

172041

**MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN KAMUNUN
AYDINLATILMASINDAKİ ÖNEMİNE
MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARI**

Habib AKDOĞAN
(Doktora Tezi)
Eskişehir - 2003

**MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN KAMUNUN AYDINLATILMASINDAKİ
ÖNEMİNE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARI**

Habib AKDOĞAN

DOKTORA TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Doç.Dr. Nurten ERDOĞAN

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mart 2003

DOKTORA TEZ ÖZÜ

MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN KAMUNUN AYDINLATILMASINDAKİ ÖNEMİNE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARI

Habib AKDOĞAN

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2003

Danışman: Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN

Genel etik davranışlar toplumun her kesimi tarafından kabul görmüş, doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden, haklıyı haksızdan ayırmaya yarayan ilke ve kurallar bütünüdür. Bir felsefe alanı olan etik ilke ve kurallar evrensel nitelikte olup, insan yaşamına yön veren değerlerdir. Temeli sosyal sorumluluk kavramına dayanır. Genel etik ilke ve kuralları toplumun genelini ilgilendirirken, meslek etiği ilke ve kuralları sadece o meslek mensuplarını ilgilendirmektedir.

Bu anlamda muhasebe meslek etiği de genel meslek etiğinden farklı özellikler taşımaktadır. Muhasebe mesleğinde mutlak müşteri memnuniyeti yoktur. Muhasebe meslek mensuplarının doğru, güvenilir, tarafsız, bağımsız bilgi vermeleri, kamuoyunu aydınlatmanın temel aldığı sorumluluğa dayanır.

Meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara uygun davranıp davranmamaları kamuoyunu etkilemektedir. Zira genel anlamdaki kamuoyunun bilgi edinme hakları vardır. Mali tablolar aracılığıyla bunu sağlayan ise, meslek mensuplarıdır. Meslek mensupları sorumluluklarını en iyi biçimde yerine getirebilmek için; kişisel nitelikler, mesleki nitelikler, meslek bilinci ve etik nitelikler açısından donanımlı olmalıdırlar. Bu nedenle meslek mensuplarının eğitim gördükleri alanlarda bu konuları almaları, mesleğe başladıktan sonra sürekli eğitim şeklinde, meslek içi eğitimlerini sürdürmeleri gerekir. Bu alanda TÜRMOB'un ve bağlı odaların eğitim konusunda destek vermeleri gerekir. Ayrıca meslek etiği ilke ve kuralları, kamuoyunu aydınlatmayı da içine alan başlı başına bir yasal çerçeveye kavuşturulmalıdır. Yapılan anket çalışması bu isteği ortaya koymaktadır.

ABSTRACT

Common ethical behaviors are the totality of rules and principles which are useful in distinguishing true from false, good from bad and right from wrong, and are shared by the entire sections of the society. As a philosophical area while ethical rules and principles have universal characteristics, they are values which lead to direction of the human life. Their origins are based on the concept of social responsibility. While common ethical rules and principles are related with the general public, professional ethical rules and principles are only related with the members of that profession.

In this sense ethics of accounting profession also contains certain characteristics which are different from general professional ethical rules. Absolute consumer satisfaction does not exist in the accounting profession. It is more objective. The task of the members of accounting profession as providers of true, secure, objective and independent information is based on the responsibility which takes the illumination of the public as basis.

Whether members of the profession behave according to ethical rules and principles affects public. In fact, public has right to have information in general. Who are providing these through the analysis of fiscal sheets are the members of the profession.

In order for the members of profession to meet their responsibilities they must be armed with individual and professional characteristics, professional conscious and ethical qualities.

For this reason, it is necessary to study these subjects in the areas where the members of profession are educated, and to go on them during the work as a continuous education after starting job. TURMOB and associated chambers must give their supports on the education matters. In addition, ethical rules and principles must be reached to an overall legal framework which contains the illumination of public as well because the questionnaire carried out raises this demand.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Habib AKDOĞAN'ın “**Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları**” başlıklı tezi **27 Mart 2003** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **İşletme (Muhasebe)** Anabilim Dalında Doktora tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : **Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN**
Üye : **Prof.Dr.Fethi HEPER**
Üye : **Prof.Dr.Ümit GÜCENME**
Üye : **Prof.Dr.Ali KARTAL**
Üye : **Doç.Dr.Kerim BANAR**


Prof.Dr.Nurhan AYBİLİ
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ETİK VE MESLEK ETİĞİ

1. ETİK VE ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR.....	4
1.1. Etik Kavramı.....	4
1.2. Etikle İlgili Kavramlar.....	8
1.2.1. Ahlak Kavramı.....	8
1.2.2. Töre Kavramı.....	8
1.2.3. Örf ve Adet Kavramı.....	9
1.2.4. Meslek Etiği Kavramı	9
2. ETİK DIŞI DAVRANIŞLARI DOĞURAN NEDENLER	11
2.1. Kişisel Nedenler.....	12
2.1.1. Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama.....	12
2.1.2. Bireyin Bencil Davranması.....	13
2.1.3. Etik İkilemler.....	13
2.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği.....	13
2.2. Dışardan Kaynaklanan Nedenler.....	14

2.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı	14
2.2.2. Rekabet	15
2.2.3. Meslek Ücreti.....	15
2.2.4. Karşılıklı Güvensizlik	15
2.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge.....	15
2.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi.....	16
3. MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ETİĞİ.....	16
3.1. Muhasebe Mesleği.....	17
3.2. Muhasebe Mesleğinin Fonksiyonları.....	19
3.2.1. Muhasebe Sistemine İlişkin Fonksiyonları	21
3.2.2. Karar ve Destek Sistemine İlişkin Fonksiyonları.....	23
3.2.3. Denetim Sistemine İlişkin Fonksiyonları	24
3.3. 3568 Sayılı Yasa'da Muhasebecinin Tanımı ve Nitelikleri	24
3.3.1. Muhasebecinin Tanımı.....	25
3.3.2. Muhasebecinin Nitelikleri.....	25
3.3.2.1. Kişisel Nitelikler.....	27
3.3.2.2. Mesleki Nitelikler.....	28
3.3.2.3. Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler.....	29
3.4. Muhasebe Mesleğinde Etik.....	30
3.5. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi ve Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	32
3.5.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi	33
3.5.2. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	34
3.6. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar.....	36

3.6.1. Teleolojik Yaklaşım.....	37
3.6.1.1. Bireyci Yaklaşım.....	38
3.6.1.2. Yararlı Olma Yaklaşımı.....	38
3.6.2. Deontolojik Yaklaşım.....	39
3.6.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı.....	40
3.6.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım.....	40
3.7. Muhasebe Meslek Etiği İlke ve Kuralları.....	41
3.7.1. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri.....	41
3.7.1.1. Sorumluluklar.....	42
3.7.1.2. Kamu Yararı.....	42
3.7.1.3. Dürüstlük.....	42
3.7.1.4. Tarafsızlık ve Bağımsızlık.....	43
3.7.1.5. Mesleki Özen Gösterme.....	43
3.7.1.6. Hizmetin Kapsamı ve Niteliği.....	43
3.7.2. Muhasebe Meslek Etiği Kuralları.....	43
3.7.2.1. Bağımsızlık.....	44
3.7.2.2. Dürüstlük ve Tarafsızlık.....	45
3.7.2.3. Genel Standartlar.....	45
3.7.2.4. Standartlara Uyma.....	46
3.7.2.5. Muhasebe İlkeleri ile Uyum.....	46
3.7.2.6. Sır Saklama	46
3.7.2.7. Şarta Bağlı Ücret	47
3.7.2.8. Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Faaliyetler.....	47
3.7.2.9. Reklam Yasağı.....	47
3.7.2.10. Komisyon ve Bilirkişi Ücretleri.....	48
3.8. Muhasebe Meslek Etiğinin Uygulamalara Etkisi.....	48
3.8.1. Dış Denetime Etkisi.....	49
3.8.2. Bir İşletmeye Bağlı Olarak Çalışan Meslek Mensuplarına Etkisi.....	51
3.8.3. Diğer Mesleki Uygulamalara Etkisi	52

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN BOYUTLARI VE İLGİLİ DÜZENLEMELER

1. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN BOYUTLARI.....	53
1.1. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğinin Boyutları	53
1.2. Uluslararası Düzeyde Muhasebe Meslek Etiğinin Boyutları.....	57
2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER.....	60
2.1. Türkiye’de Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler.....	60
2.1.1. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasında Yer Alan Düzenlemeler.....	62
2.1.1.1. Meslek Ünvanı ve Yeterlilik.....	62
2.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Bilgi	62
2.1.1.3. Dürüstlük, Güvenirlik ve Titizlik.....	63
2.1.1.4. Sır Saklama	63
2.1.1.5. Sorumluluk.....	64
2.1.1.6. Bağımsızlık.....	65
2.1.1.7. Haksız Rekabet.....	65
2.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri.....	65
2.1.3. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerinde Yer Alan Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Özel Etik Değerler.....	67
2.1.3.1. Gerekli Mesleki Eğitim ve Deneyime Sahip Olmak	67
2.1.3.2. Bağımsız, Tarafsız ve Nesnel Davranmalı...	68

2.1.3.3. Gerekli Mesleki Özeni Göstermek.....	68
2.1.3.4. Planlı Çalışmak.....	68
2.1.3.5. Çalışma Kağıtlarını Düzenleme	69
2.1.3.6. Yeminli Mali Müşavirlerin Dış Görünüşü.....	69
2.2. Amerika Birleşik Devletleri' nde Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler.....	69
2.2.1. Mesleki Davranış yasası Prensipleri.....	70
2.2.2. Mesleki Davranış Yasası Kuralları.....	71
2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun(IFAC) Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeleri	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMUNUN AYDINLATILMASI VE MESLEK ETİĞİNİN KAMUYU AYDINLATMADAKİ ÖNEMİ

1. KAMUNUN AYDINLATILMASI.....	75
1.1. Kamuyu Aydınlatmada Açıklık İhtiyacı	78
1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenilirliğinin Kamuya Sağladığı Yararlar.....	80
1.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Kamunun Aydınlatılmasına Etkisi	82
1.3.1. Bağımsız Olmanın Etkisi.....	84
1.3.2. Tarafsız Olmanın Etkisi.....	85
1.3.3. Bağımsızlık ve Tarafsızlığı Belirleyen Nitelikler.....	87
1.3.4. Bağımsızlığın ve Tarafsızlığın Tehlikeye Girdiği Durumlar.....	87
1.3.5. Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Korunamaması Riskine Karşı Önlemler.....	91

2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARININ KAMUYU	
AYDINLATMA AÇISINDAN ÖNEMİ	93
3. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNİN KAMUYU	
AYDINLATMA AÇISINDAN ÖNEMİ	96
3.1. Gelir Tablosu İlkelerinin Kamuyu Aydınlatma Açısından	
Önemi.....	98
3.2. Bilanço İlkelerinin Kamuyu Aydınlatma Açısından	
Önemi.....	98
4. MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ KAMUYU	
AYDINLATMA AÇISINDAN ÖNEMİ	99
4.1. Muhasebe Standartlarının Kamuyu Aydınlatma Açısından	
Önemi.....	100
4.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın (IAS)	
Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi.....	104
4.2. Denetim Standartlarının Kamuyu Aydınlatma Açısından	
Önemi.....	107
4.2.1. Genel Standartların Kamuyu Aydınlatması	
Açısından Önemi	110
4.2.2. Çalışma Alanı Standartlarının Kamuyu	
Aydınlatma Açısından Önemi	112
4.2.3. Raporlama Standartlarının Kamuyu Aydınlatma	
Açısından Önemi.....	113
5. KAMUNUN AYDINLATILMASINA İLİŞKİN YAPILAN	
DÜZENLEMELER	113

5.1. Ülkemizde Kamunun Aydınlatılması Açısından	
Yapılan Yasal Düzenlemeler.....	115
5.1.1. Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Kamuyu	
Aydınlatma	117
5.1.2. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Kamuyu	
Aydınlatma Açısından Ülkemizdeki Durum	117
5.1.3. 3568 Sayılı Yasa'ya Göre Kamuyu Aydınlatma.....	124
5.2. ABD'de Kamunun Aydınlatılması Açısından Yapılan	
Düzenlemeler.....	126
5.3. İngiltere'de Kamunun Aydınlatılması Açısından Yapılan	
Düzenlemeler	127
6. KAMUNUN AYDINLATILMASINDA ETİK DAVRANIŞLARIN	
ÖNEMİ	129
6.1. Yöneticiler Açısından Önemi.....	130
6.2. Ortaklar Açısından Önemi.....	130
6.3. Kredi Verenler Açısından Önemi.....	130
6.4. Devlet Açısından Önemi.....	131
7. KAMUNUN AYDINLATILMASINDA MESLEK MENSUPLARININ	
ETİK YÖNDEN SORUMLULUK DUYDUĞU TARAFLAR	132
7.1. Topluma Karşı Sorumlulukları	133
7.2. Mesleki Kuruluşlara Karşı Sorumlulukları	133
7.3. Müşterilere Karşı Sorumlulukları	133
7.4. Kendine Karşı Sorumlulukları	134
8. KAMUNUN AYDINLATILMASINDA MESLEK MENSUBUNUN	
ETİKSEL SORUMLULUKLARI VE SONUÇLARI	134

8.1. Serbest Muhasebecilerin Kamuyu Aydınlatmadaki Etiksel Sorumlulukları ve Sonuçları	136
8.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kamuyu Aydınlatmadaki Etiksel Sorumluluk ve Sonuçları.....	137
8.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Kamuyu Aydınlatmadaki Etiksel Sorumlulukları ve Sonuçları	138
8.3.1. Muhasebe Denetimi Açısından Sonuçları.....	141
8.3.2. Vergi Denetimi Açısından Sonuçları.....	142

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA: KAMUYU AYDINLATMADA MESLEK ETİĞİNİN ÖNEMİNE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARINA ÇORUM'DA ÇALIŞAN SM, SMMM, YMM'LERE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

1. Kişisel Niteliklerin Değerlendirilmesi	145
1.1. Cinsiyetiniz Nedir?	145
1.2. Eğitim Düzeyiniz Nedir?.....	146
1.3. Sahip Olduğunuz Meslek Ünvanı Nedir?.....	146
1.4. Çalışma Şekliniz Nasıldır.....	147
1.5. Kaç Yıldır Bu Meslekte Çalışıyorsunuz?	147
2. Mesleki Ve Etik Niteliklerin Değerlendirilmesi.....	148
2.1. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Aldınız Mı?.....	148
2.2. Aldınız İse Hangi Düzeyde Aldınız?.....	148
2.3. Sizce Meslek Mensupları İçin Böyle Bir Eğitim Gerekli Midir?.....	149

2.4. Üyesi Bulduğunuz Meslek Örgütü Tarafından Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Çalışması Yapıldı Mı, Yapıldıysa Katıldınız Mı?	149
2.5. Eğer Böyle Bir Çalışma Yapılmadıysa, Yapılmasını İster Misiniz?.....	150
2.6. Mesleğinize İlişkin Düzenlenmiş Bir Meslek Etiği Kararı Var Mı?.....	150
3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Tehlikesine ilişkin Değerlendirmeler	151
3.1. Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?.....	151
3.2. Bugüne Kadar Herhangi Bir Müşterinizle İş Ortaklığınız Oldu Mu?.....	152
3.3. Herhangi Bir Müşterinizle Kefalet, Borç- Alacak İlişkisi Oldu Mu?.....	152
3.4. Müşteri İşletmenizle Faaliyetleriniz Nedeniyle Bugüne Kadar Hiç Mahkemelik Oldunuz Mu?.....	153
3.5. Müşterilerinizden Önemli Sayılabilecek Bir Hediye Aldınız Mı?.....	153
3.6. Gelirinizin %15 ' inden Fazlasını Sağladığınız Bir Müşteriniz Oldu Mu?.....	154
3.7. Müşterinize Denetim Faaliyetleri Konusunda Hiç Aracılık Ettiğiniz Oldu Mu?	154
3.8. Müşteri İşletmelerinizden Dış Denetimi Aynı Firmaya Arka Arkaya 7 Yılda Uzun Bir Dönem Yaptıran Var Mı?.....	155
4. Mesleki ve Etik Niteliklerle Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi	155
4.1. Etik Değerler İle Kamuoyunu Aydınlatma Arasındaki İlişkinin Derecesi Nedir?.....	155

4.2. Kamuoyunu Aydınlatma İlkesinin, Bilgi Kullanıcılarından Hangisi Açısından Daha Önemli Olduğunu Düşünüyorsunuz?	156
4.3. Kendinizi Aşağıdakilerden Hangisinin Karşısında Daha Sorumlu Hissedersiniz?.....	156
4.4. Etik Davranışlar İçerisinde Müşteri Memnuniyetinin Biçimi Ne Olmalıdır?	157
4.5. Muhasebenin Temel Kavramlarından Kamuoyunun Aydınlatılması Açısından Sizce En Önemli Bulduğunuz Üç Tanesini Önem Sırasına Göre Yazınız.....	157
4.6. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri İle Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkiyi Nasıl Görüyorsunuz?.....	159
4.7. Bir İşletmeye Ait Mali Tabloları İncelerken Dipnotları Dikkate Alır Mısınız?	159
4.8. Bir İşletmeye Ait Hisse Senetlerini Satın Almayı Düşündüğünüzde Denetlenmiş Finansal Tablolarını Önceden İnceler Misiniz?	160
4.9. Cevabınız Evet İse, Denetimi Yapan Denetçinin Kim Olduğuna Bakar Mısınız?.....	160
4.10. Meslek Yasasına Aykırı Davranıştan Dolayı Şimdiye Kadar Herhangi Bir Soruşturma Geçirdiğiniz, ya da Ceza Aldığınız Oldu Mu?	161
SONUÇ	162
EKLER	168
KAYNAKÇA	171

GİRİŞ

Son yıllarda iş dünyasında; bilgide, teknolojiye hızlı bir değişim yaşanmış ve bu değişim beraberinde etik yaklaşımları da ilgi odağına oturtmuştur.

Genel anlamda etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan, iyi-kötü, doğru-yanlış ve haklı haksız gibi yargılamaları içine alan, insan yaşamına yön veren felsefi değerlerdir

Bu değerler gerek toplumsal yaşamda, gerekse iş yaşamındaki yargılamalarda başvurulan genel kabul görmüş ölçütlerdir. Bu ölçütlerle insanlar ideal olanı yakalamaya çalışırlar. Aynı zamanda insanlar arasındaki sorumluluk duygusunun da bir gereğidir. Etikte söz konusu olan sosyal sorumluluktur. Ancak sosyal sorumlulukla tüm olaylar çözümlenemez ve hukuki sorumluluk aranır.

Mesleki faaliyet dediğimiz iş yaşamının düzene girmesinde hukuki sorumluluk aranmaktadır. Bu anlamda meslek etiği genel etik yaklaşımların meslek alanlarında somutlaşan biçimleridir.

Genel anlamda etik ölçütler göreceli olabilir. Ancak mesleki alanda bu göreceliliği ortadan kaldıran, bu ölçütlerin yasal hale getirilmesi olacaktır. Nasıl ki, pozitif hukukun gelişmesinin kaynağı ideal hukuk ise, meslek etiği ilke ve kurallarının gelişiminin kaynağı da genel etik ilke ve kurallarıdır.

Her meslekte olduğu gibi muhasebe meslek etiği ilke ve kuralları da genel etik ilke ve kurallarından oluşturulmuştur. Birçok insan doğru olanı bilir ama, doğru olanı değil yanlış olanı yapar. Profesyonel muhasebe meslek mensupları için en önemli sorun, doğru olanı yapabilen kültüre ve değerlere sahip üyeler yetiştirmektir.

Fransız Filozof Voltaire'e göre; " zeka, olayları olduğu gibi görmekteki çabukluktur. Ama, eğer gerçeği etik problemlerden dolayı rapor etmezsek, gerçeği çabuk görmemizin bir anlamı kalmaz" diyerek etik davranma konusundaki titizliği ortaya koymuştur.

Dünyada, yıllık faaliyet raporları, bir işletme ile ilgili kişi ve kurumların temel bilgi ihtiyacını karşılayan birincil kaynak niteliğindedir. Bu bağlamda faaliyet raporlarını hazırlayıp kamuoyuna açıklayan muhasebe meslek mensuplarının, ister serbest, ister kamuda, isterse bir işverene bağlı olarak

çalışıyor olsunlar; doğru, güvenilir, tarafsız ve bağımsız bilgiler sunmak gibi bir sorumlulukları vardır. Çalışma biçimleri ne olursa olsun daima etik deontoloji çerçevesinde hareket ederek taşıdıkları yüksek sorumluluğun bilincinde olmalıdırlar. Dünyadaki hareketli sermayenin yıllık birkaç yüz milyar dolar olduğu düşünülürken, bu sermayeden pay alabilmenin yollarından birinin de etik ilke ve kurallara, uluslararası standartlara uygun, karşılaştırma olanağı veren, açık, dürüst ve güvenilir finansal tablolar olduğunun unutulmaması gerekir. Kamuoyunun; gerek devletten, gerekse özel sektörden, kaynaklarını kullanma yetkisini emanet ettiği işletmelerden bir bilgi istemesi sözkonusudur.

Tezimde; muhasebe meslek mensupları için etik dışı davranış sorununun olup olmadığı, eğer böyle bir sorun var ise insanları etik dışı davranmaya iten nedenlerin neler olduğu, bu sorunun sadece Türkiye'deki muhasebe meslek mensuplarına özgü bir sorun mu, yoksa diğer ülkelerde de bu tür sorunlar yaşanıyor mu, bu konularda yapılmış yasal çalışmalar var mı, teorik olarak çıkan sonuçlarla uygulama arasında bir paralellik var mı ve meslek mensupları bu konularda ne düşünüyor, kamuoyunu aydınlatma ile etik davranma arasındaki ilişki nedir, muhasebe meslek mensupları bilgiye dayalı bir toplum olduğumuzun bilincinde olarak bu konularda ne düşünüyor, gibi sorulara yanıt bulmak amacıyla dört bölümden oluşan bir çalışma sunulmuştur.

Birinci bölümde; genel olarak etik, meslek etiği, etik dışı davranışları doğuran nedenler, muhasebe mesleğinin fonksiyonları, muhasebecinin nitelikleri, muhasebe meslek etiği ilke ve kuralları ile meslek etiğine duyulan gereksinim, muhasebe meslek etiğine yönelik yaklaşımlar,

İkinci bölümde; muhasebe meslek etiğinin boyutları, buna ilişkin yasa ve yönetmeliklerde ne gibi düzenlemelerin yer aldığı, Uluslararası Muhasebeciler Federasyon (IFAC), Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü' nün (AICPA) çalışmaları ile Avrupa Birliği ülkelerindeki durum incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise; muhasebe meslek etiğinin kamuoyunu aydınlatmadaki önemi, aralarındaki ilişki, bu konuda yasalarda yer alan çalışmaların neler olduğu, muhasebe ve denetim etiğinde bağımsızlık ve tarafsızlığın kamuoyuna etkisi incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; tüm bu çalışmalar esas alınarak Çorum'da çalışan muhasebe meslek mensuplarının; kişisel niteliklerin değerlendirilmesi, mesleki ve etik niteliklerinin değerlendirilmesi, bağımsızlık ve tarafsızlığının değerlendirilmesi, mesleki ve etik niteliklerle kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi amacıyla, kendi içinde dört bölümden oluşan 29 soruluk bir anket uygulanmış ve bundan çıkan sonuçlar ortaya konulmuştur.

Tezin ilk üç bölümü teorik, dördüncü bölümü ise bir uygulamadan oluşmuştur. Teorik çalışma kapsamında tüm denetim gelim yöntemi kullanılmış, konuyla ilgili yerli ve yabancı kaynaklar taranmış, geniş çaplı bir kütüphane çalışması yapılmıştır. Araştırma çerçevesinde TÜRMOB'un yayınlamış olduğu yönergeler, 3568 sayılı meslek yasası, SPK Tebliğleri, Muhasebe eğitim sempozyumlarında sunulmuş bildiriler, TTK, Vergi Usul Kanunu ve konu ile ilgili muhasebe ve denetim standartları incelenmiştir.

Araştırma, uygulama sonuçlarının ve önerilerin yer aldığı sonuç bölümüyle son bulmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK ETİK VE MESLEK ETİĞİ

1. ETİK VE ETİKLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1.1.Etik Kavramı

Etik, insanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerlerin, ahlaki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe alanıdır.

Etik kavramının kökeni Yunanca da "Ethikos"a, oradan ise "Ethos" dayanmaktadır¹. Ethos ise adetler, ananeler, moral ile ilgili anlamındadır. Etik kavram olarak, Concise Oxford Dictionary, Collins Cobuild English Dictionary sözlüklerinde aşağıdaki şekillerde tanımlanmıştır².

- Kişi eylemlerinin, doğru veya yanlış, iyi veya kötü olup olmadıkları konusunda yargılanabilmelerini sağlayan bir moral ilkeleri sistemidir.
- Kişi eylemlerinin özel bir grubu anlamında tanımlanan davranış kurallarıdır.
- Kişilerin inanışları doğrultusunda doğru ve yanlış davranışlar ile ilgili moral ilkeleridir.
- Moral değerler kapsamında neyin doğru, neyin yanlış olduğunu inceleyen bir çalışma alanıdır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) 8 numaralı taslak bildirisi (Kontrolün kurallaştırılması gücü: davranışta ahlak kuralları) aşağıdaki faktörleri önermektedir.

- Etiğin tanımı insan eylemleriyle ilgilidir ki; bu davranıştır,

¹ Erhan Kotar, "Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMM Yayınları, No.20, (Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997), s.65

² Recep Pekdemir, "Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kuralların Geliştirilmesi Gereği," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no 5, (Ocak 2000), s.12

- Bireyler kendi eylemleri hakkında yargıya varırlar. (seçerler, karar verirler)
- Eylemler hakkındaki yargılara dayanan etik prensipler ki; bazı değer yargılarına yol gösterici sistem önerir.

İFAC'ın bu çalışması insan eylemlerinin belirli bir bölümünü (şirket içi davranışlarını) sorgulamaktadır. Bununla beraber tartışılan prensipler yaygın olarak uygulanabilenlerdir³.

Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu vardır. Genel anlamda sorumluluk, bireyin kendi davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir. Bu anlamda toplumsal yaşama dahil her bireyin sosyal sorumluluk adını verebileceğimiz bir takım kaçınılmaz yükümlülükleri vardır⁴.

Sosyal sorumluluk; her bireyin ya da örgütün topluma karşı yerine getirmesi gereken sorumluluklarını kendisinin veya örgütün amaçlarının önünde tutması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Sosyal sorumluluklar dört grupta incelenebilir⁵. Bunlar;

- İsteğe Bağlı Sorumluluklar
- Etik Sorumluluklar
- Yasal Sorumluluklar
- Ekonomik Sorumluluklar

Etik kavramı etik sorumluluktan oluşmaktadır.

Bireyin etik sorumluluklarını yerine getirmesi, etik davranışları oluşturur. Etik davranışları belirleyen etik ölçüler zaman içinde toplumsal dinamiklerin değişmesine paralel olarak değişmektedir. Bu nedenle etik davranışlar dinamiktir.

³ David M. Hund, "Ahlak Kuralları ve Muhasebe Etiğine Etkileri," Çev: Yakup Selvi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no 8, (Ekim 2000),s.60

⁴ Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı no 91, (Temmuz 2000), s.18

⁵ Mine Tükenmez ve Nilgün Kutay, "Muhasebede Mesleki Eğitim ve Etik," Süleyman Demirel Üniversitesi 15. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Antalya 1996), s.264

Etik ölçüler toplumda tüm bireylerin uyması beklenen “ideali ilişki” ya da “ideal davranışlardır”. Toplumsal yaşama uyumu sağlayan bu ölçüler, henüz hukukun toplum yaşamına girmediği dönemlerde “kendiliğinden doğmuş” adına “örf ve adet” ya da “töre” denmiştir. Toplumsal yaşam içerisinde birlikte olan insanların “inanışları”, “genel kanaatleri” ve “eğilimleri” sonucu ortaya çıkmış ve birlikte yaşayan insanlar tarafından genel kabul görerek uygulamaya konmuştur.

Zaman içinde toplumsal bir gereksinme sonucu olarak kendiliğinden doğan ve bundan sonraki dönemlerde gelişen bu ölçülerin belirlenmesinde insan zekası etkili olmaya başlamıştır. Yazılı olmayan, ama mantıklı ve akla dayanan ahlak kuralları üretilmeye devam edilmiştir. Bu kuralların üretilmesine ve toplum tarafından benimsenip uygulanmasına, bir ölçüde yazılı olmayan hukuk kuralları yardımcı olmuştur. Gelişen süreç içerisinde toplumsal dinamikler bireylerin çıkar çatışmalarının artık bu tür kurullarla çözülemeyeceğini göstermiştir. Bundan sonra “yasallaştırma” yoluna gidilmiştir.

Etik değerler insan davranışlarıyla ilgili olup, subjektiflik derecesi çok yüksek olan kurallardır⁶.

Etik sözcüğünün içerisinde insan davranış ve eylemleri saklıdır. Bu kalıpların dengelenmesine yardımcı olur. Özü, davranış ve eylem dengelenmesidir. Etik olmasa da davranış ve eylemler belki yine de dengelenebilir, ancak dengelenip dengelenmediği ölçülemez. Çünkü etik bir ölçüdür.

Genel etik kuralları ile mesleki etik kurullar arasında önemli farklar vardır. Mesleki kurallara herkesin uyması istenemez, ama genel kurallara herkesin uyması gerekmektedir⁷. Etiğin mantık ve bilgi felsefesiyle de yakın ilişkisi vardır. Bir yandan bu disiplinlerin ilkeleri ahlaki kavram ve yargılara uygulanırken, bir yandan da hem mantıkta, hem de bilgi felsefesinde etiğe koşut bazı gelişmeler olmaktadır. Bunlar arasında ödev mantığı ve buyruk mantığı özellikle önem taşır. Ödev mantığı zorunluluk, yasal ve yasal olmayan kavramlar arasındaki mantıksal ilişkiyi ele alır. Buyruk mantığı, en azından bir buyruk cümlesi içeren

⁶ Pekdemir, a.g.e.,s.13

⁷ Özel, a.g.e.,s.18-19

bir öncülden, gene buyruk içeren bir sonuca varmayı amaçlar. Öte yandan bilgiye ilişkin bazı yöntem sorunları etik içinde geçerlidir. Örneğin; bilgi kavramında, algılayan olmadan duyu verilerin bilinemeyeceği, etik niteliklerinde bilinebilir olması için algılanması gerektiği savunulur⁸.

Etik davranışların temelindeki sorumluluk duygusu duyarlılığı gerektirir. Bu yöndeki duyarlılığın en somut göstergesi bireysel özveridir⁹.

Eskiçağ'dan beri ortaya atılmış etik kuramlarına bakıldığında, etiğin şu üç temel sorun çevresinde oluştuğu görülür.

- En yüksek iyi sorunu
- Doğru eylem sorunu
- İstenç özgürlüğü sorunu

gibi sorunlar olmuştur. En yüksek iyinin, en doğru eylemin ne olduğu ve kişinin özgür kararına bağlı olup olmadığı sorusu felsefe tarihinde kimilerince anlamlı bir biçimde yanıtlanmayacak bir soru, kimilerince ise etiğin en önemli görevinin bu soruyu yanıtlamak olduğu düşünülmüştür. Felsefe tarihinde bir çok filozof, iyi ile kötüyü tanımlamaya çalışmış ama başaramamışlardır. İyiyi tanımlamaya çalışırken hep iyi olan şeyleri saymakla yetinmişlerdir¹⁰.

Etik görecelidir. Neyin doğru olduğunu, yalnızca bireyin ya da toplumun onu doğru saymasının belirlediği öne sürülür. Dolayısıyla, etik ilkelerini doğruluk koşullarına ilişkin bir bakış açıdır. Buna göre değişen, hatta birbirleriyle çatışan, etik ilkeleri aynı ölçüde doğru olabilir.

Etik; ahlak, örf - adet ve töre ile yakın ilişki içindedir. Ancak etiği bunlardan ayıran bazı özellikleri vardır. Etik ahlâkın felsefesidir. Etik ile ilgili olan bu kavramlar; yazılı olmayan, nesilden nesile bazen doğrudan, bazen evrim geçirerek, tarihten gelen adetler, töreler ve gelenekler olarak kabul edilmektedir.

Etik, çeşitli ahlaklardan bağımsız olarak, kişilerin yapıp etmelerine,

⁸ Kotar, a.g.e.,s. 65-66

⁹ Ahmet Yüksel, "Muhasebe ve Etik," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova. 23 - 27 Mayıs 2001), s.236

¹⁰ Kurtuluş Dinçer, **Felsefe**, (Yayın No.345. Eskişehir :Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 1995), s .66-71

eylemlerine ilişkin bilgi verir. Etik, eylemin felsefi bilgisidir. Etik ahlakı konu alan disiplini belirten ölçülerdir.

1.2. Etikle İlgili Kavramlar

Etik sözcüğü, ahlak, örf - adet ve töre gibi sözcüklerin amaç ve özünü kavramaktadır. Ahlak kurallarından çoğu kez etik olarak söz edilmektedir. Oysa ahlak kavramı ile etik kavramı arasında ince farklar bulunduğu bilinmektedir¹¹. Etik bu anlamda ahlak felsefesiyle eş anlamlı sayılmaktadır. Türk Dil Kurumu'nun sözlüğü etiği "töre bilimi", "ahlak bilimi" olarak tanımlamaktadır¹².

1.2.1. Ahlak Kavramı

Ahlak; "bir toplum içinde bireylerin benimsedikleri, uymak zorunda oldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır" şeklinde tanımlanmıştır¹³.

Ahlak, bireyin diğer bireyler ile, bireylerin kurumlarla, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplumun deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı artırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünüdür¹⁴.

1.2.2. Töre Kavramı

Töre, bir toplumda benimsenmiş, yerleşmiş, davranış ve yaşama biçimlerinin, kuralların, görenek ve geleneklerin, ortaklaşa alışkanlıkların, tutulan yolların bütünü olarak tanımlanmıştır. Bir toplumdaki davranış biçimlerinin tümüdür.

¹¹ Kotar, **a.g.e.**,s.65-66

¹² Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, (Ankara :1994), s.18

¹³ Özel, **a.g.e.s.**,19

¹⁴ Mehmet A. Civelek, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, ISMMMO Yayınları, Yayın no 20, (Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997), s.130

1.2.3 Örf ve Adet

Dar anlamda örf ve adet belli bir biçimde davranma alışkanlığıdır¹⁵. Genel kamu yararına sürekli olarak yerleşmiş kurallardır. İslam hukukunun kaynağıdır¹⁶.

1.2.4. Meslek Etiği Kavramı

İşletmeler belirli çevre koşullarında faaliyet gösteren kurumlardır. Verdikleri kararlarla çevrelerini etkilerler ve aynı şekilde çevrenin kararlarından da etkilenirler. Bu karşılıklı etkileşimde meslek etiği şirkete, çalışanlara, hissedarlara, çevreye olan sorumluluklarını ortaya koyar. Meslek etiği mikro çevre içerisindeki tüm etmenlerin birbirlerine karşı olan sorumluluklarından oluşur.

Meslek etiği denildiğinde iş yaşamıyla ilgili iyi - kötü, doğru - yanlış ve haklı - haksız uygulamaların incelenmesi akla gelmektedir¹⁷.

Genel anlamdaki etik yaklaşımlarının meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine de meslek etiği denilmektedir. Muhasebe etiği, tıp etiği, mühendislik etiği şeklinde olabilmektedir. Ancak kimi görüşlere göre meslek etiğinden söz etmek yerine meslek ilkelerinden söz etmek daha doğrudur¹⁸.

Ülkemizde Mesleklere Avrupa Birliği standartlarının getirilmesi amacıyla yapılan çalışma 2000 yılı Haziran ayında tamamlanmıştır¹⁹. Bu çalışma sonucunda 250 mesleğe ilişkin standartlar oluşturulmuştur. AB uyum normları içerisinde yer alan çalışmanın faaliyete geçmesi için Çalışma Bakanlığı tarafından kanun tasarısı hazırlanarak meclise sunulan Ulusal Meslek Standartları Kurumu'nun kurulması beklenmektedir. Çalışmanın amacı hiç standardı olmayan ve tamamen keyfi yöntemlerle sürdürülen meslekleri disiplin

¹⁵ Özel, a.g.e. ,s.19

¹⁶ Ziya Umar, **Türk Hukuk Tarihi**, (Cilt 1, Ankara :1993), s.1154

¹⁷ Seval Kardeş Selimoğlu, "Muhasebe Meslek Ahlakı (Etiği) Yaklaşımı," III.Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMM Yayınları, Yayın no 20, (Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997), s.144

¹⁸ Hulusi Özocak ve Melih Baş, "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık," **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı no 56, (Temmuz-Eylül 2001)s.57

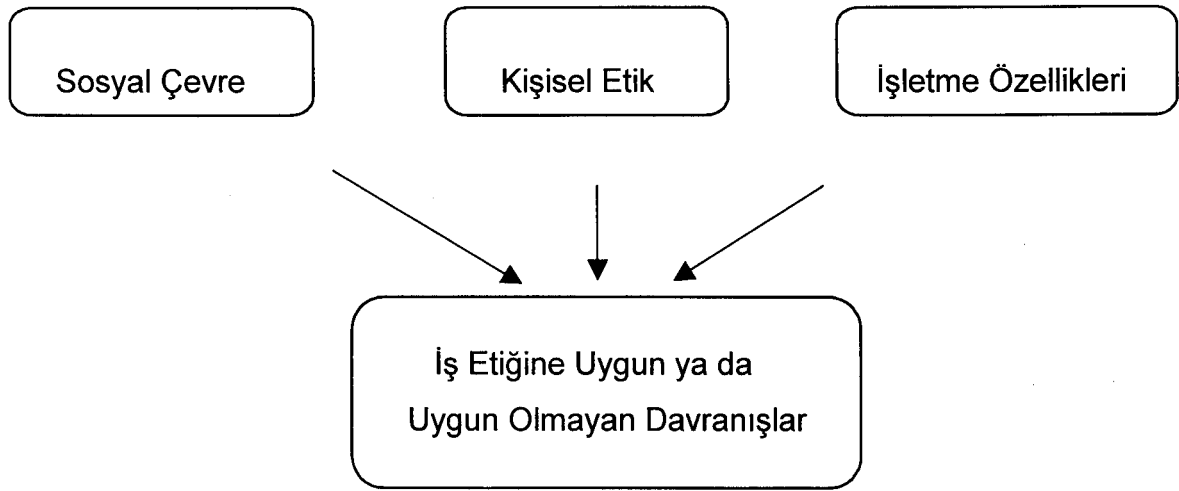
altına almaktır. Bu amaçla oluşturulan Ulusal Meslek Standartları Komisyonu'nun (UMSK) mesleklere standart getirme konusunda yetkili olacağı ve zaman içerisinde yeni mesleklere standart getirme, standartları güncelleştirme gibi işlerinin olacağı belirtilmektedir. Meslek Standartları Komisyonu'na göre belirlenen standart davranışlar içinde geçen dürüst olmak, kaliteye dikkat etmek gibi tüm mesleklerdeki ortak standart davranışları da meslek etiği ile ilgili olarak belirtilebilir²⁰. Ayrıca meslek standardı, Meslek Standartları Komisyonu tarafından bir mesleğin gereklerinin kabul edilebilir standartlarda yerine getirilebilmesi için ihtiyaç duyulan asgari bilgi, beceri, tutum ve davranışları gösteren normlar olarak tanımlanmıştır. Komisyonun bu tanımlamasıyla, tutum ve davranışlara ilişkin normları meslek etiğine bir yollama şeklinde düşünülebilir.

Kişilerin bir örgüt içinde etik ya da etik olmayan davranışları, yaşamını sürdürdüğü sosyal çevrenin, aileden aldığı eğitimin, dinin ve çalıştığı firmanın örgüt kültürünün etkisiyle ortaya çıkar. Meslek etiğinin temelini bireysel etik, işletme etiği ve toplumsal etik oluştururken; toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasal çevreyi oluşturan kurumlar da meslek etiğini etkileyen dış çevre etkenleri olarak ortaya çıkmaktadır.

Meslek etiğini etkileyen davranışların kaynağını oluşturan üç faktör bulunmaktadır. Bu faktörler şekil -1' de belirtildiği gibidir.

¹⁹ "Mesleklere AB Standardı," **Finansal Forum Gazetesi**, (26 Mart 2001)

²⁰ Özocak ve Baş, **a.g.e.**,s.56



Şekil 1: Meslek Etiğine Uygun Davranışları Etkileyen Faktörler²¹

2. ETİK DIŞI DAVRANIŞLARI DOĞURAN NEDENLER

Etik dışı davranış, bireylerin ve toplumun iyi, güzel, doğru ve haklı saydığı etik kurallarını terk etmesi, bu ilkelere aykırı davranmasıdır. Günümüz koşullarında, örgütsel çevrelerin karmaşıklığı ve değişkenliği dikkate alındığında birçok meslek mensubunun yoğun etik baskılarla karşı karşıya kalması kaçınılmaz bir gerçek olarak ortaya çıkmaktadır. Tanık olunan birçok etik olmayan davranışların evrensel olduğu görülmektedir. Bireyler üzerinde baskı yaratan etik dışı davranışlar kimi durumlarda etik çatışmalara yol açmakta ve etik olmayan davranışların daha çekici görülmesine neden olabilmektedir²². Bu durumda etik olmayan davranışlara yol açan baskı kaynaklarını tanıyarak daha etkin mücadeleye gidilmelidir.

Bu amaçla çoğu meslekler kendisi için yazılı mesleki davranış kuralları geliştirmişlerdir. Her mesleğin etik değerlerinin birbirinden farklı olmasına rağmen temeli sorumluluk duygusuna dayanmaktadır²³. Toplumsal kültüre sahip insanların eylemlerinin arkasındaki motive edici güç, kişisel çıkarlar ya da

²¹ Selimoğlu, 1997, a.g.e.,s.145

²² Tükenmez ve Kutay, a.g.e.,s.265-266

²³ Ersin Güredin, "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMÖ Yayınları, Yayın no 20, (Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997), s.117

grup çıkarları değil etik sorumluluklardır. Doğru olanı bilmek bir entellektüel olay, doğruyu yapmak ise etik bir sorumluluktur.

Profesyonel muhasebe meslek mensuplarının etik sorumlulukla davranmamalarının nedeni kuşkusuz ki, toplumun haklarının farkına varmamaları ve yapmış oldukları işin önemini kavrayamamalarıdır. Bir çok insan doğruyu bilir ama, doğru olanı değil yanlış olanı yapar. Profesyonel meslek mensupları için en önemli sorun, doğru olan yapabilen kültür ve değerlere sahip üyeler yetiştirmektir²⁴.

Etik sorumluluklar kişinin kendisinden veya dış çevreden etkilenir. Etik dışı davranışlar kişinin kendi etik sorumluluklarını yerine getirmemesinin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bundan dolayı insanları etik dışı davranmaya iten nedenleri iki grupta inceleyebiliriz.

2.1. Kişisel Nedenler

Kişiyi etik dışı davranışlara yönlendiren nedenlerden biri olan kişisel nedenler tamamen o kişinin kendi eksiklikleri, zaafı, ikilemleri veya yetersizliklerinden kaynaklanmaktadır. Etik anlamda bu durum, kişinin mesleği yerine getirebilmesi için gerekli olan zihinsel yetenek ve olgunluk, analitik yeterlilik, anlama, sorun çözme, iletişim kurabilme gibi kişisel niteliklerin yeterince oluşmamasının bir sonucudur. Kişiler bu eksiklikleri nedeniyle aşağıda ki nedenlerden dolayı etik dışı davranışların içine düşebilmektedirler.

2.1.1 Etik Ölçütleri Farklı Yorumlama

Bireyleri etik dışı davranmaya yönlendiren nedenlerden birisi kişisel ölçütlerin, etik ölçütlerin (standartlarının) toplumca öngörülen ölçütlerden farklı olmasıdır. Bunun nedeni ise kişinin aldığı eğitim ve kültürün baskın gelmesidir.

²⁴

Yüksel, a.g.e.,s.240

2.1.2. Bireyin Bencil Davranması

Uygulamada etik dışı davranışların önemli bir bölümü bencil davranış nedeniyle ortaya çıkmaktadır. İş yaşamında, işverenler, yöneticiler, çalışanlar kendi çıkarları veya işletmenin çıkarları doğrultusunda kural dışı davranabilmektedirler. Her durumda kişiler davranışlarının doğru olmadığını bilmelerine rağmen, kendilerine çıkar sağlamak amacıyla etik kurallarını çiğnemektedirler. Hatta bunu haklı çıkarabilecek savlar bile ileri sürebilmektedirler²⁵. Kişisel öncelikler toplumsal değerlerin önüne geçmektedir.

2.1.3. Etik İkilemler

Etik ikilemler bir olayın birbiriyle ters düşen iki tarafında tartışılabilir doğru yanlarının olması durumunda ortaya çıkabilmektedir. Karmaşık ve zor tanımlanabilen olgulardır. Kişilerin bir olayın çözümünde mesleki yargılarını kullanırken içine düştükleri kararsızlıklardan kaynaklanmaktadır²⁶. İş hayatındaki birçok meslek mensubunun bu ikilemlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Karşılaşılan etik ikilemlerin nedenleri olarak çeşitli gerekçeler ileri sürülerek yapılan davranışlar haklı gösterilmeye çalışabilir.

Çoğu kez herkes bunu yapıyor, yasal ise etikdir gibi bir yanılgıya düşmektedirler. Oysa, yasal olan her şeyin etik olmayabileceği bilinmektedir. Ayrıca ortaya çıkma ve cezalandırılma olasılığı gibi değerlendirmeler kişinin etik davranışlarını etkileyen durumlardır. Gerekçe ne olursa olsun sonuçta etik ikilemler meslek etiği açısından sorun oluşturur.

2.1.4. Mesleki Bilgi Yetersizliği

Bireyin kendi mesleğini kusursuz yapabilmesi için mesleğin gerektirdiği mesleki bilgiye, hem kuramsal, hem de uygulamalı olarak sahip olması gerekmektedir. Gerekli kuramsal ve uygulamalı bilgiye yeterince sahip olmayan meslek mensuplarının yaptıkları işlerde taraf olanlar, yapılan işin kalitesini

²⁵ Güredin, a.g.e.,s.117-118

²⁶ Cengiz Toroman ve Ahmet Akcan, "Muhasebe Denetiminde Etik," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs-2 Haziran 2002), s.107

beğenmezler. Meslek mensupları kendilerinden kaynaklanan bu yetersizliği ve eksikliği tamamlamadıkça tatmin duygusu azalır. Rasyonel davranamaz, hataları çoğalır, etik olmayan davranışları artar, işini kaybetme ve sorumluluk altına girme gibi olumsuz, güçlü ve yoğun baskıların bir sonucu olarak etik olmayan davranışlar daha da çoğalır. Bu gibi durumlarda ya meslekte yararlı olamayacağına kanaat getirerek mesleği bırakmalı, ya da mesleği yapabilmesi için eksik olan kuramsal ve uygulamalı bilgilerini mutlaka tamamlamalıdır. Eksiklikleri tamamlamak da bir etik davranıştır. Meslek mensubu etik dışı davranışlara yönelmemek için sürekli yeni bilgilerle eksikliklerini tamamlamalı, etik değerleri her zaman ön planda tutmalıdır.

Yeterli bilgi donanımına sahip olmayan meslek mensupları bazen istese de, istemese de etik olmayan davranışlara yönelme durumuna düşebilirler²⁷.

2.2. Dışarıdan Kaynaklanan Nedenler

Meslek mensuplarının çalışma alanlarını oluşturan işletmeler, çıkar çatışmalarının en yoğun yaşandığı yerlerdir. Örgütsel yapıları gereği işletme yönetiminde yer alan kişilerin tutum ve davranışları çalışanları çok yakından etkilemektedir. Kişileri kendileri dışında etik olmayan davranışlara iten bir çok neden vardır. Bu nedenler şunlardır.

2.2.1. İşletme Yönetiminin Etik Davranışları Algılama Farkı

İşletme yönetimi etik olmayan davranışlar içinde olabilir. İşletme içinde çalışanlar da bu etik olmayan davranışlara katılabilirler, en azından karşı çıkmayabilirler. Hatta bazı durumlarda işletme içinde yükselmenin yolu etik olmayan davranışlara bağlı olabilir. Bu gibi durumlarda meslek mensubunun kendisiyle ilgili hiç bir içsel sorunu olmasa bile, çalışmasının sonuçlandırılmasında dışsal sorunlar etik değerlere daha da önem kazandıracaktır. Meslek mensubu bu gibi durumlarda işini kaybetme pahasına etik davranmak zorundadır. Aksi halde etik olmayan davranışların sorumlusu durumuna düşecektir.

²⁷ Özel, a.g.e.,s.20

2.2.2. Rekabet

Bir diğ er neden ise rekabettir. Ancak burada sözü edilen ve etik dışı davranmaya iten haksız rekabettir. Haksız rekabette, meslekle bağdaşmayan işler, hak edilmeyen kazanç ve üretmeden paylaşma vardır²⁸. Bu durum başlı başına etik olmayan bir davranış ortamı yaratmaktadır.

Her ne kadar meslek mensupları arasında yasal olarak bir rekabet yasağı var ise de, iş kapma açısından gizliden gizliye yürütülen bir rekabet vardır. Bu gibi durumlarda da, ister istemez rekabete katılanları etik olmayan davranışlara itmektir²⁹.

2.2.3. Meslek Ücreti

Bir meslek mensubu üstesinden gelebileceği sayıda iş almalı ve belirli ideal kalitede hizmet vermelidir. Yapılan hizmet hem mesleği yapana doyum sağlamalı, hem de hizmetten yararlanacak tarafları her açıdan memnun etmelidir. Bir meslek parası ön plana alınarak yapılacak olur ise, etik olmayan davranışları arttırıcı rol oynar.

2.2.4. Karşılıklı Güvensizlik

İşletme çalışanları ile çalışma sırasında karşılıklı güvene dayalı bir iletişim kurulup kurulmaması önemlidir. Güvene dayalı bir iletişim kurulamaz ise, o takdirde etik olmayan davranışların sayısı artma eğilimi gösterebilir.

