve makul ve bilgilendirilmiş üçüncü taraf testinin kullanılmasını gerektirir.
- Kavramsal çerçeve, meslek, mevzuat, yönetmelik, firma veya işveren kuruluş tarafından oluşturulan koşulların, politikaların ve prosedürlerin varlığının tehditlerin belirlenmesini etkileyebileceğini kabul eder.
- Ayrıca Kurallar, muhasebe meslek mensuplarının denetim, inceleme ve diğer güvence görevlerini yerine getirirken bağımsız olmalarını şart koşar. Kavramsal çerçeve, bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi,

değerlendirilmesi ve ele alınması için temel ilkelere uygunluğa yönelik tehditlerle aynı şekilde uygulanır.

#### **5.2.1.1.6. Yeni İşe Başlayan Meslek Mensuplarının Desteklenmesi**

Yeni meslek hayatına atılarak, mesleğe yeni giriş yapan bir meslek mensubu, mali varlığını sürdürebilmek adına diğer meslek mensupları için potansiyel bir haksız rekabet yaratıcısı gibi görünüyorsa da, çalışma hayatına yeni giren meslek mensuplarının çeşitli uygulamalar ve meslek odaları tarafından alınacak etkili destek kararlarıyla bu görüntülerinden mesleğe katkıda bulunacak konuma getirilebilirler .

Çalışma hayatına yeni atılan meslek mensupları, maddi sebeplerden dolayı tarife dışı defter tutabileceği gibi, mesleği yapmaya yetkisi bulunmayan üçüncü kişilere mesleki ruhsatını haksız yere kullanarak haksız bir kazanç sağlamalarına alt yapı hazırlayabilir. Bunun önlenmesi için meslek odalarınca ve üst birlikçe, mesleğe yeni başlayan meslek mensuplarının bir süre örneğin aidat alınmayarak desteklenmesi sağlanabileceği gibi, diğer yandan serbest çalışan vasfından ziyade odalar bünyesinde oluşturulan birimlerce, kaliteli ve nitelikli işletmelerde bağımlı olarak çalışmalarını sağlayabilir.

Muhasebe meslek mensupları, işletmelerin stratejilerini gerçekleştirmelerine yardımcı olmak için her zaman gerekli olmuştur ve şimdi, organizasyonu destekleyen maddi kaynaklar (sermayeler) arasındaki karşılıklı ilişkileri tanıyan ve adil bir şekilde yöneten entegre düşüncüyü kullanmaları gerekmektedir (Tekbaş, 2018).

Uzman işletme ve finans becerilerinin birleşimiyle, muhasebe meslek mensupları, iş dünyasında ve toplum adına çok sayıda role sahiptir. Fırsatları gerçekleştiren, ilerlemeyi izlemek ve riski yönetmek için sistemleri ve süreçleri formüle eden ve yürüten strateji oluşturmak için verileri değerlendirmenin iç içe geçmiş işlevlerini yerine getirirler (Yıldırım, 2020). Muhasebeciler, stratejik girişimlerin sağlanmasını finanse eden yatırımları kazanır ve hizmet verir, stratejiyi ve stratejisini ve performansını geniş bir paydaş yelpazesine uygun garantili raporlarda daha fazla ve güvenilir bir şekilde iletir (Tekbaş, 2018).

Güçlü ve sürdürülebilir kuruluşlarda, finansal piyasalarda ve ekonomilerde muhasebe meslek mensuplarının iş hayatındaki temel rolü göz önüne alındığında, IFAC kılavuzu muhasebe meslek mensuplarının (PAO'lar) muhasebe meslek

mensupları ile iş, kamu sektörü ve akademideki ilişkilerini genişletme aracı olarak güçlendirmelerine yardımcı olur (IFAC, 2016).

Mesleği geleceğe hazırlamak, mevcut ve geleceğin muhasebe meslek mensuplarını geliştiren bir iş ortamı için gereken beceriler, yetenekler ve etik davranışlarla donatan uluslararası muhasebe eğitime kapsamlı ve entegre bir yaklaşımın uygulanmasına vurgu yapılmasını gerektirir. Teknoloji ve insan gelişimine ikili bir odaklanma, finans rollerini daha zengin ve daha ödüllendirici hale getirecektir. Geleceğe hazır bir mesleği ilerletmek için, muhasebe meslek kuruluşları (PAO'lar), IFAC'ın desteğiyle aşağıdakiler için çalışır (Ömürbek ve Türkoğlu, 2013):

- Sağladıkları becerilerin ve mesleki gelişimin ilgili ve yüksek kalitede olması için yetkinlik çerçevelerini sık sık gözden geçirin ve yenileyin
- Özellikle ortaya çıkan konu alanlarında kaliteli öğretime odaklanmak ve
- Özellikle kariyer ortası muhasebeciler için daha geniş beceri setlerinde eğitim ve destek sağlayın. Bu, etkili eğitim fırsatları sunabilecek diğer sağlayıcılarla etkili ortaklıklar kurmayı içerebilir.

#### **5.2.1.1.7. Meslek Mensuplarının Kayıtlarını Tutabilecekleri Azami Mükellef Sayılarının Sınırlandırılması (Kota)**

Meslek mensuplarının meslek örgütlerinden haksız rekabetin önlenmesine ilişkin beklemiş olduğu uygulamalardan biride meslek mensuplarının tutabileceği mükellef sayılarının sınırlandırılmasıdır.

Meslek mensuplarının defterlerini tutarak hizmet vermekle yükümlü oldukları iş sahiplerine yönelik uygulanması beklenen kota uygulaması ile, fabrika muhasebe ofisleri diye adlandırılan düşük ücret tarifesi ve hizmet kalitesi ile iş yapan muhasebe ofislerinin önüne geçilmiş olacaktır.

Meslek mensuplarının yanlarında çalıştırdıkları personel sayısı, bu personellerin meslek mensubu unvanına sahip olup olmadıkları, büro standartlarına uygun bürolarda faaliyet gösterip göstermediklerine yönelik denetimler neticesinde ilgilenebileceği, sorumluluğunu üstlenebileceği iş sahibi sayılarının belirlenmesi, bu konuda doğabilecek haksız rekabet unsurlarını engelleyici nitelikte olabilir.

### 5.2.1.2. Eğitime Yönelik Öneriler

Son yıllarda, muhasebe mesleğinin doğasında ve rolünde olduğu kadar iş ortamında da önemli değişiklikler meydana geldi. Bu değişiklikler muhasebe eğitiminin kendisini temelden sorgulamasına yol açmıştır. Gerçekten de, batı ülkelerinde, çeşitli akademik çalışmalar ve profesyonel raporlar, muhasebe müfredatıyla ilgili sorunları belirlemiştir. Bu sonuçlar geleneksel olarak kabul edilirler çünkü daha geniş bir bilgi tabanı ve mesleki beceriler öğretmek pahasına, öğrencilerin mesleki yeterlilik sınavlarına hazırlanmaları için eğitime odaklanmışlardır.

Muhasebe eğitiminde algılanan eksiklikler nedeniyle, onu geliştirmeye yönelik çok sayıda çalışma yapılmıştır. Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebe eğitimi reformunu teşvik eden Bedford Komitesi tarafından hazırlanan rapor da dahil olmak üzere Amerika Birleşik Devletleri'nde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Daha sonra, uluslararası muhasebe firmalarının ve eğitimin beklentilerine odaklanan bir rapor ve 1990'da, Muhasebe Eğitimi Değişim Komisyonu (AECC) başlıklı bir rapor yayınladı: Muhasebeciler için Eğitim Amaçları, muhasebe eğitiminin temel amacının öğrencileri hazırlamak olduğunu belirten mesleğe girdiklerinde muhasebe meslek mensubu olmak yerine muhasebe meslek mensubu olmak. 1992'de AECC nihayet muhasebe meslek mensubunun arzu edilen profili ile muhasebe eğitim programlarının sunduğu nitelikler arasında bir uyumsuzluğun varlığını kabul etti. Ayrıca Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), mesleğin geleceğine ilişkin raporunda, muhasebe mesleğinin gerekliliklerini karşılamak için muhasebe müfredatında değişiklik yapılması çağrısında bulundu. Örneğin, bu farklı çalışmalar, öğrencileri mesleki yeterlilik sınavlarına hazırlamaya aşırı derecede odaklanan geleneksel eğitime odaklanmak yerine, muhasebe müfredatının genel muhasebe eğitimine doğru genişletilmesi gerektiğini göstermiştir. Gerçekten de, birçok ülkedeki yükseköğretim kurumlarında, muhasebe programlarının çoğu, muhasebe mesleğini icra etmek için gerekli bilgi ve becerilerden yoksun, çok dar bir şekilde oluşturulmuştur.

Albrecht & Sack (2000), Muhasebe Eğitimi: Tehlikeli Bir Gelecek Yoluyla Rotayı Belirlemek başlıklı raporlarında aynı görüşü paylaşmaktadır. Bu yazarlar, ilgili olması ve öğrencilere ve topluma değer katması için muhasebe eğitiminin değişmesi gerektiği sonucuna varmışlardır. Bazı eğitimciler bu uyarıları duymuş ve programlarında ve müfredatlarında önemli değişiklikler yapmışlardır. Ancak genel

olarak muhasebe eğitiminde yapılan değişiklikler yeterince kapsamlı olmamış veya çok yüzeysel olmuştur. Albrecht & Sack (2000), muhasebeye kayıtlı öğrenci sayısında bir azalma bulduğundan, bir değişiklik daha acildir. Ayrıca hem muhasebe pratisyenlerinin hem de öğretmenlerin muhasebeye kayıtlı öğrenciler hakkında endişe verici açıklamalar yaptıklarını ve muhasebe eğitimini tamamlayan öğrencilerin muhasebe alanında gerçek birer uzman olmayacağını belirttiklerini kaydettiler. Bunlar ciddi sorunlardır ve eleştirilerin haklı olduğuna inanıyoruz. Piyasa değişikliklerinden kaynaklanan tehditlerden ve bazı faktörlerin kontrol edilmediğinden bahsetmiyorum bile. Buna ek olarak, Albrecht & Sack (2000), mevcut muhasebe eğitiminin mesleki becerileri öğretmeye ve bilgi tabanını büyük ölçüde genişletmeye odaklanması gerektiğini savunuyorlar. Albrecht & Sack (2000) raporlarında bir dizi bilgi, mesleki beceri, teknolojik beceri ve öğretim yöntemlerini listeler ve bu listenin bileşenleriyle ilgili olarak Amerikalı uygulayıcıların ve öğretmenlerin algılanan önemini inceler. Bilgi, beceri ve yöntemlerin sıralamasında olduğu kadar önem algısında da bir boşluk olduğunu bulmuşlardır. Öğretmenler, bir takım becerilerin ve ekstra muhasebe bilgisinin öğretilmesinin önemini kabul etmede uygulayıcıların yolunu takip etmektedirler. Yazarlar esasen programların içeriğinin yeniden gözden geçirilmesini, aşırı bilgi birikimi pahasına becerilerin geliştirilmesine odaklanılmasını ve pedagojinin değiştirilmesini önermektedir.

Muhasebe meslek mensupları güncel mevzuat ve teknolojik gelişmelere iş yükleri sebebi ile yeterince adapte olamıyor olsa da, meslek örgütleri mesleki eğitimleri zorunlu kılarak sıklıkla güncel olarak uygular ise, meslekteki hizmet kalitesi alınan eğitimler eşliğinde artacağından haksız rekabet unsurlarına meydan hazırlayan durumlarda ortadan kalmış olacaktır.

