



Dijital Çağda Muhasebe Mesleği ve Sürdürülebilir
Etik: Ülkelerarası Karşılaştırma
Yüksek Lisans Tezi
Gamze TİĞRE
Eskişehir 2022

DİJİTAL ÇAĞDA MUHASEBE MESLEĞİ ve
SÜRDÜRÜLEBİLİR ETİK: ÜLKELERARASI
KARŞILAŞTIRMA

Gamze TİĞRE

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İşletme Anabilim Dalı/Muhasebe Bilim
Dalı

Danışman: Prof. Dr. Seval KARDEŞ
SELİMOĞLU

Eskişehir Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Ekim 2022

ÖZET

DİJİTAL ÇAĞDA MUHASEBE MESLEĞİ ve SÜRDÜRÜLEBİLİR ETİK: ÜLKELERARASI KARŞILAŞTIRMA

Gamze TİĞRE

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Bilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,

Ekim 2022

Danışman: Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU

Muhasebe meslek mensupları için değişim her zaman söz konusudur. Son yıllardaki dijitalleşme ve teknolojik gelişmeler bu değişimi yönlendirmektedir. Değişimle birlikte muhasebe meslek mensuplarından beklenen etik davranışlar ve kamu yararını gözetme sorumluluğu da artmaktadır. Hızla gelişen teknoloji, dijital bozulma ve yanlış/dezenformasyonun getirdiği profesyonel ortamdaki karmaşıklık, tüm kuruluşları ve muhasebe meslek mensuplarını doğrudan etkilemektedir. Bu sebeple muhasebe meslek mensupları “etik bilinci” gibi hareket etmek, etik ilkelere uymak ve onları gözetmek zorundadır.

Bu çalışmanın konusu dijital çağda muhasebe mesleği ve bu çağda etiğin nasıl sürdürülebilir kılınabileceğine ilişkin araştırmalardır. Bu doğrultuda tez üç ana bölümden oluşmakta olup, birinci bölümde muhasebe mesleğine genel bir bakış, ikinci bölümde muhasebe mesleği etik olgusu, sürdürülebilir etik ve üçüncü bölümde ise Uluslararası Muhasebe Federasyonu temel alınarak Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avustralya ve Türkiye’deki etik düzenlemeler ve teknolojik gelişmeler ve değişimler sonucu bu düzenlemelerdeki değişiklikler karşılaştırmalı olarak anlatılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Mesleğinde Etik, Etik Sürdürülebilirlik, Muhasebe, Türkiye, IFAC, Kanada, Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya

ABSTRACT

ACCOUNTING PROFESSION and SUSTAINABLE ETHICS in the DIGITAL AGE: INTERNATIONAL COMPARISON

Gamze TİĞRE

Department of Administration

Programme in Accounting

Anadolu University Graduate School of Social
Sciences, October 2022

Advisor: Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU

Change is always in question for professional accountants. Digitalization and technological developments in recent years are driving this change. Along with the change, the ethical behaviors expected from professional accountants and the responsibility of acting in the public interest are also increasing. The complexity of the professional environment brought about by rapidly developing technology, digital disruption and mis/disinformation directly affects all organizations and professional accountants. For this reason, professional accountants have to act with “ethical awareness”, comply with and observe ethical principles.

The subject of this study is the accounting profession in the digital age and research on how ethics can be made sustainable in this age. In this direction, the thesis consists of three main parts, in the first part an overview of the accounting profession, in the second part the ethical phenomenon of the accounting profession, sustainable ethics and the third part, based on the International Federation of Accounting, ethical regulations in the United States, Canada, Australia and Turkey, and changes in these regulations as a result of technological developments and changes are explained comparatively.

Anahtar Sözcükler: Ethics in Accounting Profession, Sustainable Ethics, Accounting, Turkey, the U.S.A, Canada, Australia, IFAC.

TEŞEKKÜR SAYFASI

Üç yıldır iş hayatı ile birlikte yürütmeye çalıştığım ciddi emek ve özveri isteyen yüksek lisans tezimi tamamlamış olmanın heyecan ve gururunu yaşamaktayım. Bu bölümde benden yardımlarını esirgememiş ve beni her zaman teşvik ve motive etmiş kişilere teşekkür etmek isterim.

Tez çalışmasının konusunun belirlenmesinden itibaren tüm hazırlık süreci boyunca desteklerini, tecrübelerini ve kıymetli zamanını esirgemedi bana her fırsatta yardımcı olan değerli hocam Sayın Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU'na,

Yaptıkları değerli katkı ve katılımlarından dolayı değerli jüri üyeleri hocalarım, Sayın Doç. Dr. Şafak AĞDENİZ, Sayın Prof. Dr. Arman Aziz KARAGÜL'e,

Profesyonel iş hayatında bütün bilgi, birikim ve tecrübelerini tüm samimiyetleri ile aktaran entelektüel sermayeme her daim katkıda bulunup ışık tutmuş saygıdeğer yöneticilerim; Gürbüz Candaş GÜRSOY, Pervin GÜRSOY, Duygu TUNALIGİL'e,

Hayatta hiçbir zaman desteğini eksik etmeyen, bu günlere gelmemde şüphesiz en büyük emeği sarf eden sevgili annem Firdevs YENİGÜN, Nurgül TİĞRE ve sevgili babam Ercan YENİGÜN ve Kenan TİĞRE'ye,

Son olarak sevgili eşim Uğur TİĞRE'ye her zaman olduğu gibi bu süreçte de koşulsuz sevgisini ve sabrını en özverili şekilde bana hissettirerek benimle başından sonuna kadar yürüdüğü için sonsuz teşekkür ederim.

....../....../20....

ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmamın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programıyla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

(İmza)

Öğrencinin Adı
Soyadı)

İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFASI	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET.	iii
ABSTRACT.....	iv
TEŞEKKÜR SAYFASI.....	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLOLAR/ÇİZELGELER DİZİNİ.....	x
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xi
SİMGELER ve KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
1. MUHASEBE MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ	1
1.1. Muhasebe Mesleğinin Dünyada Tarihsel Gelişim Süreci.....	2
1.2. Muhasebe Mesleğinin Türkiye’de Gelişim Süreci	5
1.2.1 Osmanlı Dönemi.....	6
1.2.2 Cumhuriyet Dönemi	7
1.3. Dijital Dönüşümün Muhasebe Mesleğine Etkisi	11
1.3.1. Bilgi Sistemleri	12
1.3.2. Bilgi Teknolojileri	13
1.3.3. Endüstri 4.0	15
1.3.3.1. <i>Blockchain</i>	17

<i>1.3.3.2 Büyük Veri</i>	<i>19</i>
<i>1.3.3.3 Bulut Bilişimi</i>	<i>20</i>
<i>1.3.3.4 Yapay Zeka</i>	<i>21</i>
2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK OLGUSU ve SÜRDÜRÜLEBİLİR ETİK	24
2.1. Etik Kavramı.....	24
2.1.2. Etik İkilem	28
2.2. Muhasebe Mesleğinde Etik	29
2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlar Sergilemeye İten Etmenler.....	30
2.3.1. Temel İlkelerle Uyum Tehditleri	31
2.4. Uluslararası ve Ulusal Boyutta Etiğe İlişkin Yasal Düzenlemeler	32
2.4.1. Uluslararası Boyutta Etiğe İlişkin Yasal Düzenlemeler	32
2.4.1.1. AICPA	33
2.4.1.2. IFAC	34
2.4.1.3. IESBA.....	34
2.4.1.4. INTOSAI	36
2.4.2. Ulusal Boyutta Etiğe İlişkin Düzenlemeler.....	37
2.4.2.1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulu	37
2.4.2.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği	37
2.4.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu.....	38
2.4.2.4. 3568 Sayılı Kanun.....	39
2.4.2.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu	41
2.5. Dijital Dönüşüm Etkisinde Sürdürülebilir Etik.....	43
3. ÜLKELERARASI KARŞILAŞTIRMA	46
3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu- IFAC	46
3.1.1. Etik ve Mesleki Yargının Kritik Rolü Etik ve Sorgulayan Zihin.....	50

3.1.2. Profesyonel Çevrenin Karmaşıklığı Temel İlkeler	51
3.1.3. Temel İlkelerin Dijital Çağa Uygunluğu	53
3.1.4. Mesleki Yetkinlikleri ve Becerileri Etkinleştirme.....	55
3.1.5. Bağımsızlık	56
3.1.6. Değişim ile Birlikte Terim ve Kavramların Modernizasyonu	57
3.2. Amerika Birleşik Devletleri – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)	60
3.3. Kanada- Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanada (CPA CANADA).....	71
3.4. Avustralya- Muhasebe Mesleki ve Etik Standartlar Kurulu (Accounting Professional&Ethical Standards Board -APESB)	73
3.5.1 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu- Türkiye ..	80
3.5.2 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) – Türkiye	82
4. SONUÇ.....	85
KAYNAKÇA.....	93
ÖZGEÇMİŞ	99