2.2.5. Sahte ve Yanıltıcı Belge

Sahte belgeler, hukuken geçerli olması için zorunlu ve yeterli unsurlara sahip olmayan belgelerdir. Yanıltıcı belgeler ise, şekil koşullarına uygun olarak düzenlendiği halde, içerdiği bilgiler yanlış olan belgeler de içeriği

²⁸ Yahya Arıkan, "Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim," **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 2, Sayı no 52, Temmuz-Eylül 2000),s.2

²⁹ Özel, **a.g.e.**,s.20

itibariyle yanıltıcı belgelerdir. Sahte ya da gerçek dışı belge ile uzaktan yakından ilişkisi olmayan meslek elemanları sorumlu durumlara düşebilirler³⁰.

Sahte ve yanıltıcı belgelerin saptanması oldukça zor ve ayrı bir uğraş istemektedir. Meslek elemanı bu konuda yanılığa düşebilir. Ancak bir denetim sırasında ortaya çıkma olasılığı vardır. Bu nedenle etik olmayan davranışlar istenmeyerek doğabilmektedir³¹.

2.2.6. Etik Davranışların Esnetilmesi

İş dünyasının etik ölçütleri, genel etik ölçütlerden biraz daha esnek, daha yumuşak ve kendine özgü bir anlayışı mevcuttur. Küreselleşme eğilimleri, iş kültüründe zaten var olan etik davranışlara esnek yaklaşımı giderek daha da gevşetmektedir. Bu gibi durumlarda yine etik dışı davranışlara yönelme olabilmektedir.

3. MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK ETİĞİ

Meslek; tutulan yol, bir kimsenin geçimini sağlamak için sürekli yaptığı iş, uğraş, çığır, okul, ekol olarak tanımlanmıştır³².

Bir uğraşının meslek olarak nitelenebilmesi için aranan bir takım özelliklere sahip olması gerekir. Bir uğraşmayı meslek yapan özellikler şunlardır.

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
- Kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa, bir meslek olarak kabul edilmektedir³³.

³⁰ Şükrü Kızılot, "Sahte ya da Kapsamı İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhattabı," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 6, Sayı no 86, (Eylül 1998), s.25

³¹ Salih Özel, "Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensubunun Başına Gelen İbret Alınacak Bir Olay," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı no 90, (Haziran 2000), s.13

³² Fehmi Yıldız, "Muhasebe Mesleğinde Ahlakın Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler," **Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi**, Cilt no 1, Sayı no 2, (Ocak 2001),s.38

³³ Beyhan Marşap, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 4, Sayı no 37, (Ocak 1996), s.119

Bu bağlamda muhasebe mesleği de bu özelliklerin hepsini birden taşımaktadır. Ekonomik faaliyetler çerçevesinde muhasebe tarafından üretilen bilgilerin güncel, doğru, tutarlı, zamanlı ve yeterli olarak her türlü yönetim faaliyetinde kullanılması sonucunda, işletmelerde etkinliğin artırılmasında yarattığı fayda, mesleğin önemini de ortaya koyacaktır.³⁴ İşletmelerde meydana gelen ekonomik faaliyetlerin sistemli bir şekilde kayıtlara alınmaması ve bu kayıtlar esas alınarak düzenlenecek mali tabloların gerçeği yansıtmaması, toplumda ekonomik yaşama olan güveni olumsuz yönde etkileyecek ve ülkenin ekonomik yapısını, toplum çıkarlarına ters bir biçimde gelişmesinde etkili olacaktır. Günümüzde muhasebe mesleğine düşen sorumluluklar artmaktadır. Mesleğin, toplumun ona olan güvenini sağlamlaştırması gerekmektedir. Özellikle, muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal etik kuralları çerçevesinde mesleğin en iyi ve etkin bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir³⁵.

3.1.Muhasebe Mesleği

Muhasebe; bilimsel yapısını oluşturan temel kavramlar, prensipler ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde, işletmeleri ilgilendiren ekonomik ve mali olayları, bir sistem bütünlüğü içerisinde kaydeden, raporlayan, denetleyen ve ilgililere tarafsız biçimde bilgi üreten önemli bir bilim dalıdır³⁶.

Muhasebe kavramına etik yaklaşımda, muhasebe uygulamalarının belirlenmesi temelini şu ilkeleri benimsediği ifade edilmektedir.

- Muhasebe, ilgili tüm tarafları eşit tutmalıdır.
- Finansal raporlar, yanlış yoruma meydan vermeyecek doğru ve hatasız ifadeleri sunmalıdır.

³⁴ Şefika Demirkan, "Muhasebe Eğitim Yöntemleri," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova. 23-25 Mayıs 2001) s.53

³⁵ Can Şimşir Mugan, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerine Etkileri," **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no 1, Sayı no 2, (Mayıs 1999), s.3

³⁶ Demirkan, **a.g.e.**,s.51

- Muhasebe verileri özel çıkarlara hizmet etmeksizin, doğru, önyargısız ve tarafsız olmalıdır.

Muhasebe bilgilerinin tarafsızlığının bir diğer boyutu da muhasebe kavramına etik yaklaşımda belirlenen ilkelerde olduğu gibi üretilen bilgilerin önyargısız olmasıyla ilgilidir³⁷.

Ayrıca iyi düzey bir muhasebenin üç temel unsurunun güçlendirilmesi gerekmektedir³⁸. Bunlar;

- Yüksek kaliteli, temel ilkelerde açık, küresel ekonominin karmaşıklığına ve gerçeklerine duyarlılık,
- Kamuya karşı yüksek duyarlılık ve sorumlulukla, standartları sağlayabilecek ve adil bir şekilde uygulayacak yöntemlerle ve bağımsızlıkla yürütülen bir denetim mesleği,
- Güvenilir muhasebe ve denetimi destekleyen kurumsal mekanizma,

Muhasebe, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları finansal nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir.

Muhasebe bilgi sisteminin tasarımında ve kurulmasında, alternatif muhasebe uygulama modellerinin seçiminde, sistemin işletilmesi sırasında karşılaşılan sorunların çözümünde muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun çözüm yollarının bulunmasında meslek mensubu, mesleki yargısını kullanmak durumunda kalmaktadır.

Ekonomik alandaki gelişmeler sonucu özel sektörün ekonomide ağırlıklı olarak devreye girmesi ile muhasebe mesleği devlet muhasebeciliğinden sektör muhasebeciliğine doğru geçiş yapmıştır. Bu geçiş aynı zamanda mesleğin bağımsız olması gerektiğini de ortaya çıkarmıştır. Muhasebe mesleğinin sosyal

³⁷ Fikret Otlu, "Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretiminin Yeri ve Önemi," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no 11, (Temmuz 2001, s.91

³⁸ Paul Volcker, "Bütünleşmiş Dünya Ekonomisinde Muhasebe, Muhasebeciler ve Mali Sorumluluk,"Çeviren: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Sunulan Tebliğler ve Özetleri, (Hong Kong. 18-21Kasım 2002), s.5.(teksir)

sorumluluğu, daha çok devlet ile sektör ortasında denge sağlama görevinin üstlenilmesine neden olmuştur³⁹.

Ülkemizde muhasebe mesleği uzun yıllar süren bir çalışmanın sonucunda bir yasayla belirli esaslara bağlanmış ve avukatlık, doktorluk gibi bir meslek niteliği kazanmıştır. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete de yayınlanarak 01.01.1990 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 3568 sayılı bu yasa, ülkemizde muhasebe mesleği yönünden önemli bir gelişmedir. Yasa vergi denetimi ağırlıklı ve bağımsız denetim içerikli olmasına rağmen muhasebe mesleğini belirlemesi bakımından büyük öneme sahiptir⁴⁰. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır. Muhasebe mesleği bu sorumluluk alanı içinde belli fonksiyonlar üstlenmiştir.

3.2. Muhasebe Mesleğinin Fonksiyonları

Günümüzde evrimsel bir süreci yaşamakta olan muhasebe, geleneksel olarak, işletme eylemlerini kayıtlama, sınıflama, özetleme ve raporlama işlevini korumakla birlikte, 1970'li yıllarda başlayan bilgisayar alanındaki gelişmeler ve buna bağlı olarak enformasyon teknolojisinde oluşan değişimler işletmeleri önemli ölçüde etkilemiştir. Bu etkileme, işletme fonksiyonlarında eskiye oranla önemli gelişmeler yaratmış, yeni kavramların ortaya atılmasına ve uygulamaya konulmasına neden olmuştur.

Muhasebe mesleğinin fonksiyonları da kuşkusuz ki, bu değişim ve gelişmelerden payını almış ve almaya devam etmektedir. Tüm bu gelişmelerin sonucunda muhasebe ortamında ortaya çıkan değişiklikler tablo -1'de gösterildiği gibi olmuştur.

³⁹ Marşap, a.g.e.,s.120

⁴⁰ Fevzi Sürmeli ve Yılmaz Benligiray, **Genel Muhasebe**, (Yayın no 462. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 1998), s.9

GELENEKSEL İŞLETMELERDE MUHASEBE ORTAMI	YENİDEN YAPILANMAKTA OLAN İŞLETMELERDE MUHASEBE ORTAMI
<p>Dış Finansal Raporlama Yaklaşımı Bilginin Kaynağı Olarak Muhasebe Bilginin Nitelikleri :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Stokların Değerlemesi - İşlemlerin Kontrolü - İş Emirlerinin Kullanılması - Standartlara Uyma - İşçilik Verim Sapmaları - Genel Üretim Maliyetlerinin Dağıtımı 	<p>İşletme İçi Karar Alma Yaklaşımı Muhasebe Ekibin Bir Parçasıdır Bilginin Nitelikleri :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Strateji ve Kontrole Yönelik Bilgi Üzerinde Yoğunlaşma - Etkinlik ve Verimlilik - Kalite ve Müşteri Tatminine Dayalı Başarı Ölçümleme - Sürekli İyileştirmeye Yönelik Bilgi - Katkı Yaratan Faaliyetleri Belirlenmesi ve Kontrolü - Faaliyetlere İlişkin Genel Üretim Maliyetleri

Tablo 1: Muhasebe Ortamında Oluşan Değişiklikler⁴¹

Her iki temelde de muhasebe, işletme içindeki ve dışındaki kişilere gereksindikleri bilgileri sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amacı yerine getirmeye yönelmiş muhasebe işleri, ham veriyi finansal bilgiye dönüştüren bir grup bileşenden oluşacaktır ve bu gerçek anlamda bir sistemdir. Sonuçta muhasebe alanında son otuz yıl içinde görülen önemli gelişmelerin başında muhasebenin bir sistem olarak ele alınması gelmektedir.

Amerika Muhasebe Birliği'nin yayımladığı kuramsal bir çalışmada ortaya konan bir "Muhasebe Bildirisi" (ASOBAT - A Statement of Basic Accounting

⁴¹ Selçuk Uslu, "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Işığında Muhasebe Mesleği ve Eğitimi," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no 4, (Ekim 1999), s.27

Theory) ile muhasebenin de bir bilgi sistemi olduğu kabul edilmiştir⁴². Bir ekonomik işletme ile ilgili finansal sonuç doğuran işlemleri izleyen, sınıflandıran, doğruluklarını saptayan, defterlere kaydeden, değerlendiren ve finansal tablo ve hesaplar halinde ilgililere sunan bir sistemdir. Bu bağlamda bir bilgi sistemi olan muhasebe mesleğinde, muhasebe sistemine, karar ve destek sistemine ve denetim sistemine ilişkin belli fonksiyonlar üstlenmiştir.

3.2.1. Muhasebe Sistemine İlişkin Fonksiyonları

Muhasebenin ilk fonksiyonu bir işletme ile ilgili finansal sonuç doğuran işlem ve olayları izleyip, sınıflandırmak ve bunları kayıtlara geçirerek bilgi üretmektir⁴³.

Muhasebede finansal nitelikteki bilgilerin üretilebilmesi için öncelikle muhasebe sisteminin kurulması gerekmektedir. Muhasebe sistemi kurulurken işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların farklı kapsam ve nitelikteki bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak bir sistemin oluşturulması, herşeyden önce sistemden beklenen amaca ulaşmak için birinci koşuldur. Muhasebeci sistem kurma ile ilgili analiz ve tasarım çalışmaları sırasında,

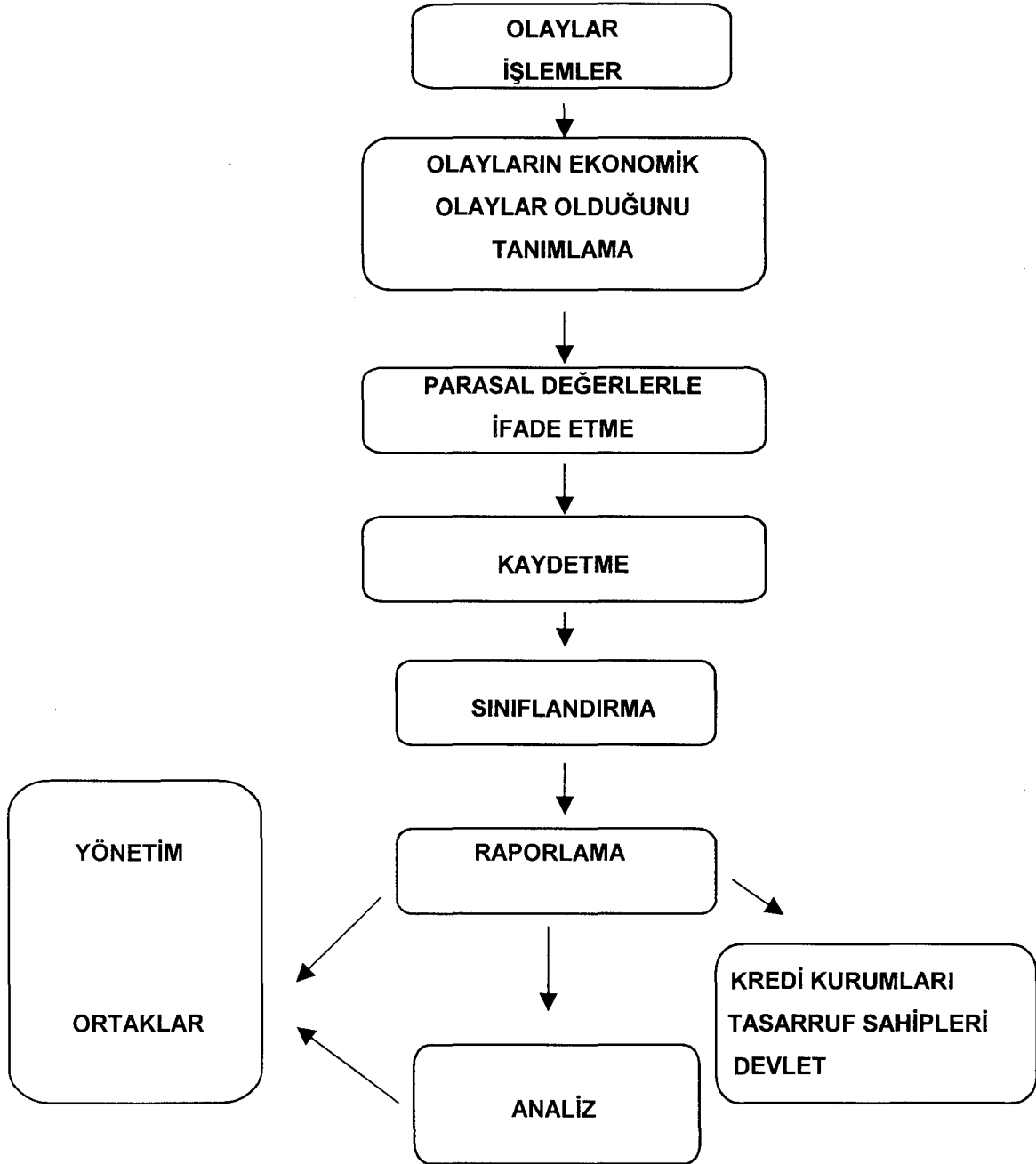
- Elde edilen verilerin işlenme şeklini,
- Bilgilerin hangi belge ve defterlere kaydedileceğini,
- Kullanılacak muhasebe yöntemlerini,
- Üretilen bilgilerin hangi sıklıkta ve ayrıntıda, kimlere sunulacağını,
- Üretilen bilgilerin ne şekilde saklanacağını dikkate almak durumundadır.

Muhasebe sisteminin ikinci aşaması sistemin işletilmesi ile ilgilidir. İşletmede ortaya çıkan ekonomik olay ve işlemler, para ile ifade edilerek, oluşturulmuş muhasebe sistemine uygun bir biçimde kaydedilir, sınıflandırılır ve raporlama yoluyla gerektiğinde de analiz edilerek elde edilen sonuçlar ilgili

⁴² Melih Erdoğan ve diğerleri, "Teknolojik Gelişmeleri Muhasebe ve Muhasebe Eğitimine Etkileri," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no 2, Sayı no 4, (Aralık 2000), s.114

⁴³ Cemal Küçüksözen ve diğerleri, "Muhasebe Düzenlemelerinden Sorumlu Kurumların Uygulamaları: Sermaye Piyasası Kurulu ve Üniversitelerle İşbirliği," Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F Türkiye XIV Muhasebe Sempozyumu Bildiri Kitabı (Antalya. 31 Ekim – 4 Kasım 1995),s.8

gruplarının bilgisine sunulur. Bu fonksiyonun işleyişi şekil-2'de gösterildiği gibidir.



Şekil 2: Bir Muhasebe Sisteminin İşletilmesine İlişkin Süreç⁴⁴

3.2.2.Karar ve Destek Sistemine İlişkin Fonksiyonları

Muhasebenin ikinci fonksiyonu, kayıtlara geçirilen bilgileri değerlendirerek, yorumlayarak finansal tablo ve raporlar halinde karar alıcılarla, tüm ilgililerin bilgisine sunmaktır. Bu fonksiyon muhasebenin temel amacı olan "ilgililere bilgi verme" amacının gerçekleşmesini sağlayan bir süreçtir⁴⁵.

Muhasebecinin işletme içi ve dışındaki kişi ve kuruluşlara yönelik olarak hazırladığı bilgiler daha çok karar destek sistemi ile ilgilidir. Muhasebeci, ürettiği bilgilerle yönetimin karar verme sürecinde mevcut durumun belirlenmesi ve dikkat yönlendirme açılarından yönetimin karar almasında ve kararı destekleyici unsur olarak önemli bir görevi yerine getirmektedir. Hazırlanan finansal tablolar, maliyet raporları ile mevcut durumun ortaya konması, karar verme sürecinin başlangıcını oluşturmaktadır⁴⁶.

Ayrıca muhasebeci mevcut durumun belirlenmesi yanında gelecekle ilgili gelişmelerin tahmini yoluyla dikkat yönlendirme fonksiyonunu da yerine getirmektedir⁴⁷. Şöyle ki; Muhasebeci,

- İşletmenin ne kadar kaynağa ihtiyaç duyacağı, bu ihtiyacın işletme sahipleri ve kredi kurumları arasında optimum dağılımı, kısa vadeli planlar, bütçeler, bütçelerin oluşturulması, muhasebe bilgi ve belgelerin hazırlanıp kullanılmasında, finansal kararların alınmasında,
- Hangi ürünün ne miktarda üretileceği yönünde, üretim kararlarının alınmasında, orta ve uzun vadeli kararlar için yararlı muhasebe, maliyet, kar ve verimlilik anlayışlarının uygun raporların hazırlanması, atılım ve yatırım kararları ve stratejik kararlar verilmesinde,

⁴⁵ Küçüksözen ve diğerleri, **a.g.e.s.8**

⁴⁶ Marşap, **a.g.e.,s.122**

⁴⁷ Alparslan Peker, "Eğitimde Yönetim Muhasebesi," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova . 23 –27 Mayıs 2001), s.103

Satış fiyatının, reklam bütçesinin, firmanın pazar payının ne olacağı, ürünün ne şekilde dağıtılacağı vb. pazarlama kararlarının alınmasında, işletme içine yönelik raporlar ile yönetime bilgi sağlar.

Günümüzde muhasebecinin karar destek sistemine ilişkin fonksiyonu artık işletme içi ile sınırlı olmayıp işletme dışı bilgi kullanıcılarının isteklerine cevap verecek konuma gelmiştir. Sürekli ve hızlı bir biçimde değişen çevre koşulları karar destek sistemlerini dinamik bir yapıya kavuşturmuştur. İşletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçları giderek daha çok talep edilir hale gelmiştir.

3.2.3. Denetim Sistemine İlişkin Fonksiyonları

İşletmelerin fiziki olarak büyümeleri, işlem hacimlerinin artması ve karmaşık bir hale gelmesi, muhasebecilerin, yönetimin ve faaliyetlerin kontrolü açısından denetim fonksiyonunu yerine getirmeleri görevlerini arttırmıştır. Muhasebeci denetim sistemine ilişkin fonksiyonunu etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ile sağlayabilir. Muhasebecinin denetim sistemine ilişkin fonksiyonu, yönetim ve faaliyet kontrolü açısından incelenebilir.

Yönetim kontrolü açısından muhasebeci, yönetimin kaynakların etkin kullanımı açısından karar vermesine ve yönetim başarısının ölçülmesine yönelik bilgiler üretir. Faaliyet kontrolü açısından muhasebeci, muhasebenin fonksiyonlarını etkili ve yeterli bir biçimde yerine getirdiği konusunda yönetime güven verme yönünde bilgiler üretir. Faaliyet kontrolünde muhasebeci yönetime, kiralama, kredi vadelerinin uzatılması, stok, reklam ve üretim programlarında çalışanların etkinliğinin ölçülmesi ve geliştirilmesine yönelik bilgiler içerir⁴⁸.

3.3. 3568 Sayılı Yasa'da Muhasebecinin Tanımı ve Nitelikleri

3568 Sayılı Meslek Yasası mesleği tanımlarken meslek mensubunu da açıkça tanımlamıştır. Bu tanımlamanın temeli muhasebeciliğin bir meslek olarak kabul edilmesine dayanmaktadır. Bu alanda verilen uğraşında muhasebe mesleği tanımlaması için yeterli olduğu düşünülmektedir.

⁴⁸

Marşap, a.g.e.,s.122

3.3.1. Muhasebecinin Tanımı

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Md.2'de Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir şu şekilde tanımlanmıştır. Gerçek ve Tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kar/zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak
- Muhasebe sistemini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,
- Yukarıda açıklanan konularda belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri bir işyerine bağlı olmaksızın yapanları serbest muhasebeci mali müşavir denir⁴⁹.

Meslek yasası yaptığı tanımlamayla meslek mensuplarına geniş yetkiler tanıırken, aynı şekilde sorumluluklarda yüklemiştir. Sorumluluk içinde hareket eden meslek mensubu, meslek etiği kurallarına dikkat etmiş olacaktır.

Muhasebeci, herşeyden önce, kendi kişisel çıkarlarını da gözetmeli ve kendisine bağımlı olanlara karşı sorumluluklarını da yerine getirmelidir.

Formal eğitim ve uygulamada edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini işletmelere, bireylere, muhasebe finans işlemleri konusunda hizmet talep edenlere muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde sürdürmelidir⁵⁰.

3.3.2. Muhasebecinin Nitelikleri

Her mesleğin kendine özgü kuralları vardır ve her mesleğin gereklerini yerine getirebilmek için mesleğe talip olan kişilerde bir takım kişisel ve teknik niteliklerin aranması doğaldır. Mesleğin gereklerini yerine getirmek

⁴⁹ SM, SMMM ve YMM Kanunu (Md.2)

⁵⁰ Civelek, a.g.e.s.131

üzere mesleğe talip olan kişilerin bilgi, görgü ve yeteneklerinin hem kişinin hem de mesleğin gelişimine büyük katkılar sağlayacağı açıktır. Amerika'da 1990 yılında Muhasebe Eğitiminde Değişim Komisyonu (AECC) tarafından yapılan bir çalışmada muhasebecilerin eğitiminde amaçlar konulu 1 nolu raporu yayınlanmış, bu raporda muhasebe eğitimi alanlar için gerekli nitelikler belirtilmiştir. Bu rapora göre olması gereken nitelikler;

- Genel bilgi düzeyi,
- Çalışma ve iletişim yetenekleri,
- İşletme fonksiyonları ile ilgili bilgi düzeyleri,
- Yaratıcı düşünce,
- Doğruluk,
- Sürekli öğrenme

gibi genel nitelikler olması istenmiştir⁵¹.

20. yüzyıla göre daha büyük yenilik ve gelişmelerin yaşanacağı 21. yüzyılda mesleğin önemi gözönüne alındığında, bu çağa uyum sağlayacak muhasebe meslek elemanlarının belli nitelikler taşımaları gerekir⁵². Ayrıca günümüzde geleneksel muhasebe kayıt süreci ve bütçeleme gibi muhasebeciler tarafından gerçekleştirilen çalışmalar azalmakta ve yönetim için muhasebe bilgisine talebin büyüdüğü gözlenmektedir. Yönetim muhasebecilerine artan bu talep paralelinde kendilerine özgü nitelikleride beraberinde getirmektedir. Bu amaçla 1996 yılında Amerika'da yönetim muhasebecileri için yapılan bir çalışmada, bugünün yönetim muhasebecilerinden istenen özelliklerin geçmişte olduğundan çok farklı olduğu vurgulanmaktadır. Buna göre; yönetim beklentilerine uygun muhasebeciler geniş bir deneyim yanında aşağıdaki niteliklere sahip olmalıdırlar.

- Teknik Nitelikler :
 - İşletme faaliyetlerini stratejik düzeyde anlamak,
 - Analitik problem çözme yeteneği,

⁵¹ Münir ŞAKRAK, "Muhasebe Eğitiminde Amaç Tanımının Değişim Gereği : Fonksiyonel Yönetici ve Çalışanların Muhasebe Eğitimi," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova. 23-27 Mayıs 2001), s.116

⁵² Demirkan, a.g.e.,s.53

- Kararda geçerli bilgi sağlamaya yönelik bakış açısı,
 - İşletme süreçlerini kavrayacak birikim,
 - İleri bilgi teknolojilerini kullanabilme,
 - Bilgisayar bilgisi
- Yapısal Nitelikler :
- Denetçiden çok süreçlerin parçası olmak,
 - Maliyet liderliği sağlamak,
 - Özlü konuşma ve yazma yeteneği,
 - Doğrudan fakat incelikli iletişim,
 - Soru sorma ve yanıt aramada arzu ve yetenek
- Kültürel Nitelikler :
- Profesyonel anlayış sorumluluğu,
 - Gizlilik ve güvenlikten sorumluluk,
 - Kişisel doğruluk ve güvenilirlik,
 - Objektiflik

Finansal muhasebecilik yanında, uzmanlık gerektiren yönetim muhasebecilerinin niteliklerinde farklılaşma olmasına rağmen muhasebecilerde aranan genel nitelikler üç grup altında toplanabilir. Bunlar; kişisel nitelikler, mesleki nitelikler, meslek bilinci ve etik niteliklerdir⁵³.

3.3.2.1. Kişisel Nitelikler

Bir muhasebeci ihtiyaca uygun olmayan bilgiden ve verilerden uygun bilgiler üretebilmelidir. İşletme faaliyetleri ile ilgili olarak karar almaya yardım edebilecek alternatif çözüm önerileri ortaya koyabilmelidir⁵⁴. Karmaşık bir durumda azami dikkati göstererek problemleri tanıma, belirleme ve onları önem sırasına göre sıralama yeteneğine sahip olmalıdır. Bu nedenle bir muhasebecide olması gereken temel kişisel nitelikler şöyle olmalıdır.

- Zihinsel Yetenek ve Olgunluk,
- Analitik Yetenek,

⁵³ Şakrak, a.g.e. ,s.117-118

⁵⁴ Marşap, a.g.e.,s.123

- Kavramsal Anlama,
- İletişim Yeteneği,
- Tarafsız Olabilme

gibi nitelikleri kapsamaktadır. Bu kişisel nitelikler tüm meslekler için önemli olmakla birlikte muhasebeciler için daha büyük bir önem taşır⁵⁵.

3.3.2.2. Mesleki Nitelikler

Bir muhasebecide olması gereken ikinci temel nitelik mesleki açıdan olup muhasebecinin teknik yeterliliği ile ilgilidir. Bilgi ve fikir birikimi olarak ifade edilebilecek teknik yeterlilik deneyimi de kapsar. Bunlar mesleki nitelikleri oluşturur. Bu mesleki nitelikler şöyle sıralanabilir⁵⁶.

- Mesleki temel bilgi ve beceri,
- Sistem anlayışı,
- Yaratıcı düşünce gücü ve yeteneği,
- Çağın teknolojisini etkin kullanma,
- Ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları,
- Ulusal ve uluslararası finansal piyasalar ve türev araçları,
- Yeni ekonomi (sanal ticaret)
- Uluslararası ilişkilerde görev alma,

Bu niteliklere bakıldığında muhasebecilik mesleğinin sadece hizmet veren ile hizmet alan arasında basit bir hizmet akdi olmadığı görülmektedir. Belli niteliklere sahip olmanın temelini bilgi birikimi oluşturmaktır. Bilginin zaman içinde sürekli olarak yenilenmesi, bilginin değerini artıran ve bilgiyi geçerli kılan çok önemli bir koşuldur.

Muhasebe konularını ana konu olarak işleyen bir yükseköğretim kurumundan mezun olması mesleğin başlangıcı için gereklidir. Mesleki düzey yükseldikçe bu eğitimin fakülte sonrası yüksek lisans programları ile geliştirilmesi ve deneyimle pekiştirilmesi, meslekte teknik olarak ilerleme için gerekli aşamalarıdır. Mesleğe giriş sınavını başarıyla vermiş olmak, teknik bilginin somut olarak ispatını oluşturur

⁵⁵ Marşap, a.g.e.s.123

⁵⁶ Demirkan, a.g.e.s.54

3.3.2.3. Meslek Bilinci ve Etik Nitelikler

Muhasebe meslek mensubunun taşınması gereken niteliklerinden belki de en önemlisi kuşkusuz onun etik nitelikleridir.

Meslek etiği, meslek mensubu kişinin bağımsızlığını, kendi kontrolü ve dürüstlüğünü simgeler. Bu noktada meslek mensubunun niteliği mesleğin sosyal sorumluluğunu yerine getirmesi için önkoşuldur. Etik değerleri iyi oluşmuş bir muhasebeci kendisine ve topluma karşı da sorumluluklarının bilincindedir⁵⁷.

1970'li yılların başından itibaren etik olmayan davranışlara olan ilgi artmıştır. Etik olmayan davranışlar hakkında yapılan tartışmaların artması etik eğitiminin yeniden canlandırılması ve bu konuda meslek bilincinin oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır.

Genel ifadelerle, doğru ve yanlış ortaya koyan etik nitelikli değerler Micheal Josephson'un "Teacning Ethical Decision Making and Principled Reasoning" adlı çalışmasında ortaya konulmaktadır. Bu on temel değer olarak adlandırılan çalışmalar etik davranış için bir rehber teşkil etmektedir⁵⁸. Bunlar:

- Dürüstlük,
- Doğruluk,
- Sözünü tutmak,
- Sadakat,
- Adalet,
- Başkalarıyla ilgilenmek,
- Saygı,
- Sorumlu vatandaş,
- Mükemmeliyetçi olmak,
- Sorumluluk, şeklinde sıralanmaktadır.

⁵⁷ Marşap, a.g.e.,s.123

⁵⁸ Tükenmez ve Kutay,a.g.e.,s.274-276

3.4. Muhasebe Mesleğinde Etik

Her meslek grubu kendisiyle ilgili mesleki davranış kurallarını kendisi geliştirmiştir. Karar verme aşamasında neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı, neyin haksız olduğunun belirlenmesine meslek etiği ilkeleri yardımcı olmuştur. Muhasebe meslek etiği, müşterilere, kamuya, ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara oturtulmuş etik davranışlarla hizmet edilmesi demektir⁵⁹. Özellikle muhasebe meslek elemanlarında iletişim önemli yer tutmaktadır⁶⁰.

Meslekler arası farklılıkların olmasına rağmen meslek etiği ile ilgili olarak belirlenen kurallar şu üç ortak özelliği taşır⁶¹.

- Meslek mensubunun yasaların öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranışta bulunmaları ve bu seviyeyi her zaman korumaları gerekir.
- Belirlenecek etik kurallar dürüst davranmaya ve kamuoyunda olumlu bir izlenim bırakmaya yönelik olmalıdır.
- Meslek grupları belirlenen etik standartlara ters düşecek olan tüm davranışları yasaklamalıdır ve bunlara cezai yaptırımlar uygulamalıdır.

Muhasebe mesleği de kendine özgü meslek etiği ile ilgili düzenlemeleri yaparken bu üç temel özelliği dikkate almıştır. Meslek mensuplarının davranışlarını biçimlendiren üç ana faktör vardır. Bu ana faktörler;

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

Meslek mensubunun sahip olduğu etik değerler; hak sınırlarını tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgür olma arasındaki dengeyi kuran bir dinamiktir.

⁵⁹ James Pong Teng Fatt, **Ethics and the Accountants**, Journal of Business Ethics, vol. 14, (1995), s.997.

⁶⁰ Özel, a.g.e.,s.21

⁶¹ Seval Kardeş Selimoğlu, "Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova 23 - 27 Mayıs 2001), s.7-8

Muhasebe mesleğinin temel görevlerinden en önemli iki tanesi topluma hizmet etmek ve toplum çıkarlarını korumaktır. Bu nedenle muhasebe mesleği ile ilgilenen meslek mensuplarının yüksek etik standartlara sahip olmaları gerekir. Ancak bu şekilde toplumun güvenini kazanabilirler⁶².

Gerek işletme içinde, gerekse işletme dışında finansal bilgilere dayanarak sağlıklı karar almak isteyenler, bu bilgilerin güvenilirliğinin yüksek olmasını isteyeceklerdir. Finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması meslek mensuplarının etiksel değerleri yüksek standartlara ulaşma çabalarıyla olanaklı olacaktır.

Muhasebede etik, genel yasalara, meslek yasalarına ve toplumun genel kabul görmüş değer yargılarına da önem vererek, güvenilir bilgilerin topluma anlaşılabilir şekilde sunulmasını amaçlar. Bu bilgilerle, ilgilenen ortaklar, yatırımcılar, devlet, çalışanlar, müşteriler ve kamuoyu sunulan bilgilerin doğruluğuna inanmalıdır. İşletmelerin finansal tablolarını hazırlayanlardan, en üst görevliden, en alt kademedeki görevliye kadar herkes mesleğin etik kurallarını bilmeli ve bu kurallar çerçevesi içinde çalışmalarını yürütmelidirler⁶³.

Muhasebe mesleğinin uygulayıcıları kendilerine ve kamuya karşı olan sorumluluklarının bilincinde olmalı ve uymak zorunda oldukları kuralların tümüne uymalıdır.

Meslekle ilgili etik değerlerin kazandırılması aynı zamanda muhasebe mesleğinin toplumdaki değerlerini de yükseltecektir. Son yıllarda toplumda muhasebe mesleğinin rolü de diğer mesleklerde olduğu gibi değişim göstermektedir⁶⁴.

Bu nedenle mesleki bilginin yanında meslek etiği ve değer yargıları daha ön plana çıkmıştır. Tüm bu nedenlerle muhasebe mesleğinde etik değerlerin en iyi bir şekilde yerleşmesi ve kalıcı olması için eğitim kurumlarında mutlaka bu

⁶² Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.8

⁶³ Tekin Yenigün ve Naciye Sözbilir, "Muhasebe Mesleğinde Etik," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova. 23-27 Mayıs 2001), s.30

⁶⁴ Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.22

öğretinin yapılması gerekmektedir. Verilecek muhasebe meslek etiği öğretisinde şu amaçlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

Muhasebe Etiğinin Amaçları;

- Muhasebede etik konular tanımlanmalı,
- Muhasebe eğitimi etik konularla ilişkilendirilmeli,
- Etik sorumluluklar oluşturulmalı,
- Etik ikilemlerin ve sapmaların belirlenmesine ilişkin yetenekleri oluşturulmalı,
- Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerle nasıl baş edileceği öğretilmeli,
- Etik davranışlardaki değişiklikler için zemin oluşturulmalı,
- Meslek etiğinin genel alanları ile ilişkiler kurulmalı, muhasebe etiğinin genel çerçevesi ve geçmişi anlaşılabilir şekilde önemi vurgulanmalı,

Muhasebe eğitiminde meslek etiğine ilişkin bu amaçlar göz önüne alınarak eğitim yaklaşımlarında dikkat edilmelidir⁶⁵.

Muhasebe meslek etiği, meslek mensuplarının mesleğini yürütürken içinde buldukları toplum ve meslek örgütlerine, önceden saptanmış hareket tarzına uygun davranışta bulunmasını ve mesleğin toplumda benimsenen en iyi, en doğru ve en güzel bir şekilde yerine getirme isteğini ifade etmektedir⁶⁶.

3.5. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi ve Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Mesleklerin gelişmesinde ve saygınlık kazanmasında meslek örgütlerinin önemi tartışılmaz. Mesleği meslek yapan unsurlardan bir tanesi, meslek kuruluşlarının gösterdiği performanstır. Mesleğin toplumda saygın bir yere gelmesi için meslek kuruluşlarına büyük görevler düşmektedir. Meslek etiği ölçütleri meslek örgütleri tarafından çıkarılır, uygulanması sağlanır ve sonuçları da değerlendirilir. Kişilerin mesleklerini yaparken, davranışlarının doğru veya yanlış olduğunu ölçebilmeleri için bunları değerleyecek ölçütlere gereksinimleri

⁶⁵ Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.17

⁶⁶ Yıldız Akbulut, "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no 1, Sayı no 1, (Nisan 1999), s.125

vardır. Çünkü ölçülemeyen bir davranışın doğruluğu veya yanlışlığı, kısacası etik olup olmadığı bilinemez.

3.5.1. Muhasebe Meslek Etiğinin Gelişimi

Diğer mesleklerle karşılaştırıldığında muhasebecilik mesleği oldukça genç bir meslek koludur. Oluşumunu Almanya'da 19. Yüzyıldan bu yana hızla gelişen vergi yasalarına borçludur⁶⁷. Muhasebe meslek etiği son yıllarda önemli değişmelere uğramıştır. Temel ilkeler aynı kalmakla birlikte, bu ilkelerin uygulanması ve sonuçları değişmiş ve hala da değişim süreci içerisinde.

19. Yüzyılda Almanya'da vergi yasalarının beyanname verme yükümlülüğünü çıkarmakla gelişmeye başlayan ve daha sonraki gelişmelerde Maliye Bakanlığınca çıkarılan yasal yetkilerle muhasebe mesleği geliştirilmeye çalışılmıştır. 1 Kasım 1961 yılında meslek yasası kabul edilip yürürlüğe girmiştir. Bu meslek yasası altı bölüm şeklinde oluşturulmuştur. Bunlardan üçüncü bölümde meslek mensuplarının özellikle yükümlülükleri ve hukuki durumunu kapsamaktadır. Genel bir hüküm içinde, mesleklerini bağımsız, kendi sorumluluğunu üstlenmiş, vicdanlı, sır saklama ve mesleği reklam etmeyecek şekilde ve kabul edilmiş harç yönetmeliğine bağlı olarak mesleğin yürütüleceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının meslek ile veya mesleğin görünüşüyle ilişkili olmayan her türlü faaliyetten kaçınılmasını öngörmüştür.

Muhasebe meslek etiği konusunda 1969 yılında İngiltere'de çalışmalar yapılmaya başlanmış ve hızlı bir değişim süreci yaşanmıştır. Rekabet ve reklam konusundaki kurallar, özellikle çağdaş rekabet yaşam karşısında eskimiştir. Doğruluk ve bağımsızlıkla ilgili önemli alanlarda daha yeni ve açık fikirler geliştirilmiştir. Uygulamanın yeni alanları, yeni etiksel sorunları ortaya çıkaran temelleri oluşturmuştur. Mesleğin çok önemli orandaki üyeleri eski uygulamaları dışlamışlar ve işlerini yaparken etiksel kuralları bir temel olarak benimsemişlerdir. Ardından 1970'li yıllar etikle ilgili çağdaş yaklaşımın başlangıcı olmuştur. Bu konuda çalışmalar başlatan, New York kenti "Wall

⁶⁷ Sema Ülker, "Almanya'da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumlulukları," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, ISMMMO Yayınları, No.20, (Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997),s.32-35

Street”teki Trinity kilisesinde 1981 yılında kurulan ve yaklaşık sekiz yıl işlevini sürdüren “Trinity Etik ve Şirket Politikaları Merkezi bir örnek olarak verilebilir. Bu merkez şu unsurlara özel bir önem verilmesini öngörmüştür.

- İşletmenin temel yargıları,
- İşyerinde eşitlik,
- Sosyal sorumluluk,
- Arzu edilmeyen uygulamalar

Ayrıca 1980'lere gelindiğinde etikle ilgilenen birçok organizasyon kurulmuştur. Bunlardan bir kısmı bağımsız, bir kısmı üniversitelere bağlı kurumlardır. Bu tür örgütlerin genel amacı bireyleri ve örgütleri sorumluluklarını yerine getirirken etiğin önemi ve rolü konusunda etkilemek ve bilgilendirmektir.

1986 yılında “Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecisi “ (CPA) ünvanı ile çalışmaya başlamış. Bunların meslek etiği kuralları; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güvenilirlik unsurlarını içermektedir.

1992 yılında etik memurluğu görevinin yürütülmesi için Etik Memurları Birliği (Ethics Officer Association - EOA) kurulmuştur.

Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (AICPA) 1998 yılı başlarında yayınladığı “ Örgütlerde Etik Stratejilerinin Uygulanması” (Implementing Ethics Strategies Within Organization) başlıklı yayımı ile “İşletmelerin etik programlarına uygun yaklaşımlar oluşturulmasıyla ilgili uygulanabilir ilkeler ve bilgi isteyen işletmelere” konuyla ilgili bir el kılavuzunu sunmuştur.

18 Ocak 1998 tarihinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından 18 bölümden oluşan “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” yayınlanmıştır⁶⁸.

3.5.2. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Günümüzde diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek etiğine gereksinim duyulmaktadır. Her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğinde de gereklidir. Muhasebe

⁶⁸ Naciye Sözbilir, **Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, (Yayın no 26, Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayınları, 2000),s.54-55

mesleğini yerine getirenler ve diğer meslek gruplarında görülen değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bütün bunların yanısıra muhasebe meslek mensupları diğer görevlerini yerine getirirken doğruya söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak ve tutarlı - doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemekten de kaçınmazlar. İşte bu noktada tüm bu üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevlerini yerine getirirken etik kurallarıyla çelişkiye düşebilir, hatta çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Meslek mensubunun, etik açıdan ortaya çıkan bu problemlerini gidermede mesleğin gerektirdiği etik olgusu önemli rol üstlenir.

Etik kavramı muhasebe meslek mensupları açısından irdelendiğinde, moral ilkeler sisteminin çalıştırılması, müşteriler, toplum ve diğer meslektaşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi olarak ifade edilir. Muhasebede meslek etiği, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğü ifade eder. Muhasebede meslek etiği müşterilere, halka ve diğer etik davranışlarla hizmet edilmesidir. Bu hizmette ise meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma özelliklerine sahip kişiler olmak durumundadırlar. Çünkü muhasebecilerin en önemli görevleri toplumun yararına hizmet etmek ve çıkarlarını korumak gibi iki temel görevleri vardır. İşte bu açıdan muhasebe mesleğini icra eden kişilerin yüksek mesleki etik standartlarına sahip olmaları gerekir ki, hem toplum güvenini kazanabilsinler, hem de piyasadaki rekabetçi ortamda birbirleriyle kolayca rekabet etsinler. Mesleki etik kuralların geçerliliği ayrıca toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güvenin ve saygınlığının artmasıyla da doğru orantılıdır. Muhasebe meslek mensupları için belirlenmiş ve yazılı hale getirilmiş olan meslek etiği standartları onları belirleyen kuruluşların üyelerine uygulanır ve bu standartlara uymayanlar ise cezalandırılırlar ki, bu da meslek mensuplarının toplumun gözönünde küçük düşmeye karşı korur ve hatta yüceltir⁶⁹.

Muhasebe meslek mensuplarının sorumluluklarından biri de, mesleklerini icra ederken gerçekleri söyleme ve açık olmalarıdır. Mesleki görevi ile değer

69

Selimoğlu, 1997, a.g.e., s.146

yargıları karşı karşıya geldiği zaman bu sorunu nasıl çözümlemelidirler. Muhasebe etiği bu tür soruları çözmekle ilgilenmektedir. Burada muhasebe etiği kurallarının etkin olması gerekmektedir. Bu etkinliği ölçebilmek için etik kurallarının hem toplum hem de bunlara uymak zorunda olan muhasebe tarafından uygun ve mantıklı olduğu konusunda görüş birliğinin var olup olmadığının anlaşılması gerekir. Ayrıca bu kurallara uyulmadığı zaman yaptırımların yalın bir süreçle gerçekleştirilmesi de bir gerekliliktir⁷⁰.

Muhasebede etiğe önem veren işletmelerin sermaye piyasalarında da güvenilir bir yere sahip olacağı yadsınamaz. Etik davranış için şu dört işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁷¹. Bunlar;

- Muhasebede hangi davranışların yapılabileceği ve bu davranışlardan kimlerin etkileneceği, etkilenen tarafların mal varlıklarının üzerindeki etkisini nasıl göreceklarını anlamalı,
- Hangi davranışın ahlaki olduğu konusunda karar vermeli,
- Ahlaki değerleri diğer kişisel değerler üzerinde tutmalı ve ahlaki olarak doğru olanı yapmaya karar vermeli,
- Etiksel olarak davranma kararını uygulama gücünü kendinde bulmalıdır.

3.6. Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Yaklaşımlar

Meslek mensupları bir olayın çözümünde mesleki yargılarını ortaya koyarak karar verme aşamalarında doğru ve yanlışların, ya da neyin doğru, neyin yanlış olduğunu belirleyen standartlar meslek etiği tarafından oluşturulmuşlardır. Yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik olgusu meslek mensubunun davranışlarını biçimlendiren üç ana etkendir. Meslek mensubunun mesleki yargılarını kullanarak karar vermelerinde etken olan etik; hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu kapatarak denge oluşturan bir dinamiktir⁷².

⁷⁰ Yenigün ve Sözbilir, a.g.e.,s.31

⁷¹ Sözbilir, a.g.e.,s.46-47

⁷² Selimoğlu, 1997, a.g.e.,s.147

Meslek mensubunun özgür seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlanan alan arasında yer alan boşluk etiksel yargı ile dengelenmektedir. Bu bağlamda bu üç dinamiğin yer aldığı kararlarda birey “eğer kanunlara aykırı değil ise ahlak dışı da değildir” yargısına düşmeyecektir.

İnsan doğası nedeniyle doğan bu boşluk, ancak yine insan unsurunu geliştirip nitelikli hale getirmekle doldurulabilir. Sadece ve sadece yasaların emirlerini biçimsel olarak yerine getiren muhasebe meslek mensubu, yasal görevini yerine getirmiş sayılmakla birlikte, her zaman yasaların hedeflediği amacı gerçekleştiremeyebilir. Diğer bütün alanlarda olduğu gibi, yasal düzenlemelerin lafzına değil, amaç ve ruhuna uygunluk ancak gerek mesleki ve daha da önemlisi kişisel etik değer yargılarına dayanarak iç denetimle sağlanabilir. Bu yüzden, etik sorumluluk kaygısı taşımadan muhasebede etkinliğin, güvenin sağlanması ve sürekli kılınması olası değildir⁷³.

İlgili kurum ve kuruluşlar meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürdüklerinde ve bunları meslek kültürü olarak tüm meslek mensuplarına benimsettirdiklerinde, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemler kolayca çözümlenebilecektir. Ancak mesleki etik standartları somut kurallar halinde tanımlanamadıkları zaman “doğru davranış” ile ilgili anlaşmazlıklar ve ikilemler her zaman söz konusu olacaktır. Modern etik teorileri iki düşünce ekolüne dayanır. Bu ekoller deontolojik ve teleolojik ekollerdir⁷⁴. Muhasebe mesleğinde işte bu durumda meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen iki yaklaşım vardır. Bunlar, teleolojik ve deontolojik yaklaşımlardır.

3.6.1. Teleolojik Yaklaşım

Bu yaklaşım fayda / maliyet karşılaştırılması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas almaktadır. Teleolojik

⁷³ Yüksel, a.g.e.,s.238

⁷⁴ N.S. Bonu ve E.G. Kitindi, “Accounting Ethics : A Study On Professional Independence Status Of Accounting Firms In Bostwona”, New Directions for Accounting-Ethics Researc, 6.th Symposium on in Ethics in Accounting, (Atlanta. Agust 2001,.)s.4.

yaklaşım, bireyci yaklaşım ve yararlı olma yaklaşımı olmak üzere iki grupta incelenebilir.

3.6.1.1. Bireyci Yaklaşım

Aynı zamanda egoizm olarak adlandırılan yaklaşımda doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi olduğunu kabul etmektedir. Bu yaklaşıma göre, bireyler kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak duruma göre karar verirler. Bu davranış modelinde en önemli olan nokta, bireyin kendisi için iyi-kötü değerlendirmesinde kendisine en üstün yararı sağlayacak sonuçtur. Her birey kendi çıkarlarını öne çıkarma güdüsüyle hareket ettikçe genel çıkarlar da üste çıkacaktır. Bu da bir anlamda gelişme demektir. Ancak bireyci yaklaşım, dürüstlük, doğruluk kavramlarının temeline oturduğu zaman gerçek anlamına ulaşır. Söz konusu yaklaşımın üzerindeki diğer görüşler ise bireysel yararın, bireysel çıkara dönüşmesi nedeniyle uygulamada sapmaların oluştuğu görüşüdür.

3.6.1.2. Yararlı Olma Yaklaşımı

Yararlı olma yaklaşımında genellikle en fazla yararı sağlayacak kararın en doğru karar olduğu savunulmaktadır. Öncelikle karardan etkilenecek taraflar için olası seçenekler değerlendirilir. Daha sonra, söz konusu taraflar içinde çoğunluğu oluşturan gruba en fazla tatmini ve yararı sağlayacak davranış biçimi esas alınır. Gerçek uygulamada bunların belirlenmesi oldukça zordur. Bu nedenle bu kavramların olabildiğince basitleştirilmesi gerekir⁷⁵.