#### **5.2.1.2.1. Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Sisteminin Etkili Kullanılması ve Hızlı Değişen Mevzuat Karşısında Güncel Eğitimlerin Sıklıkla Verilmesinin Sağlanması**

2002'de Francisco ve Kelly, Albrecht ve Sack'in (2003) özellikle muhasebe mesleğinde beceri geliştirme alanındaki çalışmalarının devamını önermişlerdir. Bunu yapmak için öğrencilerden, gelecekteki kariyerleri için en önemli olanları belirlemek için farklı mesleki becerileri değerlendirmeleri istendi. Muhasebe eğitimine kayıtlı öğrenciler ile diğer disiplinlerde kayıtlı öğrenciler arasında bu becerilerin algılanan



önemindeki farklılıkları belirlediler. Öğrencilerin uygulayıcılar ve öğretmenlerle olan algılarında bazı farklılıklar olmasına rağmen, tüm paydaşlar yine de muhasebe eğitiminde acil ve kapsamlı bir reform ihtiyacı üzerinde anlaştılar. Amerikan Muhasebe Derneği, muhasebe eğitiminin belirli konularını ele almak ve tüm muhasebe bölümleri için müfredat önerileri yapmaktır.

Son yıllarda, ekonomik reformların hızlı gelişimi ve Çin muhasebesinin uluslararasılaşması nedeniyle, muhasebe eğitimi batılı sistemleri benimsemek için önemli değişiklikler geçirdi.

Sonuç olarak, Amerika Birleşik Devletleri'nde, Çin'de ve diğer ülkelerde muhasebe eğitimindeki reformların deneyimi, diğer bağlamlarda muhasebe eğitimi değiştirmek için ilham alabileceğimiz ilgili bir referanstır. Ülkemizde de ekonominin yüksek teknoloji ürünler üretmesi ve ticari faaliyetlerinin küreselleşmesi yoluyla küresel pazarlara hızlı entegrasyonu göz önüne alındığında, muhasebe eğitimi batı dünyası ile benzerlik göstermektedir. Hem bilgi tabanını genişletmek hem de becerileri geliştirmek için muhasebe eğitiminde değişiklik önermenin ve öğretim yöntemlerini değiştirmenin zamanı geldi gibi görünüyor (Nelson ve ark., 1998).

Ülkemizde ise daha önce uygulamaya konulması beklenen, ancak tüm dünyada etkili olan Covid-19 pandemi süreci dolayısı ile uygulaması ertelenen, TÜRMOB' un 01/07/2023 tarihi itibari ile uygulamaya koymuş olduğu SÜRGEM Programı ( Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Programı ) muhasebe mesleğinde sürekli eğitime ilişkin olarak oldukça etki yaratacaktır.

Meslek mensuplarının hızla değişen yasa ve uygulamalara ne hızla ve ne yeterlilikle ayak uyduracağı belirlenmesi ve gene hızla değişim gösteren ve dünyada da kontrol edilebilirlikten çıkan elektronikleşen mesleki uygulamalara ne derece adapte olarak istenilen verim ve düzeyde gelişmiş bilirliliğinin belirlenmesinde önemli rol oynayacaktır.

Tıpkı SÜRGEM eğitim projesi gibi illerin oda bazlı yapacağı mesleki eğitimler, meslek mensuplarının gelişimi ve mesleği nitelikli olarak icrasında oldukça etkili olacağı gibi, muhasebe mesleğinin değer ve kıymetinin de anlaşılacağı bir etki yaratacaktır.

Meslek mensuplarının yaptıkları mesleğin ciddiyetinin ve öneminin farkına vararak bir nevi emeklerini hiçe sayarak etik davranışlar sergileyip haksız rekabet ortamı yaratmamaları gerektiğinin de farkına varmalarına vesile olacaktır. Eğitimlerin sürekli olması meslek mensuplarının nitelikli olarak uzmanlaşarak iş alanlarında

ilerlemesine sebep olacak olup, buda haksız rekabete zemin hazırlayan bir faktörün kendiliğinden sona ermesine sebep olacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının motivasyonlarını, beklentilerini veya hazırlıklı olmalarını araştıran önceki literatür incelendiğinde, öğrencilerin performansını veya yeteneklerini etkileyen birçok faktörün olduğu ve öğrencilerin motivasyonlarını, beklentilerini ve hazırlıklı olmalarını anlamının muhasebe eğiticileri için önemli olduğu açıktır (Doran ve ark., 1991; Duff, 2004; Byrne ve Flood, 2008; Arquero ve ark., 2009).

O zamandan beri, muhasebe alanındaki çeşitli nicel araştırmalar, öğrencilerin yükseköğretimin diğer alanlarında geliştirilen araçları kullanarak öğrenme yaklaşımlarını değerlendirerek, derste yaklaşım ve performans arasında bir bağlantı buldu (Davidson, 2002; Duff, 2004); cinsiyetler arasındaki yaklaşım farklılıkları (Lucas ve Meyer, 2005; Elias, 2005); çalışma boyunca değişen yaklaşımlar (Gow ve ark., 1994; Elias, 2005); ve muhasebe bölümlerinin muhasebe eğitimi almayan bölümlere yaklaşımındaki farklılıklar (Lucas ve Meyer, 2005) Bazı muhasebe eğitimi araştırmacıları anket araçlarını birleştirmiş ve diğerleri ölçümün geçerliliğini sorgulamıştır (Sharma, 1997; Lucas ve Meyer, 2005).

Muhasebe programlarında öğretimin algılanan etkisizliği, kurumsal kısıtlamaların muhasebe eğitimi üzerindeki etkisini şiddetlendirmektedir (Wolk ve ark.,1997), muhasebe eğiticilerinin çoğunluğunun yenilerini tanıtmak yerine geleneksel öğretim stillerini benimsemeyi tercih ettiğini öne sürmüştür. Bazı yazarlar, uygun öğretimin geliştirilmesi için sorumluluğun akademik işverenler, eğiticiler ve bireysel muhasebe meslek mensupları arasında paylaşılması gerekmesine rağmen, öğretim gelişiminin öncelikle kişisel çabaya bağlı olduğunu öne sürmüştür (Stice ve Stocks, 2000).

Muhasebe eğitimi araştırması, muhasebe meslek mensuplarının genel ve yaşam boyu öğrenme becerilerini geliştirmeyi amaçlayan çok çeşitli özel yöntemleri dikkate almıştır. Bunlar, vaka çalışmalarının kullanımını (Campbell ve Lewis, 1991), grup temelli, yoğun ve diğer işbirlikli öğrenme formatlarını içerir, iletişim ve eleştirel düşünme teknikleri (Mohrweis, 1991; Gabriel ve Hirsch, 1992) hem didaktik hem de etkileşimli öğretim tekniklerini içermektedir. Bu yöntemlerin amacı öğrencilerin öğrenme şeklini değiştirmek olsa da, çalışmalar muhasebe öğrencilerinin öğrenme görevlerine nasıl yaklaştıklarını ve bunların yüksek kaliteli öğrenme çıktılarının başarısını nasıl etkilediğini doğrudan ele almıyor (Lord ve Robertson, 2006).

Şimdiye kadar, muhasebe eğitiminin kalitesini belirlemeye çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinde yapılan araştırmalar, çoğunlukla öğretim elemanlarının öğretim tekniklerinden veya becerilerinden memnuniyetlerini değerlendiriyordur. (Mohrweis, 1991; Campbell ve Lewis, 1991; Gabriel ve Hirsch, 1992; Wolk ve ark., 1997; Stice ve Stocks, 2000; Lord ve Robertson, 2006)

Ülkemizde de muhasebe eğitiminin kalitesi ile ilgili birçok çalışma bulunmaktadır (Çukacı ve Elagöz, 2006) muhasebe eğitiminde öğretme ve öğrenme yöntemlerini tartışmıştır. (Erdoğan ve ark., 2000; Sevim, 2005) dijital uygulamanın muhasebe eğitimine olumlu etkilerini belirlemiştir (Ayboğa, 2002; Civan ve Yıldız, 2003; Köse ve Saban, 2005). Küreselleşme sürecinde muhasebe meslek eğitiminin önemini vurgulamıştır (Gençtürk ve ark., 2008). Meslek yüksekokullarında verilen eğitim ve öğretimin kalitesinin düşük olmasını eleştirmiş ve meslek yüksekokullarındaki muhasebe öğrencileri açısından muhasebe ve finans eğitiminin yeterliliğini araştırmıştır. Eğitim seviyesi lisans düzeyinde olan öğrencinin başarısını etkileyen unsurlar oluşmuştur (Çürük ve Doğan, 2002; Zaif ve Ayanoglu, 2007). Muhasebe eğitim programlarının ve kredilerin eğitim kalitesini olumlu yönde etkilediğini öne sürmüştür. (Ünal ve Doğanay, 2009).

#### **5.2.1.2.2. Meslek Etiği Eğitiminin Meslek Mensuplarınca Zorunlu Olarak Alınması**

Teknolojik gelişmeler muhasebe alanında yeterlilik standartlarının tekrardan gözden geçirilmesine sebep olmuştur. Muhasebe mesleğinde bu yeterlilik standartları ileri teknik uzmanlığı, genel iş hayatında sağlam bir temel ve küresel iş ortamının çalışma bilgileri olarak saptanmıştır. Bu yeterlilik standartlarının yanı sıra meslek mensuplarının liderlik, karmaşık finansal muhasebe işlemleri hakkındaki bilgileri analiz etme ve iletişim kurma becerilerine de sahip olmaları gerekmektedir. Bu yüzden Uzman ve Lisanslı Muhasebeciler Kurulu 2002 yılından başlayarak yükseköğrenimin her döneminde 200 saat muhasebe eğitiminin verilmesi gerektiğini önermiştir. Bu sebepten üniversiteler ders programlarında önemli değişiklikler yapmıştır. Ülkedeki muhasebe eğitimi yeterliliğinin sağlanması için çeşitli standartları kapsayacak şekilde bütünsel bir eğitim paradigması kurulmaya başlanmıştır (Andone, 2007, s.16). Modern eğitim her şeyden önce biçimlendirici ve bilgilendirici olmak zorundadır. Bu nedenle

muhasebe meslek mensuplarının teknolojik beceri ve bilgilere sahip olmaları için aşağıda verilen yeterlilik eğitimine sahip olmaları gerekmektedir (Patrut, 2013, s.87):

(1) Muhasebe sisteminde alınan kararları ve somut süreçleri formüle etmek için çeşitli kaynaklardan veri toplamak, analiz etmek, nitel ve nicel olarak yorumlama kapasitesine sahip olması

(2) Yabancı dilde dahil olmak üzere çeşitli yazılı ve sözlü iletişim yollarını kullanması,

(3) Bilgi ve iletişim teknolojileri kullanma becerisi,

(4) Kişisel gelişim için program geliştirme sorumluluğunun üstlenmesi,

(5) Alanın karakteristik süreçlerinin tasarlanması ve yürütülmesi olarak sıralamak mümkündür.

Bilgi edinme, işleme ve iletme yeterlikleri aynı zamanda içinde bulunduğu topluluğun da temel varlıklarını oluşturmaktadır. Yeterlilik kavramı eğitim yoluyla elde edilen bilgi, beceri ve yeteneklerin kombinasyonları olarak tanımlanmaktadır (Pirimov, 2021).

Hukuki temelle ilgili bölümde tartışıldığı gibi, etik eğitiminin gerekliliği birçok ülkede yasalarla (örneğin Ermenistan, Azerbaycan ve Bulgaristan'daki Kamu Hizmeti Yasası ile) veya diğer resmi belgelerle (örneğin Etik Kuralları ile) belirlenmiştir

Üst Birlik TÜRMOB' un da muhasebe meslek mensuplarına, tıpkı Kamu Gözetim Kurumu' nun Bağımsız Denetçilere uygulamış olduğu gibi, meslek etiği eğitimini zorunlu tutarak, mesleğin hak ettiği saygınlık ve önemi kazanmasına ve dolayısı ile haksız rekabetin önlenmesine yönelik katkı sağlaması gerekmektedir.