Sayfa

EKLER

ÖZGEÇMİŞ

TABLÖLAR/ÇİZELGELER DİZİNİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1.1. Sümerlerde Muhasebe: İkîlilik Prensibi.....	3
Tablo 1.2. Bilgi Sistemleri Şeması.....	12
Tablo 1.3. Teknoloji Trendleri ve Muhasebe Trendleri.....	17
Tablo 2.1: IESBA Etik Kurallar.....	35
Tablo 2.2 : 3568 Sayılı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Etikîle İlgili Olan Maddeler.....	39
Tablo 2.3 : KGK Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar.....	42
Tablo 3.1: IESBA Teknoloji Aşaması 1 Raporundan Konulara Genel Bakış.....	50
Tablo 3.2: Karmaşıklık ve Dijital Değişim Çağında Etik Liderlik.....	56
Tablo 3.3: Mesleki Davranış Kuralları Hiyerarşisi.....	62
Tablo 3.4: AICPA Etik Çatışmaları Çözme Metodolojisi.....	65
Tablo 3.5: Ülkelerarası Karşılaştırma.....	88

ŞEKİLLER DİZİNİ

Sayfa

Şekil 1.1. OECD Ülkelerinde BİTS'in Özel Sektör Ar-Ge Harcamaları İçindeki Payı	15
Şekil 1.2. Yapay Zeka Derecelendirmesi.....	22
Şekil 2.1. Etik Değer, İlke, Kod Şeması.....	25
Şekil 2.2. Etik Teoriler Sınıflandırması.....	26
Şekil 2.3: Önerilen Teknoloji Geliştirmelerine Genel Bakış.....	60
Şekil 3.1: IESBA Etik Çatışma Çözüm Süreci.....	75

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	: Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
IESBA	: Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu
APESB	: Muhasebe Mesleki ve Etik Standartlar Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
FASAB	: Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu
GASB	: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu
PCAOB	: Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
ISC	: Daimi Bağımsızlık Komitesi
PTC	: Kamu Güven Komitesi
CITP	: Sertifikalı Bilgi Teknolojisi Uzmanı
BİT	: Bilgi ve İletişim Teknolojileri
BT	: Bilgi Teknolojileri

IoT	: Nesnelerin İnterneti
NAS	: Güvence Dışı Hizmetler
CFO	: Mali İşler Direktörü
NOCLAR	: Yasa ve mevzuata uygunluk
ESG	: Çevre, Sosyal ve Yönetişim
GDS	: Güvence Denetim Standartları



1. MUHASEBE MESLEĞİNE GENEL BAKIŞ

Türk Dil Kurumu'nun tanımı ile meslek, "Belli bir eğitim ile kazanılan, sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş" tir. Bir mesleğin meslek olabilmesi için bazı kriterlere uyması gerekmektedir. Bu kriterler aşağıda yer almaktadır;

Bir meslek, vazgeçilmez bir sosyal ihtiyacı karşılamalı, iyi kurulmuş ve sosyal olarak kabul görmüş bilimsel ilkelere dayanmalıdır. Meslek öncesi yoğun bir eğitime ve sistematik bilgiye ihtiyaç duyulması gerekmektedir. Toplum ihtiyaçlarına yönelik ve bu ihtiyaçları karşılıyor olması gerekmektedir.

Mesleğin ifasının zamanı ve şekli konusunda takdir ve muhakeme kullanılmasını gerektirmelidir. Etik ilkeler dizisine bağlı olarak yapılıyor olmalıdır. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 2. Maddesine göre, muhasebecilik ve mali müşavirlik mesleğinin konusu; Vergi Usul Kanunu, Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları çerçevesinde defter tutmak, mali tabloları hazırlamak, muhasebe sistemlerinin kurulup geliştirilmesinde danışmanlık yapmak ve bu konularla ilgili denetim yapmak, bilirkişilik yapmak rapor düzenlemektir. Bu görevleri bir işyerine bağlı olmadan gerçekleştirmesi koşulu ile ifa eden kişilere serbest muhasebeci mali müşavir denmektedir. (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, m.2).

Yeminli mali müşavirlik mesleğinde ise 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavir olarak çalışmış ve yeminli mali müşavirlik sınavını geçmiş olma şartı aranmaktadır. Bunun yanı sıra yeminli mali müşavirlere defter tutma yasağı ilgili kanun ile gelmiştir. Fakat yeminli mali müşavirlerin tasdik yapma yetkisi bulunmaktadır. Söz konusu tasdik faaliyeti ise vergi beyannameleri ve özel amaçlı raporlar ile bunların ilgili mali tablolarına yapılmaktadır. (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, m.2).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in ikinci bölümünde Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esaslarına göre meslek mensuplarının sahip olması gereken özellikler genel mesleki standartlar olarak 7 başlıkta ele alınmıştır.

Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesine göre meslek mensupları ilgili sınavları kazanıp staj sürelerini ve eğitimlerini tamamlayarak mesleki unvanlarını alırlar. Buna göre kanundaki mesleki yeterliliği elde ettikten sonra mesleğe uygun davranışlar sergilemeli mesleğin onurunun gerektirdiği saygı ve güveni ihmal etmemelidir.

Mesleki eğitim ve bilgi ilkesi meslek mensubunun sürekli olarak mesleki konularda eğitimlere katılarak kendini geliştirmesi gerektiğini aktarmaktadır. Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temel taşıdır.

Sır saklama ilkesine göre meslek mensupları faaliyetleri sebebiyle edindikleri sırları ve bilgileri saklama yükümlülüğüne sahiptir. Aynı zamanda bu sırların yargı tarafından açıklanmasının talep edilmesi durumunda yetkililere bilgi vermesi zorunlu olup muhbirlerle tanınan hak ve ayrıcalıklardan da faydalanamamaktadırlar.

Sorumluluk muhasebe meslek mensupları için üçlü sac ayağına dayanmaktadır. Meslek mensuplarının; mesleki faaliyetlerini yürütürken toplum ve Devlete karşı sorumlu olmalarına sosyal sorumluluk denmektedir. Paydaşlara, yöneticilere ve şirket sahiplerine ise doğru kararlar alabilmeleri için faydalı ve güvenilir bilgiler sağlamalıdır. Sac ayağının son kısmı ise meslektaşlara yönelik olup mesleğin sürdürülebilir olabilmesi için birbirleriyle etkileşim, paylaşım ve aktarım sorumluluğu önem arz etmektedir.

Meslek mensupları, çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Sorumluluk maddesindeki meslektaşlara olan sorumluluk ilkesi aynı zamanda haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan meslek mensuplarının kaçınması gerektiğine dikkat çekmektedir.

Bu bağlamda incelendiğinde muhasebe mesleğinin topluma paydaşlara ve devlete bilgi verme amacı gütmesi, sosyal kabul görmüş bilimsel ilkelere dayanıyor olması, yoğun ve sistematik bir eğitime ihtiyaç duyması ile meslek olma özelliklerini taşıdığı görülmektedir. Tezin bir sonraki bölümünde muhasebe mesleğinin dünyada ve Türkiye’deki tarihsel gelişimi ele alınacaktır.

1.1. Muhasebe Mesleğinin Dünyada Tarihsel Gelişim Süreci

Muhasebe mesleğinin tanımı geçmişten günümüze aslında değişmeyerek özü mali nitelikteki işlemleri kaydetmeye dayanmaktadır. Daha geniş bir ifade ile muhasebe; “işletmenin varlıklarında ve bu varlıkların kaynaklarında değişme yaratan mali nitelikte ve para ile ifade edilen işlemlere ait bilgilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması,

özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanması suretiyle ilgili kişi veya kurumlara rapor halinde sunulmasını sağlayan bir bilim, sanat ve usuldür.” (Yücel, 2018, s. 5)

Muhasebe hakkında bilinmekte olan en eski şekiller milattan önce dört bin yıllarına uzanmaktadır. Bu şekilli işaret dizileri Irak'ın güneyindeki Uruk şehrinin tapınak bölgesinde bulunmuştur. Çivi yazılarının öncüllerini temsil eden bu şekiller kil tabletlere kazınmıştır. (Provasi ve Farag, 2013) Sümerliler ilk kez tarımsal ürünleri depolanması, sürülerin büyümesini kayıt altına almak için muhasebeye başvurmuştur. Bu dönemlerde muhasebe sistemi iki araç vasıtasıyla simgelenmektedir: muhasebe ayrıçaları mühürler ve taşlardan oluşan sembollerdir. Zamanla kentsel merkezlerin ortaya çıkması ile birlikte artan idari ihtiyaçlar, özel faaliyetler, uzun mesafeli ticaret anlayışının oluşması ile çalışan işçileri de kontrol gereksinimi doğmuştur. Böylece muhasebe biçim değiştirerek her olay makbuz eşliğinde kaydedilip belgeler ikişer veya üçer nüsha halinde düzenlenmeye başlanmıştır. Bu nüshaların düzenlenme amacı, yapılan hizmetin doğruluğunu kanıtlamak ve yapılan işleme ait dayanak oluşturmaktır. (Provasi ve Farag, 2013)

Tablo 1.1 : Sümerlerde Muhasebe : İkilik Prensibi (Provasi, R., Farag, S. 2013)

İkilik Prensibi		
Malların ve hizmetlerin üretim maliyeti	Eşittir	Özkaynak bileşiminin değişimi (Tapınak Envanteri)

İkililik prensibi, mal ve hizmetlerin üretim maliyetini ve özkaynak bileşiminin değişimini özetlemesinden dolayı önemlidir. Çünkü bunlar ikilik prensibinin yapı taşlarını oluşturmaktadır. “Prensipte bir taraf, maaş gibi masrafları ödemek için verilen tapınak mallarının kaydını kaydetmek ve diğer taraf ise tarım, hayvancılık, balıkçılık ve haraçlar tarafından üretilen malların artışında değişiklikleri kaydetmek içindir (Provasi ve Farag, S. 2013)”.