Yararlı olma yaklaşımı muhasebede bir etik denge olarak algılanmaktadır. Bu denge sistemin sonunda kötü sonuçlar karşılığında iyi sonuçlar bulabilmektir. Muhasebe meslek mensupları bu olayla ilgili olarak fayda / maliyet analizi yaparlar. Analiz sonucuna göre de yöneticilerle birlikte beklenen maliyetlerle beklenen yararlar arasında bir denge kurarak analiz etmeye çalışırlar. Yararlar para girişi ile ölçümlenemediği zaman böyle bir analizi yapmakta güçlüklerle karşılaşabilirler⁷⁶. Bu durumda öncelikle karardan

⁷⁵ Selimoğlu, 1997, a.g.e., s.148-149

⁷⁶ Yenigün ve Sözbilir, a.g.e., s.34

etkilenecek taraflar için olası seçenekler değerlendirilir. Bununla birlikte fayda / maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılmasına öncü rolü oynamıştır. Bu yaklaşımın en zayıf yanı olası yararların tam olarak tanımlanamamasıdır.

3.6.2. Deontolojik Yaklaşım

Deontolojik ekol, bir etik gereklilik ve profesyonel bir zorunluluk olarak bizzat kendiliğinden olumlu bir haklılığı kazandırır. Profesyonel bir bütünlük ya da objektifliği formüle eden etik gerekler, deontolojik idealler düzleminde haklılaştırılabilir. Muhasebecilik mesleğinin genellikle deontolojik ekole dayandırıldığı söylenebilir. Burada etken olan yeterlilik, güvenilirlik ve bağımsızlıktır. Muhasebe meslek mensuplarının beklenen standartlarda davranmasıyla ilgilidir⁷⁷. Deontoloji yapılması gerekeni yapma bilimidir. Deontolojik etik, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuram anlamındadır. Özgül ahlaki yükümlülükleri değil, etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgular.

Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterileri ile aralarındaki ilişkileri belirleyen kurallar topluluğu deontolojiyi ve deontolojik kuralların temelini oluşturan etiği ifade etmektedir.

Muhasebe ve denetim alanında mükemmel bir meslek sahibi olmak isteğinde olanlar, mesleki deontolojiyi öğrenmeleri gerekir. Deontolojinin kurallarını bilmeden bu mesleği gereğince yerine getiremeyeceğini bilmelidir. Meslek mensubu mesleği bilen bir kişi, müşteri ise mesleği bilmeyen ve bu bilgiye ihtiyaç duyan kişidir. Bilgi eşitsizliği, duyulan güven ve var olan çıkarların önemi yalnız müşterileri ile meslek mensupları arasında değildir. Aynı zamanda mesleğin üyeleri arasındaki ilişkilerde de bilgi eşitsizliği, güven eksikliği ve çıkar çatışması mevcuttur. Meslek mensupları arasında deontoloji kurallarının uygulanması mesleki dayanışma, bir meslektaşlık duygusu ve mesleki bir moral oluşmasını sağlar⁷⁸.

⁷⁷ Bonus ve Kitindi, a.g.e.,s.4

⁷⁸ Kotar, a.g.e.,s 66.-67

Deontolojistler teleolojik yaklaşımda savunulan çoğunluk kavramına karşıdır. Bu yaklaşıma göre bir davranışın iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluklar gösterge olarak alınamaz. Burada fayda / maliyet anlayışı kabul görmemektedir. Çoğunluğun ya da en yüksek faydanın söz konusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu deontolojist yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır⁷⁹. Deontolojik yaklaşımda yine iki grupta incelenebilir. Bunlar Etik ve Haklar Yaklaşımı ile Eşitlikçi Yaklaşımıdır.

3.6.2.1. Etik ve Haklar Yaklaşımı

Kişilerin irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yaşama gibi hakları ve özgürlüklerinin bulunduğu temeli üzerine kurulmuş bir yaklaşımdır ve bunların meslek mensuplarının kararlarında gözardı edilemeyecek değişkenler olduğu dikkate alınmalıdır. Meslek mensupları meslek etiğini ilgilendiren bir konuda karar alırken toplumdaki diğer kişilerin haklarını ihlal etmemeye dikkat etmeleri gerekir.

3.6.2.2. Eşitlikçi Yaklaşım

Eşitlik, adalet ve tarafsızlık temel esas olarak alınmaktadır. Bu yaklaşım meslek örgütü için şu üç temel ilke üzerine kurulmuştur. Bunlar;

- Tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durulmaktadır. Meslek mensuplarının aralarındaki farklılıklar ancak onların yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluklarından kaynaklanmaktadır.
- Meslek örgütünün kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmasını öngörmektedir.
- Bu ilke tarafsızlık üzerine oturtulmuştur. Meslek mensuplarının mesleğe uymayan şekilde davranmaları sonucunda meslek örgütüne verdikleri zararın bilerek mi, yoksa bilmeyerek mi verildiğinin

⁷⁹

Selimoğlu, 1997, a.g.e.,s.149

incelenerek eğer kasıtlı ise gereken cezanın verilmesini öngörmektedir.

Eşitlikçi yaklaşım yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum bazında tutulmasını öngörmektedir. Bu yaklaşım, hem yararlı olma yaklaşımındaki karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklardan, hem de bireyci yaklaşımdaki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlarından ayrıştırılmıştır. Meslek örgütüne karar verme aşamalarında karşılaştığı çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan problemlerden kurtaran somut kriterler bütünü olarak eşitlikçi yaklaşım önerilmektedir⁸⁰.

3.7. Muhasebe Meslek Etiği İlke ve Kuralları

Muhasebe mesleğinin tarafsız, güvenilir ve sağlıklı bilgiler sunabilmesi için uymaları gereken genel meslek etiği ilkeleri ve kuralları vardır. Meslek etiği ilkelerine uyulması zorunlu olmayıp, yol gösterici niteliktedir. Meslek etiği kuralları ise uyulması zorunlu etik ölçütlerdir⁸¹. Etik ile ilgili ilke ve kurallar, çeşitli kesimler tarafından farklı kriterler doğrultusunda gruplandırılmaktadır. Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) etik kurallarını “ Code of Professional Conduct” kapsamında “ilkeler ve kurallar” şeklinde iki ana grupta yapılandırmıştır. Ayrıca IFAC tarafından da “Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” başlığı altında yayınlanmış etik ilke ve kuralları vardır⁸².

3.7.1. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri

Genel etik ilkeleri zorunlu olarak uygulanabilirliği bulunmayan ilkeler dizisidir. Bu ilkeler felsefi yaklaşımla belirlenmiş ideal standartlar olup, bir meslek mensubundan beklenen davranış özelliklerini yansıtır. Bu ilkeler ister doğrudan denetim faaliyetini yürütüyor, ister eğitim alanında faaliyet gösteriyor

⁸⁰ Selimoğlu, 1997, a.g.e., s.149

⁸¹ Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.10

⁸² Pekdemir, a.g.e., s.13

olsun tüm muhasebe mesleği üyeleri için geçerlidir. Muhasebe meslek mensubuna her zaman yol gösteren bu ilkeler şunlardır⁸³.

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

3.7.1.1. Sorumluluk

Bu ilke meslek üyelerinin taraf olan kişi ve kuruluşlara karşı olan sorumluluklarını ifade etmektedir. Bağımsız denetçi - müşteri, iç denetçi - işveren ve kamuya olan sorumluluklarını vurgulamaktadır⁸⁴.

Meslek mensupları mesleklerini yaparken, faaliyetlerinin tümünde, mesleki duyarlılığı ve moral değerleri göz önünde bulundurmalıdır

3.7.1.2. Kamu Yararı

Üyeler kamu yararına hizmet etme, kamu güvenini sarsacak davranışlarda bulunmama ve mesleğe kendilerini adayış gibi yükümlülükleri kabullenmek zorundadırlar.

Bu nedenle meslek üyeleri kamu çıkarına uygun davranmayı taahhüt etmeli, kamu güvenine itibar göstermeli ve meslek sahibi bir uzman gibi davranmalıdır.

3.7.1.3. Dürüstlük

Kamu güvenini sağlamak, korumak, sürdürmek ve yaygınlaştırmak için meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir biçimde yerine getirmek zorundadır.

⁸³ Selçuk Uslu, "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMMO Yayınları, Yayın no. 20, (Alanya. 30 Nisan - 4 Mayıs 1997), s.27

⁸⁴ Güredin, **a.g.e.**,s.121

3.7.1.4. Tarafsızlık ve Bağımsızlık

Meslek üyeleri mesleki sorumluluklarını yerine getirirken tarafsızlığını korumalı ve her türlü çıkar çatışmalarından uzak kalmalıdır. Meslek üyeleri denetim ve tasdik hizmetini yürütürken gerçekte ve görünürde bağımsızlıklarını korumalıdır⁸⁵. Hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde bulunmamalıdır.

3.7.1.5. Mesleki Özen Gösterme

Meslek üyeleri sorumluluklarını yerine getirirken teknik ve etik standartlara uygun davranmalı; mesleki açıdan yetersiz kaldıkları durumlarla karşılaştıkları zaman gerekli yardımı alma yoluna gitmelidirler⁸⁶.

Meslek mensuplarının böyle bir durumla karşılaşmaları halinde öncelikle teknik ve etik standartları incelemeli ve onlara uygun davranmalıdır. Mesleki açıdan yetersiz kalan meslek mensupları yeteneğini ve mesleki sorumluluklarını uzmanlık disiplini, düzenli, gayretli bir çalışma sistemi içinde görevini özenle yerine getirmelidir.

3.7.1.6. Hizmetin Kapsamı ve Niteliği

Meslek üyeleri denetim ve tasdik hizmeti dışında sunacakları hizmetin niteliğini ve kapsamını belirlemede meslek etiği ilke ve kurallarına uygun davranmalıdır. Vereceği hizmetin mesleğiyle bağdaşır olmasına özen göstermeli, bu konuda yanlış anlaşılmalara meydan vermemelidir.

3.7.2. Muhasebe Meslek Etiği Kuralları

Çoğu meslekler kendileri için yazılı mesleki davranış kuralları geliştirmişlerdir. Muhasebe mesleği için düzenlenen meslek etiği kuralları meslek mensuplarının topluma olan sorumluluklarını vurgulamaktadır. Etik kurallar etik davranış ile ilgili asgari standartları oluştururlar. Meslek üyeleri tarafından uyulması zorunlu kurallar olduklarından, bunların açık ve anlaşılabilir

⁸⁵ Güredin, a.g.e.,s.121

⁸⁶ Uslu, a.g.e.,s.27

bir dille ve gerekli yorumlamalar yapılarak düzenlenmesi gerekir. Bu kurallar aksi belirtilmediği sürece, tüm üyeler ve meslek mensuplarına uygulanır. Bunlar;

- Bağımsızlık
- Dürüstlük ve Tarafsızlık
- Genel Standartlar
- Standartlara Uyum
- Muhasebe İlkeleri ile Uyum
- Sır Saklama
- Şarta Bağlı Ücret
- Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Davranışlar
- Reklam Yasağı
- Komisyon ve Bilirkişi Ücretleri

3.7.2.1. Bağımsızlık

Bağımsızlık kuralı daha çok denetim görevi yapan meslek mensuplarını etkilemektedir. Meslek üyeleri denetim görevini sürdürürken denetim ile ilgili tüm konularda bağımsız olmalıdırlar. Denetimde bağımsızlık, denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları ve sonuçlarını değerlendirirken ve denetim raporlarını hazırlarken tarafsız bir bakış açısından davranmayı ifade eder. Bağımsız davranma denetim mesleğinin temelini oluşturur⁸⁷.

Denetçinin kişisel olarak veya bağlı olduğu denetim firmasının müşteriyle mali bir ilişki içinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığı yapmak ve hukuki bir ihtilaf olması durumları bağımsızlığı, zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir⁸⁸. Denetim elemanı denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır. Denetim görüşünü alanlar denetçinin bağımsız olduğuna inanırlar. Bir denetim elemanı için bağımsız olmak gerekli, ancak yeterli değildir. Denetçi görüşünü alan finansal tablo okuyucularının da denetçinin bağımsız olduğuna inanıp, güvenmeleri gerekir. Bir başka deyişle denetçi, hem “gerçekte”, hem de “görünürde” bağımsız davranış içinde olmalıdır. Bir denetim elemanı faaliyetini tamamlarken gerçekte bağımsız

⁸⁷ Güredin, a.g.e.,s.122-123

⁸⁸ Uslu, a.g.e.,s.28

davranmış olabilir. Fakat denetçi görüşünü alanlar denetçinin müşteri lehine davrandığı yolunda bir şüpheye düşerlerse, yani denetçi görünürde bağımsız değil ise, denetçinin bağımsız olmadığına karar verilir. Bağımsızlığa şüphenin düştüğü durumlarda denetim işlevinin değeri kaybolmuş demektir.

Bağımsızlık kuralının uygulanması çok geneldir. Bu nedenle uygulamada bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlarla ilgili yorumlamalar getirilmesi zorunludur. Bu yorumlamalar temelde denetçilere iki grupta yasaklama getirmektedir. Bunlar;

- Belirli finansal ilişkiler içinde bulunmama,
- Müşterisinin bir çalışanı şeklinde yorumlanabileceği ilişkiler içine girmeme⁸⁹.

3.7.2.2. Dürüstlük ve Tarafsızlık

Meslek mensubu mesleki faaliyetini yerine getirirken tarafsızlıklarını ve dürüstlüklerini korumalı, her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmalıdır. Bilerek durumları olduğundan farklı göstermemeli ve kararlarında başkalarının etkisi altına girmemelidir.

3.7.2.3. Genel Standartlar

Uyulması gereken dört temel standart vardır. Bunlar;

- Mesleki Yeterlilik : Meslek mensupları mesleki açıdan yeterlilikle yerine getirebilecekleri görevleri üstlenmelidir.
- Mesleki Özen : Mesleğini yerine getirirken gerekli mesleki özeni göstermelidir.
- Planlama ve Denetim : Meslek mensubunun sunduğu hizmet en uygun bir biçimde planlanmalı ve denetlenmelidir.
- Yeterli Miktarda Geçerli Veri Toplanması : Mesleki faaliyetini yerine getirirken verilen hizmet ile ilgili önerilerde bulunabilme veya bir görüşe ulaşabilme amacıyla yeterli miktarda geçerli veri toplanmalıdır.

⁸⁹

Güredin, a.g.e.,s.123-125

3.7.2.4. Standartlara Uyma

Üyeler mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadırlar⁹⁰. Meslek mensupları belirlenen standartlara uymadıkları takdirde meslek etiğine de aykırı davranmış sayılmaktadırlar.

3.7.2.5. Muhasebe İlkeleri ile Uyum

Her meslek mensubunun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uymak zorunluluğu vardır. Hazırlamış oldukları mali tabloları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini dikkate alarak hazırlamamışsa veya muhasebe ilkelerine aykırılık bir bütün olarak mali tabloları ya da verileri önemli ölçüde etkilemişse;

- Bu mali tabloların ya da diğer verilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olduğu konusunda bir görüş belirtmemeli veya tabloların güvenilirliğini doğrulamamalıdır.
- Açıklanan tablolar veya verilerle ilgili olarak muhasebe ilkelerinden önemli bir aykırılığın meydana gelmiş olduğu konusunda görüş belirtmemelidir.

3.7.2.6. Sır Saklama

Meslek mensubu müşterisinin izni olmadan edindiği bilgileri açıklama hakkına sahip değildir. Ancak müşterilerine karşı, topluma karşı sorumlulukları vardır. Sır saklama sorumluluklardan birisidir.

Meslek mensuplarının uygulamaları sırasında topladıkları bilgi ve belgeleri gizli belgeler kabul edildiklerinden açıklanamazlar. Buna karşın finansal tablolara verilmesi gereken açıklayıcı bir notun verilmemiş olduğu durumlarda bu bilgilerin açıklanması sır kapsamında sayılmaz. Muhasebenin temel kavramlarından birisi olan tam açıklama kavramına göre ve denetim kurallarına bağlı olarak yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu

⁹⁰

Uslu, a.g.e.,s.28

aydınlatma amacıyla yasa gereği yapılması gereken açıklamalar sır kapsamında sayılmamaktadırlar.

3.7.2.7. Şarta Bağlı Ücret

Meslek ücretinin şarta bağlı olarak tespit edilmesi meslek mensubunun tarafsızlığına ve bağımsızlığına şüphe düşüreceğinden yasaklanmıştır. Bu özellik muhasebe mesleğine özgü bir özellik olup, diğer çoğu meslek dalında geçerli olmayabilir⁹¹.

3.7.2.8. Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Faaliyetler

Meslek üyesi mesleğin onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunamaz. Bu kural meslek mensuplarının toplum içindeki saygınlığını korumaya yöneliktir. Meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlar genel olarak şu şekilde sıralanmıştır⁹².

- Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kağıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi,
- İstihdamda ayrılık yaratma,
- Muhasebe ilke, kural ve standartlarına uymamak,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkar davranmak.

3.7.2.9. Reklam Yasağı

Meslek mensupları iş elde etmek için aldatıcı, abartıcı ve yanıltıcı yöntemlerle reklam yapamazlar, iş göremezler. Hile, zorlama, usandırma ve taciz yoluyla iş talebi konusunda karşı tarafa baskıda bulunamazlar. Reklam yasağı uygulamadan en çok değişiklik gösteren kurallardan biridir. Önceleri reklam yapma kesinlikle yasaklanmışken, bugün için normal yolla yapılan reklamlar ve iş önerileri haksız rekabete yol açmayacak şekilde uygun kabul edilmektedir⁹³. Ancak bu faaliyetlerinde belli kuralları vardır.

⁹¹ Güredin, a.g.e., s.126-127

⁹² Uslu, a.g.e., s.29

⁹³ Güredin, a.g.e., s.128

- İşin sonucu ile ilgili vaat ve taahhütlerde bulunulmaması,
- Sunulacak hizmet konusunda resmi kuruluşlar ile yakın ilişkilerin var olduğu izlenimini yaratarak somut temele dayanmayan bekleyişler oluşturulmaması,
- Talep edilecek ücret konusunda yanıltıcı beklentilerin yaratılmaması,
- Doğru olmayan bilgiler sunularak rakiplerle karşılaştırma yapılmaması, gibi kuralları vardır.

3.7.2.10. Komisyon ve Bilirkişi Ücretleri

Meslek mensupları bir mal ve ürün için ya da bir başka meslektaşını tavsiye ve tanıtma için müşterilerinden komisyon benzeri ücret talebinde bulunamazlar⁹⁴. Hizmet sunulmayan müşteriler dışındaki üçüncü kişilerle ekonomik koşullara uygun komisyon elde edilmesi ve ödenmesi yasaklama kapsamı dışında olup, ancak böyle bir ilişkinin varlığı özellikle denetim yapan meslek mensupları tarafından karşı tarafa her defasında bildirilmesi ve açıklanması zorunludur. Aynı kural bilirkişi ücretleri içinde geçerlidir.

3.8. Muhasebe Meslek Etiğinin Uygulamalara Etkisi

Muhasebe meslek mensuplarının uygulamalarında yer alan faaliyet alanları oldukça geniş bir yer tutar. Bu faaliyetlerini şu şekilde sıralayabiliriz⁹⁵.

- Hesapların tutulması,
- Vergi hizmetleri,
- Şirkete danışmanlık,
- Yönetim danışmanlık hizmetleri,
- Yönetime rapor verme

Bu faaliyetler genel olarak dış denetimde, bir işletmeye bağlı olarak çalışan meslek mensubunda ve diğer mesleki uygulamalarda, etik davranma konusunda dikkatli ve özenli bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir.

⁹⁴ Uslu, **a.g.e.**,s.29

⁹⁵ Sözbilir, **a.g.e.**,s.76

3.8.1. Dış Denetime Etkisi

Dış denetim, serbest meslek mensubu olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirtmek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır⁹⁶. Bu denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler ise bağımsız denetçi olarak adlandırılmaktadır. Bağımsız denetçiler, eğitimleri, uzmanlıkları, yetenekleri ve bağımsız nitelikleriyle, denetim sürecinde çok önemli bir işlevi yerine getirirler. Bu nedenle denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanında toplumsal bir sorumluluk da taşırlar⁹⁷. ABD'deki sermaye piyasası kurulunun (SEC) 2000 yılında hazırladığı bir rapora göre "beş büyük uluslararası bağımsız denetim şirketinden biri olan Pricewaterhouse Coopers (PwC) hakkında inceleme yapıldığı, 2700 ortağının yarısından fazlasının PwC tarafından denetlenen şirketlere ortak olduğunun saptandığı ve bu durumun yasal olarak çıkar çatışması (Conflict of interest) durumu oluşturduğu" belirtilmektedir⁹⁸. Gelişmiş ülkelerde, muhasebe denetimi mesleğinde meslek etiği önemli bir yer tutmaktadır. Muhasebe denetim mesleğinde "neyin doğru, neyin yanlış, ya da neyin iyi kötü olduğunun ayıklanmasına katkıda bulunan kurallar topluluğu meslek etiği ile ortaya konulabilmektedir. Uygulamada muhasebe denetim mesleğinde hizmet alan işletmelerin denetim mesleğinde meslek etiği ile ilgili olarak önemli beklentileri olduğu bilinmektedir. Muhasebe denetim mesleğinin toplumsal, çevresel, bireysel, sosyal, siyasal alanlarda önemli sorumlulukları vardır⁹⁹. Muhasebe mesleğinin en iyi yanı, dış denetimle ilgili olan işlevidir. Mesleğin müşteri ile ilgili diğer işlemlerinin yerine getirilmesinde de odak noktasında muhasebeci yer almakla birlikte, dış denetim işleminde kamuya ve diğer ilgililere bilgi sunması bakımından alan daha da genişlemektedir. Denetim raporunun, yöneticiler

⁹⁶ Celal Kepekçi, **Bağımsız Denetim**, (Ankara: Lazer Ofset Matbbaası, Mart 1996), s.7

⁹⁷ Melih Erdoğan, **Denetim**, (Eskişehir: 2001), s.4

⁹⁸ "If you can't trust auditors," **The Economist**, (7 Şubat 2000), s.56

⁹⁹ Recep Pekdemir, "Türkiye III. Muhasebe Denetim Sempozyumun Değerlendirilmesi," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Alanya. 30 Nisan- 4 Mayıs 1997), s.267-268

tarafından şirket genel kurulunda etkin bir biçimde sunulmasıyla birlikte yatırımcılara, potansiyel yatırımcılara, işgörenlere, yöre halkına, çevreye, ortaklara, kredi verenlere önemli bilgiler sağlamaktadır¹⁰⁰.

Muhasebe meslek etiği kurallarından olan bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık özellikle denetim hizmeti alanında etkisini önemli ölçüde hissettirmektedir. Uygulamada denetçilerin topluma karşı olan sorumlulukları dikkate alındığında meslekleri ile ilgili üç etik özelliğinin ön plana çıktığı görülmektedir.

- Denetçiler bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalıdır.
- Denetçiler mesleğin gerektirdiği teknik bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip olmalıdır.
- Denetçiler müşterilerine hizmet sunarken mesleki özen ve titizliği göstermeli ve taşıdığı sorumlulukların bilincinde olarak hareket etmelidir¹⁰¹.

Fransız Filozof Voltair'e göre "Zeka, olayları olduğu gibi görmekteki çabukluktur. Ama, eğer gerçeği etik problemlerden dolayı rapor etmezsek, gerçeği çabuk görmemizin bir anlamı kalmaz" diyerek etik davranma konusundaki titizliği ortaya koymuştur. Şirket yönetimi vergi beyannamelerinin dürüst olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda vergi otoritelerine rapor sunmaları için onlara para veriyor. Vergi otoriteleri de, eğer bir Yeminli Mali Müşavir, şirketin beyannamelerinde onay vermişse, o şirketin otoritelerce kontrol edilmesinin, çok zayıf bir olasılık olduğunu belirtiyorlar. Uzun vadede çıkar çatışmasının tahammül edilmez hale geleceğinden endişe edilebilir¹⁰².

¹⁰⁰ Yenigün ve Sözbilir, **a.g.e.** s.34-35

¹⁰¹ Güredin, **a.g.e.**,s.119

¹⁰² Anthony Wilson, "Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler," III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMM Yayınları, Yayın no 20, (Alanya 30 Nisan - 4 Mayıs 1997), s.90-91

3.8.2. Bir İşletmeye Bağlı Olarak Çalışan Meslek Mensuplarına Etkisi

İster kendi adına açmış olduğu bürosunda serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olsun, isterse de bir işletmede belli bir ücret karşılığında çalışıyor olsunlar, meslek etiği kurallarına uymalarında hiçbir fark bulunmamaktadır. Bir işverene bağlı olarak çalışan meslek mensubu her zaman olduğu gibi bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüst olma kuralından asla ayrılmamalıdır. Ruhsat sahibi olup serbest çalışmayan, ekonomik koşulların zorladığı ek bir iş yapma ihtiyacında olan, ya da grup işletmelerde tek başına görev yapan ruhsatlı meslek mensuplarının mevcut durumları haksız rekabet ortamı yaratmaktadır. Ayrıca tek imza yetkisinin verilmesi bağımlı çalışanları üç gün bir işletmede beş gün bir başka işletmede kısmi ücret sözleşmeleriyle sigortalı görünerek bağımsız uygulamalarda bulunmak yerine, haksız uygulamalarda bulunmaktadır¹⁰³.

Çalıştığı işletmenin finansal tablolarını hazırlama sorumluluğu olan meslek mensupları üçüncü kişilere meslek etiği gereği doğru ve güvenilir bilgiler vermek gibi yükümlülükleri vardır. Doğal olarak işletme içinde üst yönetime karşı sorumlulukla çalışan bir muhasebecinin nasıl tarafsız ve bağımsız olabileceği düşünülebilir. Ancak böyle bir durumda işletmenin örgüt şeması yardımcı olacaktır. Muhasebe meslek mensubunun örgüt şeması içerisindeki yerinin iyi belirlenmesi gerekir. Sadece sorumluluk duyduğu işlerde değil, aynı şekilde işletmedeki iç denetçiden de bağımsız olması gerekmektedir. Diğer yandan işletme içindeki iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması gerekir. İç denetim bölümündeki yöneticinin yönetim kuruluyla doğrudan iletişim kanalıyla bağlı olması, bu meslek mensuplarının bağımsız ve tarafsız olmasında kullanılabilir en önemli yollardan birisidir.

Sadece özel sektörde değil, kamu sektöründe de çalışan meslek mensuplarının bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüst olmak gibi etik nitelikleri taşıması gerekir.

103

Arıkan, a.g.e.,s.2

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) profesyonel muhasebeciler için yayınlamış olduğu etik kurallarından, işverenlerle çatışma, profesyonel meslektaşların desteklenmesi, mesleki yeterlilik ve raporlama kurallarının meslek mensuplarına uygulanması öngörülmektedir.

3.8.3. Diğer Mesleki Uygulamalara Etkisi

Muhasebe uygulamalarında yer alan faaliyet alanları; hesapların tutulması, vergi hizmetleri, şirkete mali konularda danışmanlık, yönetim danışmanlık hizmetleri ve rapor verme şeklinde sıralanmıştı. Ancak meslek mensuplarının bunlar dışında da yaptıkları hizmetleri vardır. Bu uygulamalarda görev alırken de muhasebe meslek etiği kurallarına uygun davranmaları gerekmektedir. Meslek kurallarının bir bütün olduğu ve meslek mensuplarının hepsine uymaları gerektiği bilinmekle birlikte, bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüst olmak daha da ön plana çıkmaktadır. Muhasebe dışında meslek mensuplarının hizmet verebileceği alanlar;

- Mahkemeye Kanıt Sağlama: Bir meslek mensubunun mahkemelere kanıt sağlamak gibi bir sorumluluğu üstlendiklerinde öncelikle bu görevi yerine getirecek kişilerin tarafsızlık ve bağımsızlıklarının koruma altına alınmaları gerekmektedir.
- Uzmanlık Değerlemeleri : Herhangi bir meslek mensubunun yapacağı hesaplamalar ya da değerlemelerde mesleki bilgi ve yeterlilik yanında yine onların tarafsızlık ve bağımsızlıkları ön plana çıkmaktadır. Hisse senedi değerlemelerinde görev alan meslek mensubunun vereceği kararlarda kamuoyunun çok büyük bir oranda etkileneceği gözönüne alındığında onların sorumluluklarının ne denli büyük olduğu görülebilmektedir¹⁰⁴.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN BOYUTLARI VE İLGİLİ DÜZENLEMELER

1.MUHASEBE MESLEK ETİĞİNİN BOYUTLARI

1.1. Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğinin Boyutları

Ülkemizde muhasebe mesleğinin etik standartları, Cumhuriyet’in kuruluşundan 1950’lere kadar, daha çok kanunlar ve onlarla ilgili tüzük ve yönetmeliklere dayanmaktadır. Bu konuda Maliye Bakanlığı’nın Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulu’nun ülkemizde muhasebe ve denetim standartları ile, mesleğin etik standartlarının geliştirilmesinde önemli katkılar olmuştur. 1937’den sonra uygulanan Türk Ticaret Kanunu’nun içinde düzenlenen etik ölçülerin de bu alandaki katkıları küçümsenemez¹⁰⁶.

Ülkemizde etik kuralların etkisini arttırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe etik kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulanmasını sağlamak amacıyla, gerçekleştirilen ilk mesleki çalışma, 1942’de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği’nde toplanan az sayıda meslek elemanının eseridir. Bu derneğin üniversitelerle yapmış olduğu işbirliği sonucunda toplanan 14. Türkiye Muhasebe Kongresinde muhasebe meslek ve etik kuralları, batı ülkelerindekine benzer biçimde düzenlenmiştir¹⁰⁷.

Türkiye’de gerçekte incelenecek olursa muhasebe mesleğinde, meslek etiğine ilişkin, özel olarak hazırlanmış herhangi bir yasa ya da bir meslek etiği yönetmeliği yoktur. Bununla birlikte meslek etiği kurallarıyla ilgili en önemli

¹⁰⁶ Mustafa Aysan, “Türkiye’de Muhasebe Meslek Ahlakı ile İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler,” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı no 11, (Temmuz 1998),s.31

¹⁰⁷ Oya Yıldırım ve Yusuf C.Çukacı, “Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama,” Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs–2 Haziran 2002), s.15

gelişmeler, 13 Haziran 1989 tarihinde uygulamaya başlanan meslek kanununu ile izleyen yıllarda ortaya çıkmıştır. TÜRMOB'un kurulmasıyla birlikte meslek odaları meslek mensuplarını aynı meslek ve etik kuralları çerçevesinde birleştirmiş bulunmaktadır. Çünkü bu görev doğrudan doğruya Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'ne aittir. 3568 sayılı yasanın 29. maddesi bu görevi açıkça ilgili kuruluşa vermiştir¹⁰⁸.

Meslek etiğinin ekonomik kalkınma çabalarını güdüleyici yöndeki etkileri araştırmacıların, işletmelerin ve de muhasebe meslek örgütünün bu konuya eğilimlerinde önemli rol oynamaktadır. Özellikle Türkiye'nin küreselleşme süreci içinde Avrupa Birliği'ne üyeliği yönündeki girişimleri ve yabancı sermaye yatırımcıları özendirmek amacıyla gelişmiş ülkelerdeki meslek etiği ile ilgili yaklaşımları, düşünceleri ve uygulamaları baz alarak uygulama yönüne gitmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Muhasebe açısından bu durum ele alındığında ise 3568 sayılı yasayla muhasebe mesleği yasal boyut kazanmış ve gün geçtikçe de hem toplumda, hem de iş dünyasında olması gereken yere kavuşmaktadır. Bu bağlamda yasa ile ortaya çıkan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik meslekleri yeni ve olması gereken sorumluluklar üstlenmektedirler. Söz konusu bu yeni sorumlulukların en önemlilerinden biri meslek etiğidir. Çünkü mesleğin verimliliğini arttırmak ve saygın bir hale getirmek için mesleğin kendine özgü ve kabul gören bir meslek etiği olgusuna sahip olması gerekliliği vardır.

Ancak bugüne kadar muhasebe meslek etiği olgusu tam anlamı ile oturtulmamıştır¹⁰⁹. TÜRMOB'un en son 31 Ekim 2000 tarihinde 24216 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Disiplin Yönetmeliği", disiplin kurullarının işleyişi kararlarının özellikleri ile ilgilidir. Meslek yasasının düzenlenmesinde üzerine görev düşen bir kuruluşa Sermaye Piyasası Kuruludur. Kurulun, "Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esasları" tebliği içinde de meslek etiği ile ilgili kurallar vardır¹¹⁰.

¹⁰⁸ Güredin, a.g.e.,s.119

¹⁰⁹ Selimoğlu, 1997, a.g.e., s.153

¹¹⁰ Yıldız, a.g.e.,s.39

Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen yasa ve yönetmeliklere bakıldığında, meslek etiği ile ilgili bazı düzenleyici kuralların varlığı görülmektedir. Ancak bu kurallar ayrı bir yönetmelik veya yasa düzeni içinde değildir¹¹¹. Meslek etiği ve davranışı ile ilgili çeşitli kurallar çok genel başlıklarla SPK'nın tebliğlerinde, 3568 sayılı meslek yasasında, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Çalışma Usul ve Esasları hakkında yayınlanan yönetmeliklerde dağınık bir şekilde yer almaktadır. Bunlara ilişkin düzenlemeler şu şekilde tablo-2'de verilmiştir.

¹¹¹

Güredin, a.g.e.,s.120

ÜLKEMİZDE YASA VE TEBLİĞLERDE YER ALAN MESLEK ETİĞİ KURALLARI DAĞILIMI

Tablo-2

İLKE VE DAVRANIŞ KURALI	3568 SAYILI YASA	SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik	Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği Seri X, No:16
BAĞIMSIZLIK	Mad.45 Yasaklar	Mad.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mad.9 Bağımsızlık Mad.39 Tasdik edemeyeceği işler Mad.44 Hizmet Akdi ve Çalışmama Mad.47 Meslekle Bağdaşan İşler	Mad.10 Bağımsızlık İlkesi Mad.11 Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar
DÜRÜSTLÜK VE TARAFSIZLIK		Mad.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mad.8 Sorumluluk	Mad.12 Mesleki Özen ve Titizlik
GENEL STANDARTLAR, STANDARTLARA UYUM;MUHASEBE İLKELERİNE UYUM		Mad.4 Meslek Ünvanı İle Yetirilik İlkesi Mad.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Mad.53 Denetim Planlaması	Mad.7 Mesleki Yeterlilik Mad.12 Mesleki Özen Ve Titizlik Mad.16 Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet Mad.20 Görev Kabulünde Sorumluluk Mad.22 Bağımsız Denetim Sözleşmesi Öncesinde Dikkat Edilecek Hususlar
SIR SAKLAMA	Mad.43 Meslek Sırları	Mad.7 Sır Saklama	Mad.15 Sır Saklama Yükümlülüğü
ŞARTA BAĞLI ÜCRET			Mad.11 Şık C
MESLEK VE MESLEK ONURUYLA BAĞDAŞMAYAN FAALİYETLER	Mad.45 Yasaklar	Mad.42 Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Haller Mad.43 Ticari Faaliyette Bulunamama	Mad.13. Ticaret ve Mesleği Aykırı Faaliyetler
REKLAM YASAĞI	Mad.44 Reklam Yasağı	Mad.45 Reklam Yasağı	Mad.14 Reklam Yasağı
KOMİSYON ALMA			Mad.16 (Kısmen ve Dolaylı)
ÜNVAN KULLANMA VE ŞİRKETLEŞME	Mad.3 Meslek Ünvanı Mad.45 Yasaklar	Mad.11 Başvurma Mad.13 Ortaklık Bürosu	Mad.3 Kuruluş Şartları

Kaynak: Ersin Güredin, Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, No.20, 30 Nisan - 4 Mayıs 1997, Alanya, s.120

1.2. Uluslararası Düzeyde Muhasebe Meslek Etiğinin Boyutları

Her ne kadar dünya çapında muhasebe mesleği farklı kültürlerin ve düzenlemelerin etkilediği bir çerçevede faaliyet gösteriyorsa da, her muhasebecinin güçlü etik kuralları sahiplenmesi gerektiği açıktır. Gösterilecek faaliyetlere yönelik olarak standartların belirlenmesi muhasebecinin güvenilirliğini yükseltmek için bir temel adım olacaktır. Bu anlamda IFAC dünya çapında muhasebe ve denetim etik standartlarının tutarlı, kaliteli olmasını desteklemektedir¹¹².

Son yıllarda profesyonel mesleklerde, mesleki faaliyetin yerine getirilmesinde gerekli görülen etik kurallarının yazılı biçime dönüştürülerek hukuk kuralları haline getirildiğini ve bu şekilde uygulamaya konulduğunu görmek mümkündür. Muhasebe mesleğinde ABD, AB ve IFAC, meslek etiği standartlarını oluşturmaya yönelik düzenlemeler yapmışlardır. Bu çalışmaların bir kısmı standart olarak sonuçlandırılmış, bir kısmı ise devam etmektedir. ABD'deki çalışmalarda bazı kriterlere ulaşılmıştır¹¹³.

Amerika'da muhasebe meslek etiği olgusunun ortaya çıkışı 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği (ASCP) tarafından yayınlanan "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları" ile olmuş ve 1977 yılında yeniden yayınlanmıştır¹¹⁴.

1980 yılında NASBA bir model Serbest Muhasebe Kanunu (Model Public Accountancy Act) yayınlanmıştır. Aynı zamanda bu kanunla birlikte bu kanunu bütünleyen onu uyumlaştıran bir model Mesleki Davranış Kuralları (Model Code of Professional Conduct) yayınlanmıştır. 1984'de NASBA ile AICPA işbirliği yaparak kurullar tarafından kısmen ya da tamamen uygulanabilir nitelikte ilk ortak yasa modelini çıkarmışlardır¹¹⁵. 1977 yılında çıkarılan standartlar 1988

¹¹² Marilyn Pendergast, "Doğruluk, Tarafsızlık ve Mesleki Yeterliliğe İlişkin Sorumluluğun Dünya Çapında Desteklenmesi". Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresine Sunulan Bildiri ve Özetleri, (Hong Kong. 18-21 Kasım 2002), s.20.(teksir)

¹¹³ Yıldız, **a.g.e.**,s.38

¹¹⁴ Selimoğlu, 1997, **a.g.e.** ,s.150-151

¹¹⁵ Charles H. Calhoun, "A.B.D'de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler," Çev: Ahmet Köse, **Muhasebe Finans Dergisi**, Sayı no 4, (Ekim 1999),s.33

yılında yeniden revize edilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında yayınlanmıştır. 1988 yılında yayınlanan bu standartlar temelinde “Mesleki Davranış Yasalarını” içermektedir. Söz konusu olan bu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren genel ilkeler, meslek etiğine uygun olmayan davranışları açıklayan özel kuralları içermektedir. Yayınlanan bu davranış yasaları dört bölümden oluşmaktadır ki; bunlar ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve etik hükümleridir.

- | | |
|--------------|--|
| İLKELELER | - Zorunlu Değildir |
| | - Fizyolojik terimlerden oluşmuş meslekler için etik davranışların ideal standartlarını içerir. |
| DAVRANIŞ | - Zorunludur. |
| KURALLARI | - Özel kurallardan oluşturulmuş mesleki etik davranışının minimum standartlarını içerir. |
| AÇIKLAMALAR | - Zorunlu değildir, ancak meslek mensuplarının davranışlarını düzeltmeleri istenir. |
| | - AICPA Meslek etiği departmanı tarafından davranış kurallarının açıklanması |
| MESLEK ETİĞİ | - Zorunlu değildir, ancak meslek mensupları davranışlarını düzeltmelidir. Meslek etiği gereklerince uygulamacılar |
| HÜKÜMLERİ | - Ve diğer ilgili gruplarca AICPA' ya davranış kuralları hakkında iletilen soruların cevaplarının ve açıklamalarının yayınlanması gerekir. |

Amerika'nın yanısıra “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu” diye adlandırılan ve uluslararası bazda muhasebe koşullarını ele alan federasyon 1990 yılında meslek etiği konusunda çalışmalara başlamış ve 1992 yılında meslek etiği komitesi öncülüğünde “Muhasebeciler İçin Meslek Etiği” yönetmeliğini yayınlamıştır. Bu yönetmeliğin yayınlanması esnasında ise Amerika'da çeşitli gruplarca yayınlanmış olan meslek etiği standartlarını, kanunlarını, kurallarını ve yönetmeliklerini baz olarak almışlardır. IFAC'ın yayınladığı “Meslek Mensupları İçin Meslek Etiği Kuralları” yönetmeliği ilk uluslararası bazda hazırlanmış olan kurallar olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Genelde IFAC'ın meslek etiğine ilişkin kuralları Amerika'dakilere

benzer olsa da Vergi Uygulamaları ve Ülkelerarası Etkinlikler olmak üzere iki konuda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni ise meslek mensubu muhasebecilerin mesleklerini ülkelerarası bazda da yerine getiriyor olmaları nedeniyle ülkelerarası farklı vergi uygulamaları ve para birimleri dikkate alınarak bu kuralların konulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır¹¹⁶.

Avrupa Birliği'nde meslek etiği ile ilgili kurulabilecek düzenleme, meslek mensuplarını ilgilendiren konuların yer aldığı 8 nolu yönergedir¹¹⁷.

Söz konusu yönergede ;

- Denetim Yetkisine Sahip Kişilerin Bilmesi Gereken Konular
- Meslek Bilinci,
- Bağımsızlık İlkesi,
- Kamuyu aydınlatma

gibi meslek mensuplarının niteliklerine ilişkin bilgiler yer almaktadır. Yönergenin üçüncü bölümünde meslek etiği ve bağımsızlık başlığı altında, meslek mensuplarının (bağımsız denetim yapacak olan dış denetçilerin) taşımaları gereken nitelikler açıklanmıştır. Buna göre, dış denetçilerin bağımsızlıklarının sağlanması zorunludur. Bu sağlanmadıkça, meslek mensubunun faaliyette bulunmaması esastır. Ayrıca, üye ülkelerde meslek etiği ve bağımsızlık konusunda usulsüz işlem yapanların cezaya tâbi tutulacağı belirtilmektedir.

Avrupa Birliği'nde muhasebecinin meslek etiği açısından kontrolü ev sahibi ülke kurallarına göredir. Buna ek olarak muhasebecinin hem ev sahibi ülkenin hem de kendi ülkesinin meslek etiği kurallarına bağlı olduğu ve ihtilaf halinde hangi ülkenin kuralları daha bağlayıcı ise onun uygulanacağı konusunda bir düzenleme mevcuttur. Avrupa Birliği'ne üye devletlerin, dış denetim faaliyetlerinin meslek etiği kurallarına uygun olarak yürütüleceğini topluluğa karşı taahhüt etmeleri gerekmektedir. Ayrıca, muhasebe denetçisi sıfatına haiz olmayan; yönetim, denetleme kurulu üyeleri ile hissedarların şirket

¹¹⁶ Selimoğlu, 1997, a.g.e.,s.153

¹¹⁷ Fatih Yılmaz, "Avrupa Birliği'nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Tekirova. 23-25 Mayıs 2001), s.200

adına faaliyet gösteren dış denetçilerin bağımsızlığını zedeleyecek müdahalelerde bulunmamalarını garanti edecekleri hükme bağlanmıştır¹¹⁸.

2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Genel olarak incelendiğinde her profesyonel mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan meslek etiğine ilişkin davranış kuralları geliştirdikleri görülmüştür.

Bu etik kuralların ortak özellikleri vardır. Bunlar;

- Meslek mensuplarından, hukuk kurallarının öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve yüksek davranış düzeyini her zaman korumaları beklenir.
- Etik kuralları dürüst olmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak bir biçimde tasarlanmalıdır.
- Meslekler genel etik kurallarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadırlar, gibi ortak özellikleri vardır¹¹⁹.

Bu konuda Türkiye’de, ABD’de ve IFAC’ın meslek etiğine ilişkin yapmış olduğu düzenlemelerde bu ortak özelliklerin zeminine oturtulduğu görülmektedir.

2.1. Türkiye’de Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde meslek etiği ile ilgili olarak doğrudan yapılmış bir düzenleme bulunmamaktadır. Meslek etiğine ilişkin konular, 3568 sayılı meslek yasasında, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası Çalışma Usul ve Esasları hakkında yayınlanan yönetmeliklerde (SM, SMMM ve YMM, Ç.U.E.H.Y) SPK’nın Tebliğlerinde ve TÜRMOB’un Disiplin Yönetmeliğinde dağınık bir şekilde yer almaktadır.

3568 Sayılı meslek yasasında , meslek etiğini ilgilendiren düzenlemeler açık bir şekilde olmasa bile, dolaylı olarak yer almaktadır.

¹¹⁸ Akbulut, a.g.e. ,s.130

¹¹⁹ Recep Pekdemir, “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı,” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no 4, (Ekim 1999), s.21

1990 yılında çıkan SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları hakkında yayınlanan yönetmelik de, meslek etiğini ilgilendiren düzenlemeler vardır. Söz konusu yönetmelikte genel mesleki standartlar başlığı altında; dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık mesleğin temelini oluşturan şartlar olarak sayılmıştır.

Yönetmeliğin 42. maddesinde yasak haller ve istisnalar başlığı altında, meslek etiği ile ilgisi bulunan bazı düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar; meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, reklam yasağı, en az ücretin altında iş kabul edememe olarak sıralanabilir.

Meslek etiği ile ilgisi kurulabilecek bir başka düzenleme de SM, SMMM ve YMM Yasası disiplin yönetmeliğidir. 22 Haziran 1990 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan yönetmelik, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte yer verilen meslek etiği ile ilgili kuralların, meslek mensuplarınca uygulanmasında, kural dışı davranışların tanımlanması ve bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımların belirlenmesi amacını gütmektedir. Yönetmeliğin amacı, mesleğe saygınlığını kazandırmak, mesleğin toplum güvenini sağlamasına yardım etmek, meslek mensupları tarafından topluma üstün nitelikli bir kamu hizmetinin sunulmasını sağlamak, meslek onuruna ve kurallarına aykırı üye davranışlarını önlemektir.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan 16 nolu tebliğ denetim standartları ile ilgilidir. Denetim Standartlarının açıklandığı söz konusu tebliğde, genel mesleki standartlar başlığı altında, mesleki yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik ve ilkelerinde yer verilmiştir.

Tamamlayıcı nitelikte olan genel meslek standartlar başlığı altında ise, ticaret ve mesleğe aykırı yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konuları açıklanmaktadır¹²⁰.

120

Akbulut, a.g.e.,s.130-131

2.1.1. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasasında Yer Alan Düzenlemeler

Bu düzenlemeler 3568 Sayılı Meslek Yasasında, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'te ve Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği'nde şu şekilde dağıtık bir biçimde ele alınmıştır.

2.1.1.1. Meslek Ünvanı ve Yeterlilik

Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından serbest muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik ünvanlarının veya bu ünvan veya kavramlarına karışacak veya onlara benzer her türlü ünvan, ibare ya da remizlerin kullanılması yasaktır.(Meslek Yasası Md.3)¹²¹.

Bu kural ile muhasebe mesleğine bir ünvan ve yetki kuralı getirilmiş bulunmaktadır. SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 4. maddesi; mesleki faaliyetler, yeterli eğitim ve mesleki ehliyete sahip, meslek ünvanları olarak Yasa'nın belirttiği mesleki yeterliliği kanıtlanmış kişi veya kişilerce yapılır demektir¹²².

Yasa ve yönetmeliklerde belirtildiği gibi meslek mensupları, meslek ünvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmelidirler. Sahip olunan ünvanların dışında başka ünvanların kullanılmaması gerekir¹²³.

2.1.1.2. Mesleki Eğitim ve Bilgi

Meslek mensupları, günün gelişen koşullarına göre sürekli olarak kendisini yeniler ve yayınlanan muhasebe ve denetim standartlarını, tebliğleri, açıklayıcı bilgileri, diğer mesleki yayınları ve yasalardaki değişiklikleri yakından izleyerek mesleki yeterliliğini korur. Birlik ve odalarca organize edilecek eğitim

¹²¹ SM, SMMM ve YMM'lik Kanunu

¹²² SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik, (03.01.1990 tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete)

¹²³ **Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar**, (Mali Çözüm Dergisi Eki, Sayı no 53.), s.7

çalışmaları ile mesleki konularda eğitim yapılarak, meslek mensuplarının meslek bilgileri geliştirilir.(SM, SMMM, YMM Ç.U.E.H.Yönetmelik Md.5)

2.1.1.3. Dürüstlük, Güvenirlik ve Titizlik

Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının, meslek konularındaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür. Meslek mensupları çalışmalarını sırasında çıkar çatışmalarından uzak kalırlar ve görevlerini sürdürürken gereken mesleki özen ve titizliği gösterirler.(SM, SMMM,YMM Ç.U.E.H.Yönt.Md.6)

Aynı konudaki Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği'nin 7 maddesinde; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin gerçekleri bilerek saptıramazlar ve 3568 sayılı meslek yasasının 2. maddesinde belirtilen ünvanlara göre yetkili olunan işlerin yapılması sürecinde bağımsızdırlar. Meslek mensubu, Vergi Yasalarının ve diğer yasaların yorumlanmasında; kendi düşünceleri ve yargısı ile oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanaklarında olması koşuluyla kararlarında tarafsız olmak durumundadırlar. Meslek mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması, mesleki kurallara uyararak bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır, şeklinde açıklamıştır.

Yine Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği'nin 8.maddesi mesleki özen ve titizlik konusunda düzenlemeler içermektedir¹²⁴.

2.1.1.4. Sır Saklama

Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanların işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemeyecekleri belirtilmiş ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması zorunluluğu getirilmiştir.(Meslek Yasası Md.43)

SM, SMMM, YMM, Ç.U.E.H.Yönetmeliğin 7. maddesi aynı konuyla ilgilidir. Mecburi Meslek Kararları'nın 10. maddesi ise; ruhsatlı meslek mensupları, mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve

¹²⁴

SM, SMMM, YMMM Mecburi Meslek Kararları, (18.10.2001 tarih ve 24557 Sayılı R.G.)

sırları açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları sır saklama kuralına personellerinin de uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir.

Ancak adli veya idari her türlü inceleme ya da soruşturma bunun dışındadır. Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz.