### **5.2.1.3. Tahsilat Sorununa Yönelik Öneriler**

Meslek mensuplarının vergi mükelleflerinden talep edecekleri hizmetin ücreti 3568 sayılı meslek yasası esas alınarak yayımlanan yönetmelikte belirlenmiş olup, yönetmelikte; uygulanacak hizmet tarifesi, tarifenin içeriği, ücretlerin içeriği, hizmet ücretlerine ilişkin sözleşme, ücretlerin kapsamı, ücretlerin tahsilatına yönelik belirlemeler yapılmıştır. Ayrıca, yönetmelikte tahsilat konusu ayrıntılı olarak düzenlenmesine rağmen uygulamada birçok aksaklıklar yaşanmaktadır (Taysı, 2012, s.48). Freelancer olarak çalışan profesyoneller, verdikleri hizmetlerin ücretini çoğu zaman zamanında tahsil edememekte, hatta kimi zamanda tahsil edememektedir (Bülbül ve ark., 2008, s.15).

### **5.2.1.3.1. Asgari Ücret Tarifesinin Güncel Enflasyon Oranları Baz Alınarak Arttırılması ve Tarifeye Meslek Mensuplarınca Uyumun Sağlanması**

Meslek Örgütleri tarafından her yıl yeniden belirlenen Asgari Ücret Tarifesi belirlenirken, enflasyonun gücünü göz önünde bulundurmak meslek mensubunu kısmen de olsa ücret anlamında güvence altına alacaktır (Özmen, 2019).

Meslek Mensuplarının meslek örgütlerince belirlenen bu tarifelere uyup uymadıklarının kontrolünü yaparak, aksi durum söz konusu ise 3568 sayılı yasa kapsamında bunun karşılığında yaptırım uygulamak meslek örgütlerinin asli görevleri içerisinde yer almaktadır (Çakır, 2000, s.121).

### **5.2.1.3.2. Tahsilatların Yapılacak Düzenlemeler İle Meslek Örgütü Veyahut Kamu Tarafından Yapılarak Meslek Mensuplarına Aktarılması**

Tahsilatların yapılacak düzenlemeler ile meslek örgütü veyahut kamu tarafından yapılarak meslek mensuplarına Aktarılması uygulamasının yapılması meslek mensuplarının meslek örgütlerinden veya kamu kuruluşlarından yerine getirilmesini bekledikleri talepleri arasında yer almaktadır. Meslek mensupları alacaklarının tıpkı kamu alacağı gibi kamu tarafından yapılarak bir havuz oluşturulması ve bu havuzdan da kendi paylarına düşecek olan kısmın kendilerine belirli periyodik aralıklar ile ödenerek adeta kısırlaşan alacak tahsilatlarına çözüm olarak uygulanmasını talep etmektedir. Aynı talep Meslek mensupları tarafından, meslek örgütlerine de iletilerek ve hizmet ücretlerinde Türkiye Noterler Birliği nin uygulamış olduğu havuz sisteminin uygulanarak, üst birlik TÜRMOB tarafından işlem yapılmasına benzeri bir uygulamanın Mali Müşavirler içinde yapılması gerektiğini savunulabilmektedir (Gerçek, 2010, s.8).

## **5.2.2. Devlet Denetimine Yönelik Öneriler**

### **5.2.2.1. Meslek Mensuplarının Denetlenmesi**

Meslek mensuplarının iş sahipleri ile yapmış oldukları Muhasebe Hizmet Sözleşmeleri birlik tarafından kullanıma sunulan e-birlik sistemine zorunlu olarak giriş yapılmalıdır. Bu hizmet sözleşmeleri meslek mensuplarının iş sahipleri ile yapmayı taahhüt ettikleri hizmetleri içeren süre ve ücreti içerisinde bulundurmaktadır.

Meslek mensupları bu sözleşmeleri aynı zaman da Gelir İdaresinin sisteminden bağlı buldukları vergi dairelerine de bildirmekle yükümlüdürler. Vergi dairelerine mükelleflerinin işlemlerini yapabilmeleri ve iş takiplerini yerine getirebilmeleri için Aracılık Ve Sorumluluk Sözleşmeleri girmeleri gerekmektedir. İdarenin ve birliğin birlikte talep etmiş oldukları bu sözleşmelerin entegrasyonu sağlanarak, sözleşmelerin eksiksiz olarak sistemde yer alması ve dolayısı ile sözleşme ücretleri karşılığında hiçbir eksiklik olmadan gerekli makbuzların kesilerek vergi ziyayının önüne geçileceği gibi, aynı zaman da düşük ücretli muhasebe ücreti karşılığında iş yapma durumu da sona ermiş olacaktır.

Sözleşmelerin kurumlar tarafından entegre olarak takip edilmesinin neticesi olarak, gelir idaresi meslek mensuplarının yıl sonlarında talep edecekleri kesintilerinin vergilerinden mahsubunu oto kontrol yöntemi ile yapacak olup, haksız rekabetin önüne geçildiği gibi bir nevi vergi ziyayının da önlenmesi söz konusu olabilecektir.

Odalar ve Üst Birlik TÜRMOB un ilgili kurullarınca yapılacak olacak denetim yöntemlerinin verimliliği sağlamak adına tarafsız, ve etkili bir biçimde hızlı sonuç alacak yöntemlerle uygulamaya konulması gerekmektedir.

#### **5.2.2.2. İş Sahiplerinin Denetlenmesi**

İş sahiplerinin denetlenmesi de haksız rekabetin önlenmesinde oldukça önem taşımaktadır.

Yapılacak olan düzenlemeler ile, iş sahiplerinin meslek mensupları ile olan çalışma şekillerinin kontrolü sağlanabilir. Bu kontroller ile iş sahiplerinin sürekli olarak meslek mensubu değişikliğinin önüne geçileceği gibi, meslek mensupları tarafından da başka meslektaşlarının mükellefleri ile görüşerek haksız rekabet ortamı yaratmalarının önüne geçilebilecektir.

Gerekçeli bir neden olmadığı sürece iş sahiplerinin sıklıkla çalışmış oldukları meslek mensuplarını değiştirmelerine engel olacak düzenlemeler getirilmelidir. İş sahiplerinin vergisel denetimlerinin müteselsil sorumluluk kapsamından çıkarılarak, mükelleflerin vergi geçmişi baz alınarak sonuçlandırılması gerekmektedir.

### 5.2.2.3. 3568 Sayılı Meslek Yasasının Güncel Uygulamalar ve Mevzuat Karşısında Yenilenmesi

Meslek mensuplarının etik dışı davranışlarının yaptırımları, uygulamada bulunan 3568 sayılı yasa da yapılacak etkili değişikliklerde de sağlanabilecektir. Örneğin yasa kapsamında haksız rekabetin temel ayağını oluşturan tarife altı defter tutulmasının ilk ayağı uyarı veyahut kınama olarak yaptırım şeklinden çıkarılarak, belirli bir süre mesleği men ile yatırıma tabi tutulması şeklinde dikkate alınabilir.

Türkiye’de muhasebecilik mesleği 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 sayılı Kanun’la yasal statüye kavuşturulmuştur. Meslek camiasının yıllarca sürdürdükleri mücadelelerin sağladığı birikimle en kısa zamanda örgütlenerek muhasebe meslek TURMOB, tüzel kişiliğe haiz kamu kurumu niteliğinde bir meslek kuruluşudur. Birliğin görevleri aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (TÜRMOB, 1989):

- Muhasebecilik mesleğini geliştirmek için çalışmalar yapmak.
- Meslek mensuplarına ait menfaatleri, meslek ahlakını ve düzeni sağlamak.
- Odalar birliği ile ilgili mevzularda yetkilendirilen makamlara görüş bildirmek.
- Ulusal ve uluslararası mesleki kuruluşların üyesi olmak ve toplantılarına katılmak.
- Maliye Bakanlığı’nın verdiği talimatlara uymak.
- Yasalar ile verilen diğer talimatları yerine getirmek ve mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşlere temel teşkil etmektir.

TMUDESK muhasebe standartlarını belirlerken şu amaçlarla hareket etmektedir (Başpınar, 2005, s. 50):

- Mali tabloların sunumu ve düzeninde kullanılması gereken muhasebe standartlarını oluşturmak, yayınlanmak ve tüm muhasebecilerin kullanabilmesi için çalışmalar yapmak.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında, Uluslararası Muhasebe Standartlarını baz almak.
- Türkiye’nin ekonomik göstergeleri ve ihtiyaçlarını dikkate almak.

2006 yılında BDDK’nın düzenlemeleriyle UFRS’lere tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) oluşturulmuş ve bankacılık sektöründe kullanılmaya başlanılarak uluslararası standartlar ilk kez yasal mevzuat niteliği kazanmıştır (Sevilengül, 1995, s.58).

#### **5.2.2.4. Meslek Üyelerinin Kendi Aralarında Haksız Rekabet Nedeniyle Doğan Uyuşmazlıkların Çözümünde Tahkim Usulünün Uygulanması**

Yönetmeliğin haksız rekabet başlıklı 10. maddesinde yer alan düzenleme şu şekildedir; “Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, haksız rekabete yol açacak durum ve davranışlardan kaçınırlar. Meslek mensupları, meslek akdi başka bir meslek erbabı ile devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet verme işinde bulunamazlar. Aynı şekilde meslek mensupları da ücret ve işe alım gibi konularda birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar. Yönetmelikte yer alan haksız rekabete ilişkin düzenlemelerin çok kapsamlı olmadığı açıktır. Ancak mesleğin yasal dayanağına kavuştuktan sonraki ilk haksız rekabet düzenlemesi olması nedeniyle önemlidir (Arslan, 2020).

Haksız rekabetin tespitinden sonra odaların ilgili kurullarının işlem sürelerinin uzaması beraberinde meslek mensuplarının bu kurullara karşı olan güvenini sarsmakta, bununla birlikte kurulların vermiş olduğu yaptırımlara ilişkin yargı sürecine başvuran meslek mensuplarının uzayan yargı süreçlerinden dolayı, haksız rekabet fiilinin gerekli kurullarca yaptırımsız bırakıldığı algısını oluşturmaktadır. Bu durum önlenmesine yönelik meslek mensuplarının kendi aralarında oluşturmuş oldukları haksız rekabet durumları nedeni ile ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözümünde odaların ilgili birimlerince tahkim usulü uygulama konularak, dosyaların birikmesi ve yaptırımsız kalındığına dair algının yıkılması sağlanabilir.

#### **5.2.3. Meslek Mensuplarına Yönelik Öneriler**

İşletmelerde çalışan çok sayıda muhasebe meslek mensubu tarafından yerine getirilen işlevler genellikle unutulmakta ve iyi anlaşılmamaktadır (Akgün, 2018). Sorulması gereken soru, şirketlerin bağımsız yöneticileri, iç denetçisi ve baş mali sorumlusunun hepsinin ortak noktası nedir? Bu pozisyonlardaki kişilerin tümü işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları olabilmektedir. Geniş kapsamlı çalışmaları ve deneyimleri, bir açıdan ortak noktayı bulur - muhasebe bilgilerindedir (Allahverdi & Kuzucu, 2015).

Mali raporlamaların kalitesinin sağlamlasında profesyonel muhasebecilerin iş hayatındaki rolünün önemi fazla vurgulanmamaktadır. İş dünyasındaki muhasebe meslek mensupları genellikle kendilerini finansal raporlamanın bütünlüğünü korumanın ön saflarında bulurlar. Şirket tarafından üretilen finansal bilgilerden



yönetim sorumludur. Bu nedenle, işletmelerdeki muhasebe meslek mensuplarının görevi, rakamların ve rakamların üretildiği kaynakta finansal raporlamanın kalitesini savunmaktır (Altan, 2004). Vergilendirme veya denetimdeki meslektaşları gibi, işletmedeki muhasebe meslek mensupları da toplumun genel istikrarına ve ilerlemesine katkıda bulunan önemli roller oynamaktadır. İşletmelerde çalışan farklı muhasebe uzmanlarının tüm bu farklı rolleri ve sorumlulukları hakkında kamuoyunun anlayışı olmadan, bunların değerlerine ilişkin kamuoyu algıları yanlış bilgilendirilebilir (Arıkan ve Güvemli, 2013).