Mısır'da mal izlenebilirliğini sağlamak için envanter işlemlerinin tarihte ilk kez burada yapıldığı bilinmektedir. “Özellikle gıda maddelerinin alım satım işlemlerinin kayıt edilmeye başlanması ile Eski Mısır'da muhasebe düzeni periyodik envanter yanında

günlük kayıtlar ile de oluşmaya başlamıştır”.¹ Aynı zamanda Mısır’da katip adı verilen memurların hesap yapıp defter tutma, devletin idari yöntemlerini bilmek ve ileri okuma-yazma becerilerine sahip olduğu bilinmekteydi. Mısır’da işçilere yapılan ödemeler ve devletin hazinesine giren ayni ve nakdi yardımlar kayıt altına alınmakta ve devlet bütçesi yapılmaktaydı. (Albayrak, 2021). Günümüzde de hesaptan hesaba para aktarılmada kullanılan “virman” deyimi ve çek benzeri ödeme araçlarının Yunanlı tüccarlar vasıtasıyla Mısırdaki kullanılmaya başlandığına dair belgelere rastlanılmıştır. Mısırdaki arazilerin halka pay edilerek dağıtılması ve elde edilecek mahsullerle ilgili olarak miktar ve vergi tahminlerinin yapıldığı ve bu görevleri yerine getiren tecrübeli muhasebecilerin olduğu günümüze ulaşan kaynaklarda yer almaktadır. (Özyürek, 2009:13)

MÖ 5. yüzyılda Eski Yunanlılar devletin maliye politikaları üzerindeki kontrolü sağlamak amacıyla "serbest muhasebecileri" kullandı. Atina’daki halkı temsil etmek üzere seçilmiş üyeler, rastgele seçilen on adet muhasebecinin denetimi ile hükümetin harcamalarını ve mali işlerle ilgili alınan yasal kuralları kontrol etti.

Milattan önce altı yüz yılları civarında madeni paranın piyasaya sürülmesi ve madeni paranın yaygın kullanımı ile birlikte Antik Yunanlıların bu mesleğe yaptığı diğer bir katkıdan söz etmek mümkündür. Bankacılık, bu toplumda önceki toplumlar ile karşılaştırıldığında daha ileri bir seviyede idi. “Bankacılar hesap defterlerini tuttu, parayı değiştirdi ve ödünç verdi ve hatta uzak şehirlerdeki bağlı bankalar aracılığıyla vatandaşlar için nakit transferleri düzenledi”.²

Zamanla toplumlar arası etkileşim ve ticari faaliyetlerin artması ile birlikte daha gelişmiş muhasebe kayıtlarına ihtiyaç duyulmaya başlandı. Böylelikle hata yapmanın kolay bulmanın ise zor olduğu tek kayıt sisteminden çift kayıt sistemine doğru yol alınmaya başlandı. “Günümüzdeki çift taraflı kayıt sisteminin ilk örneklerine Floransa’da (İtalya) rastlandı. İthalat, üretim ve elbise ticaretiyle ekonomi alanında faaliyet gösteren Del Bene adlı şirket 1322 yılında kurduğu kayıt sistemiyle çift taraflı kayıt sisteminin öncüsü oldu (Tekbaş, 2019).” 15. yüzyılda ticaretin İtalya’dan Orta Asya’ya kadar uzanmasıyla birlikte paranın ekonomideki öneminin değişmesiyle muhasebede birçok gelişim sürecinden geçmiştir. “Bu dönemde Luca Pacoli 1494’de yayımlanan "Summa di

¹ https://shbmetal.meb.k12.tr/icerikler/ilk-caglarda-muhasebe_10304294.html. (Erişim Tarihi: 03.04.2021)

² <https://accountingzone.weebly.com/accounting-in-ancient-egyptchinagrece--rome.html>. Erişim Tarihi: 14.04.2022)

Aritmetica Geometria Proportioni et Proportionalita" (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti) isimli kitabının Particularis di Compitus e Scripturis (defter tutma ve ona ait evrak üzerine etüd) başlıklı bölümünde, çift yönlü kayıt sistemi için üç deftere dikkati çekmiştir. Bu defterler; yardımcı defter özelliğinde acenda, yevmiye defteri ve defteri kebir (büyük defter)dir (Kurtcebe, 2008)”. Buraya kadar muhasebe tarihçileri tarafından aslında üç ana bölüme ayrılmış olan muhasebe tarihini ilk kısmı incelenmiştir.

İkinci kısım olan muhasebenin artık bir meslek ve uzmanlık alanı olarak anılmaya başlanması İngiltere’de 18. yüzyılın bitimine tekabül etmektedir. 19.yüzyıl süresince İngiltere’de gelişimini sürdüren endüstri devrimi ile birlikte başlayan sermaye hareketleri ve ekonomik gelişmeler muhasebeye olan profesyonel talebi arttırmıştır. Bu talepler doğrultusunda da muhasebeciler kendi aralarında bölgesel olarak organize olmuşlardır. Yine bu dönemde “Institute of Chartered Accountants” (Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) kurulmuştur. Ve diğer ülkelerde İngiltere’nin izinde mesleki yasal düzenlemeler ve kuruluşlar ile muhasebe mesleğinin sistematik hale gelmesinin temellerini atmışlardır.

Üçüncü kısım olan 20. yüzyıl ve sonrasında ise sırayla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC) Münih’te, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB) Amerika Birleşik Devletleri’nde, Muhasebe Standartları Kurulu (Accounting Standards Board - ASB) İngiltere’de, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee – IASC) kurulmuştur. “Tüm bu kuruluşlar küreselleşme ile birlikte muhasebede tek bir dil yaratmak için düzenlemeler ve standartlar oluşturmuşlardır. (Kurtcebe, 2008)”

1.2. Muhasebe Mesleğinin Türkiye’de Gelişim Süreci

Muhasebe kelimesi kökeni hesap anlamına gelen hasab kelimesinden dilimize geçmiştir. “Arapça kökenli muhasebe sözcüğü “muhasaba” hesaplaşma, hesap ilmi anlamına gelmektedir. Diğer Batı dillerinde ise yine muhasebe kelimesinin kökeni hesap kelimesinden türemiştir”.³

³<https://akademi.bilgeadam.com/muhasebe-terimlerinin-etimolojisi/>. Erişim Tarihi: 18.04.2021)

Muhasebe mesleğinin Türkiye’deki gelişim sürecini birçok yönden incelemek mümkündür. Örneğin; Osmanlı dönemi ve Cumhuriyet dönemi olarak ikiye; diğeri ise Fransız Ekolü, Alman Ekolü ve karma ekol olarak üçe ayırarak incelenebilir. Temel de her iki ayırmda hemen hemen aynı dönemlere tekabül etmektedir. İki ayrımı da kullanarak Türkiye’deki gelişim sürecinden bahsedilecektir.

1.2.1 Osmanlı Dönemi

Muhasebe mesleğinin ortaya çıkış süreci her meslekte geçerli olan bir ihtiyaçtan ileri gelmektedir. Kayıt altına alma, takip edebilme, şeffaflık, güvenilirlik ihtiyaçları muhasebeyi ve muhasebe mesleğinin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Kayıt altına alma ihtiyacının yanı sıra kayıt altına alacak güvenilir kişiyi de beraberinde getirmektedir. Bu şekilde tutarlı kayıtların varlığından ve kayıtları yürüten muhasebecilerin varlığından söz edecek olursak Osmanlı’da devlet muhasebesini yürüten kişiler olduğu bilinmektedir. “Özellikle lonca düzeninin esnaf örgütleri olarak, hangi düzeyde olduğu bilinmemekle beraber, kayıt düzenine ihtiyaç duydukları da bir gerçektir. Osmanlı devlet muhasebesinde merdiven yöntemi denilen bir sistemden yararlanılmaktadır (Güvemli ve Güvemli 2007)”. “Halife, Başhalife, Defterdar, Başdefterdar, Baş muhasebeci gibi unvanları olan muhasebeciler vardır. Bunlar, çocuk yaşta işe alınırlar ve usta- şakird (çırak) ilişkisi içinde yetiştirilirler ve zamanla devlet muhasebe örgütünde önemli görevlere gelirler (Güvemli, 2011)”. “Yani Osmanlı devletinde, devlet muhasebesi içinde örgütlenmiş bir muhasebe mesleği vardır. Bu Türkiye’de ilk muhasebe mesleği örgütlenmesidir (Arıkan ve Güvemli, 2013)”.

“İlk maliye teşkilatı I. Murat (1326-1389) dönemindedir. Mali sisteme ilişkin yazılı ilk kanun ise Fatih Sultan Mehmet (1432- 1481) döneminde çıkarıldı. Bu döneme kadar uygulanan şifahi kanunlar II. Mehmet döneminde “Ecdat Kanunları” adı altında toplanmıştı. Kanuni Sultan Süleyman (1494- 1566) döneminde ise bu kanunlara eklemeler yapıldı (Tekbaş, 2019)”.