2.1.1.5. Sorumluluk

- Sosyal Sorumluluk; Meslek mensupları, mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşır.(SM, SMMM, YMM Ç.U.E.H.Yönetmelik Md.8/a)
- İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk; Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine isabetle karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.(SM, SMMM, YMM, Ç.U.E.H. Yönetmelik Md.8/b)
- Meslektaşına Karşı Sorumluluk, Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.(SM, SMMM, YMM, Ç.U.E.H.Yönetmelik 8/c)

Meslek mensupları odaya, yasa ve yönetmeliklere karşı da sorumluluk taşırlar. Ayrıca Mecburi Meslek Kararları'nın 21 maddesinde denetimde kamu sorumluluğuna ilişkin düzenlemeye yer vermiştir. Buna göre; denetim yapan ruhsatlı SM, SMMM ve YMM'ler, meslekten olmayan kimselere veya meslek mensuplarına yanlış ve hatalı bilgi içermeyen raporlar vermesi, meslek mensuplarının ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur.

Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında V.U.K'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Yasa ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır. Meslek mensupları beyanname imzalarırken denetim yaparken; ilgili yasal düzenlemelerle ilan olunmuş norm standartlara uygun olarak hizmet vermeye özen gösterirler.

Meslek mensupları tarafından, iş sahiplerinin sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge düzenlendiği resmi kurum ve kuruluşlarca saptanması, odalar ve birlik tarafından ilanından sonra bunların defterlerinin tutulmaması ve işlerinin görülmemesi gerekmektedir.

2.1.1.6. Bağımsızlık

Meslek mensupları, çalışmalarının kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.(SM, SMMM, YMM, Ç.U.E.H.Yönetmelik Md.9)

Ayrıca Mecburi Meslek Kararları'nın 9.maddesi Tasdik İşlerinde ve "Denetimde Bağımsızlık" başlığı altında yer vermiştir.

Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı kamu yararı ilkesini gözetmenin yanısıra, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir tutum içinde bulunmayı kapsar. Aksi takdirde ruhsatlı meslek mensubu, meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığı yitirecektir¹²⁵.

2.1.1.7. Haksız Rekabet

Meslek mensupları, mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak haksız rekabete neden olacak tutum ve davranışlardan kaçınırlar.

Meslek mensupları, başka bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı şekilde ücret ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda bulunamazlar. (SM, SMMM, YMM, Ç.U.E.H. Yönetmelik md.10). Yine Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği'nin 14. maddesinde buna ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

2.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

Muhasebe mesleği ile ilgili meslek etiği kuralları SPK'nın Bağımsız Denetim hakkındaki tebliğinde (Seri : X ve No : 16) düzenlenmiştir. Bu tebliğ

¹²⁵

Sermaye Piyasası Kanunu

sermaye piyasasında bağımsız denetime ilişkin standart, ilke ve esasları belirlemekte olup, büyük ölçüde Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına paralel düzenlemeler içermektedir. Bu ilke ve esaslar genel mesleki standartlar altında düzenlenmiştir¹²⁶.

- Mesleki Yeterlilik İlkesi (md.7)

Denetçilerin denetimi yapabilecek düzeyde mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerekir. Bağımsız denetim kuruluşları da bu yeterliliği aramak ve sağlamak zorundadır.

Ayrıca 8. maddede mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi, 9. maddede ise hizmet içi eğitim ve refakat çalışması yapılması konularını düzenlemiştir.

- Bağımsızlık İlkesi (md.10)

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler denetim çalışmalarında bağımsız olmak zorundadırlar. Bağımsızlık, mesleki faaliyetin dürüst ve tarafsız olarak yürütülmesidir.

11. maddede bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar sayılmış, 22. maddede ise bağımsız denetim sözleşmesi öncesinde dikkat edilecek konular düzenlenmiştir.

- Mesleki Özen ve Titizlik (md.12)

Denetçiler denetim planlanması, yürütülüp sonuçlandırılması ve denetim raporunun hazırlanması safhalarında gerekli mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Özen ve titizlik, dikkatli ve basiretli bir denetçinin aynı koşullar altında ayrıntılara vereceği önemi, göstereceği dikkat ve gayreti ifade eder. Bunun asgari kıstası, denetim ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır.

- Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı (md.13)

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler ticari bir işle uğraşmaz, başka bir denetim kuruluşunda ortak olamaz, yönetici ve denetçi olarak çalışamazlar.

- Reklam Yasağı (md.14)

Bağımsız denetim kuruluşları, iş elde etmek için reklam yapamazlar, iş öngöremezler (ancak, tanıtıcı broşür dağıtıp, mesleki yayın yapabilirler.)

¹²⁶

Oktay Uğur, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları," **Vergi Dünyası Dergisi**, (Haziran 1999), s.214

- Sır Saklama Yükümlülüğü (md.15)

Bağımsız denetim kuruluşları ile bütün çalışanları, bağımsız denetim kuruluşlarına dışardan hizmet verenler işleri dolayısıyla elde ettikleri sırları açıklayamazlar, bunları kendileri veya 3. kişilerin menfaatlerine kullanamazlar.

- Haksız Rekabet (md.16)

Bağımsız denetim kuruluşları ve denetçiler,(denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konularda) meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete giremezler. Bir bağımsız denetim kuruluşu başka bir bağımsız denetim kuruluşu ile denetim ilişkisi devam eden bir müşterinin denetim talebini kabul edemez.

2.1.3. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemelerinde Yer Alan

Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Özel Etik Değerler

SPK'da YMM'lere ilişkin özel etik değerler, doğruluk, sır saklama, meslek onuru, asgari ücretin altında görev kabul etmeme, güveni sarsmama, açıklık, kamu yararına hareket etme, sorumlu olma, gibi çoğunlukla genel etik kurallar yer almış bulunmaktadır¹²⁷. Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine özgü, evrensel boyutları olan özel etik değerleri şöyle sıralamak mümkündür.

2.1.3.1. Gerekli Mesleki Eğitim ve Deneyime Sahip

Olmak

YMM'ler genel kültür temeline dayalı sağlam teknik ve mesleki bilgiye sahip olmalıdırlar. Yeminli Mali Müşavir'lerin uğraş alanı, ekonomik eylem ve davranışlar olmakla birlikte görevi muhasebe denetimidir. Ekonomik eylem ve davranışların yansımaları muhasebe olduğu gibi vergiyi doğuran olayın yansımaları da muhasebedir. Bu nedenle YMM'ler, hem muhasebe konusunda, hem de vergi konusunda; hem kuramsal hem de uygulamalı olarak bilgili ve deneyimli olmak zorundadırlar. Kuramsal bilgiler tek başına yeterli olmaz. Kuramsal bilgiler mutlaka uygulama hayatında pekiştirilmelidir. YMM'ler mesleki ve Teknik bilgi ile yetinmemeli aynı zamanda bilimsel alana da katkı sağlamalıdır.

¹²⁷ Salih Özel, "YMM Mesleğinde Etik - II," *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 8, Sayı no 92, (Ağustos 2000), s.14

2.1.3.2. Bağımsız, Tarafsız ve Nesnel Davranmalı

Bağımsızlık hem düşünce olarak, hem de bir işverene ya da yöneticiye bağımlı olmamalarını gerektirmektedir. Denetlenen işletme ile hiçbir ilişkisi olmamalıdır. Tarafsızlık, vergi yükümlüsü ya da sorumlusu ile veri yönetimi ya da vergi yasaların karşısında hakem rolü oynayacak, taraf tutmama anlamına gelmektedir. Vergi kayıp ve kaçacağını bulup, önleyici fonksiyonunu yerine getirirken, hiç bir etki altında kalmadan karar verebilmeli, doğru ne ise onun ayırımına varabilmeli, taraf tutmayacağı gibi, taraflara da haksızlık yapmamalıdır.

YMM'lerin yargısı yansız olmalı, yasaların, genel kabul görmüş ilkelerin ve yerleşik mesleki etik değerlerin ışığı altında oluşmalıdır.

2.1.3.3. Gerekli Mesleki Özeni Gösterme

Kaliteli bir denetimin kaçınılmaz önkoşulu, o denetime gereken özen ve titizliğin gösterilmesidir. YMM'ler, denetim sürecinin her aşamasında, sonuçlandırılmasından raporlanmasına kadar aynı çalışmayı yapacak bir başka YMM'lerin harcayacağı azami gayret ve özenden az gayret ve özen göstermeyecektir. Çalışmalarında bu etik değerlerin altına düşmemeye dikkat edecektir. Gereken özen ve titizliği göstermeyen YMM'ler özel meslek etiğine aykırı davranmış olur¹²⁸. Her yeminli mali müşavirin denetim sırasında mutlaka yeterince kanıt toplaması, bu kanıtları değerlendirmesi, değerlendirme sonucu bir fikir oluşturması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Kanıtlar; geçerli, güvenli, normal, kaynağı sağlam ve objektif olmalıdır.

2.1.3.4. Planlı Çalışmak

YMM'lerin mesleği planlı çalışmayı gerektirmektedir. Her Yeminli Mali Müşavir, denetimin ön hazırlığında; işgücü planlaması, zaman planlaması ve örnek seçimi incelemesi planlamasını yapması gerekmektedir. Planlama sırasında dikkat çekilen kalemlerin saptanması, uygun denetim teknik ve yöntemlerinin seçiminin mutlaka yapılması gerekmektedir. Özel bilgi ve beceri

¹²⁸ Mustafa Dağüstü, **Denetim İlke ve Esasları**, (Cilt no 1, İstanbul :Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1999),s.23-29

isteyen konular belirlenmeli, bilgisine başvurulabilecek kişiler önceden saptanmalıdır.

2.1.3.5. Çalışma Kağıtlarını Düzenleme

Yeminli Mali Müşavirlerin denetim sırasında yeterli düzeyde kanıt toplamalı ve bunları belgelendirmelidir. Kanıtların belgelenmesi çalışma kağıtları ile yapılır. Çalışma kağıtları; YMM'lerin denetimde izlediği yolları, uyguladığı denetim teknik ve yöntemlerini, toplanan kanıtları, kanıtların değerlendirilmesini içerir.

Çalışma kağıtlarının temel amacı, çalışmanın özenle yapıp yapılmadığını kanıtlamaktır. Denetçi, yaptığı denetimde gereken özeni gösterdiğini, ancak; çalışma kağıtlarıyla kanıtlayabilir. Bu nedenle her YMM denetimlerini çalışma kağıtlarına dayandırmalıdır.

2.1.3.6. Yeminli Mali Müşavirlerin Dış Görünüşü

Yeminli Mali Müşavirlerin dış görünüşü de önem taşımaktadır. Dış görünüş; giyim, davranış, konuşma ve kültür düzeyi ile ölçülmektedir. YMM'ler dış görünümü ile mesleğin onuruna yakışır bir durum sergileyebilmelidir. Dış görünüş, diğer özel etik değerler kadar Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinde önem taşımaktadır.

Bunlara ek olarak ayrıca YMM'lerin genel ve özel etik değerlerine, idealist olma, dürüstlük, güvenilir, sır saklayan, bilgili, kültürlü, dengeli ve ağırbaşlı kişiliğe sahip olmayı de ekleyebiliriz¹²⁹.

2.2.Amerika Birleşik Devletleri'nde Meslek Etiği'ne İlişkin

Düzenlemeler

Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda Avrupa Birliği Ülkeleri, Japonya gibi, dünyadaki gelişmiş ülkelerden birisi de ABD'dir. Muhasebeyle ilgili her konuda olduğu gibi meslek etiği ile çalışmalara 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği'nde (AICPA) "Muhasebe Mesleğinde

¹²⁹ Özel, Ağustos 2000, a.g.e.,s.14

Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmak suretiyle başlanmıştır¹³⁰. Bu çalışmalarla bazı kriterlere ulaşılmıştır. AICPA tarafından yapılan çalışmalarında Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Davranış Kuralları oluşturulmuştur. Birinci kısım prensiplerden, ikinci kısım ise davranış kurallarından oluşmaktadır. AICPA ABD’de muhasebe mesleğine ilişkin en önemli görevleri üstlenmiş ve temel taşı sayılabilecek bir kuruluştur. AICPA’nın dışında, Amerikan Devlet Muhasebecileri Birliği (AGA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA) ve Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) muhasebe mesleğinin her bölümü için ayrı ayrı ve anlamlı farklılıklara sahip olan meslek etiği kuralları geliştirmişlerdir.

AICPA’nın söz konusu prensipleri ve Kuralları’nda Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Dürüstlük kavramlarının iç içe kullanıldıkları ve yapılan açıklamalarda bu kavramların birbirlerine atıfta buldukları görülmektedir¹³¹.

2.2.1. Mesleki Davranış Yasası Prensipleri

Prensipler üyelerin kamuya, müşterilere ve meslektaşlarına karşı sorumluluklarının etik boyutunu düzenlemektedir.

AICPA tarafından düzenlenmiş olan bu prensipler altı başlık altında toplanmıştır¹³². Bunlar;

- Sorumluluk
- Kamu Çıkarı
- Dürüstlük
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık
- Mesleki Dikkat ve Özen Gösterme

Bu ilkelere meslek mensuplarını tarafından uyma zorunluluğu yoktur. Bunların uygulamaya dönüştürülmesinde ise biraz daha ayrıntılı ele alınması gerekmektedir.

¹³⁰ Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.9-10

¹³¹ Otlı, a.g.e.,s.88

¹³² Akbulut a.g.e.,s.127

2.2.2. Mesleki Davranış Yasası Kuralları

Muhasebe mesleği için düzenlenen mesleki etik kuralları genel özelliklere uygun olarak geliştirilmektedir. Bunun sonucunda Amerikan profesyonel muhasebe mesleği için geliştirilen "Mesleki Etik Kuralları Yasası'nın ikinci bölümü kurallar olarak sınıflandırılmış ve kural numaraları ile birlikte şu şekilde öngörülmüştür¹³³. Burada verilen kurallar sayfa 44'dekinden farklı olarak bölüm ve kural kodları ile birlikte verilmiştir.

<u>BÖLÜM</u>	<u>KURAL NO</u>
BAĞIMSIZLIK, TARAFSIZLIK VE OBJEKTİFLİK	101 Bağımsızlık
	102 Dürüstlük ve Objektiflik
UZMANLIK VE TEKNİK STANDARTLAR	201 Genel Standartlar
	202 Denetim Standartları
	203 Muhasebe İlkeleri
	204 Diğer Standartlar
MÜŞTERİLERE KARŞI SORUMLULUKLAR	301 Müşteriye Ait Genel Bilgiler
	302 Şarta Bağlı Ücret
MESLEKTAŞLARA KARŞI SORUMLULUKLAR	401 Başkalarının Haklarının İhlali
	402 İş Teklifi
DİĞER SORUMLULUKLAR VE UYGULAMALAR	501 Dürüst Olmayan Davranışlar
	502 Teşvik ve Reklam
	503 Komisyon
	504 Bağdaşmaz İşler
	505 Uygulama Biçimi ve Ünvan

AICPA'nın yayınladığı bu mesleki davranış kurallarına uyma konusunda, ister yönetim altında çalışsın, ister ortağı olsun, kendisiyle birlikte serbest muhasebecilik alanında işbirliği yapan herkes tarafından bir üye sorumlu

¹³³

Özel, Ağustos 2000, a.g.e., s.16-18

tutulabilir. Bu kurallar, aksi belirtilmedikçe tüm üyeler ve meslek mensuplarına uygulanır¹³⁴.

Eğer üye serbest muhasebecilik yapmıyorsa o zaman davranış kurallarından sadece 102 - Dürüstlük ve Objektiflik ve 501 - Dürüst Olmayan Davranış kurallarına uymak durumundadır.

2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Meslek Etiğine İlişkin Düzenlemeleri

Dünyadaki muhasebeciler arasında birliği sağlamak ve ülkeler arasında harmonizasyonu gerçekleştirmek için kurulmuş olan ve Türkiye'nin de üyesi bulunduğu bu federasyonun meslek etiği ile ilgili çalışmaları 1990 yılında başlamıştır. 1992 yılında IFAC'ın bünyesinde oluşturulan eğitim komitesi öncülüğünde "Muhasebeciler için Meslek Ahlakı" eğitimsel mücadele ve uygulanabilir uygulama adlı yönetmeliği yayınlanmıştır.

Bu yönetmelik içerik ve temel başlıklar olarak Amerika'daki çeşitli muhasebe enstitüsü ve birliklerinin yayınlamış oldukları standartları, yönetmelikleri, ilke ve kuralları baz almıştır. Söz konusu bu yönetmelik iki bölümden oluşmaktadır ve şu kuralları içermektedir.

IFAC' ın 1992 Yılında Çıkarmış Olduğu Yönetmelik

A Bölümü

Tarafsızlık
Meslek Ahlakı İnkilemlerinin Çözümü
Mesleki Yeterlilik
Gizlilik
Vergi Uygulamaları
Ülkelerarası Etkinlik
İlan Etme

B Bölümü

Bağımsızlık
Ücretler ve Komisyon
Diğer Meslek Mensuplarıyla İlişkiler
İlan ve Teşvik
Müşterilerin Parası
Faaliyetlerin ve Uygulamanın Birbirine Uymaması

¹³⁴

Uslu, a.g.e., s.27-51

Söz konusu yönetmeliğin çıkarılış amaçları arasında 3. maddede meslek etiğinin eğitimde yer alması gerektiği ve eğitim kurumlarının da bu konuların öğrencilere verilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Yönetmelik eğitimde ön koşul olarak meslek etiğinin öğretimiyle ilgili maddeleri belirleyerek konuyu ele almıştır. Bu maddelere göre öğrenciler temel ders programlarının içinde meslek etiğini de ayrı bir ders olarak almalı ve meslekle ilgili değer yargılarıyla doğruluk, sorumluluk, bağımsızlık ve kamu yararı gibi önemli kavramları kazanarak mezun olmaları şeklinde görüş içermektedir¹³⁵.

IFAC 1998 yılında ise, " Muhasebe Mesleği İçin Meslek Ahlakı Yasası" nı çıkarmıştır. Yönetmelik 18 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilk yedi tanesi tüm profesyonel muhasebeciler için, diğer yedi tanesi serbest çalışan meslek mensupları için öngörülmekte, kalan 4 tanesi ise bir işletmede ücret karşılığı bağımlı olarak çalışan muhasebeciler için uygulanmaktadır¹³⁶.

Buna göre;

- Tüm Profesyonel Muhasebeciler İçin Olanları,
 - Dürüstlük ve Tarafsız Olmak
 - Etik Çatışmaların Engellenmesi
 - Mesleki Yeterlilik
 - Gizlilik
 - Vergi Uygulamaları
 - Ülkedeki Teknik Standartlara ve Etik Kurallara Öncelik Verilmesi
 - Meslek Mensupları Hakkında Basında Yayın Yapılmaması
- Serbest Çalışan Muhasebecilerin Uyması Gereken Kurallar;
 - Bağımsızlık
 - Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanmanın Sorumlulukları
 - Ücret ve Komisyonlar
 - Kamu Yararına Uygulamalar
 - Müşterinin Para ve Benzeri Varlıkları

¹³⁵ Selimoğlu, 2001, a.g.e., s.11-12

¹³⁶ Yıldız, a.g.e., s.29

- Kamu Yararına Serbest Çalışan Diğer Profesyonel Meslek Mensupları İle İlişkiler
 - Reklam Yapma ve Müşteriye Yaklaşma Biçimi
- Bir İşletmede Ücret Karşılığı Bağımlı Olarak Çalışan Muhasebeciler İçin Kurallar;
- İşverenlerle Çatışma
 - Profesyonel Meslektaşların Desteklenmesi
 - Mesleki Yeterlilik
 - Raporlama

şeklinde sıralanabilir.¹³⁷

Beş yıl önceki Dünya Muhasebeciler Kongresi'nden bu yana Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu standartların düzenlenmesinde önemli adımlar atmıştır. Bilgiye dayalı bir ekonomide muhasebecilerin desteklenmesi veya bağımsız, yeterli ve profesyonel muhasebe mesleğinin kurulmasında ülkelere yardım edilmesine yönelik olarak aşağıdaki unsurlara yönelmiştir.¹³⁸

- Etik standartların güçlendirilmesi,
- Standart geliştirme aşamalarının şeffaflığını ve güvenilirliğini artırma,
- Bu kurallara uyulan bir yönetim yaratma,
- Kamu çıkarlarına yönelik olarak hizmet verme

¹³⁷ Sözbilir, **a.g.e.**,s.56-57

¹³⁸ Tsuguoki Fujinuma, "Küreselleşme ve 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Rolü," Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Sunulan Bildiri ve Özetleri, (Hong Kong. 18-21 Kasım 2002), s.6. (teksir)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMUMUN AYDINLATILMASI VE MESLEK ETİĞİNİN KAMUYU AYDINLATMADAKİ ÖNEMİ

1. KAMUNUN AYDINLATILMASI

Muhasebe ve muhasebe denetimi mesleğinin en önemli sorumluluklarından biri kamunun aydınlatılmasıdır. Çünkü aydınlatılması gereken kamu, karar alma durumunda bulunan kesimlerden oluşmaktadır¹³⁹.

Ülkemiz meslek elemanının kamuyu aydınlatırken, doğru sonuca ulaşabilmesi için ulusal ve uluslararası yasalarla beraber kabul gören etik kurallara da muhasebe sürecinin başından sonuna kadar uyması ve işletme hakkında bilgi edinicilere; sosyal sorumluluğun bilincinde, bağımsız, dürüst, objektif ve mesleki özen içinde, kamu yararını gözeterek bilgileri sunması gerekmektedir. Muhasebe meslek elemanlarının kamu hizmeti verdikleri göz önüne alındığında bu hizmete özgü tüm özellikleri taşımaları kaçınılmazdır¹⁴⁰.

Meslek elemanlarının sorumlu olduğu tarafların çok yönlü ve farklı beklentilerinin olmasının yanında, hizmet verdikleri alanda serbest, bir işverene bağlı veya kamuda çalışmalarının etik davranma ve kamuyu aydınlatma ilişkisi bakımından hiçbir fark yaratmadığının bilincinde olmaları gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle her zaman ve her ortamda etik ilke ve kurallara uygun davranmanın kamuoyunun aydınlatılmasında çok önemli bir yerinin olduğunun unutulmaması gerekir. Kamunun aydınlatılması ilkesi; örgütlerin ve işletmelerin finansal bilgilerinin gerçeğe uygun bir şekilde oluşturulması ve güvenilirliğinin sağlanarak kamuya açıklanması şeklinde özetlenebilir¹⁴¹.

¹³⁹ Pekdemir, 1997, **a.g.e.** , s 268

¹⁴⁰ Yıldırım ve Çukacı, **a.g.e.** , s.5-14

¹⁴¹ Beyhan Marşap ve Yıldız Akbulut, "Türkiye'de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.213

Daha geniş anlamda kamuyu aydınlatma ilkesi “ ortaklık pay sahibi ve alacaklılarının çıkarlarını korumaya ve haklarını bilinçli ve etkili bir biçimde kullanmaya yardım eden, gelecekteki pay ve tahvil sahiplerinin ve sermaye piyasasının diğer ilgililerinin aldatılmalarını önleyip, ortaklık yararına kazanımlarını sağlayan, özel ve kamu ekonomik gücün ulusal ekonominin gereklerine ve yararlarına uygun olarak çalışmasını gerçekleştiren, gerek iç, gerek dış denetimi kapsamı içine alan kuralların tümü olarak tanımlanabilir¹⁴².

Bu tanım ilkenin kapsadığı ilgili tarafları belirlediği gibi, amacını da ortaya koymaktadır. Kamuyu aydınlatma ilkesinin amacı pay sahipleri yanında çok geniş bir alana yayılmış bulunan diğer ilgilileri de aydınlatmaktır.

İlgi duyanlar; ilgili çıkar gruplarını ve genel anlamda kamuyu ifade etmektedir. Denetçinin bulgularını ve yargısını kullanan her birey ilgili taraf olmaktadır¹⁴³.

Günümüzde işletmelerin uzun süre varlıklarını sürdürebilmeleri için müşterilerin, ortakların, çalışanların, tedarikçilerin ve kamunun memnuniyetini ve güvenini sağlayabilmeleri, giderek daha büyük önem kazanmıştır. İlgili taraflar arasında güvenin sağlanması, ilişkilerin sağlıklı sürdürebilmesi, dolayısıyla işletmelerin uzun vadeli hedeflerine ulaşabilmesi için gereklidir. Bunun sağlanabilmesi için işletmelerin bilgi kullanıcılarına gereksinim duydukları doğru, güvenilir ve zamanlı bilgileri sağlamaları sosyal sorumluluğun gereğidir. İşletmelerin sosyal sorumluluklarını yerine getirmelerinin işletme ilgililerine etkisinin yanında, ekonominin bütünü ve ekonomik etkinlik üzerinde de bir etkisi söz konusudur. Bu durumda meslek mensuplarının etik davranışları önem kazanmaktadır.

Kamunun aydınlatılmasında etik değerlere uyum, aynı zamanda şeffaflığı ve özellikle finansal bilgilerin tam ve doğru olarak ilgili kesimlere ulaştırılmasında, muhasebe meslek elemanlarının etik davranış içinde olup olmamalarının direkt etkisi vardır.

¹⁴² Ünal Tekinalp, “İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı,” **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı no 21-22, (1980), s.16

¹⁴³ Ferruh Çömlekçi, ve diğerleri, **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**, (4. Baskı, no 29, Eskişehir : Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, 2001), s.4

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan uluslararası entegrasyon süreci, ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası geçerli muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasını gerektirmekte ve bunun da doğal sonucu olarak, muhasebe belge ve kayıt düzenine, etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ekonomik sisteme güven, sistemin sağlıklı işleyişi ve sürekliliğinin sağlanmasında etik değerlere uyum ve temel etik ilkelerinin belirlenmesi önem taşımaktadır¹⁴⁴.

Genel anlamda kamuoyu ise; yöneticiler, ortaklar, hisse senetleri ve tahvillere yatırım yapanlar ve sermaye piyasası kurumları, alacaklılar ve para piyasası kurumları, devletin vergi toplayan ve türlü biçimlerde denetleyen organları, işçiler ve işçi sendikaları, tüketiciler ve tüketici koruma grupları şeklinde sayılan ilgi grupları ile bütün toplumu kapsamaktadır. Ancak işletmeler tarafından yayınlanan faaliyet raporlarına toplumun; aydını, işçisi, fakiri, zengini, ücretlisi, sermaye sahibi, emeklisi, memuru ile bütün kesimlerin ilgisi söz konusudur. Kişiler belirli işletmelerle ilgili olarak yukarıdaki grupların hiçbirine de girmeseler, ekonominin geleceği, yaşadığı çevrenin temizliği, gelecek kuşakların refahı gibi ülkenin geleceği ile yakından ilgilendikleri için ekonomiyi oluşturan işletmelerin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını izlemek gereksinimini duymaktadırlar¹⁴⁵. Faaliyet raporlarındaki açıklamaların sorumluluğunu kuşkusuz ki, bu raporları hazırlayan, gerektiğinde denetimini yapan muhasebe meslek elemanları taşımaktadırlar. Bu bağlamda meslek elemanlarının taşıdığı sorumluluğun bir gereği olarak etik ilke ve kurallara ne derecede uygun davranırlarsa, kamuoyunun geleceğini de o derecede etkileyeceklerdir. Bu nedenle kamuyu aydınlatmada açıklık ihtiyacı ile muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğinin kamuya sağladığı yararlar etik olarak ön plana çıkmaktadır.

¹⁴⁴ Güler Aras ve Alavsöt Müslümov, "Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.58-59

¹⁴⁵ Mustafa Aysan, "İşletmelerin Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu ve Faaliyet Raporları," İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 4, Sayı no 13, (Ağustos 1978), s.29-32

1.1. Kamuyu Aydınlatmada Açıklık İhtiyacı

Kamuyu aydınlatma ve sermaye piyasaları, bir diğeri olmaksızın geçerli olmayan iki kavram gibidirler. Kamuyu aydınlatmada yetersizliklerin sermaye piyasasında da fonksiyonel eksikliklere yol açması mutlaklıdır. Çünkü, sermaye piyasasının gelişme eksikliklerinin kamuyu aydınlatma alanında da yetersizliklere neden olması beklenmelidir. Özellikle son yıllarda fon talebinin çok sayıda kişiye yöneldiği bir ortamda, kendilerinden fon arz etmesi beklenenlerin temel beklentileri de güven, açıklık ve istikrar içinde çalışan bir piyasa ortamında doğru ve yeterli bilgiye zamanında ulaşabilmektir¹⁴⁶.

Burada kamuya açık ve anlaşılır bir bilginin sunulmasında muhasebe meslek elemanlarına büyük sorumluluklar düşmektedir. Meslek elemanları işletmelerde finans ve muhasebe ile ilgili bilgileri bilgi kullanıcılarına sunarken kamu çıkarlarını ve meslek etiğini de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Muhasebe mesleğini diğerlerinden ayıran özelliklerden biri, bu mesleği yürüten meslek elemanlarının topluma ve devlete karşı taşıdığı sorumluluğun yüksek olduğunun bilincinde olmalarıdır. Mesleği yürüten elemanların güvenilirlik ve tarafsızlığına inanan müşteriler, hükümetler, işverenler, kredi garantörleri, çalışanlar, yatırımcılar ve diğer toplum kesimleri açıklanan bilgilerin yeterince açık, dürüst ve anlaşılır olmasına dikkat edeceklerdir. Meslek elemanlarının yeterince açık olduklarına güven duyulması bu kişilere kamu çıkarlarını devamlı gözetme sorumluluğu yüklemektedirler. İşte bu kişiler bu bilinçle hareket ederlerse, hem kamuya yararlı bir iş yapmış olurlar, hem de böylelikle kamuyu aydınlatmış olurlar. Zaten kamuyu aydınlatma ilkesinin gereği de, muhasebe mesleğini yürüten kimselerin kamunun çıkarlarını herşeyden önde tutmalarıdır. Böylelikle kamu ve özel kesimde çalışan meslek elemanlarının mali tabloları, açık ve anlaşılabilir şekilde insanların hizmetine sunmaları gereği ortaya çıkmaktadır¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Abdullah Yavaş, "Sermaye Piyasası Kurulu'nun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyum Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Yayın no. 20, Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997), s.176

¹⁴⁷ Mehmet Civan ve Ferah Yıldız, "Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.341

Kamunun aydınlatılması, yatırımcıların menkul kıymet alıp almama ya da elindeki menkul kıymetleri tutup tutmama kararına varırken ;

- Gelecekteki gelir beklentilerini hesaplamak
- Menkul kıymet fiyatlarındaki değişimleri tahmin etmek için, işletmelere ait doğru ve samimi mali tablo rakamları elde edebilmesidir. Bunun gerçekleşebilmesi için aşağıdaki koşullar sağlanmalıdır;
 - İşletmelerin mali tablo rakamlarını kamuya açıklaması gerekir. Böylece yatırımcılar kararlarına dayanak olacak mali tablo verilerini elde edebilirler
 - Kamuya açıklanan bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış ve standart formlara bağlanmış olması gerekir. Böylece yatırımcılar elde ettikleri mali tabloları analiz etme ve karşılaştırma olanağına kavuşurlar. Karşılaştırma aynı niteliklere sahip şeyler arasında yapılabileceğine göre, yatırımcılar, hangi işletmeye yatırım yapacaklarına ilişkin karar alırken, işletme mali tablolarını karşılaştırma gereksinimini karşılamak için aynı temel niteliklere sahip ve aynı şekil şartlarına sahip tabloları kullanmak durumundadırlar
 - Kamuya açıklanan mali tabloların bağımsız muhasebe denetiminden geçmiş olması gerekir. Eğer mali tablo rakamları doğru değilse, işletme gerçeklerini yansıtmıyorsa, yatırımcılar tarafından bu tabloların elde edilmesi ve karşılaştırılıp analiz edilmesi hiçbir anlam ifade etmez¹⁴⁸.

Kamunun aydınlatılması ve şeffaf bir piyasanın oluşturularak güven ortamının sağlanması ancak bu iki koşulun birlikte var olmasıyla sağlanacaktır.

Şüphesiz, edinilen bilgiler yasada gösterilen belgeler, belirtilen içerikte ve biçimde hazırlanarak ilgililere yansır ve sadece bir açıklama şeklinde kalır. Ortaklar dışındaki ilgililerin bu belgelerle ilgili ayrıca soru sormaya ilişkin bilgi alma hakları yoktur. Bilgileri kendileri değerlendirir ve yaptıkları tahlillerle

¹⁴⁸ Ümit Gücenme, "Ülkemizde Kamunun Aydınlatılması," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 5, Sayı no 51, (Mart 1997), s.38-39

sonuçlara varırlar. Bu nedenle kamuyu aydınlatma ilkelerinin uygulanması yolu ile elde edilen bilgi statiktir. Çünkü bu bilgilerin sorularla geliştirilmesi ve derinleştirilmesi olanağı yoktur. Pay sahipleri bu statik bilgiyi, bilgi alma haklarını kullanarak genel kurullarda dinamik duruma getirebilirler¹⁴⁹.

1.2. Muhasebe Bilgilerinin Doğruluk ve Güvenilirliğinin Kamuya Sağladığı Yararlar

Bilgiye dayalı ekonomiler finansal bilgileri her zamankinden daha serbest bir şekilde ve daha yüksek miktarlarda elde etme olanağını getirmiştir ve ekonomik gelişmelerin sonucunda bilgi rekabetin yüksek olduğu sermaye pazarlarına çok daha fazla önem kazanmıştır.

Mesleğin temel değerlerinin olduğu eski ekonomi aynı zamanda yeni ekonomi için de temel dayanak olmuştur. Mesleki tarafsızlık ve doğruluk güven yaratan muhasebe mesleğinin en önemli işareti konumuna gelmiştir. Ancak meslek güvenilirliği korumak için tek başına yeterli olmayacaktır. Bir takım değişikliklerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir¹⁵⁰.

- Temel etik kurallar altında güvenilirliğin sağlanmasına yönelik olarak, güçlü bir küresel iş kültürü kadar, herkesin yeniden düzenleme faaliyetine katılması gerekmektedir.
- Meslek için küresel standartların ve ilkelere dayalı bir şekilde şeffaf uygulamaların desteklenmesi gerekmektedir.
- Kamuoyuna ilişkin beklentilerin, değerlere yönelik anlayışın ve denetimin kapsamının gerçekçi olmasının sağlanması gerekmektedir.
- Muhasebe meslek mensupları mesleği çevreleyen gizliliği ortadan kaldırmak için çok çalışmalı ve yüksek standartlarla, yüksek kaliteli bir meslek geliştirmelidirler.

¹⁴⁹ Tekinalp, a.g.e., s.16

¹⁵⁰ Peter Wyman, "Kamu Beklentilerinin Karşılmasına Yönelik Olarak Mesleğin Yeniden Düzenlenmesi," Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresine Sunulan Bildiri, (Hong Kong. 18-21 Kasım 2002), s.23 (teksir)

Toplumun büyümesi, ekonomik yaşamın gelişip karmaşıklaşması, güvenilir bilgi elde etme gereksinimini daha da arttırmaktadır. Her toplumda alınacak ekonomik kararlar elde bulunan geçerli bilgilere dayandırılır.

Bu nedenle amaçlara uygun ve tutarlı karar verebilmek için karar işleminde yararlanılan bilgilerin geçerli ve güvenilir olması gerekir. Güvenilir olmayan bilgi, kaynakların etkin kullanımını engelleyerek topluma ve karar alıcılara zarar verir¹⁵¹.

Kamuyu aydınlatmak amacıyla sunulan bilgilerin çoğu muhasebe bilgileridir. Muhasebe bilimi tarafından üretilen bu bilgiler kamunun aydınlatılmasında önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Bu bilgilerin gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi olması kamunun aydınlatılmasında önemli bir yere sahiptir.

Kamuyu aydınlatma ilkesinin uygulanması ile finansal bilgi elde edilebilir, fakat bilgi elde etmenin belli kişilere sıfatları dolayısıyla yasalarca hak olarak tanınması daha dar ve değişik bir kavramı ifade eder. Kamuyu aydınlatma ilkesi açısından işletmenin ilgililerine bakıldığında çevre çok geniştir. Pay sahipleri, gelecekteki pay sahipleri, şimdi ve gelecekteki alacaklılar, işçiler, hatta üreticiden tüketiciye kadar uzanan bir yelpaze üzerinde yer alan toplumun çeşitli kesimleri ve devlet işletmenin ilgilileri sayılabilir. Çünkü kamuyu aydınlatma ilkesinin muhatapları belirlenmemiştir. İlke herkesin yararlanabileceği bir genişlik taşır¹⁵².

Özünde bir hesap verme ve sorumluluk etkinliği olarak, muhasebe; enformasyon değil, bilgi üretmesi nedeniyle, doğası gereği etik bir düzenlemedir.

Devlet muhasebesi uygulamalarından da alınan bilgilerin kamuyu aydınlatması açısından önemli bir faktör olduğunu görmekteyiz. Özellikle ülke insanının kamu kaynaklarını kullanma yetkisini emanet ettiği devletten bir bilgi istemesi söz konusu olabilir. Çağdaş bir devlet muhasebesi bu soruların

¹⁵¹ Ferruh Çömlekçi ve diğerleri, a.g.e.,s.2

¹⁵² Tekinalp, a.g.e.,s.10

yanıtlarını sistemli bir şekilde kamuoyunun gündemine getirecek sosyal sorumluluğunun sağlanmasına katkıda bulunacaktır¹⁵³.

Kamu ve özel kesimde görev yapan meslek elemanları, sundukları bilgilerin doğru ve güvenilir bilgiler olduğuna ilgi duyanları inandırmaları gerekir. İşini profesyonelce yürüten bir meslek elemanı kamunun hizmetine sunulması sırasında edinilen bilgilerin gizliliğine önem vermeli ve herhangi bir yetkiye sahip olmadığı sürece bu bilgileri kesinlikle açıklamamalıdır.

Kamu ya da özel sektörde işletme ile ilgili bilgiler kamuoyunun hizmetine sunan bir meslek elemanı, meslek etiğinin bir gereği olarak dürüst olmalı, ön yargılara, çıkar çatışmalarına veya tarafsızlığa önem vermeyen diğer meslek mensuplarının kendisini etkilemesine izin vermemelidir.

1.3. Bağımsız ve Tarafsızlığın Kamunun Aydınlatılmasına Etkisi

Muhasebe hizmeti her ne kadar sadece kamu yönetimi tarafından sunulmasa da sağladığı dışsal yarar, sunulan hizmetin kamuya yönelmesi ve kamu yararı amacına hizmet etmesinden dolayı bir çok açıdan kamu hizmeti niteliklerini taşımaktadır. Kamu yararına hizmet eden bütün mesleklerde olduğu gibi muhasebenin de yüksek düzeyde bir mesleki sorumluluk duygusu içerisinde faaliyetlerini yürüterek, kamuya karşı olan sorumluluklarını ya da daha geniş bir ifade ile etiğin temel aldığı sosyal sorumluluğunu yerine getirmek durumundadır. Kamu çıkarının korunmasına katkı sağlamak olarak da ifade edilebilecek olan bu durum aynı zamanda muhasebenin önemli toplumsal amaçlarından birisidir.

Muhasebe, bilgi üretmek ve sunmakla görevli olduğu toplumsal çevreye karşı söz konusu sorumluluğu ancak ve ancak doğru, tarafsız ve güvenilir bilgiler üretip sunmak yoluyla yerine getirebilecektir. Üretilen bilgilerin tarafsızlığı ve bağımsızlığı kamuoyu açısından en az bu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği kadar önemlidir. Muhasebe bilgilerinin tarafsızlığı ve bağımsızlığı bu bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin temel koşuldur. Dolayısıyla taraflı olarak

¹⁵³ Serap Yanık, "Türkiye'deki Devlet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.200

hazırlanan bilgiler, bu bilgilerin doğruluğuna ve güvenilirliğine gölge düşürecektir. Bu nedenle muhasebe bilgilerinin ne kadar doğru ve güvenilir olduğu iddia edilirse edilsin, bu bilgiler taraflı olarak hazırlanmışsa, bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği tartışılacaktır. Muhasebe topluma karşı olan tarafsız bilgi üretmek konusundaki sorumluluğunu yerine getirmeyip, belli kişi ya da grupların çıkarlarına yönelik bilgi üretmek yoluyla bu bilgiyi kullanan diğer kişi ve grupların çıkarlarına yönelik bilgi üretmek suretiyle bu bilgiyi kullanan diğer kişi ve grupların yanlış kararlar vermelerine ve dolayısıyla toplumsal çevresinin mağdur olmasına yol açacak ve daha da önemlisi kaynakların haksız paylaşımına neden olacaktır. Kredi ve yatırım dizgesi ekonomik hayatın can damarları olarak kabul edilmektedir¹⁵⁴. Bu dizgenin kredi verenleri ya da yatırımcıları aldatacak biçimdeki davranışlarla muhasebe meslek elemanları tarafından bozulması etik dışı olarak kabul edilebilir. Muhasebe mesleğinin bu anlamda en önemli yanı, dış denetimle ilgili olan işlevidir. Mesleğin müşteri ile ilgili diğer işlemlerinin yerine getirilmesinde de odak noktasında muhasebeci yer almakla birlikte, dış denetim işlerinde kamuya ve diğer ilgililere bilgi sunmak bakımından alan daha da genişlemektedir.

Denetim raporunun, yöneticiler tarafından şirket genel kurulunda etkin bir biçimde sunulmasıyla birlikte, işletme dışındaki şu iki kesim için daha önemli yer tutmaktadır¹⁵⁵.

- Yatırımcılar ve potansiyel yatırımcılar.
- İşletme ile ticari ilişki içinde olanlar, var olan ilişkiyi sürdürmek isteyenler ile potansiyel ilişki kurmak isteyenler.

Doğaldır ki kamuoyu sadece bunlardan oluşmuyor ve diğerleri içinde sunulan bilgilerin toplumsal gelecek açısından çok önemli yer tuttuğu bir gerçektir.

Dolayısıyla bu kesimlere kamuyu aydınlatma sorumluluğu içerisinde finansal bilgiler sunulurken etik ilke ve kurallardan dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık çok önemli bir yer tutmaktadır. Ayrıca Serbest Muhasebecilik,

¹⁵⁴ Otlı, a.g.e., s.90

¹⁵⁵ Yenigün ve Sözbilir a.g.e., s.35

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik, Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmeliğin 6. maddesinde dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık ve bağımsız olma şartının, mesleğin temelini oluşturacağı şekliyle yerini almıştır¹⁵⁶.

1.3.1 Bağımsız Olmanın Etkisi

Bağımsızlık kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme olarak tanımlanabilir. Başkalarının görüşlerinden, duygularından daha çok kendi uzmanlığına, mesleğin etik ilke ve kuralları ile mesleki yargısına dayanması gerekliliğidir¹⁵⁷.

Bağımsızlık, tarafsız olma, entellektüel olarak dürüst olma, çıkar çatışmalarından uzak, özgür, zihin durumu olarak tanımlanabilir.

Bağımsız davranabilme profesyonel muhasebe mesleğinin temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla gelişmiş ülkelerde muhasebe mesleğinin yürütülmesinde serbest çalışmak, tarafsız kalma veya bağımsız davranmanın başlangıcı kabul edilmektedir¹⁵⁸. Bir etik ilke olarak bağımsızlık muhasebe mesleğinde en önemli belirleyici özelliklerden birisidir ve diğer mesleklerden ayırt eden önemli bir özelliktir. Çünkü kamu görevi yapmaktır¹⁵⁹.

Bağımsız denetim söz konusu olduğunda, diğer alanlardaki profesyonellik biçimlerinden farklı olarak; denetçiyi, müşteriye ve kamuyu içeren bir üçgenin oluşturduğu alanda oluşmaktadır. Bağımsız denetçinin hem kamuya, hem de müşteriye olan sorumluluğunu yerine getirebilmesi, çözümü oldukça zor bir ikilemdir¹⁶⁰.

Kamuoyuna bilgi sunmada etik sorumluluk taşıyan meslek mensuplarının kendilerini bağımsız görmeleri yetmez. Başkalarının da onları bağımsız görmesi

¹⁵⁶ Özocak ve Baş **a.g.e.** ,s. 199- 200

¹⁵⁷ Özgür Özmen Uysal, "Bağımsız Denetim, Ahlaki Kodları ve Bireysel Ahlakın Alanı," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.83

¹⁵⁸ Pekdemir, Mayıs 1997,**a,g,e.**, s.15

¹⁵⁹ Yenigün ve Sözbilir **a.g.e.** ,s.35

¹⁶⁰ Uysal, **a.g.e.**, s.85

gerekmektedir. Aksi halde üçüncü kişiler meslek mensubunu bağımsız görmezse, sunduğu bilgilerin inanırlığı önemli ölçüde azalır¹⁶¹. Bu durumda meslek mensuplarının; müşterilerimiz hazırladığımız bilgilere nasıl bakıyor , devlet nasıl bakıyor, toplum ne düşünüyor, sorularının yanıtlarını bulmaları gerekiyor ki, bu durum etiğin dayandığı sorumluluğun bir gereğidir.

Bağımsızlık olayı daha çok meslek elemanlarından dış denetçilerle ilgili bir olaydır. Dış denetçinin gerçekte olduğu gibi görünürde de bağımsız olmasının önemi başlıca şu dört nedenden kaynaklanmaktadır.

- Denetim firmaları arasındaki rekabet,
- Denetçiler tarafından müşterilerine sunulan yönetim danışmanlık hizmetlerinin artması,
- Denetim firmalarının hem kendilerini genişletmeleri, hem de sayılarının artması,
- Bir müşteri işletmede denetim süresinin azalması.

1.3.2. Tarafsız Olmanın Etkisi

Tarafsızlık da muhasebe mesleğinin önemli sorumluluk alanlarından birisidir. Gerek uluslararası ve gerekse ülkemizdeki muhasebe mesleği ile ilgili yasal düzenlemelerde meslek mensuplarının bilgi üretiminde ve sunumundaki tarafsızlığı konusuna oldukça geniş bir biçimde yer verildiği görülmektedir¹⁶².

Eğer bilginin seçimi/ihmal edilmesi veya sunumu kullanıcıların kararını ya da yargısını etkiliyorsa sunulan raporlar tarafsız değildir¹⁶³.

Tarafsızlık; bir iş süresince, bir görüş açıklamada işletmeden doğrudan ya da dolaylı çıkarılmamak ve/veya aracılık etmemektir¹⁶⁴.

¹⁶¹ Özocak ve Baş **a.g.e.** ,s.200

¹⁶² Otlu, **a.g.e.** ,s.87

¹⁶³ Mehmet Özbirecikli, "Denetim Fonksiyonunun Yeni Faaliyet Alanı: Çevresel Denetim-Çevre Muhasebesi Çerçevesinde Bir İnceleme," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.147

¹⁶⁴ Özocak ve Baş, **a.g.e.** ,s.200

Tarafsızlık bir meslek mensubunun hizmetinde önemi ve değeri olan bir düşünce durumudur. Objektiflik ilkesi çıkar çatışmalarından uzak, akılcı, içtenlik ve tarafsızlık yükümlülüğünü gerektirir. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü dış denetçilerin yeteneği ve tarafsızlığı arasında yakın bir ilişki kurar¹⁶⁵. Ayrıca enstitü dış denetçilerin aşağıdaki işlemlerde ve ilişkilerde tarafsızlığın yitirildiğini kabul eder.

- Mesleki bir iş süresince ya da bir görüşün açıklanmasında;
 - Herhangi bir şekilde doğrudan ya da dolaylı olarak işletmeden mali çıkar sağlamak ya da kendisine taahhütte bulunulmak,
 - Herhangi bir gayrimenkul ya da menkul alım satımında doğrudan aracılık ederek şirketten mali çıkar sağlamak,
 - Bir yatırım şirketi kurmak ve şirketin işgöreni, yöneticisi ya da önemli bir ortağı olarak kendi şirketinin değerini arttırmak,
 - Herhangi bir şirketten, işgörenden, yöneticisinden ya da büyük çapta hisseye sahip ortaklarından birisinden kredi almak,
- Mesleki işin yapıldığı dönem boyunca ya da denetim firmasının görüşünün açıklandığı zamanda;
 - Bir üyenin o işletmenin işgöreni, yöneticisi, reklamcısı ya da kefil olması,
 - Şirketin karının paylaşımında söz sahibi olması,

Tarafsız bilgi üretiminin en önemli unsurunu meslek mensuplarının mesleki ve etik nitelikleri oluşturmaktadır. Muhasebe uygulamalarından en objektif yöntem ve usuller seçilmiş olsa dahi meslek mensupları mesleki faaliyetlerin yürütülmesi için gerekli mesleki ve etik niteliklere sahip değillerse doğru, güvenilir, tarafsız ve bağımsız bir bilgi üretimi sağlanmayacaktır. Ölçme yönteminin önyargılı olması durumunda elde edilen ölçümün tarafsızlığından söz edilemeyeceği gibi, objektif bir ölçme yönteminin seçilmesi durumunda bile ölçümü yapacak kişinin beceri noksanlığı veya önyargılı olmasından dolayı ölçüm yanlış uygulanacak ve ölçümün tarafsızlığına gölge düşecektir. Bir başka anlatımla, tarafsız bilgi üretiminin son halkasını meslek mensuplarının mesleki

165

Yenigün ve Sözbilir, a.g.e.,s. 35

ve etik nitelikleri oluşturmakta ve dolayısıyla son sözü meslek mensupları söylemektedir.

Meslek mensupları muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletme ile ilgili çıkar gruplarına karşı olan tarafsız bilgi üretmek konusundaki sorumluluklarını yerine getirmeli ve her ne sebeple olursa olsun, bu konudaki sorumluluğundan ödün vermeyip sistemin bozulmasına alet olmamalıdır¹⁶⁶.

1.3.3. Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı Belirleyen Nitelikler

Kamuoyuna bilgi sunmada meslek etiğinin temellerini oluşturan bağımsızlık ve tarafsızlığı belirleyen nitelikleri şu şekilde sıralayabiliriz¹⁶⁷.

- Mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst davranmak,
- Mesleki ve iş yargılamalarında tarafsız olmak,
- Yapamayacağı bir işi kabul etmemek ya da yapmaya çalışmamak
- Mesleğin gerektirdiği bilgileri teknik ve standartlar olarak taşımak.