İş dünyasında yetkin bir muhasebe meslek mensubu, şirket için paha biçilmez bir varlıktır. Bu kişiler, şirketin mali bilgilerine dayanan işlerinde sorgulayıcı bir zihin kullanırlar. İşletmedeki muhasebe meslek mensupları, şirket ve faaliyet gösterdiği çevre hakkındaki becerilerini ve samimi anlayışlarını kullanarak zorlu sorular sorarlar. Muhasebe konusundaki eğitimleri, sorunları çözmek için pragmatik ve nesnel bir yaklaşım benimsemelerini sağlar. Bu, özellikle profesyonel muhasebecilerin genellikle tek profesyonel nitelikli personel olduğu küçük ve orta ölçekli işletmelerde yönetim için değerli bir varlıktır (Aydemir, 2015).

Akademideki muhasebecilere, mesleki bilginin, becerinin ve etik temellerinin gelecekteki nesile aktarılmasında önemli pay düşmektedir. (Azap, 2012). Meslek mensuplarının iş hayatındaki rolünün tanımı, mesleğin halka karşı olan görevi tartışılmadan tamamlanmış sayılmaz. Toplumda ayrıcalıklı bir konuma sahip bir meslek olan muhasebe mesleği, bir bütün olarak kamu yararı açısına sahip çeşitli konularla ilgilenmektedir. İş dünyasındaki muhasebe meslek mensupları, yalnızca yüksek standartları korumakla kalmamalı, aynı zamanda kuruluşların etik davranmalarına yardımcı olmada da önemli bir role sahip olmalıdırlar (Çeltikli, 2019).

Kamu yararının korunmasıyla yakından bağlantılı olan, kamu muhasebecilerinin kamu değeri sağlamak için güvenilmesi gerektiği fikridir. Kamu güveni yoksa, muhasebeciler kamu menfaatinin koruyucusu olarak meşruiyetlerini kaybedeceklerdir. Muhasebe mesleği toplumda ve küresel sermaye piyasalarında geniş bir erişime sahiptir. En temel şekilde, işletmelerdeki profesyoneller tarafından üretilen finansal verilere duyulan güven, kamu güveninin ve kamu değerinin özünü oluşturur (Dağ Fişne, 2019). Muhasebeciler çoğu zaman mesleklerinin merkezinde yer alan değerleri korumak ile gerçek dünyanın talepleri arasında çatışmalarla karşılaşır. Bu rekabet eden talepleri dengelemek, sadece bir işe sahip olmak veya bir işlevi yerine getirmek yerine, profesyonel olmanın tam kalbinden bahsediyor. Profesyonellerin

rollerini yerine getirirken profesyonel muhakeme yapmaları beklenir, böylece zaman zorlaştığında, mesleğin kamu yararının koruyucuları olarak halkın güvenini kaybetmesine neden olacak eylemlerde bulunmazlar (Güvemli, 2011).

Etik ilkeler, küresel olarak meslek mensuplarını, ifa ettikleri roller ne olursa olsun, dürüst, tarafsız, tecrübeye yeterli ve mesleki özenli, gizliliğe önem veren ve mesleğe yönelik davranış değerlerini korumaya zorlar. Bununla birlikte, rekabet eden baskılar, muhasebe meslek mensuplarını zorlu ve çoğu zaman zor durumlara sokabilir. Bu çatışmalar etik, ticari baskılar ve düzenleme yükü etrafında döner (Güvemli ve ark., 2013).

Meslek mensuplarının belirli mali sonuçlara ulaşmasına yardımcı olmasının beklendiği durumlar ortaya çıkabilir. Bu durumların bazılarında, gerekli eylemin, muhasebe ve finansal raporlama kurallarına uyumu tehlikeye atabilir. İşletmelerde muhasebe meslek mensupları bu durumlarda gerilimle karşılaşmaktadır. Örnek olarak, kuruluşlardaki muhasebeciler, stokları daha yüksek değerlerde muhasebeleştirme veya şirket için finansal olarak daha uygun olan alternatif muhasebe yöntemlerini seçme baskılarıyla karşı karşıya kalabilir. Ancak, bu eylemler muhasebe standartlarında izin verilenlere veya muhasebe meslek mensubunun rahat edebileceği şeylere aykırı olabilir (Güzel, 2021). Profesyonel muhasebe kuruluşları, küresel olarak küresel muhasebe mesleğini temsil etme, teşvik etme ve geliştirme konusunda önemli bir yetkiye sahiptir.

Ulusal düzeyde, muhasebe meslek kuruluşu, ülkenin muhasebe meslek mensuplarının sesidir; buna hem uygulamada hem de iş dünyasındaki tüm muhasebe meslek mensupları dahildir. Toplumda farklı roller üstlendikleri için, muhasebe mesleğinin genel statüsü, ancak muhasebe meslek mensuplarının hem pratikte hem de iş hayatında toplum tarafından iyi algılanması durumunda güçlendirilebilir (Karasioğlu ve ark., 2008).

### **5.2.3.1. Meslek Mensupları Arasında Meslek Etiğine Uygun Mesleki Dayanışmanın Sağlanması**

Meslektaş dayanışması, yabancı kaynaklarda “peer supervision” şeklinde geçmekte ve Türkçeye çevirisi akran süpervizyonu şeklinde karşılık bulmaktadır. Psikolojik danışmanların tükenmişliklerini incelediği çalışmasında “peer supervision”

kavramının Türkçe karşılığı olarak “meslektaş dayanışması” ifadesini kullanmıştır (Çoban, 2005).

Meslektaş dayanışması gösteren çalışanlar (Aydın, 2022);

- Aynı çalışma ortamını paylaştığı iş arkadaşlarının sorununu dinleyerek dostane bir tavırla anlamaya çalışmaktadır.
- Akademi ve mesleki eğitime yönelik konularda meslektaşlarına yardım sunmaya çalışmaktadır.
- Var olan sorunlara karşı uzlaşmacı olmalıdır.
- Yol gösterici olarak deneyimlerini ve tecrübelerini paylaşmaktadır.

Meslektaş dayanışması gösteren ekip üyeleri meslektaşlarıyla nezaket ve yardımseverlik çerçevesinde dayanışmada bulunmaktadır (Çoban, 2005; Uslusoy ve ark., 2016). Meslek mensuplarının başarılı bir iş hayatının olabilmesinde, meslek mensuplarının sürekli olarak birbirleri ile diyalog halinde olup, bilgi alışverişinde bulunmasının katkısı oldukça fazladır. Meslektaşları ile dayanışma içinde olabilenler, iş hayatında karşılaştığı sorunlarda yöneticilerinin ve meslektaşlarının desteğine başvurarak önerilerini almakta, kendi düşüncelerini meslektaşları ile rahatlıkla paylaşarak sorunlarına çözüm üretebilmektedir (Doğan ve Üngüren, 2012). Meslek üyeleri arasında dayanışma, birlik, beraberlik ve iyi ilişkilerin olmadığı ortamlarda çalışanların risk alma ile yenilikçilik davranışları olumsuz etkilendiği bilinmektedir. Ayrıca bu durum meslek üyeleri ve çalışanlarda işe karşı olumsuz tutumun olmasına neden olmaktadır. Meslek üyeleri arasındaki yardımlaşma, destekleme ve dayanışma meslek üyelerini olumlu yönde etkilenmekte ve mesleki ilişkilerin gelişmesi ile birlikte tükenmişlik düzeyleri azalmaktadır (Kebapçı ve Akyolcu, 2011; Turgut ve Beğenirbaş, 2013; Yüksel, 2005)

### **5.2.3.2. Etik ve Ahlaki Davranışlar Konusunda Tavizsiz Davranılması**

Etik ve ahlak kavramsal açıdan karşılaştırıldığında, etik en genel anlamıyla ahlak felsefesi olarak tanımlanmaktadır (Uysal, 2002, s.32) Yani etik, ahlak ve ahlakilik üzerinde düşünmeyi gerektirmekte ve bir kimsenin eylemlerini nitelendirmede kullanılmaktadır.

Bu çerçevede de belirttiği gibi muhasebe mesleğinin konuları muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Bu çerçevede temeli etik teorilerinden faydacılık teorisi oluşturmaktadır (Özkol ve

ark.,2005, s.110-111) Yine etik teorilerinden deontolojik teorilerin temelini oluşturan görevlerin bilincine ilişkin teori meslek mensuplarının mesleğinde de denetimin özünü temsil etmektedir (Toraman ve Akcan, 2003, s.64).

### **5.2.3.3. Eğitim Seviyesinin Yükseltilerek Hizmet Kalitesinin Arttırılması**

Hizmet ağırlıklı meslek gruplarının başında gelen muhasebe hizmeti, kalitenin kendisini her alanda hissettireceği, alınan hizmetin kalitesine bağlı olarak hem meslek mensuplarına hem de iş sahiplerine beklenen fazla değer katacağı, bu sebeple de kalitenin ön planda tutularak düzenli olarak kontrolünün sağlanması gerekmektedir. Meslekteki kalitenin önemi kuşkusuz gücünü mesleki eğitimlerden almaktadır.

Sürekli değişkenlik gösteren ekonomi içerikli tablolar ve hızla gelişen teknoloji çağı eğitime verilen önemi de arttırarak, sistemin en önemli çarklarından biri haline getirmiştir. Bu sebeple meslek mensuplarının alacakları eğitimler yapacakları işlerin güvenilirliği ve kalitesi açısından oldukça önemli bir hal almıştır (Karacaer ve Taş, 2004, s.2).

Bir meslek olarak muhasebenin kalitesi ile muhasebe eğitiminin kalitesi arasında son derece önemli bir ilişki vardır. Çünkü mesleğin gelecekteki imajı ancak eğitim kalitesinin yükseltilmesiyle mümkündür (Yılmaz ve Ciğer, 2007, s. 65).

### **5.2.3.4. Karşılaşılan Haksız Rekabet Durumlarında İlgili Mercilere Başvurulması**

Muhasebe Meslek Mensupları, Mesleklerini icra ederken karşılaşmış oldukları tüm haksız rekabet durumlarını, 3568 Sayılı meslek yasasında bahsi geçen haksız rekabet fiiline ilişkin yapılması gerekenler gibi, öncelikle bunun tespitini bir iddiadan ibaret tutarak değil bunu bir kanıt ile ispata dayandırarak bağlı buldukları odaya bildirmek durumundadırlar. Oda gerekli bildirimi dikkate alarak, önce Haksız Rekabet Kuruluna dosyanın incelenmesi talebini sunarak işlem yapmasını talep eder. Haksız Rekabet Kurulu talebe ilişkin tüm incelemelerini ve elde ettiği doneleri bir araya toplayarak, yapılan incelemeler sonucu söz konusu dosyayı yönetim kuruluna sevk eder, yönetim kurulu alacağı kararla söz konusu dosyaları Disiplin Kuruluna sevk eder. Disiplin kurulu tüm işlemlerin ardından cezai bir işlemin söz konusu olup olmadığına bakarak, eğer bir disiplin cezası olacak ise bunu üst birliğe bilgi vererek, disiplin cezası

gerektirecek bir durum yok ise dosyayı yaptırma gerek olmaksızın işlem yaparak sonlandırır.

Meslek mensuplarının haksız rekabetin karşılıksız kalacağı düşüncesine kapılmadan, uğradıkları haksız rekabet fiilini bir iddiadan ibaret olmaksızın, gerekli belgeleri ile meslek odalarına muhakkak bildirmeleri gerekmektedir. Aksi durumda haksız rekabeti gerçekleştiren meslek mensupları da gerçekleştirdikleri haksız rekabet fiilinin yaptırımsız kalması sebebi ile bu fiillerine devam edecek ve haksız rekabeti önlemeye ilişkin mücadelenin asıl önemli kısmı eksik kalmış olacaktır.