Kanuni Sultan Süleyman döneminde Fransızlara sunulan geniş imtiyazlar yakın ticari ilişkiler kurulmasına sebep olmuştur. Böylelikle Türk muhasebe tarihinde Fransız ekolü döneminin yavaş yavaş başladığını söylemek mümkündür. 1850 tarihli Ticaret Kanunu’nda, ticaret yapan kişilere birtakım yükümlülükler getirilmiştir. Bunlardan bir tanesi de defter tutmaları üzerinedir. “Bu yıllarda, yerel nitelikli özel işletme bulunmakla birlikte hali hazırda bulunan işletmeler ise genellikle Fransız, Yahudi, Rum vb. tüccarlar

tarafından işletilmekte idi. Bu dönemde, Fransızlar'a verilmiş olan imtiyazlar sebebiyle kurulan ticari ilişkiler beraberinde muhasebe uygulamalarında Fransız etkisinin görülmesini getirmiştir. Söz konusu akımda ise, muhasebe vergisel bir süreç olarak ele alınmıştır. (Elitaş vd., 2010, s.129)". "Buna göre Cumhuriyetin ilk yıllarında muhasebe uygulamaları ile ilgili gelişmeler işletmelerin ihtiyacından değil, devletin vergisel denetimi kontrol altında tutma ihtiyacından doğmuştur. Bu durum, muhasebe uygulamalarında vergi temelli anlayışın oluşmaya başladığı ilk dönem olarak ifade edilebilir (Engin ve Atasel, 2016)".

Tanzimat ile birlikte 19. yüzyıl ortalarında muhasebe alanında büyük gelişmeler yaşandı. 19. yüzyıl başlarında bu alanda ilk eğitim kitabı İzmir'de Ermenice yazılan çift kayıtlı muhasebe yöntemi kitabı oldu. "Osmanlıca yazılan ilk muhasebe öğreti kitabı ise, Ahmet Münir tarafından Fenn-i Defteri adı ile yazıldı. (Tekbaş, 2019)".

"Bu yıllar arasında, Padişah Fermanı ile çift yanlı kayıt yöntemine geçilmiştir (1879). Maliye Nezareti bünyesinde çağdaş denetim anlayışının Türkiye'ye gelmesinin önünü açan Heyet-i Teftişîye (Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu) (1879) kurulmuştur. Ticaret ve Sanayi Odaları düzeninin bugün en büyük odası olan İstanbul Ticaret Odası (1879) on beş üye ile kurulmuştur. İşletmeci ve işletmecilik anlayışına uygun muhasebeci yetiştirmek üzere Hamidiye Ticaret Mektebi eğitime başlamıştır (1883). Büyük sanayi kuruluşları peş peşine kurulmaya başlamıştır (Arkan ve Güvemli, 2013)".

"Osmanlı döneminde muhasebenin gelişimi iki döneme ayrılabilir: Klasik dönem devlet muhasebesi üzerine kurulu muhasebe sistemi ve muhasebe mesleğidir, ikincisi dönem ise Tanzimat reformları ile başlayan devlet ve işletmelerde çift yanlı kayıt sistemine geçiş sürecidir. Bu süreçte muhasebe mesleğinin gelişimi eğitim ve yayınlarla desteklendi, bu gelişim Türkiye Cumhuriyet'i kurulana kadar devam etti (Tekbaş, 2019)".

1.2.2. Cumhuriyet Dönemi

Cumhuriyet dönemi uzun süren savaşlar sonrası yeni bir devletin temellerinin atılmasıyla başlamıştır. Güçsüz bir ekonomi, yorgun bir millet ilk kuruluşta alınan kararları da etkilemiştir. Ulusal olanakları en iyi şekilde kullanmak için iktisadi kalkınma programları uygulanmış, yabancı işletmeler millileştirilmeye başlanmıştır. (Güvemli, 2013).1926-1960 yılları arasında Türkiye'nin Alman ekolü etkisinde kaldığı görülmektedir. 1926 yılında 856 sayılı Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Alman ekolü esas alınarak hazırlanmıştır. "Bu Kanun'la, tutulması zorunlu defterler belirlenmiştir.

Aynı zamanda işletmeler için kar ve zararın hesaplaması ve bilanço hesapları ile ilgili önemli düzenlemeler yapılmıştır (Öz ve Çevikcan, 2010, s.116)”.

Bu yıllarda özel işletmeler çok olmadığı için genel olarak devletçilik anlayışı ile temelinde düzenlemeler yapılmıştır. Bu yıllarda yayınlanan iki vergi yasası günümüzde de muhasebenin ve muhasebe mesleğinin vergi ile birlikteliğini gözler önüne sermektedir. Kazanç Vergisi Kanunu: Kazanç kanunu finansal tablolarda hesaplanmış olan kazançtan vergi alınmasını ileri süren ilk yasa olmakla bilinmektedir. Kazanç Vergisi Kanunu, defter-i kebir ile birlikte verginin gerektirdiği özel defterlerin de tutulması gerekliliğini belirtmektedir. Muamele Vergisi Kanunu: Aylık beyannameye dayalı olarak, satış gelir üzerinden belirli bir yüzde ile alınan bir vergidir. Bugünkü Katma Değer Vergisi Kanunu’nun öncüsüdür.

Cumhuriyetin ilanıyla Muhasebe Uzmanlığı Mesleğinin yerleşik hale gelmesine dönük ilk adımlar atıldı. “1926 yılında ilk Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) Sanayi ve Maden Bankası kuruldu. 1927 yılında özel sanayi işletmelerini teşvik etmek amacıyla Teşvik-i Sanayi Kanunu çıkarıldı, Hesap Müttehassıslığına yönelik kanun tasarısı hazırlandı. 1923 yılında toplanan İzmir İktisat Kongresi’nde alınan kararlar Türkiye İş Bankası (1924), T.C. Merkez Bankası (1930), Sümerbank (1933) ve Etibank’ın (1934) kurulmasını sağladı (Tekbaş, 2019)”.

1960’lı yıllar ve sonrasında liberal iktisat politikalarının benimsenmeye başlanması ile özel kesim ağırlıklı bir iktisadi yapı şekillenmeye başlamıştır. Bu dönem itibariyle muhasebe mesleği liberal iktisat politikalarından etkilenmeye başlamıştır. ABD ile yakın askeri ve ekonomik ilişkiler içine girildiği bu dönemde muhasebe uygulamaları da etkisi altında kalmıştır. Tek düzen muhasebe sistemi bu dönemde gündeme gelmiştir fakat 60-70 li yıllarda tek düzen muhasebe sadece kamu sektörüne yönelik olmuştur. 1971 yılında oluşturulan Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Komisyonu tarafından hazırlanan Tekdüzen Muhasebe Sistemi 1972 yılından itibaren Kamu İktisadi Teşebbüsleri’nde (KİT) uygulanmaya başlanmıştır. Aynı zamanda bu dönemde muhasebe alanında yapılan düzenlemelerde ABD’de kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles) dikkate alınmıştır.

İlk olarak 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği adıyla kurulan 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) olarak isim

değiştiren bu derneğin Türkiye’deki muhasebe çalışmalarının belli bir düzeye ulaşmasında katkıları çok büyüktür. TMUD muhasebe mesleğini düzenleyen bir kanun çıkması için yıllarca çalışmış, meslek yasa tasarılarının hazırlık çalışmalarına katılmıştır. 1969 yılı ile birlikte TMUD, staj ve sınav şartını derneğe üye olabilmek için sunmuştur. Avrupa’da uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize de adapte edilebilmesi için de çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar şu şekilde sıralanmaktadır:

1972’de On birinci Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu’na (International Accounting Standards Committee - IASC) üye olmuştur. 1977’de Almanya’nın Münih kentinde toplanan On ikinci Uluslararası Muhasebe Kongresi’nde kurulmasına karar verilen Uluslararası Muhasebe Federasyonu’na (International Federation of Accountants - IFAC) kurucu üye olarak katılmıştır. 1975’te Dernek, Uluslararası Muhasebe Standartları Komisyonu (IASC) üyesi olarak uluslararası standartları (IAS) kabul etmiş, onların üyeleri için ülkemizde "uyulması zorunlu mesleki kararlar olarak uygulanmasını üyelerinden istemiştir.

Çalışmaları uzun yıllar süren meslek kanunu 1989 yılında Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu adı ile Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 2018 tarihi itibarıyla 100 bini aşan örgütlü meslek mensupları Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) çatısı altında toplandı. Bu zamana kadar muhasebe ve vergi işlerini icra edenler mali müşavir, uzman muhasip, vergi uzmanı ve serbest hesap uzmanı gibi isimler altında çalışan meslek mensupları artık meslek olarak kabul edildi. “Yasada üç unvan belirtilmişti. Bunlardan ilki Serbest Muhasebeci (muhasebe kayıtlarını yürüten), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (kayıtları yürüten ve denetleme yapan) ve Yeminli Mali Müşavir (denetleme yapan ve mali tabloları onaylayan). 31 Temmuz 2008 tarihli Resmî Gazete’de Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun adı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu olarak değişti. Serbest muhasebecilik kaldırılarak bu unvanı kullananlara mali müşavirliğe geçiş hakkı tanındı. Beş yıl içinde sınava girerek başarılı olanlar mali müşavir unvanı aldı (Arıkan ve Güvemli 2013)”.