1.3.4. Bağımsızlığın ve Tarafsızlığın Tehlikeye Girdiği

Durumlar

İngiltere'de meslek etiği rehberinde meslek elemanlarının finansal bilgileri kamuya açıklamalarında, bu bilgileri alanlar açısından etik davranışların gereği olan tarafsızlık ve bağımsızlık adına, yapılan işlemler aşağıdaki durumlarda tehlikeye girebilir. Bu durumlar;

- Bir İşletmeye Dayanmak; Gelirinin önemli bir kısmının belli bir müşteri işletmeden sağlanmasıdır. Bir risk alanı denetim firmasının belli bir işletmeden sürekli ve düzenli olarak önemli miktarda ücret alması durumunda ortaya çıkar ve tarafsızlığa önemli bir tehdit oluşturur. Bir denetim firmasının gelirlerinin en çok % 10 -%15 arası belli bir işletmeden olması salık verilir¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Otlu, a.g.e., s.92

¹⁶⁷ Özocak ve Baş, a.g.e., s.201

¹⁶⁸ Yenigün ve Sözbilir, a.g.e.,s.37

- Müşteri İle Borç-Alacak İlişkisi İçinde Olmak;

Müşteri İşletmeden doğrudan ya da dolaylı olarak borç almak veya borç vermek ve müşteri işletmenin iş karşılığı ödemesi gereken ücretlerini zamanında ödeyemediği durumlarda karşılık olarak güvenceler alması tarafsızlık ve bağımsızlık açısından tehlike oluşturur¹⁶⁹. Mesleki davranış kuralları, denetimin yapılması ve/veya raporun düzenlenmesi aşamasında denetçi ve müşteri firma arasındaki mevcut borç- alacak ilişkisinin bağımsızlığı zedeleyeceğini belirtmektedir. Bu ifadeden, denetimin tamamlanması veya raporun düzenlenmesinden sonra ortaya çıkacak bir borç-alacak ilişkisinin bağımsızlığı ortadan kaldırmayacağı gibi bir sonuç çıkarmak doğru değildir.

Mesleki davranış kuralları gereğince tutarı ne olursa olsun, denetim firması ve müşterinin birbiriyle bir borç-alacak ilişkisine girmelerinin bağımsızlığa gölge düşüreceğidir. Bu konudaki tek istisna, müşteri firmanın banka/finans kurumu olmasıdır. Bu durumda bankanın normal kredilendirme prosedürü içinde denetçiye açılan krediler bağımsızlığı ortadan kaldırmamaktadır¹⁷⁰.

- Çeşitli, Abartılı Promosyon ve Armağan Almak; Bir müşteriden herhangi bir mal ya da nakit biçiminde mütevazı sayılmayan bir armağan alması ya da çıkar sağlaması tehlike alanına girer. Ancak buradaki mütevazı sözcüğü konusunda herhangi bir tanımlama yapılmadığı için bu tehlike her zaman için söz konusudur.

- Davalı Olma Durumu, Mahkemeye Verme Tehdidi; Müşteri ile meslek elemanı arasında böyle bir durum gerçekleştiğinde ya da böyle bir olasılık ortaya çıktığında meslek elemanı ile müşterinin her ikisi de bunu kendi açılarından bir tehdit alanı olarak görebilirler ve meslek elemanının işlevini tarafsız bir biçimde yapması olanağı ortadan kalkar. Aynı tehdit alanı üçüncü kişilerle olan mahkemelik durumlarında da, meslek elemanının müşterisi aleyhine olmak üzere hatalarını ve hilelerini açıklamak zorunda kaldığı zaman ortaya çıkar¹⁷¹.

¹⁶⁹ Otlı, a.g.e.,s.201

¹⁷⁰ Orhan Akışık, "Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri," **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, (Nisan 2002),s.8

¹⁷¹ Yenigün ve Sözbilir. a.g.e.,s.37-39

- Hisse Senetlerinden ve Diğer Yatırımcılardan Çıkar Sağlamak; Bir denetim firmasının yöneticisi ya da yöneticiye yakın kimsenin, müşteri işletmeden böyle bir çıkar sağlaması tarafsızlığa büyük bir tehlike oluşturur.

Denetim firmasında çalışan bir kimsenin böyle bir ilişkisi söz konusu ise, o müşteri işletmenin denetim işinde görev almaması gerekir.

- Aracı Yatırım Kuruluşlarından Yarar Sağlama, Bir şirkete ortak olmak yoluyla çıkar sağlamada olduğu gibi; bu tür kuruluşlardan da çıkar sağlama durumunda olup da, dış denetim söz konusu olduğunda, denetim firmasının üst düzey yöneticisinin tarafsızlığı tehlikeye girer.

Menkul kıymet yatırım ortaklıklarından alınan pay da aynı kar payı statüsünde kabul edilir. Böyle bir durumda üst düzey yöneticisinin elindeki hisse senedinin, denetlenen şirkete ait olduğunu anladığında yaptığı işi durdurması gerekir.

- Aracı Kurum Ortağı Olma; Bir denetim firmasının üst düzey yöneticisi ya da çalışanı durumunda olan bir kişi, bir menkul kıymet ortaklığının çıkarılmış hisse senetlerinin ya da toplam aktifinin % 10'undan daha fazla bir paya sahipse tarafsızlık konusunda tehlike var demektir.

- Bağlantılar, Uygulama Dışı Etkiler; Müşteri ile türlü biçimlerde ilişkiler (üst düzey yönetici, denetçi olarak çalışanın ya da bunların yakın akrabaları) tarafsızlık konusunda risk oluşturmaktadır. Bunların dışında da başka denetim firmasına bağlı olduğu şirketlerden, bankalardan, avukatlardan da kaynaklanabilir. Bu durumdaki tarafsızlığa tehdidin boyutu, bağlı şirketlerin ne denli yakın olduğuna ve diğer etki kaynaklarının denetim firmasının ücretine ne denli etkide bulunduğuna bağlı kalacaktır.

- Müşteri İşletmeye Başka Hizmetler Sağlamak, Tarafsızlığın tehlikeye girdiği bir başka durum ise denetim firmasının müşteri işletmeye denetim işleri dışında başka hizmetleri sağlaması durumudur.

- Müşteri İşletmenin Uzun Dönem Denetim İşini Yapmak, Bir denetim firması aynı şirketin denetim işini uzun dönem yaparsa tarafsızlığa tehdit oluşturur. Söz konusu uzun dönem, ard arda yedi yıl olarak tanımlanmaktadır¹⁷².

¹⁷² Yenigün ve Sözbilir, a.g.e.,s.39

- Hizmet Verdiği İşletmeye Önceden – Sonradan Katılmak, Bir kişi müşteri işletmenin çalışanı ya da ortağı iken belli bir zaman geçmeden bir denetim firmasının denetçisi olarak iş yapamaz. Söz konusu zaman dilimi en az iki yıl olarak öngörülmüş ve bu süre içerisinde müşteri işletme ile bir iş ilişkisinde bulunmamak koşulunu getirmiştir.

- Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki İş İlişkilerinden Dolayı Bağımsızlığın Tehlikeye Girmesi; Denetçinin aynı zamanda müşteri işletmenin muhasebeden sorumlu yöneticisi olması durumunda denetçi gerçek anlamda bağımsızlığını korumuş, yani denetim raporunu firmadaki statüsünü dikkate almaksızın dürüst ve tarafsız bir şekilde hazırlamış olsa bile, üçüncü kişilerce bağımsız olmadığı düşünülebilir.

Dolayısıyla, bu yöndeki bir şüphe bile bağımsızlığın ortadan kalkması sonucunu doğuracağı için, denetçinin sadece gerçek anlamda değil, aynı zamanda görünür bağımsızlığını da koruması gerekir.

Öte yandan, müşteri firmadan daha önce yönetici sıfatı ile çalıştıktan sonra denetim firmasında denetçi olarak işe başlayan kimsenin, gerek kendisinin, gerekse firmanın bağımsızlığını koruması için önceki firması ile olan tüm işlemlerini tasfiye etmesi , eğer varsa mevcut hisselerini de devretmesi gerekir.

- Denetçi ve Müşteri Firma Arasındaki Finansal İlişkiden Dolayı Bağımsızlığın Tehlikeye Girmesi; Bu ilişki doğrudan ya da dolaylı olmak üzere iki şekilde karşımıza çıkabilir. Denetçinin müşteri firmaya yatırım yapması, bir başka deyimle müşteri firma tarafından çıkarılan hisse senetlerine, bonolarına sahip olması doğrudan finansal ilişkiye örnektir. Denetçinin yatırım araçlarına doğrudan müşteri firmadan veya ikincil piyasalardan satın alması durumu değişmeyecektir. Yani her iki halde de denetçinin müşteri firma ile doğrudan finansal ilişki içinde olduğu kabul edilmektedir. Ayrıca, denetçinin denetim şirketi dışında sorumlu ortağı olduğu diğer bir şirketin müşteri firmaya yatırım yapması da doğrudan finansal ilişkinin ortaya çıkmasına neden olacaktır¹⁷³.

- Denetçi Yakınları Müşteri Firma ile İlişkisinden Dolayı Bağımsızlığın Tehlikeye Girmesi; Bağımsız denetim işinde görev alan denetçinin yakınlarının

müşteri firmanın muhasebe-finans bölümünde çalışıyor olmaları bağımsızlığı tehlikeye sokacaktır.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (G.K.G.D.S) yakın akraba kavramına açıklık getirmemekle birlikte konuya mesleki etik kurallarla ilgili yayınlarda yer verilmiştir.

Söz konusu yayınlarda yakın akraba tanımı oldukça geniş tutulmuştur. Denetçinin çocukları, üvey çocukları, torunları, kardeşleri, anne, baba, kayınpeder, kayınvalide ve bunların eşleri yakın akraba arasında sayılmışlardır

- Denetim Ücretinin Denetim Raporunun Sonucuna Bağlanmasından Dolayı Bağımsızlığın Tehlikeye Girmesi; Denetim ücretinin, denetim raporunun sonucuna bağlanması durumunda da bağımsızlık ortadan kalkacaktır. Buna göre denetçi ister olumlu, ister olumsuz görüş bildirmiş olsun veya hiçbir görüş bildirmemiş olsun, denetim ücretinin müşteri tarafından denetim firmasına ödenmesi gerekir. Çünkü müşteri firma tarafından denetimin sonucuna bağlı olarak ücrete bir sınırlama getirilemez.

Ücretin herhangi bir şarta bağlanamayacağı kuralı, genel olarak, denetim raporunun kullanıcıları ve üçüncü şahısları korumaya yöneliktir. Çünkü, denetçi ücrete hak kazanabilmesi için finansal tabloların içeriğinde değişiklik yapabilir ki, bundan olumsuz yönde etkileneceklerin başında firmaya yatırım yapmayı düşünen yatırımcılar gelecektir¹⁷⁴

1.3.5. Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Korunamaması Riskine Karşı Önlemler

Rizikoya karşı önlemlerin iyi anlaşılabilmesi için muhasebe meslek mensuplarının hizmet içi eğitime tabi tutulmaları yararlı olabilir. Etik ilke ve kurallara uygun davranan meslek mensupları bu tür risklerle daha az karşılaşacaktır. Başlıca önlemler ve süreçlerini şu şekilde sıralayabiliriz.

- Tarafsızlığa karşı ortaya çıkan tehlikelerden korunmak bakımından mesleki uygulama çevresinde oluşturulan önlemler;

¹⁷⁴

a.g.e., s.10

- Meslek elemanları daha mesleğe girmeden önce tarafsızlık konusunda iyi eğitim almalıdırlar.
 - Dış denetim firmalarında çalışan ortaklar kendi mesleklerine çok saygılı olmak durumundadırlar ve böylece korunma yollarını iyi kullanabilirler.
 - Her denetim firmasında çok güçlü bir biçimde dürüstlük anlayışı geliştirilmiş olmalıdır. Böyle firma içindeki ortakların birbirine güveni daha da artar.
 - Denetim firmaları orta ve uzun dönem tarafsızlık imajlarını korumalıdırlar. Hiçbir üyenin bu imajı bozdurmalarına izin vermemelidirler.
 - Her büyüklükteki denetim firmaları çok güçlü iç kontrol sistemi ve süreci kurmalıdırlar¹⁷⁵.
- Mesleğin kendi yapısı içinde oluşturulan koruma yöntemleri ve yaptırımlar;
- Uzun vadeli bir etik yönergesi hazırlanmalı.
 - Çeşitli muhasebe örgütleri tarafından etik konusunda destek sağlanmalı,
 - Şikayetleri anında araştırarak, gözlemleyecek bir güvenlik birimi oluşturulmalı,
 - Dış denetim gibi özelliği olan faaliyetler için meslek örgütü tarafından yönetilen etkin izleme süreçleri geliştirilmelidir.
- Tarafsızlığa karşı ortaya çıkan tehditlerin tanımlandığı ve belgelendiği güvence altına alınacak basamaklar;
- İç kontrol sisteminde yer alan meslek elemanlarının tarafsızlık konusunda eğitilmeleri,
 - Denetim firmasında görev alan denetçiler arasında yaptıkları işler konusunda etkileşimin sağlanması,
 - Ortakların ve çalışanların yönlendirilmesi,

- Başvuruda bulunan müşteri işletmenin yönetim kademesinin, muhasebe sistemlerinin, şirket görüntüsünün değerlendirilmesi, yeniden gözden geçirilmesi,
 - Bütünleşik bir kontrol çerçevesinin oluşturulması. Böylece işgören eğitimi, geliştirilmesi ve başarı değerlemesi sağlanmış olur.
- Gözden geçirme süreçleri;
- Denetim anlaşması için ön çalışmalarda bulunan elemanın dışında başka bir elemana yeniden gözden geçirme süreci sağlanmalıdır.
 - Küçük denetim firmaları kendi koşullarına uygun tehditleri giderici önlemler almak için kendilerine yardımcı olacak uygun danışmanlıklar sağlamalıdır.
 - Söz konusu danışmanlıklar değişik boyutlarda olabilir. Ne zaman gerektiği ve ne kadar süreceği konusunda sağlıklı karar verilmelidir.
 - Bir denetim firmasındaki denetçi, herhangi bir aracı yatırım kurumlarından hisse senedine sahipse, bu konuda başkalarına danışmadan denetim anlaşması yapmamalıdır.

2. MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARININ KAMUYU AYDINLATMA AÇISINDAN ÖNEMİ

Daha öncede belirtildiği gibi, muhasebenin temel amaçlarından biri de, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçları ile ilgilenen kişi ya da kurumların bilgi ihtiyaçlarını karşılamaktır. Çeşitli kişi ve kurumların işletme ile ilgilenme nedenleri, bir bakıma çıkarları birbirinden farklıdır. Bu nedenle meslek elemanları ilgililerin farklı ihtiyaçlarını tatmin edecek nitelikte mali tabloların hazırlanmasına olanak sağlamak durumundadır. Bu tabloların hazırlanmasında yararlanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin belirlenmesinde veya yeni durumlar için yeni ilkeler geliştirmede temel olacak kavramlara gereksinim vardır. Temel kavramlar işletme yönetiminin gözlenmesinden, edinilen

deneyimlerden, muhasebe anlayışından ve muhasebenin kamuya hesap verme yükümlülüğünden kaynaklanan düşünceden elde edilir¹⁷⁶.

Muhasebe mesleğinde meslek etiği ile mesleki bilgi ve uygulamalar birbirinden ayrılmaz bir bütündür. Meslek mensubu mesleğinin gereği, işletme ile ilgili taraflar olarak ifade edilen bilgi kullanıcılarına karşı büyük sorumluluklar taşımaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve temel kavramlar muhasebenin temel taşlarıdır ve muhasebenin hem yasal boyutunu, hem de uygulama boyutunu ilgilendirmektedir. Bu nedenle kamuyu bilgilendirme sorumluluğu içerisinde asla gözardı edilemezler.

Muhasebe kuramı tüme varımcı bir yaklaşım olduğu için finansal bilgilerin derlenip, işlenip kamuoyuna sunulmasının şeklini belirler. Muhasebe temel kavramlardan, genel kabul görmüş ilkelerden, standartlardan ve bilimsel görüşlerden oluşan bir kuramdır. Bilgi kullanıcılarına yani kamuoyuna sunulan muhasebe bilgileri bu dört temel unsur göz önüne alınarak üretilir. Muhasebe bilgilerini üreten meslek mensubu bu süreç sırasında mesleği ile ilgili etik ilke ve kuralları da dikkate alırsa üretilip kamuoyuna açıklanan bilgilerin kalitesi ve güvenilirliği artırılmış olur¹⁷⁷.

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dayanağı olan muhasebenin temel kavramları evrensel nitelikte olup, muhasebe uygulamalarına yön verirler. Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile getirilen muhasebe usul ve esasları kapsamında yer alan muhasebenin temel kavramları şu şekilde sıralanmıştır¹⁷⁸.

Sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, işletmenin sürekliliği kavramı, dönemsellik kavramı, parayla ölçülme kavramı, maliyet esası kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı, ihtiyatlılık kavramı, önemlilik kavramı, özün önceliği kavramı.

Muhasebe meslek elemanlarının finansal tablolar hazırlayıp kamuya açıklamalarında mutlaka yararlandıkları bu kavramlardan, bazıları daha da önem taşımaktadır. Bunlardan ilk sırada yer alan sosyal sorumluluk kavramıdır.

¹⁷⁶ Sürmeli ve Benligiray, **a.g.e.**, s.104

¹⁷⁷ Selimoğlu, 2001, **a.g.e.**,s.14

¹⁷⁸ Sürmeli ve Benligiray, **a.g.e.**,s.104

Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin işlevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı, muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenip sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder¹⁷⁹. Sosyal sorumluluk kavramı ve etik değerlerle oluşturulmuş muhasebe bilgilerini kullanan bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda o derece güvenilir ve doğru olacağından kamuoyunun çıkarları korunmuş olur.

Muhasebe meslek mensubunun bilgileri üretirken sosyal sorumluluk kavramına tam anlamıyla uyması diğer tüm kavramlara, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlara da uyduğunun bir göstergesi olacaktır¹⁸⁰.

Tarafsızlık ve belgelendirme kavramı; Muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder¹⁸¹. Bu kavram, devlet muhasebe sisteminin esasını oluşturmaktadır¹⁸².

Meslek elemanlarının kamuyu aydınlatmada önemli bir kriter sayılan tarafsızlık ve bağımsızlık kavramı, taşıdıkları sorumluluğun bir ifadesidir. Sorumluluğun temeli ise etik davranışlara dayandığından bu kavramın kamuoyunu aydınlatmadaki önemi daha da artacaktır. Kaldı ki SM, SMMM, YMM Ç.U.E.H. Yönetmeliğin 6. maddesi dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma koşulu mesleğin temelini oluşturur demektir.

Tam Açıklama Kavramı; Mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

¹⁷⁹ Nalan Akdoğan ve Orhan Sevilengül, **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, (Yayın no 7, İstanbul : İSMMM Yayınları, 1998), s.4

¹⁸⁰ Selimoğlu, 2001, **a.g.e.**, s.15

¹⁸¹ Sürmeli ve Benligiray, **a.g.e.**, s.106

¹⁸² Yanık, **a.g.e.**, s.203

Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşme olasılığı olan olaylara yer verilmesi bu kavramın gereğidir¹⁸³.

Tutarlılık Kavramı; Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarda açıklanması zorunludur¹⁸⁴. Bu kavramla insanların bilgi alma haklarının sonuna kadar kullanılması gereğini açıklamıştır. Çünkü tüm bilgiler mali tablolarda yer almayabilir, bu durumlarda dipnotlarla kamuoyunun bilgilendirilmesi amaçlanmıştır.

Bu kavram devlet muhasebe sisteminde yönetmeliklerle sağlanmıştır. Her işlem yönetmeliklere uygun bir şekilde kayda alınmalıdır¹⁸⁵.

Kamuoyu diye adlandırdığımız tüm bilgi kullanıcılarının hazırlanacak finansal tablo ve bilgilerden azami bilgiye ulaşması amaçlanmıştır. Sermaye piyasalarının gelişmesi açısından bilinmesi gereken tüm verilere ulaşılması bu kavramın gereğidir.

3.GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİNİN KAMUYU AYDINLATMA AÇISINDAN ÖNEMİ

Muhasebede, mali tabloların hazırlanması sırasında ilgililerin çıkarlarını dengeli şekilde göz önünde tutan, deneyim ve mantıktan doğan, yararlılıkları

¹⁸³ Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.**, s.5

¹⁸⁴ Sürmeli ve Benligiray, **a.g.e.**, s.106

¹⁸⁵ Yanık, **a.g.e.**, s.203

genellikle kabul edildikten sonra muhasebe ilkeleri haline gelen, çok sayıda değişik kurallar uygulanır. Genel kabul görmüş deyimini bu ilkelerin yaygın olarak uygulandığının ifadesidir. Söz konusu ilkelerin kabul edilmesi ve geliştirilmesindeki amaç, muhasebe uygulamalarında farklılıkları azaltmak, işletme içi ve işletmeler arası karşılaştırmaları yapmaya uygun mali tabloların ve raporların elde edilmesine olanak sağlamaktır. Muhasebe uygulamasını oluşturan muhasebe usulleri, işlemleri ve teknikleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayanır. Bu ilkeler de, daha önce ifade edildiği gibi, muhasebenin temel kavramlarına dayanmakta olup, hepsi birlikte bir bütün meydana getirirler. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile getirilen muhasebe usul ve esasları kapsamındaki “ Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların, muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belirli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için, yani kamuoyuna gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır¹⁸⁶. İlgili tebliğ mali tablolarla ilgili olarak şu üç amacı belirlemiştir ki, bu amaçlar tamamen kamuoyunun bilgilendirilmesine yönelik amaçlardır.

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak,

Her üç amacın da uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir¹⁸⁷.

Mali tablolar, karar almada yararlı olan bilgileri sağlar. İşletme dışına yayınlanan genel mali raporlamanın amaçları, yönetimin ilettiği bilgiyi kullanmak gereksinimi olan dış kullanıcılarının gereksinimlerinden kaynaklanır¹⁸⁸.

¹⁸⁶ Sürmeli ve Benligiray, **a.g.e.**,s.104

¹⁸⁷ Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.**,s.7

Kamuoyunun aydınlatılmasında araç mali tablolarıdır. Mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde düzenlenmiş olmasının temeli muhasebe meslek elemanına dayanmaktadır. Muhasebe meslek elemanının kişisel nitelikleri, mesleki nitelikleri ve meslek bilinci ile etik niteliklerinin bir yansıması olarak karşımıza çıkacaktır.

3.1. Gelir Tablosu İlkelerinin Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışların maliyetinin, giderlerin, kar ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyet sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır¹⁸⁹.

Bu amaçla dokuz kural öngörülmüştür. Tamamen bilgi kullanıcılarının yani kamuoyunun doğru ve güvenilir bilgi almalarını sağlamak amacıyla oluşturulan bu tebliğde (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği); bütün satışlar, gelir ve karlar ile maliyet, gider ve zararların brüt tutarları üzerinden gösterileceği ve hiçbir satış gelir ve kar kaleminin bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılmayacağı belirtilmiştir¹⁹⁰.

3.2. Bilanço İlkelerinin Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi

Bilanço kalemlerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladıkları kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla, belli bir tarihte işletmenin mali durumunun açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır. Tebliğde kamuoyunun bilgilenmesi amaçlanmış ve

¹⁸⁸ Arman T. Tevfik ve Gürman Tevfik, **Finansal Tablolar Analizine Giriş**, (Yayın No. 3, İstanbul :Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayınları, 1996), s.12

¹⁸⁹ Sürmeli ve Benligiray, **a.g.e.**,s.108-109

¹⁹⁰ Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.**,s.8

bunun için varlıklarla ilgili on kural, yabancı kaynaklarla ilgili olarak altı kural ve özkaynaklarla ilgili olarak ta beş kural öngörülmüştür.

4. MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ KAMUYU AYDINLATMA AÇISINDAN ÖNEMİ

Dünyayı saran küreselleşme akımı zorunlu olarak, uluslararası finans piyasalarının entegrasyonu ve işletmelerin uluslararası piyasalara uyumunu beraberinde getirmiştir. Uluslararası entegrasyon süreci, ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası geçerli muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasını gerektirmekte ve bunun da doğal sonucu olarak, muhasebe belge ve kayıt düzeninde etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesini zorunlu hale getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında, Türkiye’de yakın gelecekte, Yönetim Muhasebesi Enstitüsü’nün (IMA / Institute of Management Accountants) geliştirdiği etik kural ve ilkelere benzer düzenlemelere yönelecektir.

Muhasebe etik kurallarında gelişmiş ülkeler ile benzer standardizasyon sürecinde, Türkiye’de reel sektör muhasebe belge ve kayıt düzeninde etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesi sürecine hazır olacaktır¹⁹¹.

Ülkemizde son yıllarda muhasebe mesleğinin örgütlenmesi ve tek düzen muhasebe sisteminin oluşturulması, Uluslararası Muhasebe Standartları’nın yayımlamaya başlaması muhasebe konusunda önemli gelişmeler yaratmış, muhasebenin bilgi sistemi olma özelliği giderek ön plana çıkmaya başlamıştır¹⁹².

Kamuya bilgi sunumunda araç olan mali tabloların hazırlanmasında etkili olacak muhasebe standartları ile, denetlenmiş mali tabloların sonunda ihtiyaca uygun gerçek güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmaları için Ulusal Muhasebe Standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerin disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak

¹⁹¹ Aras ve Müslümov, a.g.e.,s.60

¹⁹² Yanık, a.g.e.,s.223

ve yayınlamak üzere Türkiye Muhasebe Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından çalışmalar sürdürülmektedir¹⁹³.

Muhasebe ve denetim uygulamalarındaki standartlaştırma çalışmaları gerek ulusal düzeyde ve gerekse uluslararası düzeyde işletmelerin birbiriyle karşılaştırılabilirliklerini ve birbirlerini anlayabilmelerini sağlayacaktır¹⁹⁴.

4.1. Muhasebe Standartlarının Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi

Muhasebe standartları, muhasebe veri ve bilgilerinin gerek üretilmesi, gerekse kullanımı sırasında uyulması gereken kurallar bütünüdür. Muhasebe standartlarının amacı belirli nitelikteki bilgi üretimini sağlamaktır. Benzer nitelikteki ekonomik olayların belli standartlara veya ilkelere uygun olarak benzer biçimde muhasebeleştirilmesi ile bu bilgilerin anlamlı bir biçimde karşılaştırılabilirliği olanağı doğabilecektir.

Bu konuda çok önemli bir olgu uluslararası sermaye hareketleridir. Yılda birkaç yüz milyar dolarlık sermaye hareketinin olduğu düşünülecek olursa, bu standartların bilgilendirme ve değerlendirme yapmalarında ne kadar önemli oldukları görülecektir. Uluslararası yatırımlara bağlı olarak türeyen çok uluslu şirketler önemli muhasebe sorunları yaratmışlardır. Bir ülkedeki bir işletme yabancı bir ülkedeki başka bir işletmenin kredi talebini değerlendirirken veya işletmeyi satın alma ya da ortak olma kararını verirken, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olmalıdır. Bu bilgilere sahip olunmadan sağlıklı kararların alınması olası değildir.

Yatırımcıların ulusal ortamdan çıkarak uluslararası ilişkilere yönelmeleri kendilerine yabancı olan muhasebe normlarına göre düzenlenmiş mali tabloları okuma ve yorumlamalarını zorlaştırmaktadır. Tüm bu gelişmeler muhasebede uluslararası bir standardizasyona gidilmesini zorunlu kılmıştır. Muhasebe standartları, hesapların tutulmasına ilişkin standartlar, finansal tablo ve

¹⁹³ Numan Sağ, "Türkiye Muhasebe Denetim Standartları ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları," III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMMO Yayınları, Yayın no 20, (Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997), s.192

¹⁹⁴ Dağüstü, a.g.e.,s.21-22

raporlara ilişkin standartlar ve değerlemeye ilişkin standartlar şeklinde sınıflandırılabilir¹⁹⁵.

Türkiye’de muhasebe, kamuyu aydınlatma ve denetim standartları konusunda bir hayli yol almıştır. Şu ana kadar yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarından birçoğu ulusal muhasebe standardı olarak düzenlenmiştir. Bugün mali tablo ve raporlar konusunda standartların kabul edilmiş olması mali tabloların hazırlanmasında yardımcı olmak, bu tabloların sağlıklı karşılaştırmalar ve tahliller yapılmasına elverişli şekilde düzenlenmesini sağlamak, böylece sermaye piyasasına açıklık getirmek, ortakların mali durumlarının ilgililer tarafından güvenilebilir bir şekilde izlenmesine olanak sağlamak ve uluslararası entegrasyonu oluşturmak açısından önemlidir. Muhasebe standartlarının yalnızca yasal düzenlemelerle yürürlüğe konulması yeterli değildir. Bu standartların hayata geçirilmesi daha büyük önem taşımaktadır. Bunun için;

- Danışmanlık hizmeti verilebilir,
- Söz konusu hizmetler rehber kitaplarla desteklenebilir,
- Özellikle orta düzey ortaklıklara yönelik olarak eğitim çalışmaları yürütülebilir,

Bu eğitim çalışmalarını genel seminerler ve işbaşında eğitim çalışmaları biçiminde düşünmek mümkündür. Muhasebe standartlarının büyük ölçüde kamuyu aydınlatmaya yönelik bir amacı vardır. Bu standartların oluşturulması, pekiştirilmesi ve geliştirilmesi kadar, standartların konu olduğu muhasebe kayıtları, tablo ve raporların denetimi de önem taşımaktadır. Denetim ilke ve standartlarıyla tamamlanmadıkça muhasebe standartları konusundaki çalışmalar eksik kalacaktır¹⁹⁶.

Özellikle kamunun aydınlatılması açısından bu konu önem arz etmektedir. Kuşkusuz ki bugüne kadar yayınlanmış olan muhasebe standartlarının ayrı ayrı bir önemi vardır. Ancak bunlardan 1 nolu standart (UMS-1) işletmenin mali tablolarının sunumunu düzenlemektedir. Bu standartla

¹⁹⁵ Müslüm Demirbilek, "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Standartları," **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Sayı no 1, (Ocak 1985),s.18

¹⁹⁶ a.g.e.,s.24

genel kullanım amaçlı mali tabloların sunumuyla ilgili olarak mali tabloların yapısını ve içermesi gereken asgari bilgileri özetlemesi amaçlanmıştır.

Ayrıca mali tabloların hazırlanması ile ilgili işletmenin devamlılığı, kullanılan muhasebe politikalarının tutarlılığı ve tahakkuk esası gibi temel muhasebe ilkelerini; muhasebe politikalarının seçimi için gerekli esasları ve bunların nasıl gösterileceğini; karşılaştırmalı rakamların sunumunu, bilanço ve gelir kalemlerinin netleştirilebilmesi ile ilgili temel ilkeleri belirleme gibi özellikleri vardır¹⁹⁷.

Temel amaç ve özellikleri açıklanan bu standart tamamen kamuoyunu aydınlatmaya yöneliktir. İşletmenin mali tablolarına dayanarak karar vermek durumunda bulunan ilgili kesimler, bu tabloların düzenlenmesinde varlığı kabul edilen muhasebenin temel kavramlarına, işletme yönetiminin benimsediği muhasebe politika ve yöntemlerine ne ölçüde uyulduğunun kendilerince bilinmesi halinde doğru bir yargıya ulaşırlar.

Kuşkusuz mali tabloların açık ve anlaşılır olması, salt muhasebe standartlarına uyulması, sağlıklı bir yargıya ulaşmak için yeterli görülmesi, bu itibarla bu mali tabloların taşıdığı bilgilerin doğru ve dürüst bir biçimde yansıtılmış olduğunun bağımsız ve uzman bir denetçi tarafından onaylanması da aranmıştır.

İşletmelerin uygulamak zorunda kaldığı veya benimsediği muhasebe politika ve yöntemleri, işletmenin bulunduğu koşullar, ticari geleneklere göre farklılıklar göstermektedir. Uygulanan muhasebe yöntem ve politikalarına göre işletmelerin mali tabloları da doğal olarak değişmektedir. Uluslararası muhasebe standartlarına göre, muhasebe yöntem ve politikalarında farklı uygulamalara konu olan ve bu nedenle de seçilen yaklaşımın açıklanması gerekliliği öngörülen alanlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir¹⁹⁸.

GENEL

- Konsolidasyon uygulaması

¹⁹⁷ Uluslararası Muhasebe Standartları - 1

¹⁹⁸ Erdoğan Arslan, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 1, Sayı no 5, (Mayıs 1993), s.21

- Yabancı paraların çevrilmesi ve bu nedenle ortaya çıkan kazanç ve kayıpların dağıtımı,
- Tüm değerlendirme yöntemleri (tarihi maliyetler, genel geçinme endeksleri, ikame değerleri gibi)
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar,
- Kiraya verme, kiralama, taksitli işlemler ve bunlarla ilgili faiz,
- Uzun dönem anlaşmalar,
- İmtiyazlar,

VARLIKLAR

- Alacaklar,
- Stoklar (mal mevcudu ve yarı mamuller) ve ilgili satışlar maliyeti,
- Amortize edilebilir varlıklar ve amortismanlar,
- Değer kazanan tarım ürünleri,
- Parsellenecek arsalar ve ilgili diğer geliştirme masrafları,
- Yatırımlar (bağlı şirketlere, ortak şirketlere ve diğer yatırımlar)
- Araştırma ve geliştirme,
- Patentler ve Markalar,
- Peştamallıklar,

BORÇLAR VE KARŞILIKLAR

- Teminatlar,
- Taahhütler ve şarta bağlı borçlar,
- Emeklilik maliyetleri ve fonlar,
- Kıdem tazminatı ve ödemeler,

KAR VE ZARARLAR

- Gelirin belirlenmesi yöntemleri,
- Bakım, tamir ve yenileme,
- Varlıkların satışı ile ilgili kazanç ve kayıplar,
- Yasalar ya da statü gereğince ayrılan yedekler ve dağıtılmamış karlar, yapılan borç ve alacak girişleri
- Mali tablolarda yer alan bilgiler, ilgili olan kesimlerden herhangi birinin özel amaçlarını karşılayacak nitelikte değil, bütün kesimlerin genel amaçlarına hizmet edecek biçimde olmalıdır.

4.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının (IAS) Kamuyu Aydınlatılma Açısından Önemi

Bilindiği gibi, mali tablolar işletmelerin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını yansıtır. Genel amaçlı mali tabloların amacı da; ister özel ister kamu kesiminde yer alsın, her işletmenin veya kurumun finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışları hakkında tüm mali tablo kullanıcılarına bilgi sunmaktır. Uluslararası uygulamalar çerçevesinde özel sektör için Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS/International Accounting Standards) ve kamu sektörü için, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu – Kamu Sektörü Komitesi (IFAC-PSC/ International Federation of Accountants – Public Sector Committee) tarafından finansal tablolara ilgili olarak “Finansal Tabloların Sunuluşu Standartlarını yürürlüğe koymuşlardır.

Gerek IAS ve IFAC – PSC tarafından yayınlanan finansal tabloların sunuluş standartları, finansal tabloların sunuluşu ile ilgili kuralları kapsar. Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları’ndan (IPSAS / International Public Sector Accounting Standards)1 nolu standardın temel amacı;

- Kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanan finansal tabloların, hazırlanma esasları,
- Finansal tabloların şeklini açıklamaktadır.

IPSAS – 1 nolu finansal tabloların sunuluş standardında genel amaçlı kamu finansal tablolarının hedefi aşağıdaki bilgileri sunmaktadır. Bunlar;

- Karar almada yararlı bilgiler,
- Kamunun faaliyetlerini nasıl finanse ettiği ve nakit ihtiyacını nasıl karşıladığı hakkında bilgiler,
- Kamunun varlık ve yükümlülükleri, gelir ve giderleri, hükümet politikalarının uzun dönemli gerekleri ve mali sonuçları hakkında kaliteli bilgiler,
- Kamu biriminin hizmet giderleri, verimliliğinin ve performansının değerlendirilmesinde yararlı olacak bilgileri,
- Kaynakların edinilmesi ve kullanımının yasal olarak kabul edilen bütçeye uygunluğu konusunda bilgiler sağlamak.

Yine IPSAS – 1 kamu mali tablolarının hedefini belirledikten sonra madde 14'te devlet mali tablolarının amaçlarını iki noktada toplamıştır.

- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile kamu faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,

Mali tabloların amaçları ortaya konulduğunda bu mali tabloların büyük bir grubun ihtiyaçlarını karşılamak durumunda olduğu görülmektedir. Kamu mali tablolarının kullanıcıları; vatandaşlar, parlamento, finansal kuruluşlar, kamu üst yöneticileri, program üst yöneticileri ve yabancı yatırım kuruluşları şeklinde belirtilmiştir¹⁹⁹.

Kamuyu aydınlatma açısından mali tabloların olduğu kadar, mali tablo dipnotlarının da büyük önemi vardır. Mali tablolarda yer almayan bilgiler, mali tablolar dipnotlarıyla kamuya sunulabilir.

Bu nedenle IPSAS – 1 Mali tabloların sunuluşu standartlarında mali tabloların düzenlenme ilkeleri yanında kamuyu aydınlatmada çok önemli bir yeri olan dipnotlara da yer vermiştir.

Bu standarda göre yönetim, mali tablolarını kullananlara en yararlı bilgiyi sağlayacak biçimde ve aşağıda belirlenen niteliklerde bilgiler içerecek politikalar geliştirmelidir.

- Mali tablo kullanıcılarının karar verme ihtiyaçlarını karşılayacak bilgiler,
- Kamunun güvenilirlik ilkesini sağlayacak bilgiler;
 - Birimin finansal performansını ve finansal durumunu sunan,
 - Olay ve işlemlerin sadece yasal yapısını değil ekonomik boyutlarını da yansıtan,
 - Önyargıdan uzak ve tarafsız olan.

Genel anlamda Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) finansal raporlama konusunda genel bir lisans haline dönüşmüştür. Mayıs 2000'de Sermaye Piyasaları Uluslararası Örgütü (IOSCO – International Organisation of

¹⁹⁹

Yanık, a.g.e.,s. 213

Securites Commissions) tüm ulusal menkul kıymetler borsalar için sınır ötesi satış ve kotasyonlarında IAS'e göre hazırlanmış finansal tabloların kullanılmasına izin vermiştir.

2000 yılı Haziran ayında (13 Şubat 2001'de son halini almış bulunan) Avrupa Birliği komisyonunun sunduğu bir tasarı, AB üyesi ülkelerdeki halka açık şirketlerin konsolide finansal tablolarında 2005 yılı itibariyle IAS kullanılmasını gerektirmektedir²⁰⁰.

Avrupa Birliği'nde muhasebe uygulamaları konusunda bugüne kadar çeşitli yönergeler yayınlanmıştır. Dördüncü yönerge, yedinci yönerge ve sekizinci yönergeler birer kilometre taşı olarak kabul edilebilecek önemli gelişmelerdir.

Bunlardan dördüncü yönerge, ortakların ve üçüncü kişilerin korunması bakımından, özellikle sorumluluğu belirli tipteki ortaklıkların, yıllık mali tablolar ile yıllık faaliyet raporlarının sunumunu kapsamaktadır²⁰¹.

Yedinci yönergede, aynı topluluğa dahil kuruluşların mali ilişkileri hakkında ortaklara ve üçüncü kişilere bilgi verilmesi amacıyla konsolide edilmiş mali tabloların üye ülkelerde uyum içerisinde hazırlanması gereği belirtilmiştir²⁰².

Sekizinci yönergede ise, denetim yetkisine sahip kişilerin bilmesi gereken konular, meslek bilinci, bağımsızlık ilkesi ve kamuyu aydınlatma ilkesi de açıklanmıştır.

IASC, 1989 yılında finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve bu araçlara ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması konusunda kapsamlı bir standart geliştirmek amacıyla proje başlatmış, proje daha sonra iki aşamaya bölünmüştür. İlk aşama olan kamuyu aydınlatma ve mali tabloların sunumu ile ilgili IAS – 32 "Finansal Araçlar: Kamuyu Aydınlatma ve Sunumu" kabul edilmiş, sonra ise IAS 39 "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirilmesi ve Değerlemesi" kabul edilmiştir. Tabii ki yine IAS – 1 Muhasebe Politikalarının Kamuya Açıklanması

²⁰⁰ Yılmaz, a.g.e., s.195

²⁰¹ Yüksel Koç Yalkın, **Avrupa Topluluğu Dördüncü Yönerge, Yedinci Yönerge, Sekizinci Yönerge**, (Yayın No 9, Ankara :TÜRMOB Yayınları, 1994), s.1

²⁰² a.g.e.,s.59-107

çerçevesinde tüm önemli muhasebe politikalarını açıklamakla yükümlü kılmiştir²⁰³.

Bu açıklamalar sonucunda muhasebe ilke ve kurallarının uluslararası düzeyde standartlaştırılmasının yararları şu şekilde özetlenebilir.

- Çeşitli ülkelerde hazırlanan mali tablolar birbirleriyle karşılaştırılabilir,
- Yabancı ülkelerde bulunan bağlı şirketlerin konsolidasyon işlemleri kolaylaşır,
- Yabancı ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kote ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülke mevzuatına uygun ayrı mali tablolar hazırlamalarına gerek kalmaz,
- Çokuluslu şirketlerde yöneticilerin aldıkları kararların isabeti artar.

Tabii ki bu standartları oluşturmanın amacı, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında dikkate alınması gerekli standartları belirleyip, kamuya açık bir şekilde yayınlamak ve böylece bu tabloların dünya çapında kabul edilme ve dikkate alınma olanağını arttırmaktır²⁰⁴.

4.2. Denetim Standartlarının Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi

Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla, kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel bir biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreçtir²⁰⁵.

Tanımda yer alan çok önemli bir belirtme, sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesidir. Belirli bir finansal dönemin sonuçlarını içeren finansal raporlara ilişkin denetçi görüşü sonuçta ilgili kullanıcılar için rapora dönüştürülmektedir. Yapılan denetim çalışması sonucu denetçi, mali tablolar hakkında görüş açıkladığından ve kullanıcılar bu görüşü kendi karar alma süreçlerinde

²⁰³ Nevruz Akalın, "Türev Araçların Taşıdığı Risklerin Ortaya Konmasında Kamuyu Aydınlatma Düzenlemelerinin Yeri ve Önemi," SPK Muhasebe Standartları Dairesi Yeterlilik Etüdü, (Ankara. Nisan 1999,), s.7

²⁰⁴ Dağüstü, **a.g.e.s.**22

²⁰⁵ Erdoğan, **a.g.e.**, s.1

kullanacaklarından ötürü, hem denetçinin hem de denetim çalışmasının belirli bir kalite ve güvenilirlikte olması gerekir.

Denetim çalışmasına ilişkin bu kalite ya da güvenilirlik standartlarla sağlanmaktadır. Bu standartlar aynı zamanda denetçi için de bir kılavuz oluşturur²⁰⁶. Denetim standartları; denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir.

Yürütülen denetimin uygun ve geçerli olabilmesi için denetçinin bu ilkelerden hiçbir şekilde ayrılmaması gerekiyor. Bu standartlar genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlerler. Denetim standartları denetim faaliyetlerinin konusu ve denetçinin çalışmasının kalitesi ile ilgilidir.

Genel kabul görmüş denetim standartları özelde ülkeden ülkeye farklılık gösterse bile, genelde denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü her ülkede aynıdır. Genel kabul görmüş denetim standartları ilk defa yazılı kurallar olarak ortaya konmuş, ana yapı korunarak ve ülkelerin özel koşulları dikkate alınarak hemen hemen tüm ülkeler açısından benimsenmiştir.

Son yıllarda var olan bu farklılıkların da ortadan kaldırılabilmesi amacıyla bunların uluslararası standartlar olarak benimsenmeleri yolunda önemli kazanımlar elde edilmiştir.

Denetim bir doğruluk, uygunluk ve akılcılık sorgulaması olduğuna göre, bu faaliyetin bizzat kendisinin de kalite ve güvenilirlik sorgulamasına konu edilmesi gerektiği kuşkusuzdur²⁰⁷.

Sözü edilen kalite ve güvenilirliğin teminatı ise, denetim faaliyetinin, yine kendi tanımında olduğu gibi önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğuna bağlıdır. Bu belirleme, kamuoyunu denetçinin etik niteliklerine ve denetim sürecinin geneline yönelik bir dizi ölçüte, yani denetim standartlarına ulaştırmaktır.

Denetim standartları, özü itibarıyla, yapılan işin kalitesine ilişkin ölçütler bütünüdür. Bu standartlar hem kişisel özellikleri itibarıyla denetçiyi, hem de en başından sonuna kadar tüm denetim sürecini kapsar.

²⁰⁶ Oktay Uğur, "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamaları," **Vergi Dünyası Dergisi**, (Haziran 1999), s.214

²⁰⁷ Dağüstü, **a.g.e.**, s.11-13

Ancak buradan, denetim işlemlerinin, yöntem ve tekniklerinin de bağlayıcı kurallarla sınırlandırıldığı anlamı çıkarılmamalıdır. Uygun denetim yöntem ve tekniklerinin seçilip kullanılması ve hatta geliştirilmesi süreci, denetçinin zihinsel becerileri, mesleki eğitim ve deneyimi ile ilgilidir.

Denetimin amacı özü itibarıyla, mali tablolarda açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun, doğruyu ve güvenilir olduğunun tespitidir. Başka bir ifadeyle, açıklanan bilgilerin içerdiği riskin azaltılması ve bu yolla bu bilgilerin kullanıcılarının, yani kamuoyunun korunmasıdır²⁰⁸.

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçi tarafından seçilerek kullanılan denetim teknikleri ve yöntemleri konusunu da yol gösterici öneriler sunsa bile, bu konuda denetçinin mesleki yargısına müdahale etme amacı taşımayan denetim standartları bir anlamda denetim faaliyetlerinin çerçeve hükümlerini içerir ve bu çerçevenin içi, tanımıyla yapılan denetim özelliğine, denetçinin mesleki eğitim ve deneyimine göre biçimlenir.

İşte bu denetim standartları ilk kez 1947 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants / Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurulu) tarafından Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) – (Generally Accepted Auditing Standards – GAAS) adı altında düzenlenmiş, bir çok ülke tarafından benimsenmiş ve uluslararası standartlara da temel oluşturmuştur.

Daha sonra denetim standartları AICPA'nın bir alt kuruluşu olan ASB (Auditing Standards Board / Denetim Standartları Kurulu) tarafından SAS (Statements on Auditing / Denetim Standartları Açıklamaları) adı altında 1972 yılından sonra yayımlanmaya başlamıştır. Bunlar aslında, ilk yayımlanan genel kabul görmüş denetim standartlarının bir yorumudur.

Genel kabul görmüş denetim standartları denetçinin ve denetimin kalitesi ve güvenilirliğine ilişkin ölçütler bütünüdür. Denetimin anayasası gibi düşünülmürler. Uymak zorunludur ancak, her tür denetimde uygulanacak tek tip bir standart getirmez. Denetimle ilgili katı kuralları yoktur. Denetim yöntemlerini sınırlandırmaz. Bir çerçeve çizer, bu çerçevenin içi denetimin niteliğine ve denetçinin yeteneğine göre denetçi tarafından belirlenir.

208

Uğur, a.g.e.,s.214

Bu standartlar denetçiye yönelik olarak daha katı, denetime yönelik olarak ise daha esnek bir çerçeve çizmektedir²⁰⁹. Denetim standartları, bir yandan denetçinin niteliklerini ortaya koyarken, bir yandan da bu denetçinin denetim sürecinde izlemesi gerekli yolu ortaya koyar ve denetçi için denetim sürecinin sonucu olan denetim raporunun da niteliğini belirlerler.

Genel kabul görmüş denetim standartları, nitelikli bir denetimin temel koşullarını ortaya koyan ve şu üç kategorideki on standarttan oluşur²¹⁰. Bunlar;

- Genel Standartlar;
 - Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı,
 - Bağımsızlık Standardı,
 - Mesleki Dikkat ve Özen Standardı,
- Çalışma Alanı Standartları;
 - Planlama ve Yardımcıların Gözetlenmesi Standardı,
 - İç Kontrolün İncelenmesi Standardı,
 - Kanıt Toplama Standardı,
- Raporlama Standartları;
 - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı,
 - Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı,
 - Açıklama Standardı,
 - Görüş Bildirme Standardı,

4.2.1. Genel Standartların Kamuyu Aydınlatması Açısından Önemi

Genel standartlar, denetçinin niteliğini belirleyen standartlardır. Denetçinin kişiliğini, mesleki sorumluluğunu ve mesleki niteliklerini ele alan bu standartlar, denetim sürecinde denetçinin önemini de ortaya koyan standartlardır. Burada sözü edilen denetçinin nitelikleri, denetçinin kişiliği,

²⁰⁹ Uğur, **a.g.e.**,s.215

²¹⁰ Erdoğan, **a.g.e.**,s.7

mesleki sorumluluğu ve mesleki nitelikleri, mesleki etikle ilgili olup, davranış sonuçlarının da denetim raporlarıyla kamuoyuna yansımaları belirleyen niteliklerdir. Bunlar denetim sürecinin başından sonuna kadar kamuoyunun bilgilenmesi açısından çok önemli olan ve belirleyiciliği bulunan özelliklerdir. Denetçinin nitelikleri ve çalışma kalitesi ile ilgilidir. Bu standartlar;

- Mesleki Eğitim ve Uzmanlık Standardı;Denetim görevini yapacak olan denetçinin yeterli teknik bilgiye ve deneyime sahip olmasını gerektirmektedir²¹¹.

- Bağımsızlık Standardı;Denetçinin, denetim sürecinde kendi uzmanlığına ve yargı gücüne güvenen, dış etkenlerin etkisinde kalmadan, yani nesnel düşünerek ve davranarak denetimin yürütülmesi gereğini ifade eder. Denetçi denetimini bu şekilde yürütebilecek bağımsız düşünme yeteneğine ve mantıksal yapıya ulaşmış ve bunu içselleştirmiş olmalıdır. Bu aynı zamanda meslek etiği kurallarının bir gereğidir. Bağımsızlık denetçinin hazırladığı raporda güvenilirlik olarak kamuoyuna yansıtacaktır.

Denetçi, görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünme mantığı içinde olmalı (gerçekte bağımsızlık), başkaları tarafından da bağımsız olarak algılanmalıdır (görünürde bağımsızlık)²¹². Bu durum bir meslek mensubunun kamuoyu önünde gerçekten etik davranıp davranmadığının da bir göstergesi olarak sayılmaktadır.