## BÖLÜM 6

### 6. SONUÇ

Muhasebe alanında rekabetçi olmak, güçlü bir eğitim ve bilgi tabanınız olması, mesleki beceri ve tecrübelerinizin sürekli gelişimini gerektirmektedir. Sürekli değişim gösteren mesleki gelişmeler ve vergi kanunlarının yanı sıra uygulamadaki hızlı değişim gösteren farklı finansal stratejilere karşı meslek mensuplarının göstereceği keskin bir farkındalık, mükellefleri karşısında değerli bir meta haline gelmelerini sağlayacaktır. Vergilendirme, denetim, danışmanlık vb. mesleki alanlarda uzmanlaşmak, meslek mensuplarının genellikle alanlarında aranan bir profesyonel olmalarına yardımcı olacaktır..

Meslek mensupları, iş dünyasının bekçileri ve denetçileri olarak önemli bir rol üstlenmektedirler. Muhasebeciler işletmelerin mali durumlarını açık ve kabul görmüş muhasebe standartlarına göre hazırlanarak raporlanmasını sağlamaktan sorumludurlar. Bu durum onları etik kavramlar dikkate alındığında, kimi zaman yasal olarak şüpheli hale getirebiliyor olsa da, diğer bir yandan muhasebe ilkelerine karşı gösterilen keskin bir anlayış aynı zamanda meslek mensuplarının rekabet güçlerini korumalarına da yardımcı olacaktır.

Teknik olarak “Rekabet Karşıtı Uygulamalar” olarak nitelendirilen haksız rekabet, rekabeti azaltmak veya tamamen önlemek için yanıltıcı, aldatıcı, hileli ve tipik olarak yasa dışı uygulamaların kullanılması anlamına gelmektedir. Haksız rekabet uygulamalarının çoğu birçok ülkede yasa dışı kabul edilirken, bazen gri alana giren ve maalesef yasalarca cezalandırılmayan uygulamalar da bulunmaktadır. Muhasebe mesleğinde günün sonunda meslek mensuplarının, haksız rekabete ilişkin meslek kurallarına ve bu kurallara uyulmamasında uygulanacak yaptırımlara neden ihtiyaç duyulduğu konusunda değerlendirmede bulduklarında, karşılaştıkları sonuç

tablosunda, aslında haksız rekabete ilişkin bu kuralların ve yaptırımların, mesleki sorumluluğun gereği bakımından büyük önem taşıdığı anlaşılmaktadır.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (İSMMM) Haksız Rekabetle Mücadele Kurulunun 2018 - 2022 yılları arasındaki faaliyet dönemleri içerisinde haksız rekabet ile ilgili yürütülen çalışmaların sonuçlarının “Meslek Mensuplarının Kendi Aralarında ve İş Sahipleriyle İlişkilerinde Haksız Rekabet, Ücret ve Diğer Mali Nitelikteki Uygulamaların sebep olduğu Haksız Rekabet, Reklam Yoluyla Haksız Rekabet” olarak 3 başlık altında işlem gördüğü görülmektedir. Çalışmaların sonucunda görülmektedir ki, meslek mensuplarına zorunlu mesleki etik eğitimin uygulanması gerektiği, vergi mevzuatında gerekli olan güncel uygulamaların eğitimine ihtiyacın bulunduğu, ücret faktörünün önemine vurgu yapılarak, haksız rekabet kurallarına uyum göstermeyen muhasebe meslek mensuplarının cezalandırılmalarına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Muhasebe mesleğindeki haksız rekabet sorununun çözümüne yönelik birçok farklı öneri bulunmaktadır. Haksız rekabetin önlenmesine etki edebilecek denetim, bildirim, meslek içi eğitim ve mesleğin kapsamına aykırı işlerin tespiti gibi etkili olabilecek önerilerin sunulması mümkün olabilir.

Haksız Rekabet Kurulu'nun faaliyet raporlarında da görüldüğü üzere meslek mensuplarının kurullara sevk edilmesindeki en büyük etken Vergi Denetim Kurulları tarafından V.U.K Mükerrer 227. Madde ye istinaden meslek mensuplarına yönelik düzenlenen sorumluluk raporlarının oluşturduğu görülmektedir. Vergi Denetim Kurullarınca hazırlanan sorumluluk raporlarında meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini gerekli mesleki dikkat ve özeni göstermeksizin yürüttüklerini, bu durumda kimi zaman doğrudan kimi zaman dolaylı olarak devleti vergi ziyana uğrattığı, meslek mensuplarının iş sahiplerinin bilgisi dahilinde veyahut bilgisi dışında kendine şahsi çıkar oluşturacak ticari faaliyet içerisinde bulunduğuna ilişkin tespitler yer almaktadır. Kimi zaman bu raporların yeterli inceleme yapılmaksızın yazıldığı durumlarda söz konusu olmaktadır. Maliye Bakanlığının Vergi Denetim Kurullarında görevli olan Vergi Müfettişlerine uygulamış oldukları dosya başına prim uygulaması bu durumun oluşmasında oldukça etkili olmaktadır. Maliye Bakanlığı'na bağlı bu kurumlarda söz konusu prim uygulamasının son bulması ile birçok dosyada işlemin sona ermesine yönelik yazılan sorumluluk raporları oluşmayacağından, meslek odalarının ilgili kurumlarında ki dosya işlem süreleri gereksiz yere zaman alarak

uzamayacak ve meslek mensuplarında ki haksız rekabetin karşılıksız kaldığı algısı ortadan kalkacaktır.

Odalar içerisinde bulunan Haksız Rekabet Kurulları ile Denetim Kurullarının iş birliği içerisinde etkin olarak birlikte hareket etmeleri ile haksız rekabetin önlenmesinde etkin sonuçlar elde edilebilir. Ancak bu husus çoğu zaman meslek mensuplarının itirazı söz konusu olduğunda uzayan ve sonuçlanması zaman alan yargı süreçleri sebebi ile istenilen verime ulaşamamaktadır. Uzayan denetim ve yargı süreçlerinden dolayı, meslek mensupları haksız rekabetle mücadele için atmaları gereken en temel adım olan, ilgili birimlere (oda Haksız Rekabet Kurullarına) haksız rekabet iddialarını kanıtlayıcı verilerle başvurarak bilgi vermekten kaçınmaktadırlar. Denetim ve sonucunda oluşabilecek yaptırımların uygulanmasında yaşanan bu gecikmeler meslek mensupları açısından bakıldığında, ilgili oda ve kurulların meslekte haksız rekabet ile ilgili yeterince mücadele edilmediği algısını oluşturmaktadır

Haksız rekabet unsurlarının kesin olarak tespitine ilişkin meslek mensuplarının da odalarına karşı olan bildirim yükümlülüklerini tam ve eksiksiz olarak süresi zarfında yerine getirmeleri gerekmektedir. Mükellefleri ile yapmış oldukları Muhasebe Hizmet Sözleşmelerini elektronik ortamda bildirme yükümlülüklerini yerine getirerek, bir başka meslek mensubu ile aralarında oluşabilecek asılsız bir haksız rekabet iddiasının önüne geçilebileceği gibi, kimi zaman mükelleflerinde kendileri adına çıkar oluşturmak maksadı ile (başka meslek mensubunun kendilerinden daha düşük bir muhasebe ücreti talep ettiğini söyleyerek sözleşmesini fesih etme talebi gibi ) iddia ettikleri haksız rekabet unsurunu ortadan kaldırmada etkili rol oynayacaktır.

Hizmet sözleşmesi ve diğer yapılması gereken tüm bildirimlerinin zamanında ve doğru bilgi içerir bir biçimde yapılması, meslek mensuplarının kendi aralarında oluşabilecek bu tür haksız rekabet unsurlarının tespitini daha kolay, hızlı ve çözüm odaklı kılacaktır.

Diğer bir öneri, TÜRMOB ' un 01/07/2023 tarihi itibari ile uygulamaya koymuş olduğu SÜRGEM Programı ( Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitim Programı ) ile hedeflemiş olduğu meslek mensuplarının, meslek içi eğitiminin sürekli ve zorunlu hale gelmesi ve bu yükümlülüğe uymayan meslek mensuplarına çeşitli yaptırımların uygulanması sonucunda mesleki değer vurgulanarak haksız rekabette caydırıcılığın etkili olması sağlanabilir. Meslek içi eğitimler, mesleğe verilen değer artmasını da sağlayacağı gibi, sunulacak hizmetin kalitesinin ve verimliliğinin artması sebebi ile,



meslek mensuplarının elde edecekleri kazançlarının artmasında da etkili olacaktır. Sonuç olarak meslek mensupları, işletmelere sağlayabilecekleri verimli katkılar, çeşitli mesleki alanlarda ki sunmuş oldukları uzmanlıkları neticesinde daha yüksek bir kazanç sağlayabileceklerdir. Sürekli eğitim ve meslek içi eğitimler, meslek mensuplarının mesleğe bakış açılarını değiştirmelerine, bununla birlikte, çeşitli mesleki konularda uzmanlaşarak gelir sağlayabilecekleri farklı alanlar yaratmalarında etkili olacağı için, haksız rekabet unsurlarının ortadan kalkmasında faydalı olacaktır.

Bir diğer öneri ise, Odalar ve Birlik kurulları tarafından meslekle bağdaşmayan işler belirlenebilir ve disiplin unsurları, meslek mensubu tarafından sunulacak herhangi bir mazeret geçerli sayılmaksızın uygulanabilir olmalıdır. Örneğin; meslek yasasında kesin bir disiplin suçu gerekçesi sayılan meslek mensuplarının mesleğini icra ederken aynı zamanda ticaret ile uğraşması, tespiti anında sunulan herhangi bir mazeret kabul edilebilir olmadan yaptırım uygulanması, meslek mensuplarının meslekteki haksız rekabet unsurunun yaptırımsız kaldığı algısının ortadan kalkmasında etkili olacaktır.

Kanun koyucu tarafından yapılacak düzenlemelerle, yürürlükteki 3568 sayılı meslek yasasının Disiplin Yönetmeliği ve ilgili kanuna konulacak hükümlerle para cezası öngörülmesi uygulanabilecek yaptırımlardan biri olabilir. Örneğin; meslek mensubunun haksız rekabet yoluyla elde ettiği menfaatin belirli bir yüzdesini para cezası olarak ödemesi sağlanmalıdır. Devlet tarafından düzenli sıklıklarla çıkarılan vergi barışı, yapılandırma ve matrah artırımı kanunları mesleğin itibarını ve güvenilirliğini fazlasıyla etkilemektedir. Sunulan hizmetin kalitesini ve niteliğini yitirmesine sebep olan bu kanunlar, düzenli olarak görevini yerine getiren mükellef gruplarını cezalandırma niteliği nasıl taşıyorsa, meslek mensuplarının da mesleki bilgi ve tecrübesi ile vermiş oldukları hizmetlerini anlamsız kılması sebebiyle sıklıkla çıkarılmamalıdır.

Vergi uygulamalarında ki istikrarlı ve etkili yaklaşım, beraberinde muhasebe mesleğinin önem ve itibarını da getirecektir. Bir bakımdan devlet eli ile, yaptırım uygulanması gereken durumlarda aksine bu kanunlar ile cezalandırma değil ödüllendirme uygulanmamalıdır.

Bir diğer öneri ise, meslek üyelerinin kendi aralarındaki haksız rekabetleri sebebi ile doğabilecek uyuşmazlıklarının çözümünde, tahkim usulünün uygulamaya getirilmesi olabilir. Böylece uzayan denetleme ve disiplin süreçleri sebebi ile haksız rekabet fiilinin bildiriminden kaçınılmasının ortadan kaldırılması sağlanabilir.

Son zamanlarda meslek mensuplarının Üst Birliklerine olan “ alacaklarına aracılık yapılması” talebi, uygun koşullar oluşturulduğu takdir de etkili olabilecek bir başka yöntemdir. Meslek mensuplarının elektronik ortamda girmiş oldukları hizmet sözleşmelerinin bedellerinin, TÜRMOB ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın birlikte oluşturacakları sistem sayesinde, mükelleflerin kesilen vergi tahakkuklarında ayrıca bir kalem olarak muhasebe ücretinin de bulunması ve tahsilatın bu yolla yapılarak, TÜRMOB tarafından tahsil edilen bu rakamların meslek mensubunun hesabına devrinin yapılması söz konusu olabilir.