1980’li yıllarda Türkiye’nin ekonomik politikasını dışa çevirmesi ile birlikte artan uluslararası sermaye hareketleri sonucu 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile birlikte Sermaye Piyasası Kurulu kurulmuştur. “Kurul, muhasebeyle ilgili

olarak 1984 yılında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin benimsendiği ve sadece Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmeler için geçerli olan Sermaye Piyasası Kurulu Standart Hesap Planı yayımlamıştır. Bu düzenleme, özel sektöre yönelik muhasebe alanında gerçekleştirilen ilk çalışmadır. (Dinç ve Atasel, 2016)".

1994 yılında tek düzen muhasebe sistemine geçildi. Türkiye'de faaliyette bulunan işletmelerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının düzenlenmesini esas almak ve muhasebe ilkelerinde tekdüzeni sağlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) kurulmuştur. TMMOB, Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak Türkiye'de uygulama ve mevzuatını da göz önünde bulundurarak 19 adet standart yayınlamıştır. Daha sonra TMMOB'in yerine 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

Türkiye bu süreçte hem Avrupa hem de ABD'nin etkisinde kalmıştır. Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde müktesabata uyumluluk zorunluluğu sebebiyle 1999 yılında Adalet Bakanlığına bağlı Türk Ticaret Kanunu komisyonu kurulmuştur ve yeni taslak kanun hazırlanırken daha çok Alman ve İsviçre bilanço hukuku kaynaklarından yararlanılmıştır. 2012 yılında ise ticaret ve muhasebe uygulamaları açısından daha modern olan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girdi. Günümüzde muhasebe mesleğini geliştirme iyileştirme çalışmaları meslek mensupları ve akademisyenler tarafından devam etmektedir. (Tekbaş, 2019; Arıkan ve Güvemli, 2013).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması; 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanarak, Bakanlar Kurulu'nca 26/9/2011 tarihinde kararlaştırılmıştır. 623 sayılı Kanununun 1. Maddesine göre uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek görevleri arasında yer almaktadır.

Günümüze baktığımızda ise TÜRMOB bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları için yaptırımcı ve uygulayıcı olmakla birlikte KGK ise bağımsız denetçiler için yaptırımcı ve uygulayıcı bir rol üstlenmektedir. Bütüne bakıldığında ise TÜRMOB ve KGK birbirini tamamlamaktadır.

1.3. Dijital Dönüşümün Muhasebe Mesleğine Etkisi

Charles Robert Darwin'in, *"Hayatta kalabilen en güçlü olan tür değildir, en zeki olandır. Değişime en çok adapte olabilmektedir."* sözü mesleklere dijital dönüşüm çağına en çok kim ayak uydurursa tutunabileceğinin bir işaretidir. Değişen ve gelişen dünyada teknolojiye ayak uydurup verilerini kontrol edebilen işletmeler, meslekler kendi kaderlerini de kontrol edeceklerdir. İş, eğitim, bankacılık, hükümet, imalat- neredeyse her sektör, dördüncü sanayi devrimi döneminde "dijital olarak dönüştürülmektedir. Dijital dönüşüm genel bir iş dönüşüm stratejisinin önemli bir bileşenidir. İş süreçleri artık kâğıttan elektronik tablolara ve akıllı uygulamalara geçerken, dijital teknoloji ile işin nasıl yapıldığı- müşterilerle nasıl etkileşim kurulduğu yeniden tasarlanmaktadır. 21. yüzyılda elektronik ortamda kurulmamış bir iş sürdürülebilir değildir. Dijital olarak düşünmek, planlamak ve inşa etmek işletmeleri meslek mensuplarını çevik, esnek ve gelişmeye hazır hale getirmektedir. Dijital dönüşüm; değişen toplumsal ve sektörel gereklilikleri karşılamak üzere yeni kültür ve müşteri deneyimleri, iş süreçleri oluşturmak veya mevcut olanları değiştirmek için dijital teknolojileri kullanma sürecidir. Dijital dönüşümde odak noktası etkinlik, verimlilik, yaratıcılık ve inovasyondur. Geçmişte bilim kurgu olarak okunan kitaplar, izlenen filmler günümüzde birer birer bilimsel gerçeğe dönüşmektedir. Sürücüsüz araçlar, insansız fabrikalar, kendi kendine öğrenen makineler derken liste her geçen gün hızla uzamakta ve yenilenmektedir.

Dijital dönüşüm ve globalleşen dünya ile birlikte her şey birbirine bağlı ve iletişim halindedir. En basit örneklerini günlük hayatta kullandığımız nesnelerin interneti (IoT- Internet of Things) olarak adlandırdığımız ürettiği bilgileri internet üzerinden paylaşarak nesnelerin birbiriyle haberleşme teknolojisinden görmektediriz. Bu sayede akıllı sensörler ile odadaki kişi sayısına göre ısıtma ya da soğutma sistemlerinin devreye girmesi veya çıkması, akıllı sokak lambaları, tarımda tarlaların sıcaklık, nem ve ışığının izlenmesi gibi birçok örnek hayatımızı kolaylaştırmaktadır. Bu dönüşüm ile birlikte iş yapış şekilleri değiştiği gibi gereken beceriler de önemli ölçüde farklılaşmaktadır. İnsanlık tarihinin en

değişken bu zamanlarını yakalamak çağın gerisinde kalmamak tüm meslekler için olduğu gibi muhasebe mesleği için de kaçınılmaz olmuştur.

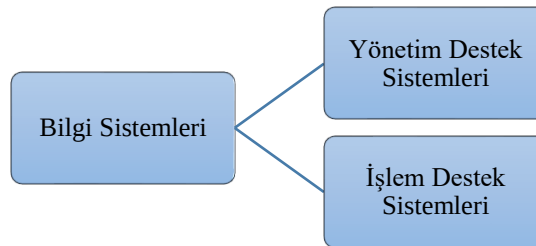
Bilgilerin dijital ortamda üretilip iletilmesi, çeşitli yazılım programlarının kullanılmaya başlanması ile muhasebe meslek mensupları dijitalleşmenin getirdiği gerekliliklere ayak uydurma zorunluluğu ile karşı karşıya kaldılar. Verilen muhasebe hizmetinin dijital bilgi sistemleri üzerine dönmesi ile hizmet kalitesi ve verimliliğin yükselmiştir. Bu dönüşüm gereksiz kâğıt ve zaman israfını engellerken tüm süreçlerin etkin kontrolü, finansal raporların güvenilirliği gibi pek çok konuda avantaj sağlamaktadır. Dijital dönüşüm, bu bölümde öncelikle bilgi sistemleri ve bilgi teknolojileri açılımları ile daha sonra dijital dönüşüm çağı uygulamaları ve muhasebe mesleğine uygulanabilirliği şeklinde anlatılacaktır.

1.3.1. Bilgi Sistemleri

“Bilgi sistemleri, bir organizasyonda karar verme, koordinasyon, kontrol, analiz ve görselleştirmeyi desteklemek için bilgileri toplamak, işlemek, depolamak ve yaymak için birlikte çalışan birbiriyle ilişkili bileşenlerdir”.⁴ Bilgi sistemleri ile dışarıdan sağlanan bilgi yönetilir. Bilgi sisteminin bileşeni olan girdi; ham veri sisteme alınır ve ikinci bileşeni olan işlem ile dönüşüm başlar, dönüşümün sonunda diğer bileşen olan çıktı elde edilir ve geri bildirim ve kontrol ile sistemin bileşenleri tamamlanır.

Bilgi Sistemleri türlerini aşağıda verilen şekildeki gibi sıralamak mümkündür;

Tablo 1.2: Bilgi Sistemleri Şeması



Yönetim destek sistemleri yöneticilere bilgi sağlayan ve karar alma süreçlerinde yardımcı olan sistemlerdir. Kendi içinde üçe ayrılmaktadır:

- Yönetim Bilgi Sistemleri,
- Karar Destek Sistemleri,

⁴<https://bus206.pressbooks.com/chapter/chapter-1/>. (Erişim Tarihi: 02.03.2021)

- Üst Düzey Bilgi Sistemleri.

Yönetim Bilgi Sistemleri ise üretim, insan kaynakları, pazarlama, finans ve muhasebe olmak üzere beş grupta incelenebilir. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe, karar vericiler tarafından kullanılan finansal ve muhasebe verilerini toplama, depolama ve işleme sistemidir. Muhasebe bilgi sistemi genellikle bilgi teknolojisi kaynaklarıyla birlikte muhasebe etkinliğini izlemek için bilgisayar tabanlı bir yöntemdir. “Muhasebe bilgi sisteminin açık bir sistem olması nedeniyle üretilen bilgiler işletme içi ya da işletme dışı bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. İşletme dışı bilgi kullanıcıları ise finansal tablolar yanında diğer bazı özel raporlara da ihtiyaç duymaktadır. Alınan kararların sonuçlarının kontrolü de yine muhasebenin sağladığı verilerle mümkün olmaktadır (Bekçi ve Ömürbek, 2011)”.