- Mesleki Özen Standardı;

Denetçinin, denetimini mesleğin gerektirdiği kurallara büyük bir özenle uyarak gerçekleştirilmesini öngörmektedir.

Denetçiye yaptığı çalışmalarda etik ilke ve kurallara uygun davranmayı ve bu şekilde hazırlanmış bir finansal tablonun daha güvenilir olduğu gerçeğini görmelerini ifade eder. Bu yolla meslek mensubu kamuoyunun güvenini kazanmış olacaktır.

²¹¹ Erdoğan, a.g.e.,s.8-9

²¹² Uğur, a.g.e.,s.216

4.2.2. Çalışma Alanı Standartlarının Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi

Bu standartlar, denetim sürecinde, denetçinin izleyeceği temel yolu gösterir. Denetçi, denetimi planlamalı, iç kontrolü ele almalı ve kanıt toplamalıdır. Bu temel denetim adımları, birer standart olarak denetim sürecinin kavramsal altyapısını oluşturur²¹³. Bu standartlar şunlardır,

- Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı,

Denetçi denetlediği işletmenin mali tablolarına ilişkin bir karara varmak istemektedir. Bu amaçla, bir dizi denetim adımından oluşan bir süreci tamamlamak zorundadır. Bunlar planlama ve yardımcıların gözetimini ifade etmektedir. Çünkü elde edilen bilginin ne ölçüde sağlıklı olduğu denetim süreci sonucunda, o ölçüde finansal bilgiye dönüşerek kamuoyuna yansımaktadır.

- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi,

Bir işletmede etkin bir muhasebe kontrol sisteminin bulunması, yayınlanan mali tabloların doğruluk ve güvenilirlik derecesini artırır. Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı mali tabloların hatalı olma riskini azaltır.

Bu standardın birinci amacı, iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin ve etkinliğinin saptanmasıdır. Denetçiler, denetlenen dönemde meydana gelmiş her bir kıymet hareketine ilişkin muhasebe kayıtlarını yeni baştan tek tek ele alıp incelemeler. Denetçi işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini araştırarak, olayların uygun biçimde muhasebe kayıtlarına ve düzenlenen mali tabloların da bu olayların sonucunu yansıttığına genel olarak güvenmek ister.

İkinci amacı ise, uygun bir denetim görüşüne ulaşmada uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı derecesini belirlemektedir²¹⁴.

Her iki amaçta standartta bir bütün olarak güvenilir ve doğru bilgilerin kamuya aktarılmasında izlenecek yöntemleri ve çalışmaları belirlemektedir. Bu nedenle önemlidir.

- Kanıt Toplama Standardı;

Denetçi yapacağı denetim sonucunda bir mesleki yargıya ulaşacak ve bu yargısını raporunda belirterek kamuoyuna açıklayacaktır. Bu nedenle denetçinin

²¹³ Erdoğan, a.g.e.,s.9

²¹⁴ Dağüstü, a.g.e.,s.16-17

raporunda belirtilen konulara ilişkin olarak yeterli sayıda, güvenilir ve kendi görüşünü destekleyen kanıtlar toplamalıdır.

Denetçinin görüşünü destekleyecek olan kanıtlar genelde; gözlem, araştırma, soruşturma, inceleme gibi değişik kaynaklardan değişik yöntemlerle toplanır. Toplanan kanıtlar birer bilgi kaynağıdır ve denetim sonrasında oluşturulacak görüş bu bilgiler yardımıyla oluşur.

4.2.3. Raporlama standartlarının Kamuyu Aydınlatma Açısından Önemi

Denetçi raporunu hazırlarken aşağıdaki dört standardı göz önünde tutması gerekmektedir. Bunlar;

- G.K.G. Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı,
- G.K.G. Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı,
- Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

Denetçi hazırlayacağı denetim raporunda mutlaka bu dört standarda uygun davranmalıdır. Raporunda aksini belirtmedikçe, mali tablolarda ve eklerinde gerekli her bilginin yer aldığı, yani tam açıklama veya yeterli açıklama ilkesine uyulduğu anlamı çıkarılmalıdır²¹⁵.

Bu standartlara bağlı kalarak hazırlanan raporda, denetim raporunun kullanıcılarına gereksinim duyduğu bilgileri yeterli ölçüde, açık ve kesin olarak belirli bir sistematik içerisinde sunulmasını sağlamaktadır. Denetim raporları, işletmeyle ilgili kuruluşlara ve kişilere işletme faaliyetlerine ilişkin bilgileri kamuyu aydınlatma ilkesine göre sağlar²¹⁶.

5. KAMUNUN AYDINLATILMASINA İLİŞKİN YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER

Dünyada, yıllık faaliyet raporları, bir şirket ile ilgili kişi ve kurumların temel bilgi ihtiyacını karşılayan birincil kaynak niteliğindedir.

²¹⁵ Erdoğan, a.g.e.,s.10

²¹⁶ Dağüstü, a.g.e.,s.18

Türkiye’de şirket faaliyet raporlarının hukuki yönünü, Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu düzenlemeleri arasında yer almaktadır. Türk Ticaret Kanunu’nun 325, 327 ve 354. maddeleri yıllık raporun içeriğini net olarak listelememiş olmakla birlikte, yönetim kurullarının faaliyetleri ile ilgili raporları, bilanço ve kar/zarar tablosu, kar dağıtım önerisi ve denetim raporunun yıllık rapor kapsamında olduğu açıkça anlaşılmaktadır²¹⁷.

Yine Türk Ticaret Kanunu’nun 75. maddesinde bu konuda bir düzenleme içermektedir.

Sermaye Piyasasının gelişmesi açısından kamunun aydınlatılması büyük önem taşımaktadır. Ülkemizde 1981 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu ile başlatılan yasal düzenlemeler sermaye piyasasının geliştirilmesi amacıyla sürdürülmüş ve sürdürülmektedir.

Ayrıca 01.06.1989 tarihinde çıkarılan 3568 sayılı meslek yasası ile birlikte meslek elemanlarının mesleki ve etik nitelikleri sayılmış, bu değerlere sahip olmakla birlikte hazırlanacak ve onaylanacak mali tabloların kamuoyuna doğru ve güvenilir bilgi vermesinin temeli oluşturulmuştur.

Daha sonra 02.01.1990 tarihli Maliye Bakanlığı’nın Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edeceği Belgeler, Tasdik konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’ te yeminli mali müşavirlerin tasdik işlerinin tanımı yapılmıştır²¹⁸.

1992 yılında Sermaye Piyasası Kanunu’nda önemli değişiklikler yapılmış ve yayımlanan SPK Tebliği ile bir reform gerçekleştirilmiş, kamunun aydınlatılması ve sermaye piyasasının gelişmesi yönünde önemli adımlar atılmıştır.

Ülkemizde sermaye piyasasında açıklığın sağlanması ve kamunun aydınlatılması ile ilgili gerekli yasal düzenlemeler büyük ölçüde tamamlanmış olmasına rağmen, yatırımcı için güvenli ve şeffaf bir ortamın olduğunu iddia etmek olası değildir.

²¹⁷ Göksel Yücel ve Ertuğrul Burgazlıoğlu, “Devlet İşletmelerinde Faaliyet Raporu Uygulaması ve Kamuyu Aydınlatma,” Marmara Üniversitesi Türkiye XXI Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs –2 Haziran 2002 Muğla), s.182

²¹⁸ 3568 Sayılı SM, SMMM ve YMMM Yasası

İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'ndaki fiyatların oluşumu sadece temel analiz sonuçlarına dayanmamakta, halen şirketler hakkındaki olumlu – olumsuz duyumların fiyatları yönlendirmesi söz konusu olmaktadır.

İçeriden öğrenilen bilgiler (Insider trading) ve manüplasyonun yasaklanmış olmasına karşılık tespitin ve önlenmesinin çok güç olması nedeniyle, tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmamaktadır²¹⁹.

Bu tür davranışlar kamuoyunun yanlış bilgileneşine neden olabilmekte ve sonuçta da istenmeyen sonuçlara taşımaktadır.

Kamuoyunun aydınlatılmasında her şey salt yasalarla çözümlenemez. Zaman içinde yatırımcıların bilinçlenmesi, kurumsal yatırımcıların artması ile piyasanın yeterli olgunluğa kavuşması ve kuralların doğru işler bir hale gelmesi ile gerçekleşme olasılığı artacaktır.

5.1. Ülkemizde Kamunun Aydınlatılması Açısından Yapılan Yasal Düzenlemeler

Ülkemizde kamunun bilgilendirilmesi süreci meslek mensuplarının sosyal sorumluluk ilkesiyle başlamaktadır. Muhasebe Sistemi Usulu Genel Tebliğine göre, bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme açısından sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir.

Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupları değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

Muhasebe ve denetim mesleğini düzenleyen 3568 Sayılı SM, SMMM ve YMMM Yasasının 48. maddesinde meslek mensuplarının görevlerini bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve gerçeğe uygun olarak yapmalarını emredici ibareler mevcuttur²²⁰.

²¹⁹ Gücenme, a.g.e., s.38-43

²²⁰ 3568 Sayılı SM, SMMM ve YMMM Yasası

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda ve buna bağlı mevzuata bakıldığında da meslek mensuplarını sosyal sorumluluk yönünden ilgilendiren birçok konu vardır.

İlgili yasanın kamunun aydınlatılmasına yönelik 16/A maddesi, bağımsız dış denetimi düzenleyen Seri X Tebliği, Muhasebe Standartlarını düzenleyen Seri XI Tebliği, kamuya duyurmayı da içeren açıklamalara ilişkin XII Tebliği vardır.

Bu tebliğlerden Seri XI Tebliğ No 1'deki 12. maddede sosyal sorumluluk kavramı açıklandıktan sonra, muhasebe uygulamalarının, toplumu oluşturan kişi ve kurumların sosyal sorumluluk bilinci ile aydınlatılması amacı çerçevesinde ve kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda yapılması gerekir, şeklinde bir düzenleme vardır²²¹.

6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defterleri düzenleyen bölümünde açıklık ve doğruluk esasları başlığı altındaki 75. madde de; ilgililerin, işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için, envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde ulusal paraya göre düzenlemeleri gerekir şeklinde ifade etmiştir²²².

Yine işletme ile ilgili taraflardan biri olarak devletin vergi gelirleri açısından soruna bakıldığında ise, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ile ilgili bölümünde maksat başlığı altında; mükellefin vergi ile servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek, işlemleri belli etmek, kontrol etmek ve incelemek şeklinde ifade yer almaktadır²²³.

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDES) tarafından hazırlanıp yayınlanmış olan Muhasebe Politikalarının Açıklanması

²²¹ Melih Baş, Hulusi Özocak ve Ümit Özden, MSUGT Muhasebe Sistemindeki Sosyal Sorumluluk İlkesinin Şirket Stratejisine Entegrasyonu Kapsamında Meslek Mensuplarının Gündemi, III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu Bildiri Kitabı, ISMMMO Yayınları, Yayın no 20, (Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997), s.203

²²² Türk Ticaret Kanunu

²²³ Baş ve diğerleri, **a.g.e.**,s.203

başlığını taşıyan 1 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı'nda (TMS-1) konuyla ilgili şu ifadeleri bulabiliyoruz²²⁴.

Mali tabloların içerdiği bilgileri çeşitli kesimler kullanır. Bunlar; ortaklar, alacaklılar, çalışanlar, satıcılar, alıcılar, ticaret odaları, finansal analistler, istatistikçiler ve vergi örgütleriyle diğer kamu kuruluşlarıdır.

5.1.1. Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Kamuyu Aydınlatma

Düzenlemenin amacı; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarını sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumunu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması biçiminde tanımlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemenin;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
 - Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
 - Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,
 - Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,
 - İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına
- amacına yönelik olduğu görülmektedir²²⁵. Belirtilen amaçların tamamı kamuoyunun aydınlatılması ile ilgilidir.

5.1.2. Sermaye Piyasası Kanunu'nda Kamuyu Aydınlatma Açısından Ülkemizdeki Durum

Serbest pazar ekonomisi anlayışının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi noktasında sermaye piyasalarının üstlendiği ve yerine getirmeye çalıştığı işlevlerin önemi yadsınamaz.

²²⁴ Türkiye Muhasebe Standartları - 1

²²⁵ Akdoğan ve Sevilengül, **a.g.e.**, s.2

Bu bağlamda sermaye piyasalarının nitelikleri ile etik değerler arasında doğrudan ilişkiler kurulması kaçınılmaz olur²²⁶.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun temel işlevlerinden biri olan kamuyu aydınlatma ilkesi, denetlemeyi de içine alan, ancak ondan çok daha geniş bir kavramdır.

Mali piyasalarda, finansal araçlara yatırım yapanların kararlarını etkileyebilecek türdeki bilgilerin, zamanında ilgili kesimlere iletilmesini sağlamak üzere bilgi kaynağından kullanıcıya ulaşmasına kadar geçen dinamik süreci kapsayan, yatırımcıyı korumayı ve haksız kazanç sağlamayı caydırmayı amaçlayan bilgi akış sistemlerinin tümü olduğu söylenebilir²²⁷.

Kendisi hakkında bilgi üretme ve sunma her büyüklükteki işletme için önemli bir konu olmakla birlikte sermaye piyasalarında işlem gören şirketler için daha da önem kazanmaktadır. Sermaye piyasalarında işlem gören şirketlerin kamuya bilgi sunmaları zorunlu bilgi sunma ve gönüllü bilgi sunma şeklinde iki boyutta ele anılmaktadır²²⁸.

- Zorunlu Bilgi Sunma; İşletmelerin tercihine bağlı değildir. Hangi bilgilerin, nasıl üretileceği, hangi şekillerde, hangi araçlarla, kimlere ve ne zaman sunulacağı yasal düzenlemelerle belirlenmiştir. İşletmelerin finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını bilanço ve gelir tablolarıyla ve bunlara bağlı dipnotlarla birlikte periyodik olarak raporlamak ve sunmak bu duruma bir örnek oluşturur.

İşletmelerin kamuya bilgi sunmaları, karar vericilere şirketle ilgili kararlarını vermede yardımcı olmak üzere, şirket faaliyetleriyle ilgili kantitatif ya da kalitatif tüm bilgilerin sunulması hedeflenmektedir.

²²⁶ Semra Karacaer, Halil Gönenç, "Türk Sermaye Piyasasında Etik Değerler ve İçeriden Öğrenenlerin Ticareti Sorunu, Ahlak Felsefesi ve Kamuyu Aydınlatma Penceresinden Bir Bakış", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no 4, Sayı no 1, (Mart 2002), s.73

²²⁷ Dağüstü, **a.g.e.**,s.505

²²⁸ M. Banu Durukan ve Serdar Özkan, "Finansal Bilgi Sunumunda Bir Araç Olarak İnternet Kullanımı: İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin WEB Siteleri Üzerine Bir Araştırma," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs–2 Haziran 2002),s.309-310

Bilgi sunma bu şekilde açıklandığına göre, bilgi sunma araçlarından mali tabloları ve dipnotları işletme faaliyetleri ile ilgili tüm bilgileri içermediklerinden yetersiz kalmaktadırlar. Bu aşamada işletmeler zorunlu bilgilerin yanısıra yasalar öngörmediği halde, kullanıcılara kendileriyle ilgili daha başka bilgiler de sunma ihtiyacı hissetmişlerdir.

- Gönüllü Bilgi Sunma; Şirketin yasal finansal tabloları ve dipnotları dışında yatırımcıların şirketle ilgili kararlarına yardımcı olmak üzere bilgi sağlamak şeklinde açıklanabilir.

Gönüllü bilgi sunma ile işletmeler daha fazla şeffaflık sağlamakta ve yatırımcılar ile kredi verenlerin işletmeyi daha iyi anlamasına yardımcı olmaktadır. Bu şekilde kamuoyu işletmelerin öngörümlediği fırsat ve risklere karşı geliştirdiği stratejileri, şirketin geleceği ile ilgili kritik başarı faktörlerini, rekabet ortamında şirketin durumunu ve ayakta kalmak için atmayı düşündüğü adımları görme olanağına sahip olmaktadır. Şirket büyüklüğü, sektör, borsaya kote olma gibi faktörler arasındaki ilişki gönüllü bilgi sunumu içerisinde değerlendirilebilir.

Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı şirketlerin kamuya duyuracaklar dökümanlar sırasıyla; yıllık ve ara mali tablolar ve bu mali tablolara ait bağımsız denetim raporları ile ön talep toplama duyurusu, faaliyet raporları, ön bilgilendirme ve ön talep toplama formundan ibarettir.

Kamuyu aydınlatma ilkesi Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kanunun amacı, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın ekonomik kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak amacıyla, sermaye piyasasının güven, şeffaflık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin haklarının ve yararlarının korunmasını, düzenlemek ve denetlemektir. Burada belirtilen sermaye piyasasının şeffaflık içinde çalışması, kamuyu aydınlatma ilkesinin önemli bir parçasıdır.

3794 Sayılı kanununun 15. maddesinde; ihracatçılar ve sermaye piyasası kurumları, konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak ya da gerektiğinde kurulca istenecek mali tablolar, rapor ve bilgileri tespit olunacak şekil ve

esaslara, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemeye yükümlüdürler²²⁹.

Sermaye piyasasının gelişmesi açısından kamunun aydınlatılması büyük önem taşımaktadır. Ülkemizde 1981 tarihli Sermaye Piyasası Kanunu ile başlatılan yasal düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu'nun geliştirilmesi amacıyla sürdürülmüş ve sürdürülmektedir.

1992 yılında SPK'da önemli değişiklikler yapılmış ve yayımlanan SPK Tebliği ile bir reform gerçekleştirilmiş, kamunun aydınlatılması ve sermaye piyasasının gelişmesi yönünde önemli adımlar atılmıştır²³⁰.

Sermaye Piyasası Kanunu'nda 1992 yılında yapılan değişiklikler sonucunda halka arzlarda izin esnasında kamuyu aydınlatma esasına geçilmesi ile birlikte bağımsız denetimin önemi daha da artmıştır.

Kanun'un 16. maddesinde yapılan değişiklikler, sermaye piyasasından fon sağlayanların, mali tablolarını bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgilerin doğruluk ve gerçeği, dürüst bir biçimde yansıtmaya ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir rapor almaları istenmiştir. Bu gerçekte sermaye piyasasında kamu idaresinin yatırımcılara karşı olan sorumluluklarının yeni bir anlayış çerçevesinde biçimlenmesi anlamına gelmektedir. "İzin" müessesesinin getirdiği doğrudan sorumluluk, kamuyu aydınlatma esasının kabulü ile yerini, kamuyu aydınlatma mekanizmalarının etkinliğinin ölçümünde, dolaylı bir sorumluluk anlayışına bırakmaktadır.

Sermaye piyasasında kamuyu aydınlatmanın en temel mekanizması olarak bağımsız denetim, kamuya açıklanan mali tablo bilgilerinin şirketin gerçek mali durumunu doğru bir şekilde yansıtmadığına ilişkin görüşün dürüst bir şekilde açıklanması noktasında, sermaye piyasasında kamuyu aydınlatmanın sorumluluğunu üstlenmiş olmaktadır²³¹.

Seri:XI, No:1 Sermaye Piyasası Tebliği, "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar" ile ilgilidir.

²²⁹ Civan ve Yıldız, **a.g.e.**,s.343

²³⁰ Gücenme, **a.g.e.**,s.38

²³¹ Yavaş, **a.g.e.**,s.179

Tebliğın 46/a maddesine göre kurulca belirlenen standart ilke ve formlara uygun olmayan mali tablo ve raporlar kamuya açıklanamaz.

Tebliğın 48. maddesine göre ise; hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıklar ve aracı kurumlar her hesap dönemini izleyen 10 hafta içinde tebliğde yer alan standart forma uygun ayrıntılı bilanço ve gelir tablosu ile bağımsız denetim raporlarını Sermaye Piyasası Kurulu'na gönderir. Ayrıca tebliğdeki standart forma uygun özet bilanço ve gelir tabloları ile bağımsız denetçi rapor özetlerini borsa bülteninde yayınlamak üzere borsaya göndermekle yükümlüdür.

Yine Seri:XI No:3 " Sermaye Piyasalarında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ"ın 10. maddesi aynı konuyla ilgilidir²³².

Seri:XI No:1 Tebliğın 49. maddesine göre; özet bilanço ve gelir tablolarının yıllık olağan genel kurul toplantılarını izleyen bir ay içerisinde, menkul kıymetlerin halka arz ve satışına ilişkin ilanlarının çıktığı en az iki gazetede ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yayımlanması zorunludur²³³.

Seri: XI, No:1 Tebliğının 54. maddesinde yıllık faaliyet raporlarının yeterli sayıda bastırılarak, olağan genel kurul toplantısından önce şirket ve merkez şubelerinde hazır bulundurulmasının ve isteyen ortaklara gönderilmesinin zorunlu olduğunu düzenlemiştir.

Aynı tebliğın 56. maddesinde; denetçi rapor özetlerinin, tebliğın 49. maddesinde mali tablolar için getirilmiş hükümler çerçevesinde mali tablolar ile birlikte ilan edilmesinin zorunlu olduğu düzenlenmiştir.

Seri:IV, No:8'de Halka Açık Anonim Ortaklık Genel Kurullarında Vekaleten Oy Kullanılmasına ve Çağrı Yoluyla Vekalet ya da Hisse Senedi Toplanmasına İlişkin Esaslar Tebliği'nin 6. maddesinde düzenlenmiştir; burada vekaletname formlarının gazete, dergi vb. yazılı iletişim araçları tarafından ilan edilmesi durumunda söz konusu formların gönderilmiş olması kabul edileceği belirtilmiştir .

²³² Civan ve Yıldız., a.g.e.,s.344

²³³ Gücenme, a.g.e.,s.39

Yine söz konusu tebliğin 12. maddesi uyarınca vekaletnameler ile birlikte ortaklara gönderilmesi veya gazete, dergi gibi yazılı iletişim araçları ile ilan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca ilgili tebliğin 14. maddesinde çağrıda bulunarak hisse senedi toplama girişiminde bulunanlarca açıklanması zorunlu bilgi formunun gazetelerde ilan edileceği ve doğrudan doğruya pay alım teklifi yapılacak şahıslara gönderileceği konusu düzenlenmiştir²³⁴

Seri:VIII, No:20” Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği; Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkindir”.

Tebliğin amacı, SPK uyarınca kamunun sürekli aydınlatılması temelinde sermaye piyasasının açıklık ve dürüstlük içinde işleyişini sağlamak, tasarruf sahipleri, ortaklar ve diğer ilgililerin zamanında bilgilendirilmesini temin etmek amacıyla, sermaye piyasası araçlarının değerini ve yatırım kararlarını etkileyebilecek önemli olay ve gelişmelerde kamuya açıklanacak özel durumları ve bunların açıklanma esaslarını düzenlemektedir. Tebliğin 3. maddesinde belirtilen aşağıdaki özel durumların gerçekleşmesi halinde kamuya açıklama yapılması zorunludur.

- Ortaklığın sermaye yapısına ve yöneticinin kontrolüne ilişkin değişiklikler,

- Duran varlık alımı, satımı, kiralanması, kiraya verilmesi,
- Ortaklığın faaliyetlerine ilişkin değişiklikler,
- Ortaklığın yatırımlarına ilişkin değişiklikler,
- Ortaklığın mali yapısına ilişkin değişiklikler,
- İştirakler ve iş ortaklıklarına ilişkin değişiklikler
- İdari konulara ilişkin değişiklikler,
- Diğer değişiklikler,

Tebliğin 4. maddesine göre ortaklıklar borsada işlem gören sermaye araçlarının fiyatlarında veya işlem miktarlarında olağan piyasa koşullarının gerektirdiğinden farklı ve önemli değişikliklerin ortaya çıkması durumunda, henüz kamuya açıklanmamış bir özel durumun olup olmadığını ve varsa özel durumu derhal açıklar.

²³⁴

Civan ve Yıldız, a.g.e., s.343

Tebliğin 6. maddesinde; özelleştirme kapsamındaki halka arzlar dahil, hisse senetleri, borsada işlem gören anonim ortaklıkların dolaşımında bulunmayan hisse senetlerinin borsada satılması sonucunda doğuracak işlemlere başlanması durumunda satılacak hisse senedi, nominal tutarı ve satış dönemine ilişkin bilgiler, hissedarlar tarafından kurula ve borsaya ulaştırılırlar.

Tebliğin 7. maddesine göre, özel durumlara ilişkin açıklamalar yanlış, yanıltıcı, mesnetsiz, abartılı veya eksik olmayacağı gibi, ortaklıkların mevcut durumları hakkında yanlış kanaat uyandıracak nitelikte de olamaz²³⁵.

Yine 8. maddesinde; menkul kıymetleri borsada işlem gören ortaklıkların özel durum açıklama formlarının ilgili borsa tarafından seans sırasında yayınlacağı ve ilk bültenle kamuya duyurulacağı şeklinde açıklanmıştır.

Söz konusu tebliğin 11. maddesinde ise, menkul kıymetleri borsada işlem görmeyen ortaklıkların özel durum açıklama formlarının kurul bülteni ile kamuya duyurulacağı, özel durum açıklama formlarının kurula ulaştırılmasını takiben basın yayın organları aracılığı ile kamuya duyurulabileceği, kurulun gerekli gördüğü hallerde özel durum açıklamalarının gazetelerde ilan edilmesini zorunlu tutabilmesi şeklinde düzenleme yapılmıştır²³⁶.

Yine Seri:X, No:15 No'lu Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği, Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması ile ilgilidir.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:X, No:16 No'lu Tebliği ile, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ; Bağımsız Denetim Çalışması ve Raporlanmasına İlişkin Esasları düzenlemiştir.

Bağımsız muhasebe denetimi sonucunda mali tablolardaki rakamların doğru ve samimi olup olmadığı konusunda bir karara varılır ve bu kararın ifade edildiği denetim raporu denetçi tarafından işletme yönetimine sunulur.

Kamunun aydınlatılmasına yönelik dökümanların nasıl kamuya duyurulacağı SPK Mevzuatında belirtilmiş olup, genel olarak ilan yöntemi bazı hallerde zorunlu olarak, bazı hallerde de ilgili şahısların talebi üzerinde bu

²³⁵ Gücenme, a.g.e.,s.39-40

²³⁶ Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği (Seri:VIII, No:20)

dökümanların söz konusu şahıslara verilmesi ya da gönderilmesi konuları düzenlenmiştir²³⁷.

SPK'ya tabi anonim ortaklıklar uygulamada mali tablolarını, faaliyet raporlarını vb. dökümanlarını Web sitelerinde ilan etmektedirler. Mevcut durum itibariyle ortaklıkların ilan ettikleri bilgilerin niteliği ve sunum şekilleri farklılık göstermekte olup, bu bilgilerin bir bölümü mevzuatta öngörülen standartlara uygun olmayabilir. Mevzuatta dökümanların internet aracılığıyla kamuya duyurulmasını engelleyecek açık bir düzenleme bulunmamakla birlikte, internetin kamunun aydınlatılmasında bir iletişim aracı olarak kabul edilmesi ve ortaklıkların mevcut uygulamalarının belirli bir standarda kavuşturulabilmesi için gerekli çalışmaların yapılmasıyla daha geniş kitlelere ulaşılması sağlanmış olacaktır²³⁸.

5.1.3. 3568 Sayılı Yasa'ya Göre Kamuyu Aydınlatma

01.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan 3568 Sayılı yasa meslek elemanlarını Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir olarak ayırmış ve tanımlamıştır. Her meslek grubunun yapacağı işlemleri saymıştır. Ancak meslek elemanlarının başlı başına kamuyu aydınlatmalarına ilişkin bir işlevinden direkt olarak söz etmemiştir. Bu meslek elemanlarının meslek etiği ilke ve kurallarına uygun davranmaları ile ortaya çıkacak olan mali raporlarda olayın sonucunu dolaylı olarak görebiliriz. Çünkü hazırlanıp yayınlanan her mali tablo kamuoyu için birer bilgi kaynağıdır. Dolayısıyla etik davranış içinde olma, hazırlanan finansal tablo verilerinde doğruluk ve güvenilirlik oluşturacağından bunları kullanan kamuoyu için ise etik bir sonuç olarak yansıması olacaktır.

Dolaylı da olsa kamuoyunu aydınlatma sorumluluğu tüm meslek mensuplarında olmakla birlikte Yeminli Mali Müşavirler için daha büyük bir sorumluluk taşıdığı bilinmektedir. Bu bağlamda 18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan meslek mensuplarının meslek ahlakı

²³⁷ Gücenme, **a.g.e.**, s.42

²³⁸ Civan ve Durukan, **a.g.e.**,s.345

kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği'nin 3. Maddesiyle; meslek ahlakı ve önemi, 4. Maddesiyle; mesleki uzmanlık, 5. Maddesiyle; defter tutma ve finansal tablo hazırlama, 6. Maddesiyle; muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu, 7. Maddesiyle; dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, 8. Maddesiyle; mesleki özen ve titizlik, 9. Maddesiyle; tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı, meslek mensuplarının etik nitelikleriyle direkt ve kamuyu aydınlatma ilkesi ile endirekt bir düzenleme olarak değerlendirilebilir.

Ayrıca 22. madde ile Denetimde Kamu Sorumluluğu, direkt olarak düzenlenmiştir. Şöyle ki; Denetimi yapan ruhsatlı serbest muhasebeci mali müşavirler ile yeminli mali müşavirler meslekten olmayan kimselere veya meslektaşlarına yanlış bilgi vermeyen raporlar sunması, meslek mensubunun kamu yararını gözetmesi gereken ahlaki sorumluluğudur, şeklinde bir düzenlemesi vardır²³⁹.

Yine Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edeceği Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin amaç ve kapsam başlığını taşıyan 1. maddesinde; yönetmeliğin amacı; yeminli mali müşavirlerce gerçek veya tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin mali tablo veya beyannamelerinin; vergi istisna, muafiyet, iade, indirim, tecil, terkin veya zarar mahsubu işlemleri ve benzeri taleplerinin mevcut hükümlerine, muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu esas alınarak hesapların gerçeğe uygun ve doğru bilgi verecek şekilde tutulmasını ve bu suretle mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlamak olarak açıklanmıştır.

Yine bu maddeyle dolaylı olarak kamuoyunun doğru bilgilenebilmesi ve bu hakkının kullanılabilmesi amaçlanmıştır²⁴⁰.

02.01.1990 Tarihli Maliye Bakanlığı'nın Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'de de tasdik, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin yeminli mali müşavirlerce denetleme ilke ve standartlarına göre

²³⁹ SM,SMMM ve YMM Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği (18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı Resmi Gazete)

²⁴⁰ Mehmet Korkusuz, "Yeminli Mali Müşavirlerin Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulması Gerçekçi Bir Yaklaşım Mı?," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 8, Sayı no 91, (Temmuz 2001), s.128

uygunluk yönünden incelenmesi ve buna göre tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır²⁴¹. Bu açıklamayla da yeminli mali müşavirlerin kamuoyuna doğru ve güvenilir bilgi sunma sorumluluğu yüklenmiştir.

Kamuyu aydınlatma konusunda 3568 Sayılı Yasa'da direkt bir düzenlemeye rastlamak pek olası olmamakla birlikte SPK uygulamalarında ise kamuyu aydınlatma ilkesi genişçe düzenlenmiş ve bu şekilde tüm kitleler hedeflenmiştir

5.2. ABD'de Kamunun Aydınlatılması Açısından Yapılan

Düzenlemeler

ABD'de konuya ilişkin düzenlemeler Finansal Muhasebe Standartları (FASB - Financial Accounting Standards Board) ve Menkul Kıymetler ve Borsalar Komisyonu (SEC - Securities and Exchange Commission)) tarafından yayımlanmıştır. FASB, 1986 yılında finansal araçlara ilişkin kapsamlı bir proje başlatmıştır. Proje, ilk olarak kamuyu aydınlatma düzenlemelerini konu almış ve Mart 1990 tarihinde Finansal Muhasebe Standartlarına İlişkin Düzenleme (SFAS - Statement of Financial Accounting Standard) No.105 "Bilanço-Dışı Finansal Araçlara ve Kredi Riski Yoğun Finansal Araçlara İlişkin Kamuyu Aydınlatma", Aralık 1991 tarihinde de No.107"Finansal Araçların Gerçek Değerlerine İlişkin Kamuyu Aydınlatma" yayımlanmıştır. Türev araçlarının muhasebeleştirilmesine ilişkin çalışmaların uzaması ve türev araçları nedeniyle birkaç şirkette büyük kayıplar yaşanması nedeniyle türev işlemlerine ilişkin detaylı bilgiler sunulması ihtiyacının ortaya çıkması üzerine, FASB çalışmalarını yeniden kamuyu aydınlatma düzenlemelerinin iyileştirilmesine yönlendirmiş ve Ekim 1994 tarihinde SFAS No.119" Türev Finansal Araçlar ve Finansal Araçların Gerçek Değerlerine İlişkin Kamuyu Aydınlatma" yayımlanmıştır. Bu düzenlemenin yayımından sonra, SEC tarafından şirketlerin 1994-1995 yıllık raporları incelenmiş, yapılan incelemeler sonucunda SFAS 119

²⁴¹

sayesinde kamuya açıklanan bilgilerde 1994 yılına oranla iyileşmeler olduğu ancak piyasa riskine maruz araçlara ilişkin kamuyu aydınlatma düzenlemelerinin geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. SEC, 1995 yılında “Türev Finansal Araçlarla ve Türev Ticari Ürün Araçlarına İlişkin Muhasebe Politikalarının Kamuya Açıklanması ve Türev Finansal Araçların, Diğer Finansal Araçların ve Türev Ticari Ürün Araçların Taşıdığı Piyasa Riskine İlişkin Kantitatif ve Kalitatif Bilgilerin Kamuya Açıklanması” konusunda öneri sunmuş ve bu öneri Ocak 1997 tarihinde kabul edilmiştir. Diğer taraftan Haziran 1998 tarihinde, FASB türev araçların muhasebeleştirilmesine ilişkin çalışmalarını sonuçlandırmış ve SFAS No.133 “Türev Araçların ve Hedging Faaliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi” yayınlanmıştır. 15 Haziran 1999 tarihinden sonra başlayan tüm mali yıllar için geçerli olacak olan SFAS 133 ile kamuyu aydınlatma konusunda ek yükümlülükler getirilirken SFAS 119 no’lu düzenlemede yer alan türev araç elde tutma veya ihraç etmeye ilişkin amaçların, politikaların ve stratejilerin kamuya açıklanmasına ilişkin hükümler genişletilerek SFAS 133 no’lu düzenleme kapsamına alınmıştır. SFAS 105 no’lu düzenlemede yer alan “tüm finansal araçlara ilişkin kredi riski yoğunluğu bilgilerinin kamuya açıklanmasına ilişkin hükümler ile SFAS 119 no’lu düzenlemede yer alan “tüm finansal araçların taşıdığı piyasa riski ile ilgili olarak kamuya açıklanması önerilen bilgiler”e ilişkin hükümler revize edilerek SFAS 107 no’u düzenlemenin kapsamına alınmış ve SFAS 105 ve 119 no’lu düzenlemelerdeki diğer hükümler iptal edilerek yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, türev araçlara özgü kamuyu aydınlatma düzenlemeleri SFAS 133 no’lu düzenlemede toplanırken, tüm finansal araçları ilgilendiren kamuyu aydınlatma düzenlemeleri 107 no’lu düzenlemede toplanmıştır²⁴².

5.3. İngiltere’de Kamunun Aydınlatılması Açısından Yapılan Düzenlemeler

İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu (ASB-Accounting Standards Board) 1996 yılında türev araçlar ve diğer finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve bu araçlara ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması

²⁴²

Akalın, a.g.e, s.12-13

konusunda tartışma notları yayımlanmış ve bu notlarda mevcut kamuyu aydınlatma düzenlemelerinin bir an önce geliştirilmesi gerekliliğine yer verilmiştir. ASB, Nisan 1997 'de ilk taslak metni, Temmuz – 1997'de de ek taslak metni yayımlanmış ve Eylül 1998 tarihinde Finansal Raporlama Standardı (FRS - Finansal Reporting Standards) 13” Türev Araçlara ve Diğer Finansal Araçlara: Kamuyu Aydınlatma” kabul edilmiştir.

FRS 13 No'lu Standardın amacı; işletmelerin finansal araç tutma veya ihraç etme amaçlarının, politikalarının ve stratejilerinin anlaşılmasını sağlamak üzere, işletmelerin mali tablolarında gerekli açıklamaları yapmalarını sağlamaktır.

Bir başka anlatımla, mali tablo kullanıcılarının, finansal araçlar ve benzer karakterli ticari ürün sözleşmeleri nedeniyle ortaya çıkabilecek başlıca finansal risklerin her biri için işletmelerin risk profili ve bu tür araçların ve sözleşmelerin (bilanço içi ve bilanço dışı) işletmelerin finansal pozisyonu, performansı ve nakit akımı açısından önemi konusunda değerlendirme yapabilmelerini sağlamaktır. FRS 13 hem yorum niteliğinde, hem sayısal açıklamalar yapılmasına ilişkin yükümlülükler getirmiştir.

Yorum niteliğindeki açıklamalar tüm işletmeler için aynı olmakla birlikte, sayısal açıklamalar işletmelerin karşılaşacakları risklerin önemine göre farklılaştırılmıştır.

FRS 13 ile getirilen kamuyu aydınlatma yükümlülükleri ana başlıklar itibariyle aşağıdaki şekilde sıralanabilir²⁴³.

- Hedeflerin, politikaların ve stratejilerin kamuya açıklanması,
- Faiz oranı riskine ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Döviz riskine ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Likidite riskine ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Gerçek değere ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Ticari amaçla tutulan veya ihraç edilen finansal varlık ve finansal yükümlülüklere ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Hedge işlemlerine ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,

- Ticari ürün sözleşmelerine ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Piyasa fiyat riskine ilişkin bilgilerin kamuya açıklanması,
- Muhasebe politikalarının kamuya açıklanması,

6. KAMUNUN AYDINLATILMASINDA ETİK DAVRANIŞLARIN ÖNEMİ

Muhasebe uygulamalarının, toplumu oluşturan kişi ve kurumların amacı (ki bu da etik sorumluluğa dayanmaktadır.) çerçevesinde ve kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda yapılması gerekir. İşletme ve muhasebe birimleri yöneticilerinin temel sorumluluğu, bu bilgileri gerçeğe uygun ve doğru olarak hazırlamak ve ilgililerin kullanımına sunmaktır²⁴⁴. Burada sözü edilen sosyal sorumluluk ya da temel sorumluluk etik sorumlulukla ilişkilidir. Çünkü etik sorumluluk sosyal sorumluluğa dayanmaktadır.

Bu açıklamanın ortak noktası olarak, topluma bilgi sunumunun kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda yapılması gerekliliği, ancak etik değerlere uygun bilgilerin aktarılmasından söz edilmektedir.

Bu açıdan, bu kavramın hukuki sorumluluktan daha geniş anlamda düşünülmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile muhasebe ilgili gruplara bilgi üretirken yasaların arkasına sığınarak sorumluluktan kaçmamalıdır, yürürlükteki mevcut ilke ve yasalar, muhasebenin etik sorumluluğunu yerine getiremediğinde, uygulayıcının tarafsız ve doğru bilgi üretebilmek için yasaların daha da ilerisine giderek ilgili gruplara karşı doğru bilgi üretmek konusundaki sorumluluğunu yerine getirmelidir.

Bu durumda meslek elemanları yapılan iş yasal ise etikdir, değil ise etik değildir gibi bir etik ikileme düşmemelidir²⁴⁵.

Kamuoyu dediğimizde tüm toplum kesimleri düşünülmeyle beraber, herkesin etkilenme derecesi aynı değildir. Bu nedenle yöneticiler için, ortaklar için, kredi verenler için ve devlet için etik davranışın ayrı bir önemi vardır.

²⁴⁴ Recep Güneş ve Fikret Otlu, "Muhasebe Uygulamalarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.37

²⁴⁵ Güredin, **a.g.e.**,s.119

6.1. Yöneticiler Açısından Önemi

Yöneticiler muhasebeden doğru, ekonomik, zamanlı ve yararlı bilgiler almak istemektedirler. Muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir mali tabloların zamanında ve tam olarak hazırlanabilmesi için mali karakterdeki olayların kaydının hata ve hilelerden arındırılmış şekilde yapılmasını gerektirmektedir. Bu şekilde mali bilgilere dayanılarak karar verecek yöneticiler yanılgıya düşmeyecektir²⁴⁶.

Sonuç olarak muhasebe meslek elemanının etik ilke ve kurallara uygun hareket etmiş olması, doğru, güvenilir, tarafsız bilgi üretimini sağlar ve bu da hazırlanan mali tabloların kamuoyunun bir parçası olan yöneticilere doğru olarak yansımalarına neden olur.

6.2. Ortaklar Açısından Önemi

Ortaklar ihtiyaç duydukları bilginin önemli bir kısmını örneğin, yükümlülükler, şarta bağlı yükümlülükler, masraflar, riskler ve diğer finansal etkiler hakkında hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan edinebilirler²⁴⁷.

Ayrıca sadece ortaklar değil potansiyel yatırımcılar için de kamuya sunulan bilgilerin önemi oldukça fazladır, çünkü halka açık anonim şirketlerde satışa sunulan hisse senetlerini almak isteyen potansiyel yatırımcılar karar verirken kamuoyuna sunulan finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak isteyeceklerdir. Bunun en önemli gereği ise meslek elemanlarının etik davranışlar içinde olmasıdır.

6. 3. Kredi Verenler Açısından Önemi

Satıcı ve kreditorlerin bilgi ihtiyaçları da yatırımcı ve yöneticilerin ihtiyaçlarından farklı değildir. İster bankacılık sektörü olsun, ister diğer sermaye piyasası araçları yoluyla olsun, kredi verenler kendilerini ilgilendiren konularda yine kamuoyunun bir parçası olarak bilgi edinmek isteyeceklerdir. Bu tür

²⁴⁶ Sözbilir, a.g.e., s.15

²⁴⁷ Özbirecikli, a.g.e.,s.137-140

işletmelerde genellikle finansal analistler görev yapmaktadırlar. Finansal analistler, bir işletmenin finansal performansı üzerinde etkisi olan bilgileri toplar ve analiz ederler. Bu tür bilgiler finansal analistlere bir şirketin finansal istikrarı ile şirketi etkileyebilecek risk ve fırsatları analiz etmelerinde yardımcı olur.

Ayrıca kredi derecelendirme (rating) sistemlerinde bir işletmenin finansal istikrarı ve kredi değerliliği üzerinde potansiyel etkisi olan mali tabloların hazırlanmasındaki etik yaklaşımın etkisi yadsınamaz.

6.4. Devlet Açısından Önemi

Devlet için, işletmelerin mali tablolarının doğru bilgi verip vermediğinin ilk amacı vergi, ikinci amacı ise istatistiki veri sağlanmasıdır.

Günümüzde devlet, ekonominin gelişme sürecini ve işletmelerin ülke ekonomisindeki katkılarını muhasebe bilgilerini kullanarak sağlamaktadır²⁴⁸. Ancak burada kaynaklarının büyük bir kısmını elinde bulunduran kamunun bürokrat ve yöneticilerinin de yine etik davranışlar açısından kamuoyuna karşı büyük bir sorumluluk taşıdıklarının unutulmaması gerekir. Devletin de kamuyu aydınlatma açısından büyük sorumluluklar taşıdığı için, IMF'nin Mali Şeffaflık Konusundaki İyi Uygulamalar Yönergesi'nde yer alan konular bize ışık tutacaktır. 23.03.2001 tarihli IMF İcra Kurulu tarafından kabul edilen son metine göre;

- Doğrudan kamu hizmeti sunan kamu idareleri ile diğer kamu kesimi ve ekonomik kesimlerin farklı olduğu yönler ortaya konmalı ve kamu kesiminde politika ve yönetim yetkileri açıkça tanımlanmalı ve kamuya açıklanmalıdır.
- Mali yönetim konusunda açık bir yasal ve yönetsel çerçeve kurulmalıdır.
- Kamuoyu, devletin geçmişte yaptığı, şimdi yapmakta olduğu ve gelecekte yapmayı tasarladığı mali faaliyetlerin tamamı konusunda bilgi sahibi olmalıdır.

²⁴⁸

Sözbilir a.g.e.,s.17

- Mali bilgilerin zamanında yayınlanması konusunda taahhüt yapılmalı, söz vermelidir.
- Bütçe tasarısı, maliye politikası amaçlarını, makro ekonomik çerçeveyi, bütçenin politika temelini ve tanımlanabilir mali riskleri açıkça ortaya koymalıdır.
- Bütçe verileri politika analizini kolaylaştıracak, kamu yöneticilerinin hesap vermesini geliştirecek biçimde sunulmalıdır.
- Görüşülüp kabul edilen bütçe ödeneklerinin harcanması ve bu harcamaların izlenmesi, gelirlerin toplanması usulleri açıkça tanımlanmalıdır.
- Yasama organı kamu bütçe gerçekleştirmeleri konusunda düzenli olarak bilgilendirilmelidir.
- Mali veriler genel kabul görmüş veri kalite standartlarına uygun olmalıdır.
- Mali bilgiler bağımsız bir inceleme ile denetime tabi tutulmalıdır. şeklinde genel olarak ifade edilmiştir²⁴⁹.

7.KAMUNUN AYDINLATILMASINDA MESLEK MENSUPLARININ ETİK YÖNDEN SORUMLULUK DUYDUĞU TARAFLAR

Muhasebe meslek elemanları, herşeyden önce kendi kişisel çıkarlarını gözetken, kendisine bağımlı olanlara karşı sorumlulukları olan bir bireydir. Sorumluluk duyduğu bu taraflar devlet, toplum, mesleki kuruluşlar, müşteriler ve tabii ki kendisidir.

Ayrıca meslek elemanlarına güvenin sürekli kılınması ve mesleğin onurunun sürekli korunabilmesi için etik değerlere sahip meslek elemanlarının ilgili taraflara sorumluluk duygusu içerisinde hareket etmesi gerekir²⁵⁰.

²⁴⁹ Ömer Faruk Batirel; "Kamu Hesaplarında Saydamlık," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, (Bodrum. 29 Mayıs – 2 Haziran 2002), s.168 - 170

²⁵⁰ Yıldırım ve Çukacı, **a.g.e.**,s.10

7.1. Topluma Karşı Sorumlulukları

Meslek elemanı etik sorumluluk açısından toplumun güvenini sarsıcı, toplumu yanıltıcı finansal mesajlar vermekten kaçınmalı, toplumun genel çıkarları konusunda duyarlı olmalıdır.

Meslek elemanları mesleklerini yerine getirirken etik deontolojinin gereğini yerine getirmeli, bu açıdan toplumu bilgilendirmelidir. Söz konusu toplum çıkarları olduğundan bilgilendirme haklarını kullanan bu kitlenin ancak etik bir davranış sergileyen meslek elemanlarından beklenen yararı görebileceklerdir. Meslek elemanı hiçbir zaman o günkü veya gelecekteki bir beklenti içine girerek hareket etmemelidir.

7.2. Mesleki Kuruluşlara Karşı Sorumlulukları

Meslek elemanları, mesleki kuruluşların muhasebe mesleğinin imajını, saygınlığını sağlamak amacı ile belirlediği standart ve kurallara uygun davranış ve faaliyette bulunmalıdır.

Mesleki kuruluşlarla ilgili yasalarla ortaya konmuş sınırlar ve mesleki özenin gerektirdiği ölçüde bilgi aktarımı, bilgi sağlama gibi konularda kamuoyuna karşı sorumluluk taşınması gerekmektedir.

7.3. Müşterilere Karşı Sorumluluklar

Müşteriye profesyonelce hizmet vermek; müşterinin çıkarlarını korumak, yol gösterici olmak, müşteri ile ilgili edinilen özel bilgileri saklı tutmak ve güvenilir olmak, etik davranışların bir sonucudur. Diğer yandan da kamu ve toplum için müşterileri hakkında gerekli finansal bilgileri çarpıtmadan raporlamaktır²⁵¹.

Mesleğin, bilinç ve özveri ile yerine getirilmesi, müşteri ile doğrudan doğruya ve dolaylı olarak ilişkide bulunan diğer meslektaşlarını da ilgilendirir.

Muhasebe meslek mensubu, arkadaşlarının da yaptığı faaliyetlerden sorumlu olma bilinci taşımalıdır. Mesleğin özveri ve bilinçle yerine getirilmesi

²⁵¹

dolaylı olarak muhasebe mesleğini belirleyen bilim, bilinç ve bağımsızlık kavramlarında yer almaktadır²⁵².

Kamuyu aydınlatma açısından önemli bir yeri olan bu üç bileşenin, aynı zamanda meslek elemanlarının niteliklerini belirleme açısından önemlidir.

7.4. Kendine Karşı Sorumlulukları

Meslek elemanları kişisel disiplin sahibi olmalı, mesleki konularda sürekli olarak kendini geliştirmeli, yasa ve yönetmeliklere uyararak kamu ve toplum yararına uygun davranış biçimi sergilemelidir. Etik değerlere sahip olmalı ve bunu yaralayıcı her türlü çelişki yaratıcı çıkar ilişkisinden kendini arındırmalı ve kendi çıkarlarını da korumalıdır. Buna göre meslek elemanı, kişisel çıkarları ve karşı karşıya kaldığı sorumluluklar arasında uygun bir denge kurmalıdır.

8. KAMUNUN AYDINLATILMASINDA MESLEK MENSUBUNUN ETİKSEL SORUMLULUKLARI VE SONUÇLARI

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası ile muhasebecilik ve mali müşavirlik meslekleri düzenlenmiş, bu mesleklere mensup kişilerin faaliyet konuları ve yetkileri belirlenmiş ve bu alanlarda çalışanlar için Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ünvanları öngörülmüştür. Yasanın 2.maddesinde, bu ünvanlara sahip meslek mensuplarının görev ve yetki alanı ünvanlara göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

Meslek mensupları ile müşterileri arasındaki ilişkiler her ne kadar bir özel hukuk ilişkisine dayansa da, hizmetin doğru ve dürüst olarak yerine getirilmesinde en az müşterinin bireysel yararı kadar, kamu yararı da vardır. Bu nedenle özellikle Yeminli Mali Müşavirler tarafından verilen tasdik hizmeti bir kamu hizmeti niteliğindedir²⁵³.