Meslek yasasında kesin bir hüküm ile yasaklı kılınan reklam yasağı unsuru, yürürlükteki hali güncellenerek, yeni bir reklam yönetmeliği ile yeniden uygulamaya konulabilir. Keskin olan bu yasak beraberinde ciddi haksız rekabet unsurları oluşturabildiği gibi, bazı durumlarda ise meslek mensubu açısından mağduriyet yaratabilmektedir. Gelişen teknoloji, elektronik ortamlarda mesleki bir çok danışma faaliyetine imkan tanıdığı gibi, aynı zamanda da verilen hizmet kalitelerinin göz önünde bulundurulmasında etkili bir rol oynamaktadır. Bu sebeple mesleki reklam yasaklarının sınırları esnetilerek, online mesleki platformlarda meslek mensuplarının kendi uzmanlık alanlarını, mesleki bilgi ve tecrübelerini sunmalarına imkan tanıyan düzenlemelerin yapılması, haksız rekabetin bu alanda çözümüne yönelik olabilir.

Yaptığımız çalışmanın analizi, haksız rekabetin ve bunun parçası olan eylemlerin net bir yasal tanımının bulunmamasının uygulamada önemli sorunlara neden olduğunu ortaya koymaktadır. Bu nedenle, muhasebe meslek mensuplarının haksız rekabetten korunmasını iyileştirmek, kriterlerinin kapsamlı bir listesini içeren haksız rekabet tanımını formüle etmek gerekmektedir.

Sunulan bu önerilerden hangisinin uygulanacağı veya hangisinin uygulanıp sorunun çözüleceği kararı, muhasebe meslek mensuplarının ve mesleğin teşkilatlı yapısını oluşturan odaların inisiyatifinde olduğu kadar, aynı zamanda mesleki teşkilatların talepleri doğrultusunda kanun koyucunun da inisiyatifindedir. Bu kapsamda mesleki sorumluluk ve mesleki bilinçle bir araya gelen meslek mensuplarının çözüm odaklı değerlendirmeleri, yasal düzenleme ve uygulamaların hayata geçirilmesi ile meslekteki haksız rekabet sorununun çözümünde önemli kazanımlar elde edilecektir.

## KAYNAKÇA

- AICPA (2020). Digital transformation reimagined: accountants lessons learned and tips for moving forward. AICPA.  
<https://future.aicpa.org/resources/download/digital-transformation-reimagined-accountants-lessons-learned>, 25.09.2022
- Akarsu, A. (2015). *Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu: Sivas İlinde Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Cumhuriyet Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Akdemir, Ç. (2010). *İşletmelerde Hile Riski ve Türk İşletmelerinde Hile Riskinin Ölçülmesi ve Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Akdoğan, H. (2003), *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi .
- Akdoğan, H., (2005), Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetimi İçerisinde Yer Alan Müşteri Memnuniyeti ve Etik İlişkisi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 14, 75-87.
- Akgün, A. İ., ve Kılıç, S. (2013). Muhasebe Bilgi Sisteminin İşletme Yönetiminin Etkinliği Üzerindeki Etkisi. *Yönetim ve Ekonomi, Celal Bayar Üniversitesi*, 20(2), 15-25.
- Akgün, B. (2018). *Türkiye'deki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerileri*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Adıyaman Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adıyaman.

- Akman, V. (2014). Ethics and the Accountants in Turkey. *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 5(10), 332-339
- Albrecht, W S, and Sack, R J. (2000). *Accounting Education: Charting the Course Through a Perilous Future*. Accounting Education, American Accounting Association, Sarasota, FL.
- Allahverdi, M. & Kuzucu, S. C. (2015). Önlisans Muhasebe Bölümü Mezunlarının Meslek Standardı Problemi ve Bir Standart Önerisi. *Journal Of International Social Research*, 8(39), 770-779
- Altan, M. (2004). Muhasebecilik Mesleğinin Toplumda Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(11), 29-54.
- Altun, M. ve Kuluçlu, E. (2005). Doktrin ve Mevzuat Işığında Kamuoyu Denetimine Genel Bir Bakış, *Sayıştay Dergisi*, 56, 31-45.
- Andone, I. (2007). The competency based approach for accounting education in Romania. *Analele Stiintifice ale Universitatii Alexandru Ioan Cuza din Iasi, Stiinte Economice*, 54, 15-21.
- Arı, H. (2011). *Kurumsallaşma Sürecinde Haksız Rekabet*. Ankara: Türmob.
- Arıkan Y., (2001). Haksız Rekabet Edenlere Karşı Mücadelemiz Devam Ediyor, *Mali Çözüm*, 54, 14-20.
- Arıkan, Y. (2011), Sürdürülebilir Kurumsal Yapı Ve Haksız Rekabet, *İstanbul SMMMO, Mali Çözüm Dergisi*, Ocak-Şubat, 1(2), 11-12.
- Arıkan, Y. ve Güvemli, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1(5), 33-67
- Arıkan, Y., (2000), Haksız Rekabet Meslek Yaşantımızın Birinci ve Çözümlemesi Gereken En Temel Sorunumuzdur, *Mali Çözüm*, 52, 15-23.
- Arquero J., Byrne M., Flood B. & Gonzalez J.M., (2009). Motives, Expectations, Preparedness And Academic Performance: A Study Of Students Of

Accounting At A Spanish University, *Spanish Accounting Review*, 12(2), 279-300

Arslan, Ü. (2020). *Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Boyutu: Türkiye’de Muhasebe Meslek Mensuplarına Yönelik Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Karabük Üniversitesi / Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Karabük.

Aslan, Ü., ve Özerhan, Y. (2017). Big Data, Muhasebe ve Muhasebe Mesleği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(4), 862-883.

Aslan, Y. (2007). *Rekabet Hukuku*, İstanbul: Ekin.

Aslan, Y. (2008). *Rekabet Hukuku Dersleri*, (2. Baskı). İstanbul: Ekin.

Ayboğa, H. (2002). Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumunu, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8, 40-55

Ayboğa, H. (2003). Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 18(1), 327-359.

Aydemir, O. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar Ve Beklentiler, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 67, 71-84.

Aydın, H. (2008). *Türk Ticaret Kanunu'nda Haksız Rekabet Suçları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Ankara Üniversitesi/ Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Aydın, İ. (2002). *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*. Ankara: Pegem Akademi.

Aydın, İ. P. (2001). *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik* (2. Baskı). Ankara: Pegem Akademi.

Aydın, R. (2022). *Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Doyumları ile Mesleki Tükenmişlik Düzeyleri Arasındaki İlişkinin Tespit Edilmesine Yönelik Bir Uygulama: Gümüşhane-Bayburt İl Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bayburt Üniversitesi/Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bayburt.

Aydın, S., Kaplan, H. A., (2014). Bağlı Tacir Yardımcılarının Rekabet Yasağı, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18(3-4), 201-210.

- Azap, Ş. S. (2012). *Muhasebe mesleğinde yargı*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Azzari, V., Mainardes, EW, da Costa, FM (2020) Accounting services quality: a systematic literature review and bibliometric analysis. *Asian J Account Res*, 6(1), 80–94.
- Balaban, E., (2000), Meslek Mensuplarının Ücret Politikası ve Haksız Rekabet, *Mali Çözüm*, 1(3), 59-65.
- Başpınar A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, *Maliye Dergisi*, 35-62.
- Başpınar, N.Ö. ve Çakıroğlu, D. (2017). *Meslek Etiği*. Ankara: Nobel.
- Bilen, A. (2008). Doğu Anadolu Bölgesindeki Muhasebe Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 85, 27-42.
- Bilen, A., ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), 57-72.
- Billington, R. (1997). *Felsefeyi Yaşamak*. Abdullah Yılmaz (Çev.). İstanbul: Ayrıntı.
- Bıyan, Ö. (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması. *Sosyoekonomi Dergisi*, 12(1), 105-134.
- Boateng, GO, Neilands, TB, Frongillo, EA, Melgar-Quinonez, HR, Young, SL (2018). Best practices for developing and validating scales for health, social, and behavioral research: a primer. *Front Public Heal*, 6, 1–18.
- Botha, LM, Wilkinson, N. (2019). A framework for the evaluation of the perceived value added by internal auditing. *Med Acc Res*, 28(3), 413–434.
- Bozer, A., Göle, C., (2001). *Bankacılar İçin Ticaret Hukuku Bilgisi*, Ankara.
- Bülbül, F., Özden, H., Kuman, F. (2008). *Meslek Mensubu Kurumsallaşma Projesi Fizibilite ve Yol Haritası*, İstanbul: İSMMMÖ.

- Byrne, M. & Flood, B. (2008). Examining The Relationships Among Background Variables And Academic Performance Of First Year Accounting Students At An Irish University. *Journal Of Accounting Education*, 26(4), 202-212.
- Campbell, J. & Lewis, W. (1991) Using Cases in Accounting Classes, *Issues in Accounting Education*, 6(2), 276–823
- Cevizci, A. (2008). *Etiğe Giriş*. İstanbul: Paradigma.
- Civan, M. & Yıldız, F., (2003). Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi, *VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, Antalya
- Civan, M. ve Yıldız, F. (2002), Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri, *21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muğla, 29 Mayıs- 02 Haziran.
- Civan, M., ve Yıldız, F. (2003). Globalleşme Sürecinden Muhasebe Meslek Eğitiminin Etkilenmesi. *6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 16-19.
- Cronin, JJ, Taylor, SA (1992). Measuring service quality: a reexamination and extension. *J Mark*, 55(3), 55–68.
- Çakır, A., (2000), *Enflasyonist Ortamda Alacakların Yönetimi (Kredili Satış ve Tahsilat) ve Sivas'ta Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Cumhuriyet Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.
- Çelik, A. (2007). *Stok Hileleri ve Bir Uygulama*.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çelik, N. H. (2020). Haksız Rekabet, *Yeditepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2(9), 84-89.
- Çelik, Y., ve Şendurur, U. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştığı Sorunlar ve Beklentileri: Muş ve Ağrı İlleri Örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(1), 25-50.

- Çelikbaş, N.M. (2012). *Haksız Rekabette Basının Sorumluluğu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Galatasaray Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Çeltikli, Ö. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Beklentileri: İzmir İlinde Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa
- Çetin, H., ve Eren, T. (2015). Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Bürolarında Kullanılan Muhasebe Paket Programı Seçimi: Konya İline Yönelik Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 83-100.
- Çoban, A.E. (2005). Psikolojik Danışmanlar İçin Meslektaş Dayanışması, *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2(1), 167-174.
- Çubukcu, S. (2012). Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitimine İlişkin Durum Analizi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1), 103-116.
- Çukacı, Y. (2006). Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(1), 89-111.
- Çukacı, Y.C. & Elagöz, İ. (2006). Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri İle Öğrenme Stillерinin İlişkinin Ortaya Konulması Ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi'nde Bir Uygulama, *D.E.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, 21(1), 147-164
- Çürük, T., & Doğan, Z. (2002). Muhasebe Ders ve İçeriklerinin Verilme Düzeyleri Konusunda İşletmelerin Üniversitelerden Taleplerinin Tespitine İlişkin Bir Araştırma. *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 17 (1), 107-126.
- Dağ Fişne, B. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları Algısına İlişkin Çalışma: Sivas İli Örneği*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Sivas Cumhuriyet Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sivas.