1.3.2. Bilgi Teknolojileri

Bilgi sistemlerinin bir bütünleyicisi olarak adlandırabileceğimiz bilgi teknolojileri ise bilgi sisteminin en etkin ve verimli şekilde kullanılabilmesi sürecidir diyebiliriz. “İşlerin daha pratik, verimli ve sistematik ilerlemesini sağlamak için yeni araçlar üretir. Bilgiye dayalıdır. Veriler, uygulamalar, depolama alanları ve sunucular gibi birçok katmandan oluşur”.⁵

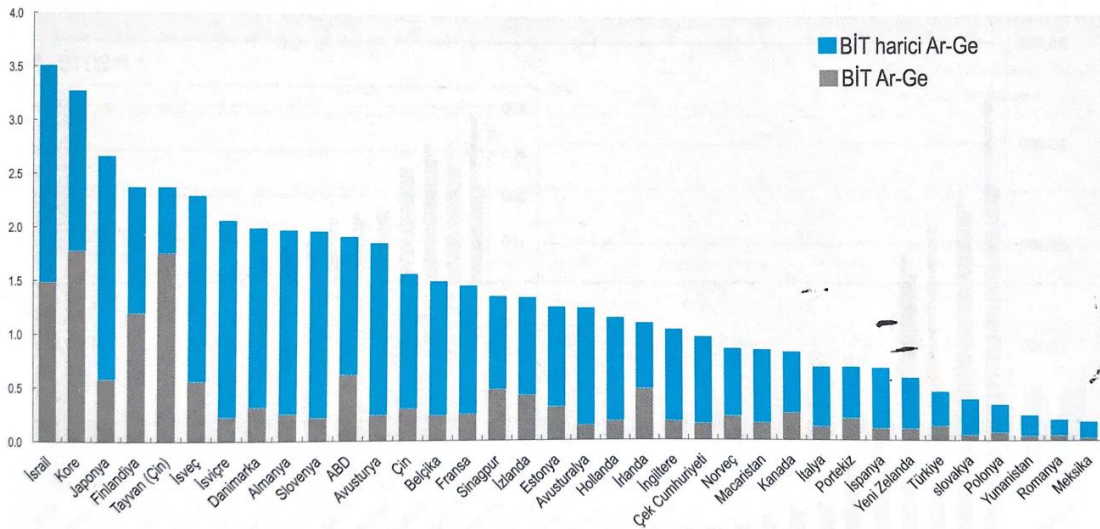
Bilgiyi toplayıp, işleyip dağıtan ve saklayan bilgi teknolojileri işletme yönetimleri için hayati önem taşımaktadır. Günümüz dünyasında yöneticiler karar alma süreçlerinde daha hızlı, güncel ve doğru bilgiye ihtiyaç duymaktadırlar. Bilgi teknolojileri sayesinde artık işletmelerdeki faaliyetler birbirine entegre hale getirilirken veriler eş zamanlı olarak paylaşılabilmektedir. Bu da karar alıcılar için yönetim stratejilerini belirlerken anında duruma hakim olma, hızlı ve doğru kararlar alabilme imkanı tanımaktadır. Aynı zamanda işletmelere gelecekle ilgili doğru tahminler yapma olanağı vererek, işletmelere organizasyonun içindeki ve dışındaki unsurlarla etkin iletişim kurma olanağı sağlar.

İşletmenin beş temel fonksiyonlarından birisi olan muhasebe bilgi teknolojilerinin ilk uygulama alanlarından birisidir. “Binlerce müşterisi olan işletmeler, binlerce veriyi, stokları, alacak hesaplarını, bütçelemeyi, bordrolamayı, enflasyon muhasebesini, resmi defter kayıtlarını, finansal hareketleri, diğer departmanlarla entegrasyonu muhasebe bilgi sistemleri sayesinde hata oranını en aza indirgeyerek çok kısa sürede

⁵<https://www.iienstitu.com/blog/bilgi-teknolojileri-nedir>. (Erişim Tarihi: 26.01.2021)

gerçekleştirmektedirler (Güzel ve Mersin, 2007)”. Son on yılda e-beyanname, e-fatura, e-defter, hazır beyan ve defter beyan sistemi hayatımıza girdi. Muhasebe meslek mensuplarının Endüstri 4.0 olarak adlandırılan Sanayi Devriminden ve bu kavramlarla birlikte hayatımıza giren yapay zeka, bulut teknolojisi, blockchain gibi kavramlardan uzak kalması mümkün değildir. Bilgi teknolojileri, Endüstri 4.0 başlığı altında verilerin en doğru ve sürekli bir şekilde iletilmesi için belli standartlar ve yollar oluşturan bir sistemdir.

20. yüzyılın yarısından itibaren bilgi teknolojileri ile başlayan teknolojik dönüşüm, günümüzde dördüncü sanayi devrimi olarak devam etmektedir. Bu süreçte teknolojiye meydana gelen değişimler fiziksel, dijital ve biyolojik alt başlıklarında toplanabilir (Schwarb, 2016). Yapay zekâ, nesnelerin interneti, dijital iletişim, blok zincir, gibi teknolojiye gerçekleşmekte olan büyük değişimlerin ekonomik ve toplumsal hayatın bir dizi alanında kapsamlı bir dönüşüme yol açacağı genel kabul görmektedir. Global finansal krizle geçen bir dönemden sonra sektörün gelişimini gösteren dönemden sonra sektörün gelişimini gösteren değişkenlere bakıldığında, Bilgi ve İletişim Teknolojileri sektöründe genel görünümün olumlu ve tekrar hızlı büyüme adına hareketlendiğini söylemek mümkündür.



Şekil:1.1 OECD Ülkelerinde BITS'in Özel Sektör Ar-Ge Harcamaları İçindeki Payı (TÜBİSAD, 2012)

Muhasebe mesleğini etkileyen ve mesleğin geleceğini şekillendirerek dijital dönüşümü gerçekleştirecek olan teknolojik gelişmeleri Endüstri 4.0 başlığı altında incelemek mümkündür. Bu bölümde Endüstri 4.0 ile birlikte yapay zekâ, big data,

blockchain, bulut teknolojisi, nesnelerin internetinin muhasebe mesleği için ne anlama geldiği anlatılacaktır.

1.3.3. Endüstri 4.0

1. Sanayi Devriminde James Watt'ın buhar makinasının icadı ile birlikte makinalarda buhar gücü kullanılmaya başlanmıştır. “Buhar gücü ilk defa 1784 yılında örgü ve dokuma makinelerinde kullanılarak elle üretim tekniğinden fabrika üretimine geçilmiştir. Beden gücüne dayalı üretimden mekanik enerji kullanılan üretime geçilmesi de ticaretin kıtalar arası hareket etmesine neden olmuştur (Rasgen ve Gönen, 2019)”.

19. yüzyılda elektrik, telgraf, radyo gibi buluşlar ortaya çıkmıştır. Elektrik enerjisinin bulunması ve bu enerjinin makinalara aktarılması sonucunda seri üretime geçilmiştir. Bu dönem zaman zaman Teknoloji Devrimi olarak adlandırılrsa da genel bir ifade ile 2. Sanayi Devrimi olarak ifade edilmiştir.

3. Sanayi Devriminde ise bilgisayarların da devreye girmesi ile birlikte üretim süreçlerinde otomasyon yaygınlaşmıştır. Bu dönemde bilgi teknolojilerinin ön plana çıkmaya başlamasıyla sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş yapılmıştır. Bu dönemde üretim, ucuz iş gücü ve küreselleşmeden dolayı gelişmiş ülkelere kaymıştır. Ülkeler arasında mal, sermaye ve emek akışının artması sonucu ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması ve ülkelerin birbirlerine yakınlaşması sağlanmıştır.

“Henning Kagermann ve arkadaşları (2011) tarafından ortaya atılan Endüstri 4.0, 2013 yılında Alman Ulusal Bilim ve Mühendislik Akademisinin (ACATECH) konuyu manifesto olarak yayımlamasıyla teorik çerçeveye sahip olmuştur (Türker, 2018)”. “Vasıf gerektirmeyen emek gerektiren işleri, otomasyonlaştırarak vasıflı işlerde uzman hale gelerek katma değer yaratma devrimi olarak ifade edilir (Şener ve Elevli, 2017, s.26)”. “Endüstri 4.0, gömülü sistemlerden siber-fiziksel sistemlere kadar olan teknolojik gelişimi betimler (Yardımcıoğlu, Karahan ve Yörük, 2019)”. “Endüstri 4.0’ın en temel hedefleri arasında üretimin en üst teknolojiyle gerçekleşmesinin sağlanarak, üretimde insan faktörünün en aza indirilmesi ve böylece hata paylarının minimize edilmesi, en üst düzeyde esnek üretim yapılarak tüketiciye özel ürün sunulabilmesi ve üretimin hızlandırılması yer almaktadır (Eğilmez ,2017)”.

Endüstri 4.0, ağ ve İnternet tarafından yönlendirilir ve etkinleştirilir. Yazılım bazında önceki bireysel çözümler ve gömülü sistemler- örneğin endüktif makinelerdeki sensör sistemi- fiziksel girdinin insanlar tarafından yapıldığı ve gerçek ürünün fiziksel bir çıktı olduğu karşılıklı olarak iletişim kuran elemanlardan oluşan bir ağ oluşturur. Ürün, müşteri ve sipariş verileri de dahil olmak üzere tüm üretim süreci zincirine ilişkin veriler, kapasite planlama ve üretim lojistiğinden üretime ve kalite kontrole kadar bu siber-fiziksel sistemlerde (CPS) işlenir.