²⁵² Kotar, **a.g.e.**,s.73

²⁵³ A. Bumin Doğrusöz, "Ruhsatlı Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Yasa Kapsamında Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları," III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları , Yayın no 20, (Alanya. 30 Nisan-4 Mayıs 1997), s.221

Maliye Bakanlığınca yayımlanan, SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte sorumluluk konusu iki ayrı madde ile düzenlenmiştir. Bunlardan birincisi, sorumluluk başlığını taşıyan 8 madde, diğeri ise, hukuki sorumluluk başlığını taşıyan 21. maddedir²⁵⁴.

İlgili yönetmeliğin 8. maddesi sorumluluğu üç grupta düzenlemiştir. Bunlardan;

- Sosyal Sorumluluk: Meslek mensupları, mesleği ifa ederken toplum ve devlete karşı sorumluluk taşır,
- İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları, işletme sahip ve yöneticilerine , isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlar,
- Meslektaşlara Karşı Sorumluluk: Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

21. maddede ise; hukuki bir sorumluluk yüklemiştir. Şöyle ki;

Meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında V.U.K'nda yer alan iştirak, teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludur. Şeklindeki düzenlemeler meslek mensuplarının genel mesleki standartları arasında yer almış ve aynı zamanda da toplumsal bir sorumluluk, yani kamu sorumluluğu yüklemiştir.

Ancak meslek mensuplarının genel anlamdaki etik nitelikleri ve sorumlulukları taşıdıkları ünvanların çalışma alanlarıyla sınırlı ve evrensel niteliklerdir. Diğer bir ifadeyle meslek elemanlarının çalışma alanlarındaki etiksel sorumlulukları onların taşıdıkları ünvanlarına göre farklı özellikler taşımaktadır. Meslek elemanları yaptıkları çalışmalarla kamuyu aydınlatmak adına yapılması gereken ne ise o sorumluluğu taşımalıdır. Toplumun tüm kesimlerine karşı taşıdığı sorumluluğun bir gereği olarak deontolojik bir yaklaşım sergilemelidir.

²⁵⁴ SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, (03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete)

Meslek mensuplarının hukuki sorumluluklarının neler olduğu, aykırı davranılması halinde ne gibi sonuçlarla karşılaşılacağı, ilgili yasa ve yönetmeliklerde önceden belirlenmiştir.

Ayrıca halen TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bekleyen kanun teklifinin 11. maddesi ile meslek mensuplarının mesleklerinin yerine getirilmesi veya TÜRMOB ya da Oda organlardaki görevlerinden doğan veya görev sırasında işledikleri suçlardan dolayı haklarında soruşturma, Maliye Bakanlığının vereceği izin üzerine, suçun işlendiği yer Cumhuriyet Savcısı tarafından yapılar şeklinde bir düzenlemeyi içermektedir²⁵⁵

Ancak hukuki sorumluluktan farklı olarak sosyal sorumluluğun alanının oldukça geniş olması ve meslek elemanlarının meslek bilinci ve etik nitelikleri ile ilgili olması nedeniyle etik dışı davranan bir meslek mensubunun bu davranışlarının sonuçlarını önceden kestirebilmek zordur. Diğer taraftan bu sonuç toplumun tüm kesimlerini farklı düzeyde etkileyebilmektedir.

8.1. Serbest Muhasebecilerin Kamuyu Aydınlatmadaki Etiksel Sorumlulukları ve Sonuçları

3568 Sayılı meslek yasasının 4. maddesindeki genel koşulların yanında 5/A-a maddesinde belirtilen koşullardan önlisans seviyesinde öğrenim görmüş olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, anılan maddedeki staj süresini tamamlamış olanlardan serbest muhasebeci ünvanı alırlar²⁵⁶.

Yasa serbest muhasebeci olmanın koşullarını sayarken ilgili meslek elemanlarının niteliklerini de belirlemiştir. Böylelikle önce, meslek elemanlarının etik değerler arasında yer alan mesleki niteliklerini saymıştır. Bu bağlamda serbest muhasebecilerin kamuoyunu aydınlatmadaki etiksel sorumlulukları ve sonuçları değerlendirilebilecektir.

²⁵⁵ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, (Esas No: 2/533)

²⁵⁶ Ömer Duman, "3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu," **Yaklaşım Dergisi**, Yıl 9, Sayı no 101, (Mayıs 2001), s.122

Yine söz konusu yasada serbest muhasebecilerin yapabilecekleri işler; (gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince; defterlerini tutmak, bilanço, kar – zarar tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak) belirtilmiştir.

Yaptıkları bu işlerle kamuoyunu bilgilendirme sorumluluğunu, etik ilke ve kurallara uygun bir şekilde yerine getiren meslek elemanı, bilgiye gereksinim duyan toplumu doğru, güvenilir ve şeffaf bir şekilde aydınlatmış olacaktır. Aksi halde ise tamamen bunun tersi bir sonuç ortaya çıkacaktır.

8.2. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Kamuyu Aydınlatmadaki Etiksel Sorumluluk ve Sonuçları

SM, SMMM ve YMM Ç.U.E.H. Yönetmeliğin 17. ve 18. maddelerinde yer alan genel ve özel şartlar çerçevesinde serbest muhasebecilerin yapabilecekleri işlerin yanısıra, işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, bu konularda belgelere dayanılarak inceleme, tahlil denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, şeklinde görev alanları sayılmıştır²⁵⁷.

İlgili düzenlemeden de anlaşılacağı gibi SMMM'lerin SM'lere göre faaliyet alanları daha geniş ve dolayısıyla etik sorumlulukları da daha büyüktür. Bu yönetmelikte iki tür sorumluluktan söz edilmektedir. Birincisi sosyal sorumluluk, diğeri ise hukuki sorumluluktur. Burada etik ilke ve kurallarının dayandığı sosyal sorumluluk ön plandadır.

Genel olarak; SMMM'lerin mükellef tarafından kendilerine ibraz edilen belgelerin yasal süresi içerisinde, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun ve doğru olarak yasal defterlere kayıt edilmesinden ve mali tablolara aktarılmasından sorumludur. Meslek mensupları

²⁵⁷

SM, SMMM ve YMM Ç.U.E.H.Y (03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı Resmi Gazete)

bilerek kullandıkları veya harici araştırmayı gerektirmeden sahte veya içeriği ile ilgili olarak yanıltıcı olduğu anlaşılabilen belgelerden de sorumlu olacaktır²⁵⁸.

Bu durumda meslek mensubu dışarıdan kaynaklanan bir etik dışı davranış nedeni olan, sahte ve yanıltıcı belge kullanmaktan dolayı sorumlu tutulabilecektir.

Daha önceki bölümlerde meslek elemanlarının etik ve mesleki nitelikleri sayılmıştır. Bu niteliklere uygun davranan bir meslek elemanının sonuçta hazırlamış olduğu bilgiler, raporlar, tablolar kamuoyuna doğru bir biçimde yansiyacaktır.

Ayrıca S.M.M.M.'ler sadece özel çalışan insanlar değildir, kamuda da çalışanları vardır. Bunların kamuoyuna bilgi verme açısından taşıdıkları sorumlulukları serbest çalışanlara göre daha fazladır. Çünkü kamunun işletmecilik payının hala çok büyük olduğu ve sonuçta da daha geniş bir kitleyi etkileyebileceği unutulmamalıdır.

Kamu muhasebesi sistemin yeterince saydam olmaması halinde, denetim organı ve süreçlerinin de başarılı ve etkin olamayacağı, bütünsel olmayan, zamanında elde edilmeyen bilgiler veren kamu hesaplarının yanlışlara zemin hazırlayacağı böylesine bir düzende etik dışı davranışlar tespit edilse ve raporlansa dahi, sorumluluklarının ortaya çıkarılması güçleşecektir²⁵⁹.

Buna önlem olarak şeffaf bir kamu hesap sisteminin caydırıcı olacağı ve bilgilerin kamuoyuyla paylaşılmasının gerekli olduğu bilinmelidir.

8.3. Yeminli Mali Müşavirlerin Kamuyu Aydınlatmadaki Etiksel Sorumlulukları ve Sonuçları

Yeminli mali müşavirlerin etik sorumluluklarının ve sonuçlarının etkisini ortaya koyabilmek açısından, onların mesleki faaliyet alanları, üzerinde durmak yararlı olacaktır.

Meslek yasasının mesleğin konusu başlığı altında 2/B maddesinde çalışma alanları belirlenmiş olan YMM'lerin; yasanın 2/A – b bendinde yer alan,

²⁵⁸ Duman, **a.g.e.**,s.123

²⁵⁹ Batirel, **a.g.e.**,s.163

muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, şişletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili şişlerini dñzenlemek veya bu konularda mñřavirlik yapmak, 2/A – c bendinde yer alan; yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, rapor ve benzerlerini dñzenlemek, tahkim, bilirkişiler ve benzer şişleri yapmanın yanında, yasanın 12. maddesine gñre çıkarılacak yñnetmelik çerçevesinde tasdik şişlerini yapmak şeklinde sıralanmıştır. YMM'ler muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bñrosu açamazlar ve muhasebe bñrosuna ortak olamazlar²⁶⁰.

Çalışma alanı yukarıda belirtildiği gibi oldukça geniş olan ve özellikle tasdik ve denetim yetkileri verilmiş bulunan meslek elemanlarının mesleğin, kamuoyunda gñven ve saygınlığının korunabilmesi ve mesleğin gelişerek kamuoyunda haklı ve seçkin konuma gelebilmesi için yeterli olmasa da meslek yasasında yer alan özel ve genel meslek etiklerini eksiksiz ve tam olarak yerine getirmeleri olmazsa olmaz bir gerekliliktir. Bu nedenle söz konusu olan etik değerlere uyulup uyulmadığının mutlaka etkin bir şekilde denetlenmesi gerekmektedir.

Yeminli mali mñřavirlerin etik değerlere uyup uymadıklarını denetleyen iki kuruluş yasa ile gñvlelendirilmiř olmasına karşın, tam istenilen biçimde denetlenip denetlenmediği tartıřmalıdır²⁶¹.

Kendilerine kamusal yetkiler verilen yeminli mali mñřavirlerin bağımsızlıklarına bñyk önem verilmiřtir²⁶².

Ülkemizde bağımsız denetçi olmanın n koşulları yeminli hesap uzmanı formasyonuna sahip olmak ve denetim çalışmasını bir denetim anlaşması içinde yapmaktır. Bu görev yasa ile yeminli mali mñřavirlik kapsamaya çalışılmıştır. Bu görevle; mesleki kurumlaşmanın getirdiği ilkeler içinde mñřterilere, mñřteri şişletmelere, kamuya ve meslektaş uygulamacılara verilen bir hizmettir. Bu nedenle, bağımsızlık, bñtñnlk ve tarafsızlık kurallarına uyularak, mesleki kurumlaşmanın oluşturduğu ve geliştirdiği mesleki ve teknik

²⁶⁰ SM, SMMM ve YMM Kanunu (13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazete)

²⁶¹ zel, AĞustos 2000, **a.g.e.**, s.19

²⁶² Korkusuz, **a.g.e.**,s.130

standartlar gözetilerek, kamuya, müşteri işletmelere ve meslektaşlara sorumluluk taşınarak yürütülür. Bu doğrultuda, toplumsal beklentilerin bağımsız denetçiye finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda güvence vermeye yönelik yeni roller ve sorumluluklar tanımaya başladığı ve beklentilerin giderek somutlaştığı açıktır.

Genel olarak bakıldığında, toplumun bağımsız denetçiye, yönelttiği beklentilerin A.B.D. uygulamasında belirli sorumluluk türleri halinde sıralandığı saptanmaktadır²⁶³.

- Hatalar ve düzensizlikleri araştırma ve raporlama sorumluluğu,
- Müşterilerin yasa dışı işlemleri karşısındaki sorumluluğu,
- Finansal tablo denetiminde iç kontrol sistemini dikkate alma sorumluluğu,
- İnceleme ve değerlendirme sorumluluğu,
- Çözümleyici araçlardan yararlanma sorumluluğu,
- Muhasebe tahminlerini gözden geçirme sorumluluğu,
- Denetlenmiş finansal tablolar üzerinde açıklayıcı raporlar düzenleme sorumluluğu,
- Denetlenen işletmenin varlığını sürdürmesine ilişkin riskleri gözden geçirme ve açıklama sorumluluğu.

Gerçekte sorumluluk alanlarına düşen bu beklentiler zinciri, klasik anlamda genel kabul görmüş denetim standartlarına göre düzenlenmiş bilgilerin güvenilirliğini arttırmaya ve bağımsız denetçiye yeni işlevler tanımaya yönelik bir çerçeve oluşturmaktadır²⁶⁴.

Muhasebe, işletmecilik, vergi, finans, ekonomi, ticaret hukuku ve denetim konularındaki gelişmeler; bu amaçla, yüksek bilgi ve ihtisas sahibi meslek mensupları gerektirmiş, dünyada; İngiltere’de ve benzeri Anglosakson ülkelerinde CPA (Certified Public Accountant) ya da CA (Chartered Accountant) adıyla Fransız ekolünde Expert Comptable, İtalyan’larda Dottori

²⁶³ Semra Öncü ve diğerleri, “Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları,” III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Yayın No.20, (Alanya. 30 Nisan – 4 Mayıs 1997) s.168-169

²⁶⁴ a.g.e.,s.169

Commercialist ünvanları altında düzenlenen bu meslek, ülkemizde Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik ünvanları altında düzenlenmiştir.

Bu meslek mensupları, yalnız mükelleflerin işlerini yapmakla kalmamakta, mükellef ile devlet arasında köprü görevi görmekte ve özellikle artık gelişen sermaye piyasasındaki yatırımcıların haklarını da korumaktadır²⁶⁵.

YMM'lerin üstlendikleri sorumluluklar gözönünde bulundurulduğunda bunların etik olmayan davranışlara yönelmeleri halinde tüm kamuya ve devlete sağladığı bilgilerle yanılgıya düşecektir ve toplumsal dengeler, ekonomik dengeler sosyal ve hatta siyasal dengeler bozulabilecektir. O nedenle meslek elemanlarının mesleğin gerektirdiği kişisel, etik ve meslek bilinci ile hareket etmelidirler. Her meslekte olduğu gibi YMM'lik yapan kişilerde de belirli özel etik değerler aranmaktadır. YMM'lerin halen tabi oldukları mevzuat gereği muhasebe denetimi, vergi denetimi gibi birbirinden oldukça farklı bir işleme görevlendirilmişlerdir.

8.3.1. Muhasebe Denetimi Açısından Sonuçları

Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birim ya da döneme ait rakamlarla anlatılan bilgilerin önceden saptanmış ölçütlerle ölçülmesi ve uygunluk derecesinin bir raporla saptanmasıdır. Muhasebe denetiminde kullanılan ölçü genel kabul görmüş muhasebe standartlarıdır²⁶⁶.

Raporlama işini mevzuatımız YMM'lere vermiştir. Bu meslek elemanlarının hazırlayıp kamuoyuna sunacakları raporlar doğrultusunda işletmeler güvenilir bilgiler sağlayacaklardır. Bunun sonucunda ilgili firmalara sermaye piyasası araçlarıyla yerli ve yabancı yatırımcılar, yeni yatırımlar yapabilecekler ve toplumun elinde atıl durumda bulunan sermayeler değerlendirilmiş olacaktır.

Bunun yolu sağlıklı ve güvenilir raporlama sisteminin olmasıdır. YMM'ler bu konuda kilit rol oynamaktadırlar. Onların hazırladıkları raporların sonucu

²⁶⁵ Masum Türker, "Denetim Mesleğine Doğru," **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl 10, Sayı no 51, (Nisan – Haziran 2000), S.5

²⁶⁶ Özel, Ağustos 2000, **a.g.e.**,s.11

sermaye piyasalarını etkileyecektir. İşletme bazındaki büyümelerle genel ülke ulusal gelirlerinin artmasına ve sonuçta kamuoyunun tüm kesimlerinin bundan olumlu bir şekilde yararlanmalarını sağlayacaktır.

Bunlar hem gerçekte, hem de görünürde etik ilke ve kurallara uygun davranan ve kamuoyu tarafından böyle bilinen YMM'lerin yapmış oldukları denetim raporlarının olumlu yansımalarıdır.

Tersi bir durumda ise YMM'ler kamuoyunun gözünde güvenilirliğini etik açıdan yitirmişlerse, denetimlerinden geçmiş mali tablolarına kimse ilgi duymayacak ve hatta kuşkuyla karşılayacaklardır. Bunun sonucunda ise, işletmeler gereksinim duydukları sermayeyi sermaye piyasası araçları yoluyla edinemeyecek, pahalı bir sermayeye yönelmek durumunda kalacak ve işletme sürekliliğini koruyamayacaktır. Hatta bu tür işletmelerin hisse senetleri değer yitirecek ya da panik satışlara yönelecektir. Bunun en son örneği ABD'deki ENRON olayında görülmüştür..

8.3.2. Vergi Denetimi Açısından Sonuçları

V.U.K. Md.134'te vergi denetimi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaktır, şeklinde açıklamıştır²⁶⁷. Vergi denetiminin ölçütleri vergi mevzuatıdır. Vergi denetiminin işlevi; YMM'lerin denetim sürecinde ortaya çıkan bilmemezlilik, anlayamazlık sonucu yapılan hataları düzelttirmek, ilgilileri bu konularda eğitmek, doğru beyanda bulunmalarını sağlamak, vergi kaçırmalarını önlemek şeklinde açıklanabilir.

Burada vergi denetiminin fonksiyonu, araştırmak ve vergi kaçırmayı önlemek gibi iki amacı içermektedir. Vergi denetimi doğrunun aranmasıdır. Bu nedenle çok büyük ve iddialı bir denetim biçimidir ve doğruluğun saptanması nedeniyle de çok büyük bir sorumluluk içermektedir²⁶⁸.

Buradaki önemli olan doğruluk kavramı, etik olma ya da olmamanın bir ölçüsüdür. Sorumluluk ise etiğin dayandığı kaynağıdır.

Ülkemizde her ne kadar muhasebe denetiminden söz ediliyorsa da, yapılan denetim aslında vergi ağırlıklıdır. Vergi denetiminde aranan, vergilerin

²⁶⁷ Vergi Usul Kanunu, (Md. 134)

²⁶⁸ Özel, Ağustos 2000, **a.g.e**, s.11

doğru saptanması ve bunların doğru olduğunun YMM'ler tarafından onaylanmasıdır.

Etik ilke ve kurallara uygun olarak hazırlanan vergi tabloları ve sonuçta ödenecek verginin doğruluğu, ulusal geliri olumlu yönde etkileyecek, insanların aldığı pay artacak, sosyal devlet olmanın gereği insana daha büyük yatırımlar yapılabilecek ve sonuçta da mutlu bir toplum yaratılmasına olanak verecektir.

YMM'lerin etik davranmaması halinde ise ülkenin gereksinim duyduğu vergiler toplanamayacak bu pahalı bir iç ya da dış borçlanmayla sağlanmaya gidilecek, insana yatırım azalacak, devlet sosyal olmaktan çıkabilecek ve hatta ulusal bağımsızlığı dahi tehlikeye sokabilecektir.

Bu varsayımlar YMM'lerin üstlendikleri görevlerinde etik ilke ve kurallara uygun davranmamanın ne kadar önemli sonuçlar doğurabileceği açısından kafamızda canlandırıldığında öneminin çok büyük olduğu ortaya çıkmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

UYGULAMA: KAMUYU AYDINLATMADA MESLEK ETİĞİNİN ÖNEMİNE MESLEK MENSUPLARININ YAKLAŞIMLARINA ÇORUM'DA ÇALIŞAN SM, SMMM VE YMM'LERE YÖNELİK BİR ANKET ÇALIŞMASI

Araştırma anketiyle Çorum'da serbest, kamuda veya bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarına toplam 29 sorudan oluşan bir anket uygulanmıştır. Kendilerine ulaşılan toplam 121 meslek mensubundan 91 tanesi anketi yanıtlamış, 30 tanesi ise yanıtı bırakmıştır..

Kendilerine yöneltilen 29 sorudan oluşan bu anketteki sorular değerlendirme sırasında 4 farklı amaç altında gruplanarak üzerinde çalışılmış ve yorumlanmıştır. Bu sorular aşağıda belirtilen amaçlar doğrultusunda gruplanmıştır.

- I. Grup Sorular, Kişisel Niteliklerin Değerlendirilmesine İlişkin Sorulardır. (Anketteki 1-5. sorulardır.)
- II. Grup Sorular, Mesleki ve Etik Niteliklerin Değerlendirilmesine İlişkin Sorulardır. (Anketteki 6-11. sorulardır.)
- III. Grup Sorular, Bağımsızlık ve Tarafsızlığın Değerlendirilmesine İlişkin Sorulardır. (Anketteki 12-19. sorulardır.)
- IV. Grup Sorular ise, Mesleki ve Etik Niteliklerle Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesine İlişkin Sorulardır. (Anketteki 20-29. sorulardan oluşmaktadır.)

Bu çalışmayla meslek mensuplarının kişisel, mesleki, etik ve meslek bilinci nitelikleri ile kamuoyunun aydınlatılmasına yaklaşımları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Çalışmada sayısal veriler ve yüzdeler her bir soru için ayrı ayrı grafiklerle açıklanmıştır. Meslek mensuplarıyla yüzyüze görüşülerek elde edilen sonuçlar yine her bir soru için ayrı ayrı değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda birbirlerini

tamamlayan sorular arasındaki ilişkilerin, birbirleriyle örtüşüp örtüşmediği incelenerek değerlendirilmiştir.

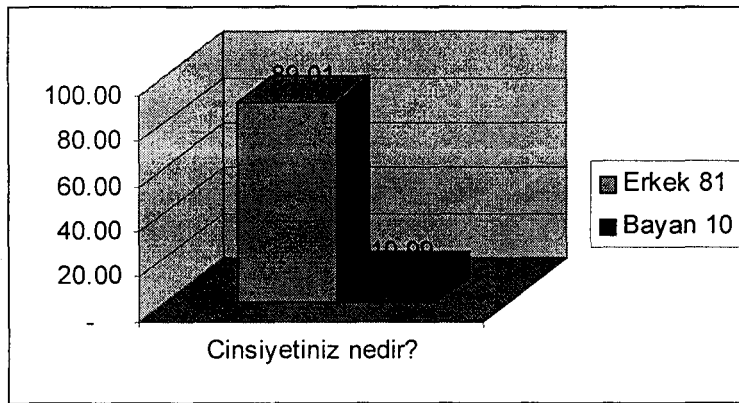
Ayrıca meslek mensuplarının çalışma konusu olması nedeniyle yapılan incelemede, Çorum'da toplam 12062 vergi mükellefinin bulunduğu, vergi dairesi kaynaklarından öğrenilmiştir. Bunların 7344 tanesinin (ticari kazançlar 5241, zirai kazançlar 156, serbest meslek erbabı 579, diğerleri 1368) gerçek usulde, 3360 tanesinin (hizmet erbabı-ücretliler 76, ticaret ve sanat erbabı 3284) basit usulde G.V. mükellefi oldukları ve yine 1358 tanesinin (anonim şirket 278, limited şirket 888, kooperatif 183, diğerleri 9) ise K.V. mükellefi oldukları saptanmıştır.

Bu veriler Çorum'da çalışan meslek mensuplarının, hizmet verdikleri kitlenin büyüklüğü ve paralelinde kamuoyuna bilgi vermek gibi bir sorumluluklarının olması nedeniyle sunulmuştur.

1. Kişisel Niteliklerinin Değerlendirilmesi

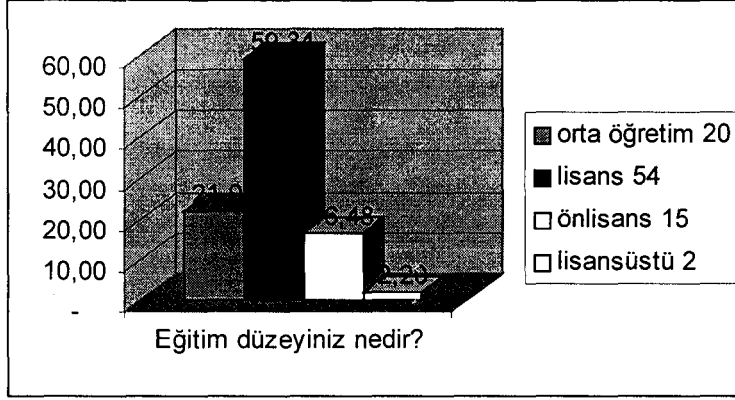
1.1. Cinsiyetiniz Nedir?

Bu soruya 91 meslek mensubu yanıt vermiştir. Bunlardan 81 tanesi erkek, 10 tanesi ise bayandır.



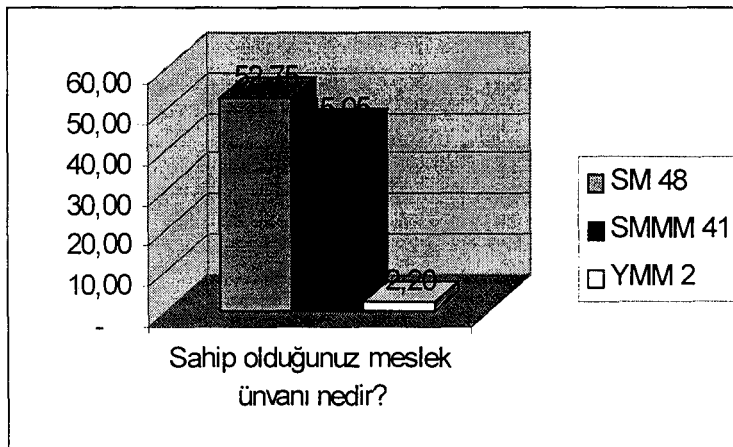
1.2. Eğitim Düzeyiniz Nedir?

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerini saptamak amacıyla sorulan soruya 91 kişi yanıt vermiştir. Bu soruya verilen yanıtlarda ortaöğretim seçeneği ile en fazla lise eğitimi almış olanlar hedeflenmiştir. Bu durumda olan 20, önlisans eğitimi almış olanlar 15, lisans eğitimi almış olanlar 54, ve lisansüstü eğitim almış olanlar 2 kişi olarak saptanmıştır



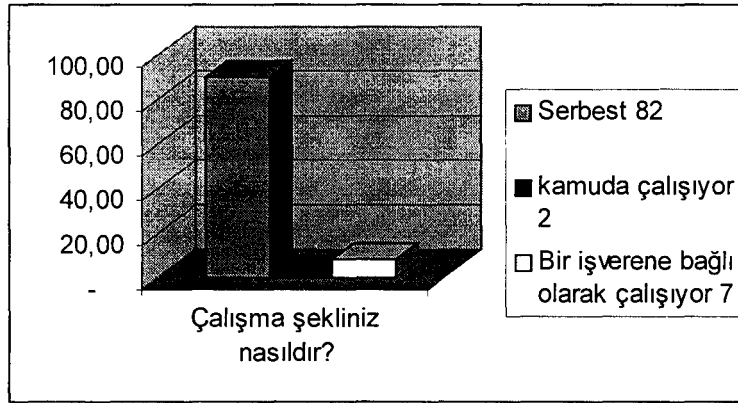
1.3. Sahip Olduğunuz Meslek Ünvanı Nedir?

Ankete katılan toplam 91 meslek mensuplarından 48 tanesi SM, 41 tanesi SMMM, 2 tanesi ise YMM olarak çalışmaktadır. Burada ise lisans mezunlarının oranı % 59 olduğu halde. SMMM'lerin oranı ise % 45 olarak saptanmıştır.



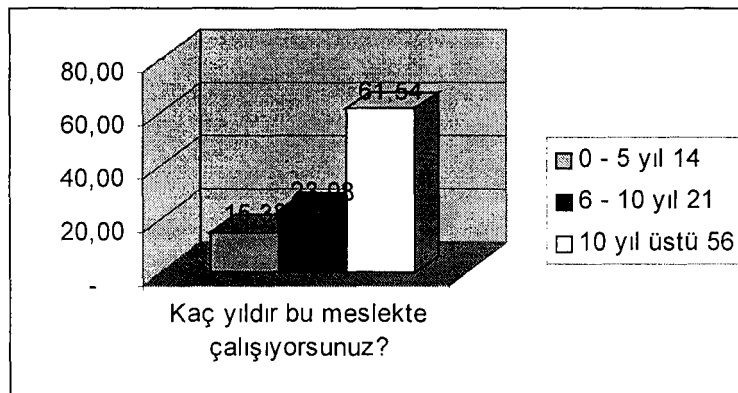
1.4. Çalışma Şekliniz Nasıldır?

Meslek mensuplarının 82 tanesi serbest, 7 tanesi bir işverene bağlı olarak , 2 tanesi de kamuda çalışmaktadır. Serbest çalışanların %93 gibi yüksek bir oranda olması meslek mensubunun etik açıdan tarafsız ve bağımsız davranması açısından olumludur. Etik açıdan daha az baskı altında kalmasını sağlar.



1.5. Kaç Yıldır Bu Meslekte Çalışıyorsunuz?

Bu soruya 56 kişiyle en fazla cevap 10 yıl ve üstü seçeneğine verilmiştir. Bunların 31 tanesi SM, 25 tanesi ise SMM'dir. Toplam içindeki payları ise, % 55 SM, % 45 SMM'dir. Genelde 10 yıl ve üstü seçeneğinin % 61 gibi yüksek bir oranda olması deneyim açısından oldukça olumlu sayılabilecek bir durumdur. Mesleki niteliklerde aranan deneyim konusunda tutarlı bir sonuç çıkmıştır.



2. Mesleki ve Etik Niteliklerin Değerlendirilmesi

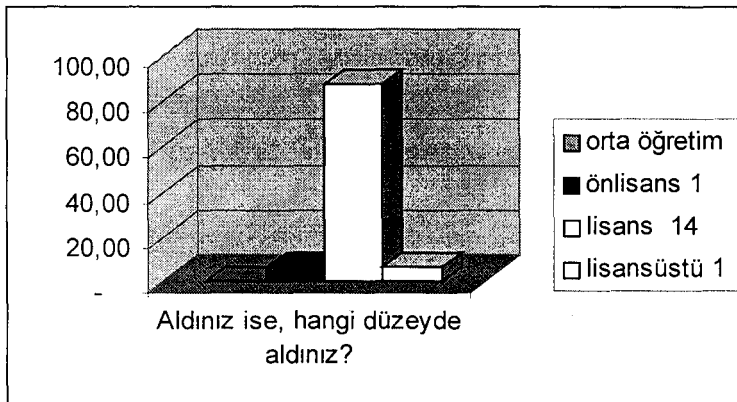
2.1. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Aldınız mı?

Bu soruya 75 kişi hayır, 16 kişi ise evet yanıtını vermiştir. “Hayır” diyenlerin oranı % 82, “evet” diyenlerin oranı ise % 18’dir. Ülkemizde bu alanda, gerek ortaöğretimde, gerek önlisans, lisans ya da lisansüstünde böyle bir dersin okutulmadığı bilinmektedir. Bu anlamda genel doğrularla örtüşmektedir.



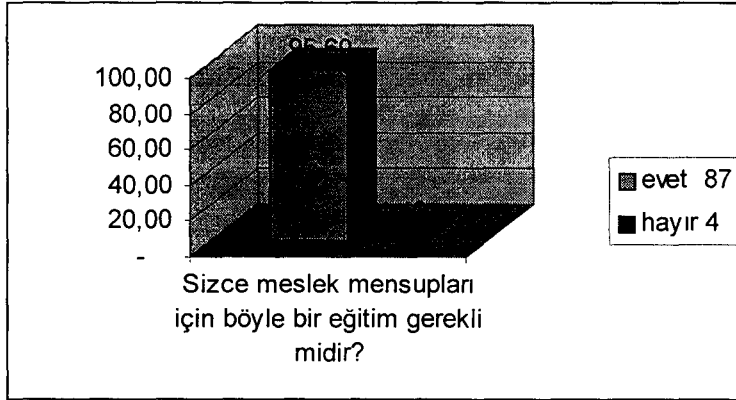
2.2. Aldınız İse Hangi Düzeyde Aldınız?

Bu soruda 6. soru ile paralel olarak bir sonuç vermektedir. Aldıklarını söyleyenlerden 14’ü lisans şeklinde yanıt vermişlerdir ve genel içindeki payı % 87’dir. Ancak yine de bunun başlı başına bir ders olarak okutulmadığı, genel olarak okuduklarını söylemektedirler.



2.3. Sizce Meslek Mensupları İçin Böyle Bir Eğitim Gerekli Midir?

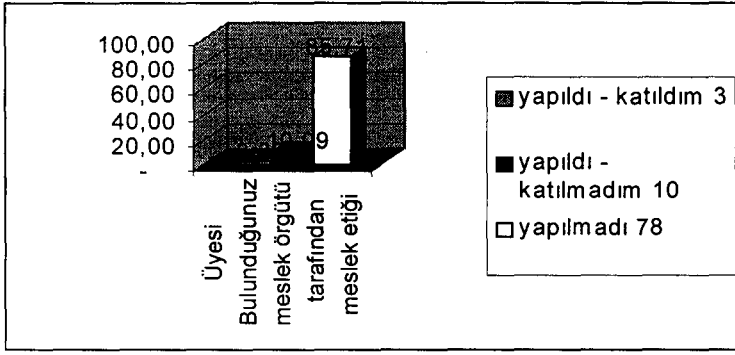
Bu soruya %95 gibi bir yüksek oranda 'gereklidir' yanıtı verilmiştir. "Gereklidir" diyen 87 kişiden 48'i SM, 39'u ise SMM'lerden oluşmaktadır. SM'lerin oranı % 55, SMM'lerin oranı ise % 45 dir. Buradan da anlaşılıyor ki, meslek mensupları meslek etiği konusunda sürekli eğitim istemekte ve meslek etiği konusunun gündemde tutulmasını arzulamaktadır.



2.4. Üyesi Bulduğunuz Meslek Örgütü Tarafından Meslek Etiği İle İlgili Herhangi Bir Eğitim Çalışması Yapıldı Mı, Yapıldıysa Katıldınız Mı?

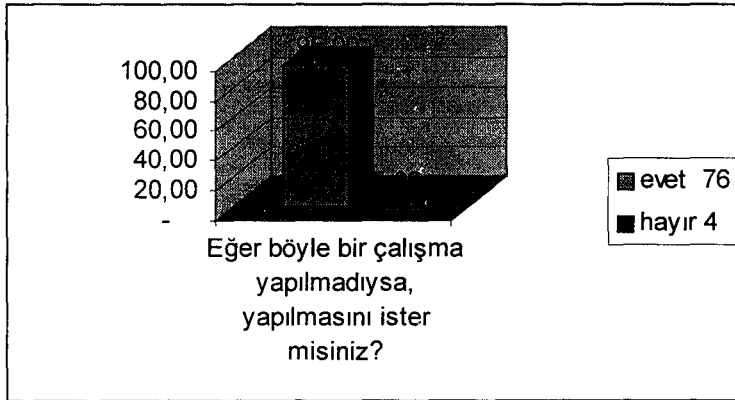
Bu soruya 78 kişi yapılmadı yanıtını vermiştir ve oranı %87'dir. Yapıldığını söyleyen 13 kişiden 10 tanesinin katılmadıklarını, 3 tanesinin ise katıldıklarını belirtmişlerdir. Meslek ünvanlarına göre dağılımı ise; yapıldı-katıldım diyen 3 kişiden 2'sinin SM, 1'inin ise SMM ve yapıldı katılmadım diyenlerden 7 tanesinin SM ve 3 tanesinin ise SMM oldukları saptanmıştır.

Bu soruyla meslek örgütlerinin meslek mensuplarının sürekli eğitim konusunda, özellikle de meslek etiği konusunda ne gibi çalışmalar yaptığının gözlenmesi amaçlanmıştır. Alınan yanıtlardan bunun yapılmadığı saptanmıştır.



2.5. Eğer Böyle Bir Çalışma Yapılmadıysa, Yapılmasını İster Misiniz?

9. soruyla paralel bir sonuç çıkmıştır. Meslek odaları tarafından böyle bir çalışmanın yapılmadığı, ancak yapılmasının %% 95 gibi bir oranda istendiği saptanmıştır.

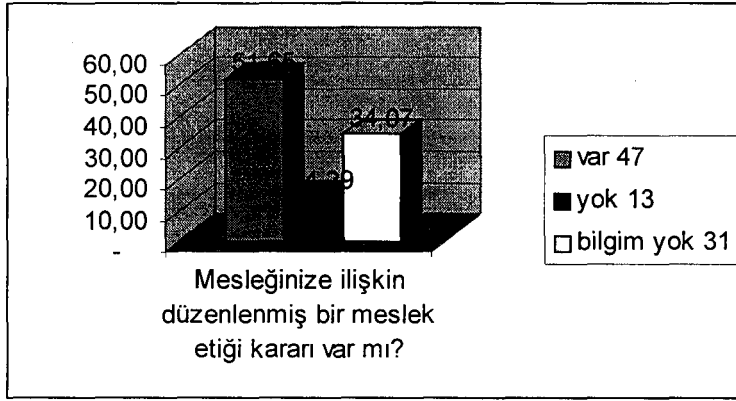


2.6. Mesleğinize İlişkin Düzenlenmiş Bir Meslek Etiği Kararı Var Mı?

Ülkemizde başlı başına, kapsamlı ve özel olarak hazırlanmış meslek etiğine ilişkin bir düzenlemenin olmadığı bilinmektedir. Ancak bu soruyla 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış SM, SMMM ve YMM'lerin Meslek Ahlakı Kuralları ile ilgili Mecburu Meslek Kararları Yönetmeliği hedeflenmiştir. Bu soruya 47 kişi "var", 13 kişi "yok", 31 kişi ise "bilgim yok" şeklinde yanıt vermiştir. Burada sadece "var" diyen 47 kişinin bilgili olduğu sonucuna varılmıştır.

Ayrıca bu soruya meslek mensuplarının ünvanlarına göre bir değerlendirme yapıldığında; SM'lerin % 37.5'inin "var", % 21'inin "yok",

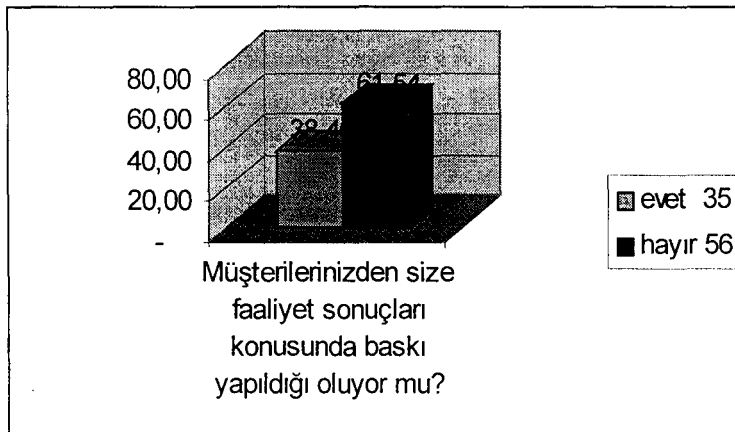
“41.5’inin ise “bilgim yok”, SMMM’lerde ise; % 66 “var” , % 7 “yok”, % 27 “bilgim yok” şeklinde yanıt vermişlerdir. YMM’lerde “var” sonucu çıkmıştır.



3. Bağımsızlık ve Tarafsızlık Tehlikesine İlişkin Değerlendirmeler

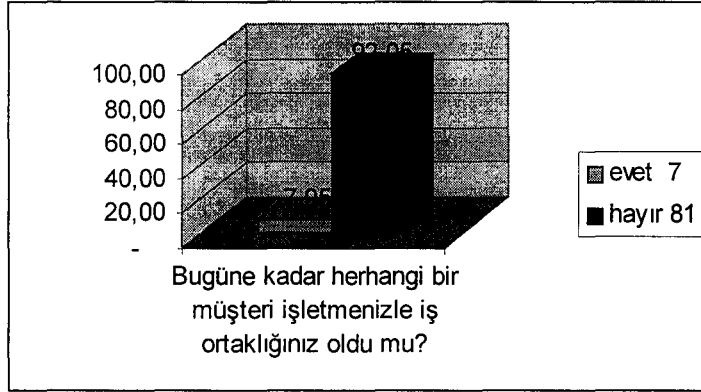
3.1. Müşterilerinizden Size Faaliyet Sonuçları Konusunda Baskı Yapıldığı Oluyor Mu?

Bu soruya 35 kişi “evet” , 56 kişi ise “hayır” yanıtını vermiştir. Genel olarak baskı görme oranı % 38’dir. Ancak bu oran bayanlarda % 33’dür. Ayrıca bir işverene bağlı olarak çalıştığını söyleyen 7 kişinin de bu 35 kişi arasında olduğu saptanmıştır. “Evet” yanıtı oldukça yüksek bir orandadır. Meslek mensubuna genellikle vergi konusunda bir baskı olduğu yolunda bir görüş bulunmaktadır. Bu durum meslek mensubunu zaman zaman etik ikilemelerle karşı karşıya bırakabilir. Tarafsızlığı ve bağımsızlığı riske edebilir. Herhangi bir ikileme düşmemek için tüm meslek mensuplarının aynı etik davranışı sergilemeleri gerekmektedir.



3.2. Bugüne Kadar Herhangi Bir Müşterinizle İş Ortaklığınız Oldu Mu?

Bu soruya 7 kişi evet, 81 kişi ise hayır yanıtını vermiş, 3 kişide yanıtı bırakmıştır. 3568 Sayılı yasa meslek elemanlarının başka faaliyetlerde bulunmasını yasaklamıştır. Bu durum tarafsızlık ve bağımsızlık konusuna gölge düşürmektedir.



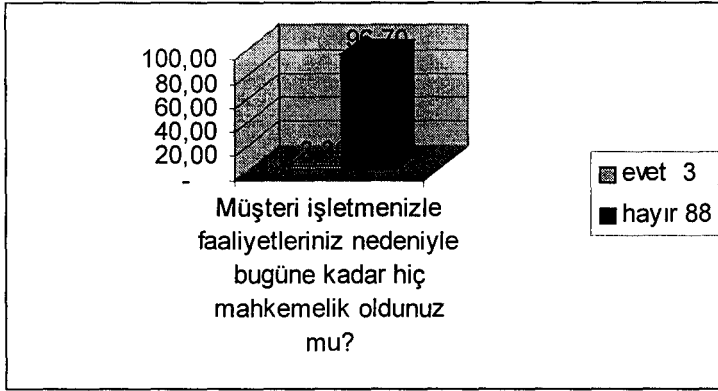
3.3. Herhangi Bir Müşterinizle Kefalet, Borç-Alacak İlişkisi Oldu Mu?

Soruya 27 kişi evet, 64 kişi ise hayır yanıtını vermiştir. Bu durum tarafsızlık ve bağımsızlık risk alanlarına girmektedir. Böyle bir ilişkinin sonunda mesleki faaliyet gereği doğan iş ilişkisi bozulabilir.



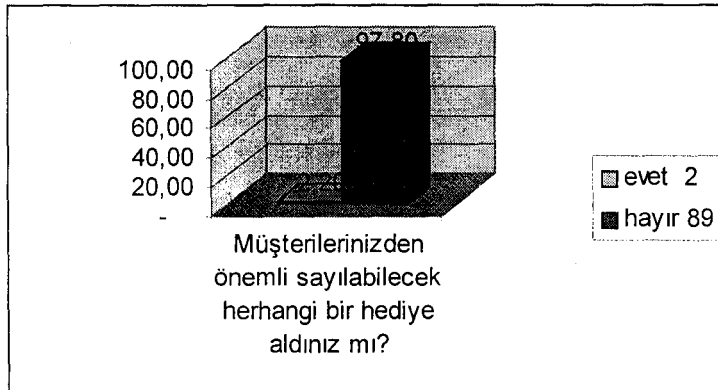
3.4. Müşteri İşletmenizle Faaliyetleriniz Nedeniyle Bugüne Kadar Hiç Mahkemelik Oldunuz Mu?

Bu soruya 3 kişi evet, 88 kişi ise hayır yanıtını vermiştir. Mahkemelik olduğunu söyleyen 3 kişiden 2'sinin SM, 1'inin ise SMM oldukları ve yine 1'inin ortaöğretim, 1'inin önlisans ve 1'inin de lisans mezunu oldukları saptanmıştır. Oldukça olumlu bir sonuç olarak değerlendirilebilir.



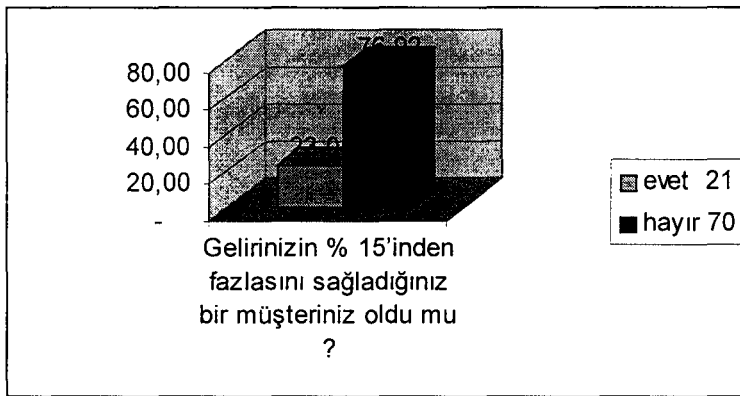
3.5. Müşterilerinizden Önemli Sayılabilecek Bir Hediye Aldınız Mı?

Soruya verilen yanıtta sadece 2 kişinin evet dediği saptanmıştır. % 98 gibi yüksek bir oranda böyle bir şeyin söz konusu olmadığı saptanmıştır. Ancak hediyein sınırı konusunda herhangi bir açıklamaya literatürde rastlanamamıştır. O açıdan sınırına bakmaksızın dikkate alınması gerektiğini düşünüyoruz.



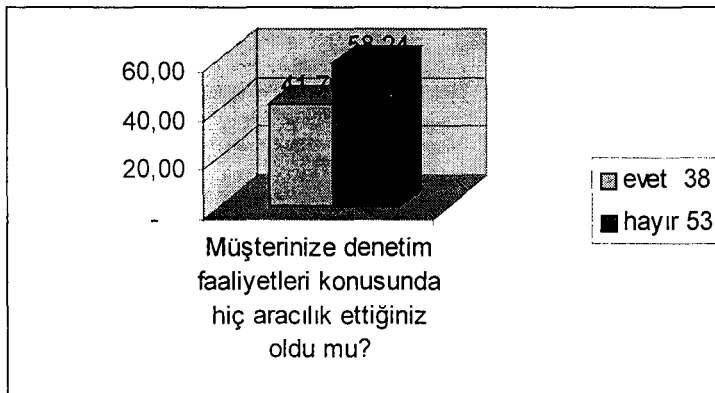
3.6. Gelirinizin %15'inden Fazlasını Sağladığınız Bir Müşteriniz Oldu Mu?

Bu soruya da 21 kişi evet, 70 kişi ise hayır yanıtını vermiştir. % 15'lik bir oranın üzerinde tek bir işletmeden bir gelirin sağlanması bağımsız olmayı riske etmektedir. Ayrıca bu soruya evet yanıtını verenlerin hepsi de serbest çalıştıklarını belirtmişlerdir.



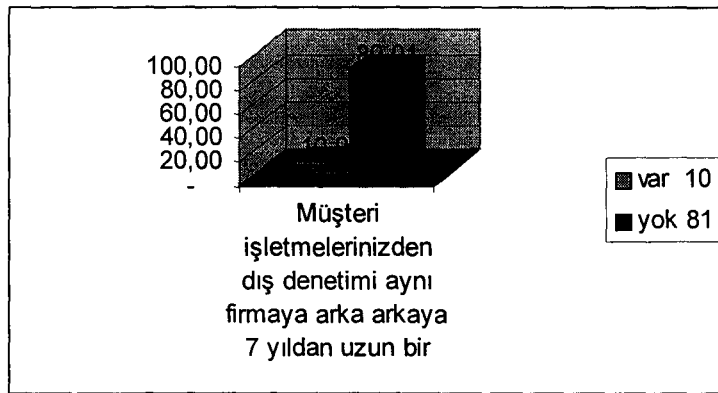
3.7. Müşterinize Denetim Faaliyetleri Konusunda Hiç Aracılık Ettiğiniz Oldu Mu?

Bu soruya da 38 kişi evet, 53 kişi ise hayır yanıtını vermiştir. Aracılık etmenin teoride bağımsızlık ve tarafsızlığı riske ettiği bilinmekte, ancak meslek elemanlarının müşterilerinden kendilerine bu konuda genellikle bilgi amaçlı başvurdukları ifade edilmiştir.



3.8. Müşteri İşletmelerinizden Dış Denetimi Aynı Firmaya Arka Arkaya 7 Yıldan Uzun Bir Dönem Yaptıran Var Mı?

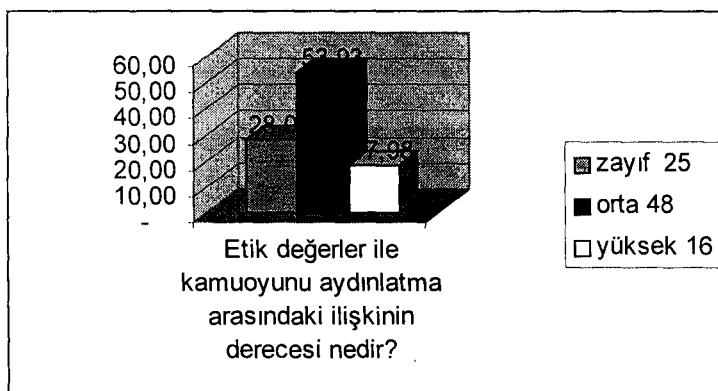
Bu soruya 10 kişi var, 81 kişi yok yanıtını vermiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına göre olmaması gerekir. Dolayısıyla soruya verilen yanıt aynı paralelde gelişmiştir.