- Dağlı, S.Ş. (2013). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Etik Hakkındaki Görüşleri Üzerine Isparta İlinde Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi).Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Daştan, A. (2009). Etik Eğitiminin Muhasebe Eğitimindeki Yeri ve Önemi: Türkiye Değerlendirmesi, *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 26(1), 281-311.
- Daştan, A., Bayraktar, Y., ve Bellikli, U. (2015). Muhasebe Mesleğinde Etik İkilem ve Etik Karar Alma Konularında Farkındalık Oluşturma Trabzon İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 63-82.
- Daştan, A., Bellikli, U., ve Bayraktar, Y. (2015). Muhasebe Eğitiminde Etik İkilem Ve Etik Karar Alma Konularına Yönelik KTÜ-İİBF Öğrencileri Üzerine Bir Araştırma. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(1), 75-92.
- Davidson, R. A. (2002). Relationship Of Study Approach And Exam Performance, *Journal of Accounting Education*, 20(1), 29-44.
- Dede, G. (2016). *Haksız Rekabet Bağlamında Mesleki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Ankara: Başak.
- Deliorman, B. R., Kandemir, Ü. A. (2009). *Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşları ve Etik, Yolsuzluğun Önlenmesi için Etik Projesi: Kamu Etiği Akademik Araştırmaları*, Ankara: Fersa.
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Demir, M. (2018). *Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Mensuplarının Etik Algılamaları Üzerinde Bir Uygulama*.(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye.
- Deran, A., Erduru, İ. ve Keleş, D. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler ve

Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği, *Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 32, 86-95.

Deran, A., Erduru, İ., ve Keleş, D. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Sorunları ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Demografik Özellikler ve Faaliyet Gösterilen Ekonomik Çevre Açısından Değerlendirilmesi: Ordu Örneği. *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 32, 84-109.

Deran, A., ve Beller, B. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Karşılaştıkları Sorunlar ve Bağlı Buldukları Meslek Odasından Beklentileri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 50, 37-56.

Doğan, H. ve Üngüren, E. (2012). Örgüt İklimi Ve İş Tatmini İlişkisi: Hemşirelere Yönelik Karşılaştırmalı Bir Analiz Çalışması. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (8), 27-45.

Doloreux, D, Laperrière, A (2014). Internationalisation and innovation in the knowledge-intensive business services. *Serv Bus*, 8(4), 635–657.

Doran, B., Bouillon, M.L. & Smith, C.G. (1991). Determinants Of Student Performance İn Accounting Principles I And II, *Issues in Accounting Education*, 6(1), 74–84.

Duff, A. (2004). Understanding Academic Performance And Progression Of First-Year Accounting And Business Economics Undergraduates: The Role Of Approaches To Learning And Prior Academic Achievement, *Accounting Education: An International Journal*, 13(4), 409–430.

Elias, R. Z. (2005). Students' Approaches To Study In Introductory Accounting Courses, *Journal Of Education For Business*, 80(4), 194–199.

Engin, E. (2012), Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabetin Unsurları ve Sorumlulukları, *Dayanışma Dergisi*, 116, 101-115.

- Erdoğan, M., Tek, N., Şakrak, M. & Muğan, C.Ş., (2000). Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitime Etkileri, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2(4), 113-118
- Ergün, H., ve Gül, K. (2005). Muhasebe Mesleği Etik Kuralları ve Bu Kuralların Meslek Mensuplarınca Algılanışı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 3(25), 144-154.
- Erkan H., (1999) *Sosyal Piyasa Ekonomisinin Rekabet Boyutu*, İzmir: Sosyal Piyasa Ekonomisi.
- Erkan, M. ve Demirel Arıcı, N. (2011). Hata ve Hile Denetimi: Sermaye Piyasası Kuruluna Kayıtlı Halka Açık Anonim Şirketlere İlişkin Düzenlemeler. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (33), 29-44.
- Ertan, F. N. (2016). *Haksız Rekabet Hukuku (6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre)*, İstanbul: On İki Levha.
- Fleischman, GM., Johnson, EN., Walker, KB. (2017) An exploratory examination of management accounting service and information quality. *J Manag Acc Res* 29(2), 11–31.
- Fouka, G., ve Mantzorou, M. (2011). What are the major ethical issues in conducting research? Is there a conflict between the research ethics and the nature of nursing?, *Health science journal*, 5(1), 3-14.
- Francisco, B., Kelly, A., Beyond Albrecht and Sack (2003), a comparison of accounting professionals and college students. Retrieved June 27.
- Gabriel, S. & Hirsch, M. Jr. (1992). Critical Thinking and Communication Skills: İntegration and İmplementation İssues, *Journal Of Accounting Education*, 10(2), 243–270
- Gençtürk, M., Demir, Y. & Çarıkçı, O., (2008). Meslek Yüksekokulu Öğrencilerinin Muhasebe-Finans Eğitime Bakış Açıkları ve Farkındalıkları Üzerine Bir Uygulama, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 13(1), 209-228.
- Gerçek, A. (2010), *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Bursa: Ekin.

- Gow, L., Kember, D. & Cooper, B. (1994). The Teaching Context and Approaches To Study Of Accountancy Students, *Issues in Accounting Education*, 9(1), 118–130.
- Gökgöz, A. ve Zeytin, M. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Mesleki Faaliyetlerinde Karşılaştıkları Sorunlar ve Beklentileri: Bilecik ve Yalova İlleri Uygulaması, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 17(1), 483-484
- Gronroos, C. (1984). A service quality model and its marketing implications. *Eur J Mark*, 18(4), 36–44.
- Guthrie, J., Parker, LD. (2016). Whither the accounting profession, accountants and accounting researchers? Commentary and projections. *Acc Audit Acc J.*, 29(1), 2–10.
- Güredin, E. (1997). Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler. *III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri*, 30.
- Güvemli, O. (2001), 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda Değişiklik Teklifi Üzerine, *MUFAD*, 10, 33-36.
- Güvemli, O. (2011). Türkiye'de Muhasebe Meslek Örgütünün Kuruluşu Ve Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi* 1(1), 129-145.
- Güvemli, O., Aytulun, A. ve Şişman, B. (2013). Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Gelişmesi Ve İlk Meslek Örgütlenmesi: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği 1942. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1(4), 19-49.
- 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
- Güzel, F. (2021). *Muhasebe meslek mensuplarının mesleki sorunları ve çözüm önerileri Muğla ili araştırması*. (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.

- Hatcher, T. (2004). Environmental ethics as an alternative for evaluation theory in for-profit business contexts. *Evaluation and Program Planning*, 27(3), 357–363.
- Holm, M., & Ax, C. (2020). The Interactive Effect of Competition Intensity and Customer Service Competition on Customer Accounting Sophistication: Evidence of Positive and Negative Associations. *Management Accounting Research*, 46, 100-125
- IAESB, (2019). Handbook of International Education Pronouncements. IAESB. <https://www.iaesb.org/iaesb/publications/2019-handbook-international-education-standards>, 27.11.2019
- IFAC, (2018). Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC. <https://www.ifac.org/content/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants> , 31.07.2018
- İYMMMO, (2013). Muhasebe Mesleğinde Haksız Rekabet ve Yapılan Çalışmalar. İYMMMO. <https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/151.pdf> , 21/07/2013
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(16), 59-86.
- Jones, G. R. (2017). *Örgüt Kuramı, Örgüt Tasarımı ve Örgütsel Değişim*. Asena Altın Gülova, Lale Oral Ataç ve Deniz Dirik (Çev.) Ankara: Gazi.
- Kalaycı, Ş. ve Tekşen, Ö. (2006). Muhasebe Mesleğinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri: Isparta İl Merkezi Uygulaması, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 31, 91-110.
- Kalmış, H. ve Yılmaz, B. B. (2007). *Lisans Seviyesindeki Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu ve Geliştirilmesi için Yapılması Gereken Geliştirmeler*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi,

- Kandemir, C. ve Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Geleneksel Araç ve Yöntemler. *Mali Çözüm Dergisi*, 3(113), 39-77.
- Karacaer, S. ve Taş, A. (2004). Muhasebe Eğitiminde Kalite Çalışmaları: Muhasebe Dersi Değerlendirmesi Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 6(2), 1-14.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2012), *Denetim ve Raporlama*, Kocaeli: Umuttepe.
- Karacan, S., (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği* (1. Baskı). Kocaeli: Umuttepe.
- Karasioğlu, F. ve Altan, M. (2004). Muhasebecilerin Bilgi, Beceri, Güvenilirlik ve Toplumsal Sorumluluk Açısından Toplumun Çeşitli Katmanları Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 21, 54-60.
- Karasioğlu, F., Akgül, A. ve Çam, A. V. (2008). Meslek örgütünün kalite politikaları ve kalite standartlarının belirlenmesinde muhasebe meslek mensuplarının görüşleri: Karaman ilinde bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 1(26), 37-50.
- Karcıoğlu, R. ve Yazarkan H, (2011), Muhasebe Meslek Mensuplarının Faaliyetleri Sırasında Kamu Kurumlarında Karşılaştıkları Sorunlara İlişkin Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 34, 1-12.
- Katırcıoğlu E., (2001), İktisat ve Siyaset, İstanbul: Radikal.
- Kaya, G. (2013). *Muhasebe Hilelerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanununa Göre Değerlendirilmesi ve Mali Analize Etkileri*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kaya, G. A. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları ve Çözüm Önerleri: Elazığ'da Bir Araştırma. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 41, 207-231.

- Kaya, G. A. (2016). Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Hakkındaki Düşüncelerine İlişkin Elazığ’da Bir Araştırma, *The Journal of Academic Social Science Studies*, 2(52), 183-199.
- Kaya, M. (2014). *Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Mesleki Etik Kuralları Açısından Değerlendirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Kebapçı, A. ve Akyolcu N. (2011). Acil Birimlerde Çalışan Hemşirelerde Çalışma Ortamının Tükenmişlik Düzeylerine Etkisi. *Türkiye Acil Tıp Dergisi*. 11(2), 59-67.
- Khin EWS, Fatt CK, Heng TN (2011) Perception of Malaysian inland revenue board’s tax audit service quality by SMEs. *Actual Probl Econ*, 124, 373–382
- Kısakürek, M. M., Akarsu, A. (2016). Muhasebecilik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu: Sivas İlinde Bir Araştırma. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(2), 647-664.
- Kızıl, A., Fidan, M., Kızıl, C., ve Keskin, İ., (2016), *TMS-TFRS Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları, Uygulamalar-Yorumlar-Muhasebeleştirme* (2. Basım). İstanbul: Der.
- Kızıl, C., Akman, V., Aras, S. ve Erzin, N. O, (2015), Yalova İlinde İkamet Eden Muhasebe Meslek Mensuplarının Muhasebe Etik Algısı, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 6-31.
- Kızıl, C., Akman, V., Zorkalkan, T., Türkmen, R, (2015), Muhasebenin Tarihine Küresel Kapsamda ve Türkiye Kapsamında Vergisel Bir Bakış, *Leges Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(3), 70-87.
- Kirik, Z. (2007). *Muhasebe Hata Hileleri ile Muhasebe Mesleğinde Etik: Afyonkarahisar’da Muhasebeciler Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Anadolu Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir.

- Koç, V. (2010). *Muhasebe Meslek Etiği ve Meslek Mensuplarının Mükellefin Vergi Uyumu Üzerindeki Etkileri (Manisa İli Örneği)*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Celal Bayar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Köse, Y. & Saban, M. (2005). Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muğla
- Kutlu, H. A. (2008). *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Ankara: Nobel.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 2, 143-170.
- Lee, LT., Peng, CS., Fan, CK. (2016) An empirical study of service quality: web service business transformation. *Int J Comput Sci Eng* 12(1), 58–64.
- Loeb, S. E. (1988). Teaching students accounting ethics: Some crucial issues. *Issues in Accounting Education*, 3(2), 316-329.
- Lord, B.R. & Robertson, J., (2006). Students Experiences of Learning in a Third-year Management Accounting Class: Evidence from New Zealand, *Accounting Education: an international journal*, 15(1), 41–59
- Lucas, U. & Meyer, J. H. F. (2005). Towards A Mapping Of The Student World: The Identification Of Variation In Students Conceptions Of, And Motivations To Learn, Introductory Accounting, *The British Accounting Review*, 37(2), 177–204.
- Mohrweis, L. (1991). The Impact Of Writing Assignments On Accounting Students' Writing Skills, *Journal of Accounting Education*, 9(2), 309–326.
- Moizer, P. (1995). An Ethical Approach to the Choices Faced by Auditors. *Critical Perspectives on Accounting*, 6(5), 415-431.
- Müslümov, A. ve Aras, G. (2002). Türkiye'de muhasebe ve finansal yönetim uygulamalarında etik davranışları etkileyen faktörlerin analizi. *XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Bodrum.