“Endüstri 4.0 kullanıcıları planlanan çalışma, öncelikler, gerekli kaynaklar, bakım programlarındaki olası problemler ve bunların uygulanmasındaki mevcut gelişmeler hakkında günlük ve haftalık bir rapor hazırlayabilmekte ve üretim sürecine farklı yaklaşımlar geliştirebilmektedir. Üretimdeki bu gelişmeler, şirketlerin finansal performansını önemli ölçüde etkilemektedir (Tutar, 2019, s.323-344)”. Finansal performans bir şirketin ayakta kalmasını sağlayan bel kemiğidir. Bir şirketin düzgün bir finansal performans gösterebilmesi için muhasebe temel fonksiyonun etkin ve verimli olması gerekmektedir. Endüstri 4.0 ile işletmeler değişirken muhasebe meslek mensupları da bu değişime ayak uydurmak zorundadırlar. İşletmenin dili niteliğinde olan muhasebe mesleğinin teknolojik gelişmelerden etkilenmemesi mümkün değildir.

Endüstri 4.0 kavramını oluşturan temel bileşenler Nesnelerin İnterneti, Blockchain ve Büyük Veri ile Bulut Bilişim’dir. Tezin bu bölümünde temel bileşenler ve muhasebe mesleği birlikte ele alınacaktır. Aşağıda yer alan tabloda teknoloji trendleri ve muhasebe trendleri yer almaktadır:

Tablo 1.3: Teknoloji Trendleri ve Muhasebe Trendleri (Tekbaş, Kurnaz, Bozdoğan vd, 2020)

Teknoloji Trendleri	Muhasebe Trendleri
Yapay Zeka	Dijital Muhasebe
Nesnelerin İnterneti	Muhasebe Bilgi Sistemlerinin Entegrasyonu
Blockchain Teknolojisi	Dış Kaynak Kullanma
Bulut Bilişim	Bulut Muhasebesi
5G Teknolojisi	Şeffaflık ve Objektiflik
Zenginleştirilmiş Gerçeklik	Veri Analizi
Akıllı Robotlar	Sosyal Medya Entegrasyonu
İleri Düzey Otomasyon	Muhasebe İşlemlerinin Otomasyonu
Büyük Veri	Muhasebe Verileri Analisti
Siber Yazılımlar ve Siber Güvenlik	Siber Suçlar ve Muhasebe Kayıtları

1.3.3.1. Blockchain

Yaklaşık 20 yıldır insanlar internet üzerinden bilgi paylaşmaktadırlar. Blockchain, insanları veya şirketleri doğrudan veya eşler arasında etkili bir şekilde birbirine bağlayan bir teknolojidir. Bir teknoloji olarak Blockchain, internet bağlantısını bir adım öteye taşıyarak kullanıcılara değerini internetini sunar.

Yalnızca bilgi alışverişinin aksine, katılımcılar artık eşler arası bazında değer alışverişi de yapabilirler. En yaygın olarak Bitcoin ve diğer kripto varlıklarla ilişkilendirilmesine rağmen, blok zincir teknolojisi hem uygulamaları (merkezi olmayan uygulamalar yani dAPP'ler⁶ gibi) hem de karmaşık programlamayı (akıllı sözleşmeler gibi) destekler. Bu akıllı sözleşmeler sayesinde blok zinciri, çok çeşitli işlemleri ve hakların ve mülkiyetin devrini kolay ve verimli bir şekilde gerçekleştirme potansiyeli sunar.

Akıllı sözleşmeler, bir arabanın sahipliğini kolayca ve maliyet etkin bir şekilde devredebilir veya banka ya da borsacı gibi üçüncü bir tarafa ihtiyaç duymadan ve anında anlaşma ile şirket hisselerini devredebilir. Bazılarının “Web 3.0” olarak adlandırdığı şeyi ve son on yılda 2 trilyon dolarlık servet yaratılmasını sağlayan teknoloji, güvenilir eşler arası alışverişi mümkün kılarak “aracıların” gereksiz ortadan kaldırılmasıdır.

Blok zincirindeki en önemli özellik, blok zincirinde depolanan her şeyin sonsuza kadar orada kalması, bilgilerin değişmez ve silinemez olmasıdır. Blok zincirinde saklanan bilgiler bize daha önce görülmemiş bir şeffaflık seviyesi sunmaktadır. Bu, A Kişisinin sahip olduğu varlığı veya değerini B Kişisine devretmesi durumunda, blok zincirinde her zaman A Kişisinin sahip olduğu bir kayıt olacağı anlamına gelir. Ayrıca kaydın manipüle edilememesini de garanti eder ve kimse kaydı değiştiremez. Bu değişmezlik seviyesi, blok zinciri teknolojisinin yaygın olarak “güven makinesi” olarak adlandırılmasının nedenidir.

Teknolojinin bir diğer önemli özelliği, merkezi olmayan doğasıdır. Hiçbir kişi, kuruluş veya hükümet bu bilgilere sahip değildir ve bunları kontrol etmez. Merkezi olmayan bir ortamda, tüm katılımcılar aynı bilgilere erişebilir ve daha sonra bunu paylaşıp paylaşmamayı seçebilirler. Bilgiler, aynı anda ve istenirse hizmeti sunan şirket

⁶Merkezi olmayan bir uygulama, merkezi olmayan bir bilgi işlem, blok zinciri sistemi üzerinde çalışan, tipik olarak akıllı sözleşmelerin kullanımı yoluyla özerk olarak çalışabilen bir uygulamadır. Geleneksel uygulamalar gibi, DApp'ler de kullanıcılara bazı işlevler veya yardımcı programlar sağlar.

yerine doğrudan kullanıcı kontrolü altında her yerde saklanacağından, artık bilgilerin merkezi veri tabanlarında toplanmasına ve saklanmasına gerek kalmamaktadır.

Blockchain teknolojisinin sahip olduğu özellikler, merkezi olmama, kalıcılık, denetlenebilirlik, eş zamanlılık ve şeffaflık doğrulanabilirlik olarak özetlenmektedir. Her meslekte olduğu muhasebe mesleği açısından da bu temel özellikler büyük önem taşımaktadır. Muhasebe açısından blokzincir teknolojisi, mali nitelikteki olayların neredeyse anında (gerçek zamanlı) kaydedilmesine olanak sağlayan, uzlaşma temelli çalışan, daha güvenilir ve daha verimli bir dağıtık defter sistemini ifade etmektedir.

Denetim, döneminde mutabakatlarda oluşan zaman gecikmeleri raporlama dönemi sonunda firmaların muhasebe defterlerindeki işlemlerin ve bakiyelerin onaylanmasını gerektirmektedir. İşlemin her bir tarafı kendi kayıtlarını tutar. Blok zincirleri, anında değişmez bir işlem kaydı ile her bir konum arasında otomatik olarak senkronize edilen ve paylaşılan işlem bilgilerini sağlar. Böyle bir bilgi sağlanması, işlem düzeyindeki mutabakatları ortadan kaldırır ve sürekli denetim geliştirmeyi kolaylaştırır. Denetçiler için bu, periyodik veya yıllık bir uygulamadan sürekli bir konuya geçiş potansiyeli sunar.

Blok zincirler, işlemlerin kendisi ile aynı anda kaydedilmesine ve düzenlenmesine izin verdiğinden, denetçiler verileri gerçek zamanlı, tutarlı ve yinelenen bir biçimde elde edebilirler. Ne olduğunu test etmek (seçici olarak) yerine gerçek zamanlı olarak izlemek ve geriye dönük olarak olanları uzlaştırmak, çağdaş denetim tekniklerinden önemli bir sapmadır. Blok zincir teknolojisi, dağıtılmış defter teknolojisi nedeniyle muhasebe bilgilerini birden fazla veri tabanına girme ihtiyacını ortadan kaldırır ve denetçilerin farklı defterleri uzlaştırma ihtiyacını potansiyel olarak ortadan kaldırır. Bu, önemli miktarda zaman kazandırabilir ve insan hatası riski önemli ölçüde azaltılabilir.

Karmaşık muhasebe işlemlerinin doğruluğunu değerlendirmek için denetçilerin profesyonel uzmanlığı ve deneyimi gerektiğinden, muhasebe verilerinin mutabakatı blok zinciri teknolojisi aracılığıyla tam olarak otomatikleştirilmeyecektir. Ancak, her iki tarafın da aynı temel işlem bilgilerini kaydettiğine güvenme yeteneği ve bu muhasebe verilerinin gerçek zamanlı kullanılabilirliği, muhasebe verilerinin uzlaştırılabileceği ve analiz edilebileceği verimlilik açısından çok büyük faydalar sunar. Analitik inceleme yoluyla tutarsızlıkların test edilmesinin gerçek zamanlı olarak ve eksik işlem riski veya

denetçinin bilgileri analiz ederken kör bir noktaya sahip olması riski olmadan gerçekleştirilebildiği Yapay Zeka (AI) ile birlikte bu teknolojinin gücünü ortaya koymaktadır.

1.3.3.2 Büyük Veri

Büyük Veri, çok hacimli ve karmaşık olan veri kümelerini ifade eder. Özellikle insan davranışı ve etkileşimleriyle ilgili kalıpları, eğilimleri ve ilişkileri ortaya çıkarmak için analiz edilebilecek son derece büyük veri koleksiyonları (veri kümeleri).’ şeklinde bir tanım yapılabilmektedir. Büyük Veri, hem yapılandırılmış hem de yapılandırılmamış verilerden oluşur. Yapılandırılmış verinin bir kalıbı vardır ve genellikle iyi organize edilmiş ve benimsenmesi daha kolay olan bilgileri içerir.