4. Mesleki ve Etik Niteliklerle Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkilerin Değerlendirilmesi

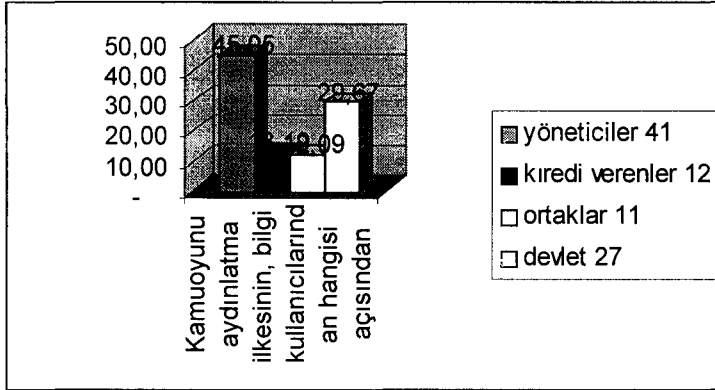
4.1. Etik Değerler İle Kamuoyunu Aydınlatma Arasındaki İlişkinin Derecesi Nedir?

Etik ilke ve kurallara uygun davranan bir meslek elemanının hazırlamış olduğu mali tablolar kamuoyunu aydınlatma açısından olumlu bir etki yaratır. Aralarındaki ilişki pozitif yöndedir. Bu soruya verilen yanıtta orta düzey bir ilişki seçeneği en fazla ilgi görmüştür. Burada asıl üzerinde durulması gereken 25 kişinin zayıf bir ilişki görmesidir. Bu durum amaca uygun düşmemektedir.



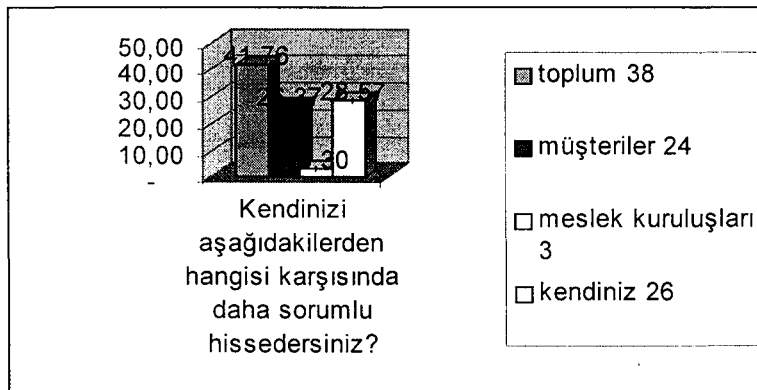
4.2. Kamuoyunu Aydınlatma İlkesinin, Bilgi Kullanıcılarından Hangisi Açısından Daha Önemli Olduğunu Düşünüyorsunuz?

Bu soruyla meslek elemanlarının hazırlamış oldukları mali tablolarla hangi kesimleri hedefledikleri saptanmaya çalışılmıştır. Burada sırasıyla en yüksek oran yöneticiler, devlet, kredi verenler ve ortaklar şeklinde gerçekleşmiştir.



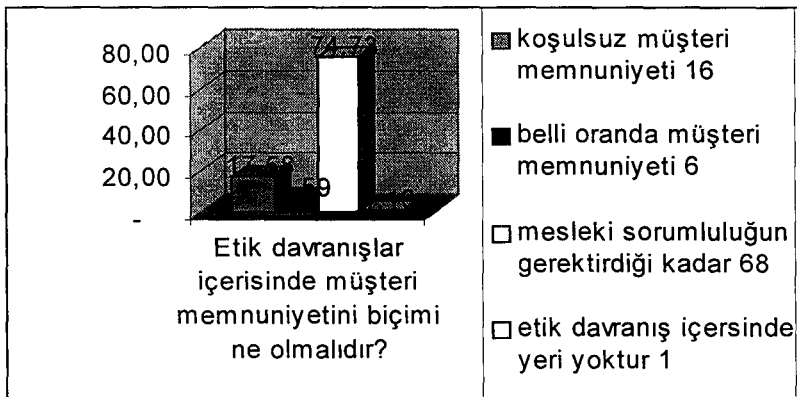
4.3. Kendinizi Aşağıdakilerden Hangisinin Karşısında Daha Sorumlu Hissedersiniz?

Bu soruyla da meslek elemanlarının etik sorumluluk açısından kimler karşısında kendilerini daha sorumlu hissettikleri saptanmaya çalışılmıştır. İlk sırada, toplum seçeneğinin en yüksek tercih edilmesi etik davranmanın kamuoyu açısından önemini ortaya koyduğu için önemlidir.



4.4. Etik Davranışlar İçerisinde Müşteri Memnuniyetinin Biçimi Ne Olmalıdır?

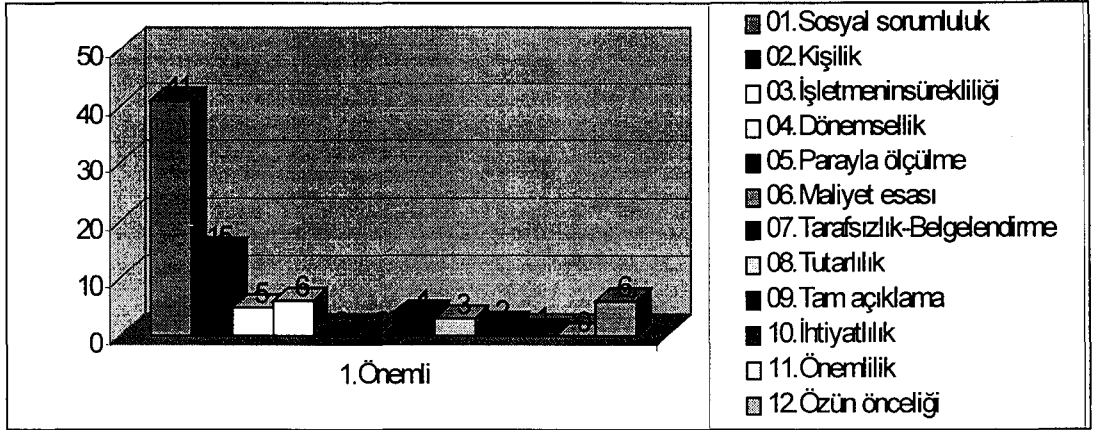
Muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayıran özelliklerden birisi, bu meslekte koşulsuz müşteri memnuniyetinin olmamasıdır. Asıl olması gereken mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadardır. Ankete verilen yanıtlardan da anlaşıldığı gibi % 75 gibi bir oranla bunun seçilmiş olması hedeflenenle örtüşmektedir.



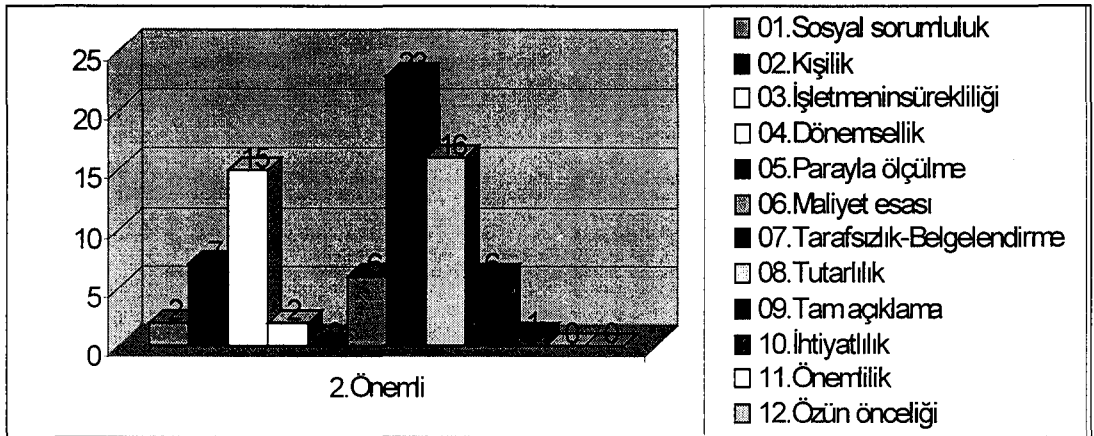
4.5. Muhasebenin Temel Kavramlarından Kamuoyunun Aydınlatılması Açısından Sizce En Öneli Bulduğunuz Üç Tanesini Önem Sırasına Göre Yazınız?

Bu soruda meslek elemanlarından kendilerine verilen temel kavramlardan üç tanesini önem sırasına göre seçmeleri istenmiştir. Her bir meslek elemanının vermiş olduğu yanıtlar seçenekler dikkate alınarak ve önem sırasına göre 1. önemli, 2. önemli ve 3. önemli olarak saptanmıştır. Burada 1. 2. ve 3. önemliler ayrı ayrı grafiklerle gösterilmiştir.

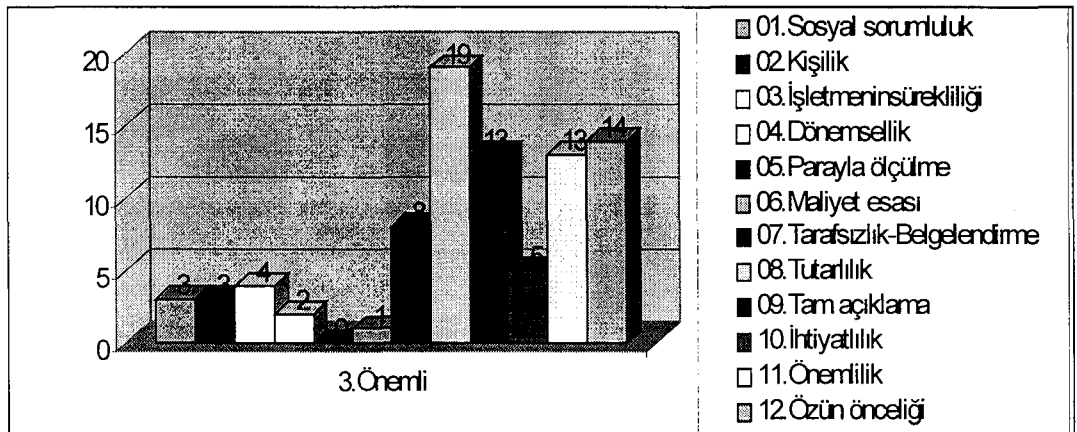
1. önemli grafiğinde “sosyal sorumluluk” kavramı öne çıkmıştır ki, bu kavram etiğin dayandığı alandır. Bu kavrama öncelik verenlerin oranı % 45’dir.



2. önemli temel kavram % 25 oranıyla “tarafsızlık ve belgelendirme” olarak saptanmıştır.

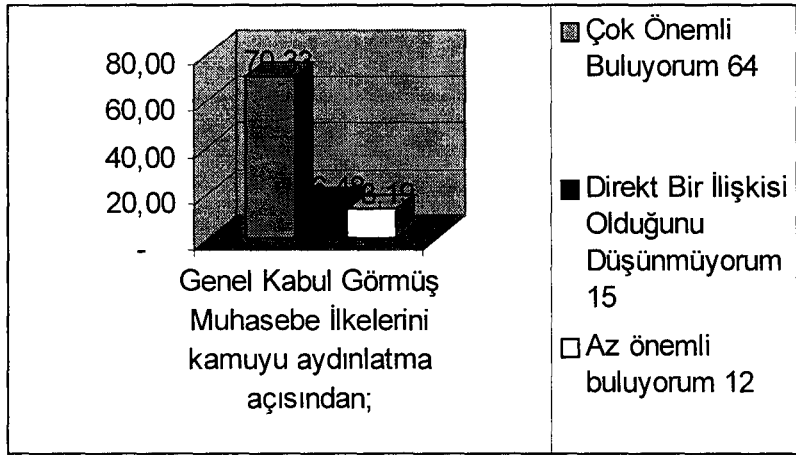


3. önemli kavramın ise % 20 oranıyla “tutarlılık” olduğu saptanmıştır.



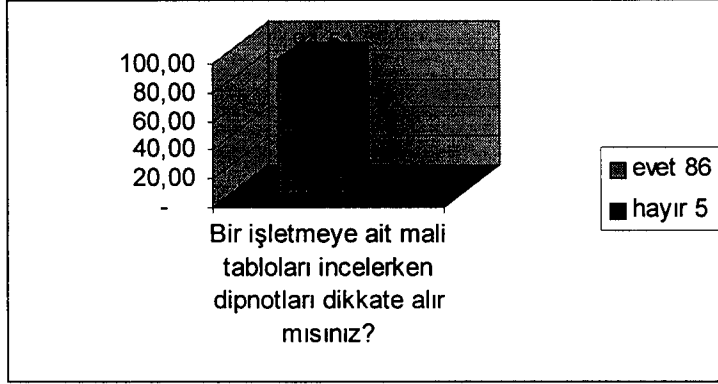
4.6. G. K.G.M. İlkelerini ve Kamuoyunun Aydınlatılması Arasındaki İlişkiyi Nasıl Görüyorsunuz?

G.K.G.Muhasebe İlkeleri toplumun genelinde benimsenmiş, uygulanan ve muhasebenin temel kavramlarından yola çıkılarak hazırlanmış dolayısıyla mali tabloların hazırlanmasında önemli bir yeri olan ilkelerdir. Bu anlamda kapsamlı bir şekilde yöneltilen bu soruya meslek elemanlarından 55 kişi çok önemli bulduğunu söylemiş ki, bunların % 60'ı SMM, % 40'ı ise SM'dir. Bu önemli ve anketin amacıyla da örtüşmektedir.



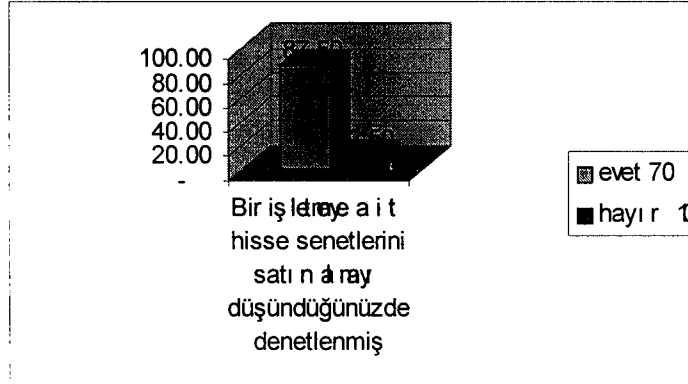
4.7. Bir İşletmeye Ait Mali Tabloları İncelerken Dipnotları Dikkate Alırmısınız?

Dipnotlar mali tablolar içinde açıklanma olanağı bulunmayan bilgilerin harici olarak açıklanma şeklidir. Meslek elemanları işletme hakkında kamuoyuna bu yolla geniş bir bilgi sunarlar. Bu anlamda oldukça önemlidir. Soruya verilen yanıtta %95 gibi bir oranda "evet" yanıtı alınmıştır.



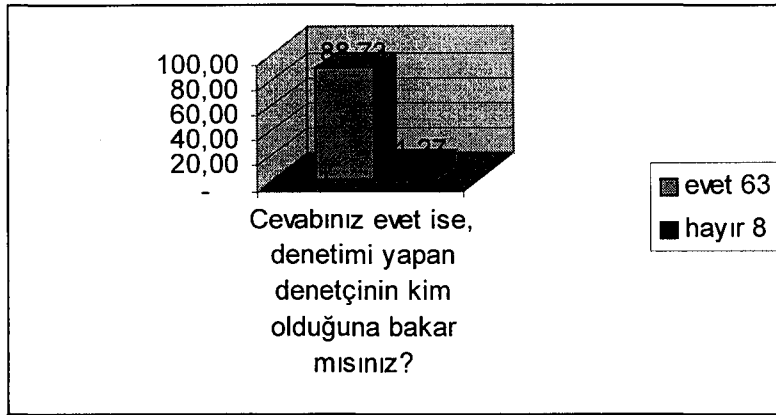
4.8. Bir İşletmeye Ait Hisse Senetlerini Satın Almayı Düşündüğünüzde Denetlenmiş Finansal Tablolarını Önceden İnceler Misiniz?

Bu soruya % 87 gibi bir yüksek oranda “evet” yanıtı verilmiştir. Bu olay denetim ile meslek elemanı ve kamuoyu arasındaki ilişkinin kuvvetli olduğunu göstermektedir.



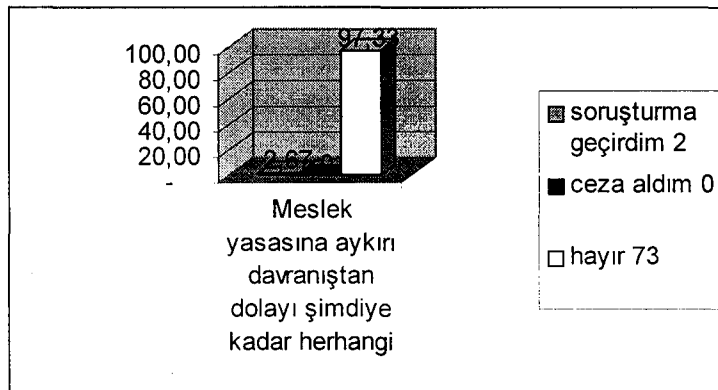
4.9. Cevabınız Evet İse, Denetimi Yapan Denetçinin Kim Olduğuna Bakar Mısınız?

Bu soru 27. soruyla paralellik taşımaktadır. Orada “evet” diyenlerin bu soruda da evet yanıtını vererek aralarındaki ilişkiyi kuvvetlendirmektedir. Bu soruda, denetçinin gerçekte tarafsız ve bağımsız olduğu gibi, görünürde de öyle olması gerekliliği üzerine oturtulmuştur. Katılımcıların % 89’unun “evet” yanıtını verdikleri saptanmıştır.



4.10. Meslek Yasasına Aykırı Davranıştan Dolayı Şimdiye Kadar Herhangi Bir Soruşturma Geçirdiğiniz, ya da Ceza Aldığınız Oldu Mu?

Meslek elemanlarından sadece 2 tanesi soruşturma geçirmiş, ceza alan olmamış ve 73 kişi ise hayır yanıtını vermiştir. Burada asıl önemli olan 16 kişinin soruya yanıt vermemesidir.



SONUÇ

İnsanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan , iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış, haklı ya da haksız olanın niteliğini ve temellerini araştıran ve bir felsefe alanı olan etik ilke ve kuralları evrensel bir nitelikte olup insan yaşamına yön veren değerlerdir.

Genel anlamdaki etik ilke ve kurallar toplumun tamamını ilgilendirmektedir. Sağlıklı, seviyeli, doğru ve ilkeli ilişkiler için önemli olan bu değerler, mesleki alanlar için de bir değerler dizinidir.

Genel etikten yola çıkarak meslek etiğine ulaşmamız gerekir. Meslek etiği genel anlamdaki etik yaklaşımların mesleki alanlarında somutlaşan biçimleridir. Bir başka anlatımla iş yaşamıyla ilgili iyi-kötü, doğru-yanlış, haklı-haksız uygulamaların incelenmesi olayıdır.

Meslek etiğinin temelinde sorumluluk duygusu vardır. Genel anlamdaki sorumluluk duygusu, bireyin davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren herhangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesidir.

Toplumsal kültüre sahip insanların eylemlerinin arkasındaki motive edici güç, kişisel çıkarlar ya da gruplar değil, etik sorumluluklardır.

Meslek mensuplarının; bir olayın çözümünde mesleki yargılarını ortaya koyarak karar verme aşamalarında zihinsel yetenek ve olgunluk, analitik yetenek, kavramsal anlama, iletişim yeteneği, temel bilgi ve beceri, sistem anlayışı, yaratıcı düşünce gücü ve yeteneği, çağın teknolojisini kullanma, ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları hakkında bilgi sahibi olma gibi mesleki nitelikler ve dürüstlük, doğruluk, sözünü tutma, sadakat, adalet, saygı, sorumlu vatandaş, gibi meslek bilinci ve etik değerlere sahip olmaları, onları yönlendiren niteliklerdir.

Meslek mensupları, meslek etiği alanında sıkça sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Bu sorunlar, etik ölçütleri farklı yorumlama, bencil davranma, etik ikilemler, mesleki bilgi yetersizliği, etik davranışları algılama farkı, rekabet, meslek ücreti, karşılıklı güvensizlik, vergi mevzuatındaki dil problemleri, gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır.

Ayrıca bu sorunun sadece bize özgü olmadığı, Amerika ve Avrupa ülkelerinde de benzer sorunların yaşandığı bilinmektedir.

Etik ilke ve kuralları düzenlemeyle ilgili çalışmaları, Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) yürütmektedir.

Meslek etiğine ilişkin konular Türkiye’de incelendiğinde, 1990 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı meslek yasasında, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliğinde, Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliğinde, TÜRMOB’un disiplin yönetmeliğinde ve SPK Tebliğlerinde dağınık bir şekilde yer aldığı gözlenmiştir.

Meslek etiği günümüz dünyasında çok önemli bir yer tutmaktadır. AB ülkelerinde birçok mesleğin standartları bulunmaktadır. Bizde de mesleklere AB standardı getirmek amacıyla yapılan çalışmada 250 mesleğe standart getirilmiştir. Bu standartlar içerisinde geçen, dürüst olmak, kaliteye dikkat etmek gibi tüm mesleklerdeki ortak standart davranışlar, meslek etiği ile ilgili olarak belirtilebilir.

AB girme sürecinde olan ülkemizin, özellikle mali tablolarını doğru, güvenilir ve açık, temel kavramlara, ilkelere ve standartlara uygun bir düzeyde yayınlanması ve uygulanması bu alandaki entegrasyonda zorluk yaşatmayacaktır. Avrupa Birliği’nin, bir lisans haline dönüşmüş olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını 2005 yılından itibaren tüm üye devletlerde uygulamaya geçireceği göz önüne alındığında, bizde de zaman geçirilmeden bu konudaki yasal ve uygulama çalışmalarına hız verilmelidir.

Muhasebe ve denetim mesleğinin en önemli sorumluluklarından birinin kamunun aydınlatılmasıdır. Kamunun aydınlatılmasında etik değerlere uyum beraberinde şeffaflık sonucunu getirir. Bilgi toplumu olduğumuz günümüz dünyasında, özellikle finansal bilgilerin doğru, güvenilir, tarafsız ve bağımsız olarak ilgili kesimlere ulaştırılması, muhasebe meslek mensuplarının etik davranış içinde olup olmamalarıyla direkt ilişkilidir.

Meslek mensupları bilgilerin sadece kendileri için gerekli olmadığını, daha büyük kitleleri ilgilendirdiğini hiçbir zaman unutmamalıdır. Zira bu kitleler kamuoyudur. Ayrıca paylaşılan bilgi amacına ulaşır.

Kamuoyu olarak adlandırdığımız kitleler ise, muhasebe meslek mensuplarının hazırlamış oldukları mali tablolarla direkt bir ilişkisi olsun ya da olmasın tüm bilgi kullanıcılarıdır.

Bu anlamda toplumun tüm kesimleri, hazırlanan mali tablolarla bir şekilde ilgilenmektedir. Şöyle ki;

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak,
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyetleri sonuçları hakkında bilgi sağlamak,

gibi özel ilgi duyanlar ile; ülke ekonomisi, yaşadığı çevrenin temizliği, gelecek kuşakların refahı ve ülkenin geleceği ile yakından ilgilendikleri için, ekonomiyi oluşturan işletmelerin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını izlemek gibi, genel bir amaç doğrultusunda ilgi duyanlarda bulunmaktadır.

Bu amaçla muhasebe meslek mensuplarının etik ilke ve kurallara uygun davranması, kamuoyuna karşı açık ve anlaşılır bilgilerin sunulmasında çok büyük sorumluluk taşımaktadır. Meslek mensupları sadece gerçekte değil, görünürde de güvenilir olmak durumundadırlar.

Muhasebe meslek mensuplarının kendi kişisel, mesleki ve etik nitelikleri, kamuoyunu aydınlatmada sergileyecekleri yaklaşımları konusunda büyük önem taşımaktadır.

Bu amaçla, meslek elemanlarının meslek etiği ve kamuoyunun aydınlatılması konusundaki yaklaşımlarını ortaya koyabilmek amacıyla Çorum'da bir anket çalışması yapılmıştır. Anketle dört amaç hedeflenmiş ve bunlara yönelik soru grupları oluşturulmuştur.

Birinci grup sorularla meslek elemanlarının kişisel niteliklerinin saptanması amaçlanmış, ikinci grup sorularla meslek elemanlarının mesleki ve etik niteliklerinin saptanması, üçüncü grup sorularla meslek elemanlarının mesleki faaliyetlerini yerine getirirken ne kadar bağımsız ve tarafsız kalabildiklerinin saptanması, dördüncü grup sorularla ise, mesleki ve etik niteliklerle kamuoyunun aydınlatılması arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Uygulamada çıkan sonuçlar şu şekilde olmuştur.

Bu anketle 121 kişiye ulaşılmış, ancak bunlardan 91 tanesi anketi yanıtlamayı kabul etmiştir.

Birinci grup sorularda erkeklerin % 89, bayanların %11 gibi bir orana sahip olduğu ve alınan eğitimin % 59 lisans, % 22 ortaöğretim ve % 16 önlisans seviyesinde oldukları saptanmıştır. Alınan eğitim düzeyi dikkate alındığında SM'lerin % 52, SMMM'lerin % 45 olduğu görülmektedir. Burada gözden kaçmayan konu lisans mezunlarının % 59 olduğu halde SMMM'lerin % 45 olmasıdır. Çalışma şekilleri % 93 gibi bir oranla serbesttir ve mesleki deneyimlerinde ağırlık 10 yıl ve üstü şeklinde saptanmıştır.

İkinci grup sorularla ağırlıklı olarak % 82 gibi bir oranla meslek etiğine ilişkin herhangi bir eğitimi almadıklarını belirtmişlerdir. Aldıklarını söyleyen % 17'lik grubun ise lisans düzeyinde, ancak genel işletme eğitimi içerisinde aldıkları konusunda bilgi vermişlerdir.

Ankette böyle bir eğitimin gerekliliği konusunda % 95 gibi bir oran çıkmıştır. Ancak üyesi buldukları meslek örgütü tarafından bu yönde bir eğitim çalışmasının yapılmadığı ve yapılmasının % 95 gibi bir oranla istendiği saptanmıştır.

Mesleğinize ilişkin düzenlenmiş herhangi bir meslek etiği kararı var mı sorusuna % 51'i "evet" var demiştir. "Bilgim yok" diyenler % 34, "yok" diyenler ise % 14 oranındadır.

Üçüncü grup sorularla bağımsızlık ve tarafsızlık riskine ilişkin şu sonuçlara ulaşılmıştır. Müşterilerin % 38'inin faaliyet sonuçlarıyla ilgili baskı yaptıkları, % 30'unun müşterileriyle borç alacak ilişkisi içinde buldukları, % 7'sinin ortaklık kurdukları, % 3'ünün mahkemelik olduğu, % 2.5'inin hediye aldığı, % 23'ünün gelirinin % 15'inden fazlasını tek müşteriden sağladığı, % 41'inin denetim konusunda aracılık ettiği saptanmıştır.

Dördüncü grup sorularda ise, etik değerler ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin % 17 yüksek, % 53 orta, % 28 zayıf olduğu, kamuoyunu aydınlatma açısından bilgi kullanıcılarından % 45'le yöneticiler, % 30'la devlet, % 13 ile kredi verenler ve % 10 ile ortaklar açısından daha önemli olduğu ve kendilerini % 42 ile toplum, % 28 ile kendisi ve % 26 ile müşteriler açısından daha sorumlu gördükleri saptanmıştır.

Etik davranışlar içerisinde müşteri memnuniyetinin % 74 oranla "mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar" olması gerektiği saptanmıştır.

Muhasebenin temel kavramlarından kamuoyunun aydınlatılması konusunda sosyal sorumluluk kavramının 1. derecede, tarafsızlık ve belgelendirme kavramının 2. derecede, tutarlılık kavramının ise 3. derecede önemli bulmuşlardır.

G.K.G.Muhasebe ilkelerini kamuoyunu aydınlatma açısından % 70 gibi bir oranla önemli bulmuşlardır. Mali tabloları incelerken dipnotlara % 94 oranında baktıkları, bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüklerinde finansal tabloların denetlenmiş olup olmadıklarının % 87 oranında baktıkları, ayrıca denetçinin kim olduğuna % 88 oranında baktıkları saptanmıştır.

Meslek yasasına aykırı davranıştan dolayı sadece 2 kişinin ceza aldığı 16 kişinin ise bu soruya cevap vermediklerini saptamış bulunuyoruz. Ortaya çıkan bu saptama ve sonuçlardan sonra şu önerileri sıralayabiliriz.

Anketten çıkan sonuçların odak noktasının, eğitim konusundaki eksiklikler olduğu saptanmıştır.

Etik değerlere sahip olmanın ve uygulamaya geçirmenin en önemli yolu, bu alanda meslek mensuplarına etik konuları tanımlayan, muhasebe eğitimini etikle ilişkilendiren, etik sorumluluklar oluşturan, muhasebe mesleğinde belirsizliklerle nasıl baş edileceğini öğreten amaçlarla donatılmış muhasebe öğretisinin yapılması gerekir. Bunun için;

Muhasebe meslek odaları meslek etiği ile ilgili olarak her ilde seminerler düzenlemelidirler.

TÜRMOB, konuyla ilgili sürekli eğitimi sağlayabilmek için Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nde olduğu gibi "Muhasebe Eğitimi Enstitüsü kurmalıdır". TÜRMOB'un merkezine tüm üyeleri çağırmanın olası olmadığı düşünüldüğünde, kendileri için sadece bu görevi yerine getirecek bir uzman öğreticinin görevlendirilmesi sağlanmalıdır.

Üniversitelerin lisans düzeyinde muhasebe eğitimi veren bölümlerinde etik ilke ve kuralları içeren dersler okutulmalıdır. Çünkü TÜRMOB mesleğe girişte lisans düzeyinde bir eğitim koşulunun olması için yasal çalışmalar başlatmış bulunmaktadır.

TÜRMOB' un çıkarmış olduğu yönergeler ile diğer yasa ve yönetmelikler meslek mensuplarına internet ortamında ulaştırılmalıdır.

Hukuki olarak yapılması gereken çalışmalar ortaya konmalıdır.

Muhasebe meslek etiği ilke ve kurallarını tanımlayan, başlı başına, özel olarak ve kapsamlı bir şekilde hazırlanmış bir muhasebe meslek etiği ilke ve kuralları yasası veya yönetmeliği hazırlanmalıdır.

Bu amaçla hazırlanacak bir yasal çalışmaya uygulamada daha da işlerlik kazandırmak için şeklen, bölge idare mahkemeleri gibi, etik dışı davranışlarla ilgili başvuruları değerleyen bölgesel kurullar oluşturulmalıdır. Bu kurullarda görev alacak kişiler bir başka bölgedeki meslek mensuplarından seçilmelidir.

Bu çalışma şekli ile kurula, yükü paylaşmanın yanında, bölgeyi kendi dışındaki meslek mensuplarına değerlendirtme gibi avantajlar sağlayarak, baskı görme riskini ortadan kaldırıp daha bağımsız çalışabilecekleri bir ortamı oluşturabileceklerdir.

Bu hukuki yapı, mesleğe saygınlık kazandırmak, mesleğin toplum güvenini sağlamasına yardım etmek, meslek mensupları tarafından topluma üstün nitelikli bir kamu hizmetinin sunulmasını sağlamak, meslek onuruna ve kurallarına aykırı üye davranışlarını önlemek gibi amaçları gerçekleştirecektir.

Bu bağlamda her meslek grubu kendisiyle ilgili mesleki davranış kurallarını geliştirmekle birlikte; yasaların öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranışta bulunmak ve her zaman seviyeyi korumak, belirlenecek etik kurullar dürüst davranmaya ve kamuoyunda olumlu bir izlenim bırakmaya yönelik olmak, belirlenen etik standartlara ters düşecek olan tüm davranışları yasaklamak ve bunlara cezai yaptırımlar uygulamak gibi ortak özellikleri taşımaktadır.

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetlerini yerine getirirken mesleğin gerektirdiği etik ilke ve kurallara uygun hareket etmek ve mesleki deontolojiye de uymak durumunda olmalıdırlar.

Muhasebe meslek mensuplarının hiçbir zaman mutlak müşteri memnuniyeti gibi bir sorumluluğu olmamalıdır.

Etik sorunların öncelikle eğitime ve ardından da onu destekleyen hukuki bir yapıya kavuşturulmakla çözülebileceği unutulmamalıdır.

EK: ÇORUM'DA ÇALIŞAN SM, SMMM VE YMM'LERE UYGULANAN ANKET

Değerli Meslek Mensubu;

Bu anket çalışması muhasebe meslek etiği ve kamuoyunun aydınlatılması konusunda yapılan bir çalışmada kullanılmak üzere hazırlanmıştır. Ankete katılıp cevaplayanların kimliklerine ilişkin herhangi bir bilgi içermemektedir.

Çalışmaya zaman ayırıp cevaplandığınız için teşekkür ediyoruz.

ANKET SORULARI

1. Cinsiyetiniz nedir?

E

K

2. Eğitim düzeyiniz nedir?

Ortaöğretim

Önlisans

Lisans

Lisansüstü

3. Sahip olduğunuz meslek ünvanı nedir?

SM

SMMM

YMM

4. Çalışma şekliniz nasıldır?

Serbest

Kamuda çalışıyor

Bir işverene bağlı olarak

5. Kaç yıldır bu meslekte çalışıyorsunuz?

0 - 5 Yıl

5 - 10 Yıl

10 Yıl ve üstü

6. Muhasebe meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim aldınız mı?

Evet

Hayır

7. Aldınız ise, hangi düzeyde aldınız?

Ortaöğretim

Önlisans

Lisans

Lisansüstü

8. Sizce meslek mensupları için böyle bir eğitim gerekli midir?

Evet

Hayır

9. Üyesi bulunduğunuz meslek örgütü tarafından meslek etiği ile ilgili herhangi bir eğitim çalışması yapıldı mı, yapıldıysa katıldınız mı?

Yapıldı - katıldım

Yapıldı - katılmadım

Yapılmadı

10. Eğer böyle bir çalışma yapılmadıysa, yapılmasını ister misiniz?

Evet

Hayır

11. Mesleğinize ilişkin düzenlenmiş bir meslek etiği kararı var mı?

Var Yok Bilgim yok

12. Müşterilerinizden size faaliyet sonuçları konusunda baskı yapıldığı oluyor mu?

Evet Hayır

13. Bugüne kadar herhangi bir müşteri işletmenizle iş ortaklığınız oldu mu?

Evet Hayır

14. Herhangi bir müşterinizle kefalet, borç-alacak ilişkiniz oldu mu?

Evet Hayır

15. Müşteri işletmenizle faaliyetleriniz nedeniyle bugüne kadar hiç mahkemelik oldunuz mu?

Evet Hayır

16. Müşterilerinizden önemli sayılabilecek herhangi bir hediye aldınız mı?

Evet Hayır

17. Gelirinizin % 15'inden fazlasını sağladığınız bir müşteriniz oldu mu ?

Evet Hayır

18. Müşterinize denetim faaliyetleri konusunda hiç aracılık ettiğiniz oldu mu?

Evet Hayır

19. Müşteri işletmelerinizden dış denetimi aynı firmaya arka arkaya 7 yıldan uzun bir dönem yaptıran var mı?

Var Yok

20. Etik değerler ile kamuoyunu aydınlatma arasındaki ilişkinin derecesi nedir?

Zayıf Orta Yüksek

21. Kamuoyunu aydınlatma ilkesinin, bilgi kullanıcılarından hangisi açısından daha önemli olduğunu düşünüyorsunuz?

Yöneticiler Kredi Verenler
Ortaklar Devlet

22. Kendinizi aşağıdakilerden hangisi karşısında daha sorumlu hissedersiniz?

Toplum Müşteriler
Meslek Kuruluşları Kendiniz

23 Etik davranışlar içerisinde müşteri memnuniyetini biçimi ne olmalıdır?

Koşulsuz müşteri memnuniyeti
Belli oranda müşteri memnuniyeti
Mesleki sorumluluğun gerektirdiği kadar
Etik davranış içerisinde yeri yoktur

24. Aşağıda verilen muhasebenin temel kavramlarından, kamuoyunun aydınlatılması açısından sizce en önemli bulduğunuz üç tanesini önem sırasına göre yazınız

01.Sosyal Sorumluluk 05.Parayla Ölçülme 09.Tam Açıklama
02.Kişilik 06.Maliyet Esası 10. İhtiyatlılık
03.İşletmenin Sürekliliği 07Tarafsızlık-Belglendirme 11.Önemlilik
04.Dönemsellik 08.Tutarlılık 12.Özün Önceliği

1.

2.

3.

25. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini kamuyu aydınlatma açısından;

1.Çok önemli buluyorum
2.Direkt bir ilişkisi olduğunu düşünmüyorum.
3.Az önemli buluyorum.

26. Bir işletmeye ait mali tabloları incelerken dipnotları dikkate alır mısınız?

Evet Hayır

27. Bir işletmeye ait hisse senetlerini satın almayı düşündüğünüzde denetlenmiş finansal tablolarını önceden inceler misiniz?

Evet Hayır

28. Cevabınız evet ise, denetimi yapan denetçinin kim olduğuna bakar mısınız?

Evet Hayır

29. Meslek yasasına aykırı davranıştan dolayı şimdiye kadar herhangi bir soruşturma geçirdiğiniz, ya da ceza aldığınız oldu mu ?

Soruşturma Geçirdim Ceza Aldım Hayır

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Nalan ve Orhan Sevilengül. **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**. Yayın no: 7, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 1998.
- Arman T. Tevfik, Gürman Tevfik. **Finansal Tablolar Analizine Giriş**. Yayın no: 3, İstanbul: Ekonomik Araştırmalar Merkezi Yayınları, 1996.
- Çömlekçi, Ferruh ve diğerleri. **Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz**. 4. baskı, Yayın no:29, Eskişehir:Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, 2001.
- Dağüstü, Mustafa. **Denetim İlke ve Esasları**, İkinci Basım. İstanbul: Yıldız Ofset, 1999.
- Dinçer, Kurtuluş. **Felsefe**, Yayın no: 345, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi, 1995.
- Erdoğan, Melih. **Denetim**, Eskişehir, 2001.
- Fatt, James Pong Teng, **Ethics and the Accountants**, Journal of Business Ethics, Volume 14, 1995
- Kepekçi, Celal. **Bağımsız Denetim**. Ankara : Lazer Ofset Matbaası, 1996.
- Sözbilir, Naciye. **Türkiye Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Yayın no: 26, Afyon : Afyon Kocatepe Üniversitesi Matbaası, 2000.
- Sürmeli, Fevzi ve Yılmaz Benligiray, **Genel Muhasebe**, Yayın no: 462, Eskişehir :Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları, 1998.
- Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**. Ankara:1994.
- Umar, Ziya. **Türk Hukuk Tarihi**. Cilt 1, 1993.
- Yalkın Koç, Yüksel ve Nalan Akdoğan, **Avrupa Topluluğu Dördüncü Yönerge, Yedinci Yönerge, Sekizinci Yönerge**, Yayın no: 9, Ankara.TÜRMOB Yayınları, 1994.

Dergiler

- Akbulut, Yıldız. "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerinde Bir Araştırma," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no:1, Sayı no: 1, Nisan 1999.
- Akışık, Orhan. "Denetimde Bağımsızlık İlkesinin Yeri,"**İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi**, Nisan 2002.
- Arıkan, Yahya. "Kamuoyunda Mesleki İtibarımızı Yok Eden Haksız Rekabete Gelin Hep Birlikte Son Verelim," **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı no: 52, Yıl:2, Temmuz-Ağustos-Eylül 2000.
- Arslan, Erdoğan. "Muhasebe Politikalarının Açıklanması", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no: 5, Yıl: 1, Mayıs 1993.
- Aysan, Mustafa. "İşletmelerin Kamuya Hesap Verme Sorumluluğu ve Faaliyet Raporları", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı no: 13,Yıl:4, Ağustos 1978.
- _____. "Türkiye'de Muhasebe Meslek Ahlakıyla İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı no:11, 1998.
- Calhoun, Charles H. "ABD.'de Muhasebe Mesleği Gelişimi, Mevcut Durumu, 21. Yüzyıl İçin Beklentiler," Çev: Ahmet Köse, **Muhasebe Finans Dergisi**, Sayı no: 4, Ekim 1999.
- David, M.Hund. "Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri," İngilizceden Çeviren: Yakup Selvi . **Muhasebe Finans Dergisi**, Sayı no: 8, Ekim 2000.
- Demirbilek, Müslüm. "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Standartları," **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Sayı no:1, Ocak 1985.
- Duman, Ömer. "3568 Sayılı Kanun'a Göre Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Denetim Fonksiyonu," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no:101, Yıl: 9, Mayıs 2001.
- Erdoğan ve diğerleri. "Teknolojik Gelişmelerin Muhasebe ve Muhasebe Eğitime Etkileri," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no: 2, Sayı no: 4, Aralık 2000.
- Gücenme, Ümit. "Ülkemizde Kamunun Aydınlatılması," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no: 51, Yıl: 5, Mart 1997.

Karacaer, Semra ve Halit Gönenç. "Türk Sermaye Piyasasında Etik Değerler ve İçeriden Öğrenilenlerin Ticaret Sorunu Ahlak Felsefesi ve Kamuyu Aydınlatma Penceresinden Bir Bakış", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no: 4, Sayı no: 1, Mart 2002.

Kızılot, Şükrü. "Sahte ya da Kapsam İtibariyle Yanıltıcı Belge Kullanımında Hapis Cezası ve Muhattabı," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no: 86, Yıl: 6, Eylül 1998.

Korkusuz, Mehmet. "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlenmesi ve Kullanılması Fiillerinden Sorumlu Tutulması Gerçekçi Bir Yaklaşım mı ?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no:91, Yıl: 8, Temmuz 2000.

"Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar", **Mali Çözüm Dergisi Eki**, Sayı no:53, 2000

Marşap, Beyhan. "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no: 37, Yıl :4, Ocak 1996.

Mugan, Can Şınga. "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi üzerine Etkileri", **Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt no: 1, Sayı no : 2, 1999.

Otlu, Fikret. "Muhasebe Mesleğinde Tarafsızlık Kavramı ve Tarafsız Bilgi Üretiminin Yeri ve Önemi," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no: 11, Temmuz 2001.

Özel, Salih. "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik I," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no:91, Yıl: 8, Temmuz 2000.

_____, "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik II," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no:92, Yıl: 8, Ağustos 2000.

_____. "Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Mensubunun Başına Gelen İbret Alınacak Bir Olay," **Yaklaşım Dergisi**, Sayı no: 90, Yıl:, 8 Haziran 2000.

Özocak, Hulusi ve Melih Baş. "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık," **Mali Çözüm Dergisi**, Yıl: 11, Sayı no: 56, Temmuz-Ağustos-Eylül 2001.

Pekdemir, Recep. "Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı no: 5, Ocak 2000.

_____. "Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı," **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı no: 4, Ekim 1999.

- Tekinalp, Ünal. "İşletme İlgililerinin Finansal Bilgi Elde Etme Hakkı," **İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Sayı :no 21-22, İstanbul 1980.
- Türker, Masum. "Denetim Mesleğine Doğru," **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı no: 51, Yıl: 10, Nisan-Mayıs-Haziran 2000.
- Uğur, Oktay. "Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Uygulamalar," **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran 1999.
- Uslu, Selçuk. "Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Işığında Muhasebe Mesleği ve Eğitimi," **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı no: 4, Ekim 1999.
- Yıldız, Fehmi. "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler," **Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi**, Cilt no:1, Sayı no: 2, Ocak 2001.

Bildiriler

- Aras, Güler ve Alavsöt Müslümov, "Türkiye'de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Baş, İ.Melih Hulusi Özocak ve Ümit Özden. "MSUGT Muhasebe Sisteminde Sosyal Sorumluluk İlkesinin Şirket Stratejisine Entegrasyonu Kapsamında Meslek Mensuplarının Gündemi," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Yayın no: 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Batırel, Ömer Faruk. "Kamu Hesaplarında Saydamlık," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Bonu, N.S., Kitindi, E.G. "Accounting Ethics: A Study On Professional Independence Status Of Accounting Firms in Bostwona", New Directions for Accounting - Ethics Research, 6.th Symposium oin Ethics in Accounting, Atlanta: Agust 2001.
- Civan, Mehmet ve Ferah Yıldız. "Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Civelek, Mehmet A. "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20. Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.

- Demirkan, Şefika. "Muhasebe Eğitim Yöntemleri," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.
- Doğrusöz, A. Bumin. "Ruhsatlı Meslek Mensuplarının 3568 Sayılı Kanun Kapsamında Vergi İdaresi Karşısındaki Sorumlulukları," III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20. Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Durukan, Banu ve Serdar Özkan. "Finansal Bilgi Sunumunda Bir Araç Olarak İnternet Kullanımı: İMKB'de İşlem Gören Şirketlerin Web Siteleri Üzerine Bir Araştırma," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Fujinima, Tsuguoki. "Küreselleşme ve 21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Rolü," Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Sunulan Bildiri, Hong Kong: 18-21 Kasım 2002.
- Güneş, Recep ve Fikret Otlu. "Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Güredin, Ersin. "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamalardan Örnekler," III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997
- Kotar, Erhan. "Muhasebe Denetim Mesleğinde "Ahlak"ın Yeri ve Önemi," III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Küçüksözen, Cemal ve diğerleri. "Muhasebe Düzenlemelerinden Sorumlu Kurumların Uygulamaları: Sermaye Piyasası Kurulu ve Üniversitelerle İşbirliği," Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F Türkiye XIV Muhasebe Sempozyumu Bildiri Kitabı. Antalya: 31 Ekim 4 Kasım 1995.
- Marşap, Beyhan ve Yıldız Akbulut. "Türkiye'de Siyasi Partilerce Uygulanan Muhasebe Sisteminin Değerlendirilmesi ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Siyasi Partilerde Uygulanacak Muhasebe Sistemi ve Muhasebe Denetimi Önerisi," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Öncü, Semra ve diğerleri. "Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları," III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.

- Özbirecikli, Mehmet. "Denetim Fonksiyonunun Yeni Faaliyet Alanı: Çevresel Denetim-Çevre Muhasebeci Çerçevesinde Bir İnceleme," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Pekdemir, Recep. "III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumunun Değerlendirilmesi", III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın no. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Peker, Alparslan. "Eğitimde Yönetim Muhasebesi," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.
- Pendergast, Marlyn. "Doğruluk, Tarafsızlık ve Mesleki Yeterliliğe İlişkin Sorumluluğun Dünya Çapında Desteklenmesi". Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Sunulan Bildiri, Hong Kong: 18-21 Kasım 2002.
- Sağ, Numan. "Ruhsatlı Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Karşısındaki Sorumlulukları," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Selimoğlu, Seval Kardeş. "Muhasebe Eğiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.
- _____. "Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Şakrak, Münir. "Muhasebe Eğitiminde Amaç Tanımının Değişim Gereği : Fonksiyonel Yönetici ve Çalışanların Muhasebe Eğitimi," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.
- Toraman, Cengiz ve Ahmet Akcan. "Muhasebe Denetiminde Etik," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Tükenmez, Mine ve Nilgün Kutay."Muhasebede Mesleki Eğitim ve Etik," Süleyman Demirel Üniversitesi 15.Türkiye Eğitim Sempozyumu Bildiri Kitabı. Antalya 1996.

- Uslu, Selçuk. "Muhasebe Meslek Ahlakı ve Moral Değerler," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Uysal, Özgür Özmen. "Bağımsız Denetim, Ahlak Kodları ve Bireysel Ahlakın Alanı,"Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı, Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Ülker, Sema. "Almanya'da Muhasebe Mesleği: Mesleğin Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Volcker, Paul. "Bütünleşmiş Dünya Ekonomisinde Muhasebe, Muhasebeciler ve Mali Sorumluluk," Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Sunulan Bildiri, Hong Kong: 18-21 Kasım 2002.
- Yanık, Serap. "Türkiye'de Devlet Muhasebe Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Yavaş, Abdullah. "Sermaye Piyasası Kurulu'nun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.
- Yenigün, Tekin ve Naciye Sözbilir. "Muhasebe Mesleğinde Etik," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.
- Yıldırım, Oya ve Yusuf C.Çukacı. "Muhasebe Sürecinde Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanının Davranışlarının Etik Boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Yılmaz, Fatih. "Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler." Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.
- Yücel, Göksel ve Ertuğrul Burgazlıoğlu. "Devlet İşletmelerinde Faaliyet Raporu Uygulaması ve Kamuyu Aydınlatma," Marmara Üniversitesi Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Bodrum: 29 Mayıs-2 Haziran 2002.
- Yüksel, Ahmet. "Muhasebe ve Etik," Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. Tekirova: 23-27 Mayıs 2001.

Wilson, Anthony. "Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler," III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Bildiri Kitabı. İSMMMO Yayınları, Yayın No. 20, Alanya: 30 Nisan - 4 Mayıs 1997.

Wyman, Peter. "Kamu Beklentilerinin Karşılanmasına Yönelik Olarak Mesleğin Yeniden Düzenlenmesi," Çev: Rifat T. Nalbantoğlu, 16. Dünya Muhasebeciler Kongresinde Sunulan Bildiri, Hong Kong: 18-21 Kasım 2002.

Raporlar

Akalın, Nevruz. "Türev Araçlarında Oluşan Değişikliklerin Ortaya Konmasında Kamuyu Aydınlatma Düzenlemelerinin Yeri ve Önemi," SPK Muhasebe Standartları Dairesi Yeterlilik Etüdü, Ankara: Nisan 1999.

Uluslararası Muhasebe Standartları

Türkiye Muhasebe Standartları

Gazete

"Mesleklere AB Standardı," Finansal Forum Gazetesi, (26 Mart 2001)

"If you can't trust auditors," The Economist, (7 Şubat 2000)

Yasalar

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Yasası (3568 Sayılı Yasa)

SM, SMMM ve YMM Kanunu (13.06.1989 tarih ve 20194 Sayılı R.G.)

SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik (03.01.1990 Tarih ve 20391 Sayılı R.G.)

SM, SMMM ve YMM Mecburi Meslek Kararları Yönetmeliği (18.10.2001 Tarih ve 24557 Sayılı R.G.)

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (Esas no:2/533)

Sermaye Piyasası Kanunu, (2499 Sayılı Yasa)

Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği (Seri:VIII, No.20)

SPK'nın Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ
(29.01.1989 tarih ve20064 Sayılı Resmi Gazete)

Türk Ticaret Kanunu

Vergi Usul Kanunu