- Nelson, IT., Bailey, JA., & Nelson, A T. (1998). Changing accounting education with purpose: market-based strategic planning for departments of accounting. *Issues in Accounting Education*, 13(2), 301-326.
- Ömürbek, V. ve Türkoğlu, T. (2013). Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Yaşanan Haksız Rekabet Üzerine Bir Araştırma. *Balıkesir University The Journal of Social Sciences Institute*, 16(30), 115-149.
- Özbükerci, İ. (2015). *Halkla İlişkiler Meslek Örgütleri Açısından Sanal Ortamda Halkla İlişkiler Yönetimi: Halkla İlişkiler Dernekleri Web Siteleri Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Ege Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Özdemir, E. (2003). *Muhasebe Eğitiminde Karşılaşılan Güçlükler ve Muhasebecilik Mesleğinin Sorunları*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi /Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Özer G., Kenan A., Volkan Ö., (2013), İşletme Öğrencilerinin Dindarlık Düzeyleri ve Etik Niyetlerinin Pazarlama Etiği Bağlamında Değerlendirilmesi, *Business and Economics Research Journal*, 1(2), 25-35.
- Özer, M. (2017). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimine Bakışı: Bilecik İli Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bilecik.
- Özkaya, İ. N. (2008). *Muhasebe Etiği ve Bir Uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kocaeli Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli.
- Özkol, E., Kök, D., Çelik, M., Gönen, S., (2005), Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkeler Doyarlılık Düzeyinin Araştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(2), 21-30.
- Özmen, Z. G. (2019). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Tahsilat Sorunlarının Çözümünde Online Tahsilat Yöntemi: Antalya İli Örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Burdur.

- Özmutaf, N. ve Mizrahi, R. (2017). SMMM ve Diğer Muhasebe Çalışanları Kapsamında, İş Stresinin İş Performansına Etkisi: İzmir İlinde Bir Araştırma , *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 8(18), 1-12.
- Özulucan, A., Bengü H. ve Özdemir, F. S., (2010), Muhasebe Meslek Mensuplarının Güncel Sorunları, Uygulamada Karşılaştıkları Yetersizlikler ve Meslek Odalarından Beklentilerinin Unvanları ve Mesleki Deneyim Süreleri Yönüyle İncelenmesi: Türkiye Geneline Bir Araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 31, 41-64.
- Parasuraman, A., Zeithaml, VA., Berry, LL. (1988). SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *J Retail* 64(1), 12–40.
- Patrut, B. (2013). Competences versus Competencies in Romanian Accounting Education. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 3(1), 85-99
- Pekdemir R., (2000), Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 5, 12-16.
- Pirimov, S. (2021). *Gelişen Teknolojilerin Muhasebe Mesleğine Etkileri ve Eğitimindeki Yeri: Ülkelerarası Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Manisa Celal Bayar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Manisa.
- Roy, SK, Lassar, WM, Ganguli, S, Nguyen, B, Yu, X (2015). Measuring service quality: A systematic review of literature. *Int J Serv Econ Manag.*, 7(1), 24–52.
- Saban, M. ve Atalay, B. (2005), Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 1(2), 30-41.
- Sak, E. (2013), *Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Haksız Rekabet Olgusu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Atılım Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

- Sakarya, Ş. Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 12(18), 57-72.
- Santos, J.B., Spring, M. (2015). Are knowledge intensive business services really co-produced? Overcoming lack of customer participation in KIBS. *Ind Mark Manag* 50(2), 85–96.
- Santos-Vijande, ML., González-Mieres, C., López-Sánchez, JÁ. (2013). An assessment of innovativeness in KIBS: implications on KIBS’ co-creation culture, innovation capability, and performance. *J Bus Ind Mark* 28(2), 86–102
- Sarapaivanich, N., Patterson, PG. (2015) The role of interpersonal communication in developing small-medium size enterprise (SME) client loyalty toward an audit firm. *Int Small Bus J Res Entrep*, 33(8), 882–900.
- Selimoğlu, S. (2006). Ethics in Turkish Accounting Practices. *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 437-456.
- Selimoğlu, S. K., (2001), Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü, *XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Ankara Üniversitesi, 3-27.
- Seviğ, V., (2002), Muhasebe ve Mesleğin Önemi, Dünya , 26.09.2002.
- Sevilengül, O. (1995). *Genel Muhasebe*, IV. Baskı, Ankara: Remzi Örtten.
- Sevim, A., (2005), Dijital Uygulamaların Muhasebe Eğitimi Üzerine Etkileri, *XXIV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 89-105, Muğla
- Sharma, D. S. (1997). Accounting Students’ Learning Conceptions, Approaches To Learning, And The Influence Of The Learning-Teaching Context On Approaches To Learning, *Accounting Education: An International Journal*, 6(2), 125–146.
- Shilling, D. (2002). *Essentials of Trademarks and Unfair Competition*, John Wiley and Sons Publication.

- Soylu, Y. (2010). *Muhasebe Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeylerinin Meslek Etiğinin Algılanması Üzerindeki Etkisi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Selçuk Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya.
- Sözbilir, N. (2000). *Türkiye Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar*. Afyonkarahisar: Kocatepe Üniversitesi
- Stice, J. D. & Stocks, K. D. (2000). Effective Teaching Techniques Perceptions Of Accounting Faculty, *Advances In Accounting Education*, 2, 179–191.
- Suadiye, G. ve Yükselen C., (2001), Mükelleflerin ve Muhasebecilerin Birbirlerinden Beklentileri, *Mali Çözüm*, 56, 5-26.
- Şıtak, B. (2021). *Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine, Muhasebe Meslek Mensuplarına ve Muhasebe Finans Eğitimine Etkilerinin Salgın Hastalık Döneminde İncelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş.
- Taner, B., Korukoğlu Dalgeç A. & Susmuş T., (2001), *Muhasebe Mesleğinin Müşterileri Durumunda Bulunan Kesimlerin Muhasebe Mesleğinden Beklentileri: İzmir İli Uygulaması*, İstanbul: İSMMMÖ.
- Taysı, K. (2012). *Muhasebe Meslek Mensuplarında Tükenmişlik Sendromu Üzerine Kırklareli İlinde Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne.
- Tayyar, A., (2001), *Türk İş Dünyasında Muhasebe Mesleğinden Beklenenler*, İstanbul: İSMMMÖ.
- Tekbaş, İ. (2018). *Dijitalleşmenin Muhasebe Mesleğine ve Meslek Mensuplarına Etkileri Üzerine Bir Araştırma ve Yeni Bir Kavram Önerisi: Mali Mühendislik*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- Terzi, A., (2015), Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslekleri İle İlgili Beklentilerine, Sorunlarına ve Algılarına Yönelik Bir Araştırma: Rize Örneği, *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 193-212.
- Toraman, C. ve Akcan, A. (2002), Muhasebe Denetiminde Etik, 21. *Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran.
- Tuğay, O. ve Tekşen, Ö., (2014), Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorunları: Burdur İlinde Bir Araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 19(1), 223-232.
- Turgut, E. ve Beğenirbaş, M. (2013). Çalışanların Yenilikçi Davranışları Üzerinde Sosyal Sermaye Ve Yenilikçi İklimin Rolü: Sağlık Sektöründe Bir Araştırma. *Kara Harp Okulu Bilim Dergisi*, 23(2), 101-124.
- Tükenmez, N. M. ve Kutay, N. (2005). Muhasebe Meslek Mensubunun Karar alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri Çok Boyutlu Analiz İzmir Örneği, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 25, 156-165.
- TÜRHAİK Faaliyet Raporu, (2011), TÜRMOB Başkanı YMM Nail Sanlı ve TÜRHAİK Yönetim Kurulu 2011 Değerlendirme Raporu.
- TÜRHAİK Faaliyet Raporu, (2012), TÜRMOB Başkanı YMM Nail Sanlı ve TÜRHAİK Yönetim Kurulu 2012 Değerlendirme Raporu.
- TÜRMOB , (1989), 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.
- TÜRMOB , (2007), Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasası Yönetmeliği.
- TÜRMOB, (2019), Faaliyet Raporu.
- TÜRMOB, (2020), Faaliyet Raporu.
- Türk, Z. (2004). *Muhasebe Meslek Ahlakı*. Adana: Nobel.
- Uçma, T. (2007). *Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*.

(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

Uslu, S. (1997). Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler. Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, *III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*.

Uslusoy, E.Ç., Gürdoğan, E.P. ve Kurt, D. (2016). Hemşirelerde mesleki benlik saygısı ve meslektaş dayanışması. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sağlık Bilimleri Dergisi*, 7(1), 29-35.

Usul, H. ve Aslantaş, B.A, (2007), Muhasebeci-Mükellef Çatışması, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 22, 85-103.

Utku, M., ve Kurtcebe, E. (2019). Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye'deki Tarihi ve TÜRMOB'un Mesleki Eğitimdeki Yeri. *XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu* (19-23 Nisan 2019 Pamukkale/Denizli) Bildiri, 7-25.

Uyar, A. ve Güngörmüş, H. (2013). Accounting Professionals' Perceptions Of Ethics Education: Evidence From Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 12(1), 61-75.

Uygun, M., (1998), *Yargıtay 1998-1999 Açılış Yılı Konuşması*, Ankara.

Uysal, Ö. Ö. (2002), Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik mi?, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 7, 12-20.

Ünal, O. & Doğanay, M., (2009). Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitimi: Sayıştay Özelinde Ampirik Bir Araştırma, *Sayıştay Dergisi*, (74-75), 117-138.

Ünsal, A. (2007). *İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

Ünsar, S. (2009), Yetkinliğe Dayalı Ücret Yönetiminin Genel Bir Değerlendirilmesi, *C.Ü. İktisat ve İdari Bilimler Dergisi*, 10(1), 43-55

Wittgenstein, L. (1965). I: A lecture on ethics. *The philosophical review*, 74(1), 3-12.

- Wolk, C., Schmidt, T. & Sweeney, J. (1997). Accounting Educators Problem-Solving Style And Their Pedagogical Perceptions And Preferences, *Journal of Accounting Education*, 15(4), 469-484.
- Yanık, A., Dinçer, G., Yıldız, F., ve Karacan, S., (2012). Muhasebe Meslek Mensuplarının İdeal Hizmet ve Mevcut Hizmet Kalitesi Algılarının Servqual Modeli İle Değerlendirilmesi, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(20), 593-604
- Yıldırım, A. (2020). *E-Dönüşüm Sürecinde, E-Muhasebe Uygulamaları: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale.
- Yıldırım, S. Güney, S. (2012). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Genel Sorunları Erzurum İli Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 36, 35-48.
- Yıldız, E. ve Başkan, T. D. (2014). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1(62), 1-18.
- Yıldız, F. (2002). *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı*, Ankara: Der.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 36, 155-178.
- Yılmaz, S ve Ciğer, A. (2004). Küreselleşme ve Önlisans Muhasebe Eğitiminde Kalite Arayışı, *XXIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya.
- Yücel, E., & Karagöz, A. F. (2019). Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik Bürolarında Örgütsel Kültür ve Muhasebecilik Mesleğine Etkileri: Isparta İlinde Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1(2), 597-616.
- Yüksel, İ. (2005). İş-Aile çatışmasının kariyer tatmini, iş tatmini ve iş davranışları ile ilişkisi, *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 19(2), 301-314.

Zaif, F. & 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

Zeytin, M. (2007). *Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarını Hata ve Etik Dışı Davranışlara Yönlendiren Faktörler*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dumlupınar Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya.



## ÖZGEÇMİŞ