Yapılandırılmamış veriler özetle diğer her şeydir; sosyal medya, ses, konum servisleri ve nesnelerin interneti teknolojilerinden gelen akışlar gibi bir "gevşek" bilgi karmaşasıdır (King, 2018).

Büyük verinin 5V olarak bilinen özellikleri;

- Volume (Hacim),
- Variety (Çeşitlilik),
- Velocity (Hız),
- Veracity (Doğruluk),
- Value (Değer)’dir.

Bu özellikler genellikle büyük verinin temel nitelikleri olarak benimsenmiştir. Hem yapılandırılmış hem de yapılandırılmamış verileri birleştirerek Büyük Veriden değer elde etmek için analiz yapılması gerekmektedir. Farklı kaynaklardan gelen bilgiler, içinde herhangi bir yapı veya belirli sorunlara cevap bulmanın bir yolu yoksa işe yaramaz ve bu, daha önce bahsedilen 5V nedeniyle insanlar tarafından yapılamaz. Temel olarak, toplanan tüm bilgilerin bulut bilişim gerektiren bir yerde saklanması gerekir ve Veri Bilimi Uygulamaları, farklı türde analizler yapmak için Büyük Veri'yi kullanır. Ancak, bu bileşenlerin her birinin varlığının birbirine bağlı olmadığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Her alanda olduğu gibi muhasebe alanında da büyük verinin birçok etkisi vardır. Warren, Moffitt ve Byrnes (2015), büyük veri ile muhasebe bilgi kalitesinin artarak şeffaflığın ve paydaşların karar verme sürecinin gelişeceğini vurgulamıştır. Ayrıca,

veriye ulaşımın kolaylaşmasıyla, bilanço kalemlerine ait gerçeğe uygun değer çalışmalarında küresel ölçekte bir çözüme ulaşılmasına katkı sağlayabileceği düşünülmektedir. Krahel ve Titera (2015), büyük verinin etkisinin muhasebe ve raporlama standartlarında değişikliğe neden olacağını iddia etmektedir. (Kablan, 2018) Son olarak optimum yatırım kararını almak ve fırsat maliyetlerini değerlendirmek büyük veri teknolojisi ile gelecekte otomatik olarak gerçekleştiriliyor olacaktır.

1.3.3.3 Bulut Bilişimi

Bulut bilişimi, bilgisayar donanımı ve yazılım uygulamalarını internet üzerinden hizmet olarak sunarken kullanıcıların çeşitli konumlarda bulunan farklı cihazlar aracılığıyla veri depolamasına ve uygulamaları kullanmasına olanak tanır. (Dimitriu ve Matei, 2014). Bulut bilişimini “hizmet düzeyi anlaşmalarına dayalı olarak dinamik olarak sağlanan ve bir veya daha fazla birleşik bilgi işlem kaynağı olarak sunulan, birbirine bağlı ve sanallaştırılmış bilgisayarlardan oluşan bir tür paralel ve dağıtılmış sistem” olarak tanımlamak mümkündür. (Ruiz-Agundez, Peña ve Bringas)

Bulut ortamında saklanan doküman ve programlara, hizmetteki kullanıcılar tarafından her yerden erişilebilir. Fiziksel bir bağlantı aracılığıyla erişim zorunluluğunu ortadan kaldırır. Örneğin geçmişte, kullanıcı tarafından oluşturulan belgeler ve elektronik tablolar fiziksel bir sabit sürücüye, USB sürücüsüne veya diske kaydedilmek zorundaydı. Bir tür donanım bileşeni olmadan, dosyalara kaynaklandıkları bilgisayar dışında tamamen erişilemezdi. Bulut sayesinde artık çok az insan kayıp ya da bozuk USB sürücüler hakkında endişelenmektedir. Bulut bilişim, belgeleri her yerde kullanılabilir hale getirir çünkü veriler aslında internet üzerinden veri ileten bir barındırılan sunucular ağında yaşar.⁷

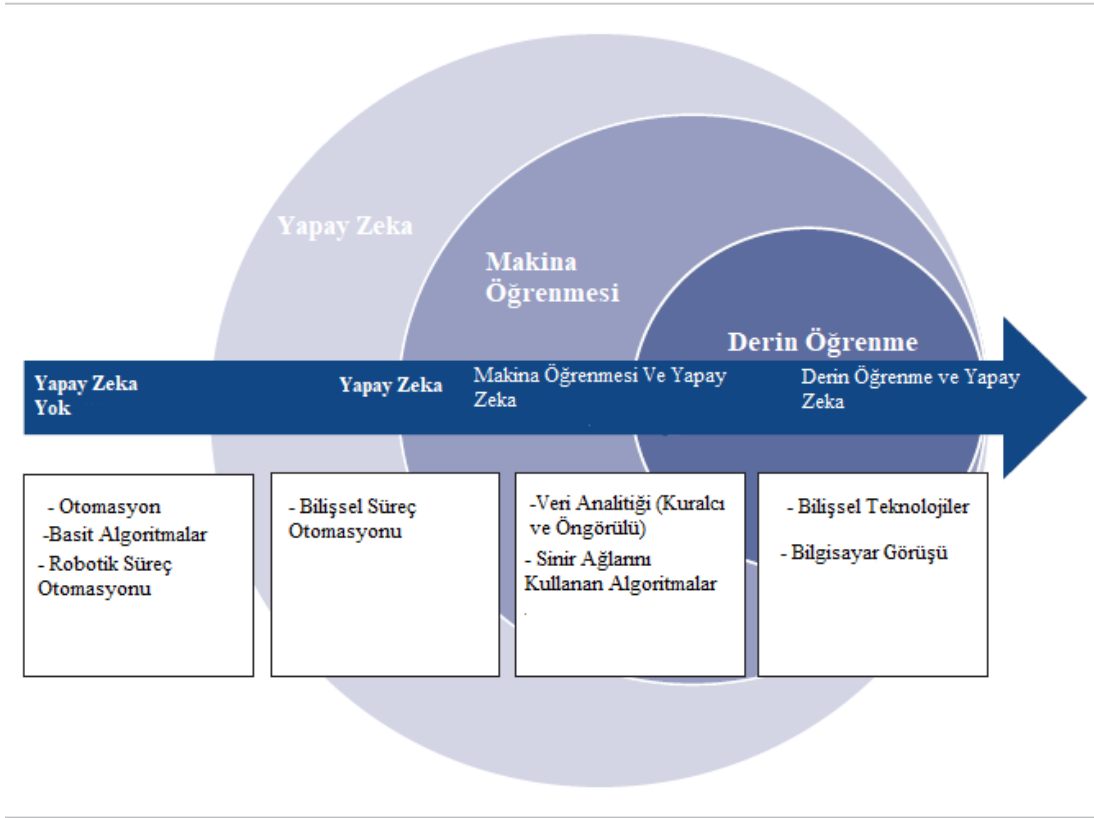
Bulut, basit olarak fiziksel bağlantıları olmadan ve tek bir donanıma bağlı kalmadan bilgi alışverişi yapılabilen bir platformdur. Her bulut uygulamasının bir ana bilgisayarı vardır ve depolama şirketi, kullanıcıların buluta gönderdiği tüm bilgileri korumak için gereken güvenlik, saklama alanı ve bilgi işlem gücünü sağlayan büyük çaplı veri merkezlerinin bakımından sorumludur. Bulut bilişim, fiziksel sabit disklerde veri kaybı ve kurtarma sorununa önemli bir yanıttır. Çünkü verileri güvende tutmak için kolayca erişilebilir bir yedekleme çözümü sunar.

⁷<https://builtin.com/cloud-computing>

Muhasebe yazılımı dünyası hızla bulut bilişime doğru kaymaktadır. Bulutta muhasebe yapmak, genellikle şirketteki herkesin aynı finansal verilere aynı anda, farklı konumlardan, bir İnternet bağlantısı aracılığıyla sağlanan belirli bir dizi uygulama ile erişebilmesi anlamına gelir. Uygulamaları kurmak, güncellemek veya sunucuların bakımını yapmak için gerekli olan bilişim personeline ihtiyaç duymadan bu hizmeti sağlar. Uzak ağ erişimi yoluyla coğrafi olarak sınırsız erişim – bir Web bağlantısı aracılığıyla, dünya çapındaki kullanıcılar, finansal bilgilerine herhangi bir zamanda, cihazlarına başka bir yazılım yüklemeye gerek kalmadan erişebilir ve bunları güncelleyebilir. Esnekliği sayesinde artan performans – yüksek hızlı İnternet bağlantısı ve mobil teknolojinin kullanımı, hızlı veri aktarımı ve anlık etkileşim sağlar. Bunun sonucunda da sürekli değişen iş koşullarına karşı gerçek zamanlı finansal raporlar oluşturmalarına yardımcı olur. Müşteri verileri için sınırsız veri depolama, işleme kapasitesi ve otomatik yedekleme imkanı tanıyarak verileri saklama sorununa çözüm bulurken kaybetme riskini ortadan kaldırır. Şirketlerin finansal bilgilerini müşterileriyle gerçek zamanlı olarak paylaşmasına ve buna bağlı olarak gelişmiş iletişim ve iş birliği yaratmasına olanak tanımaktadır.

1.3.3.4 Yapay Zeka

Yapay zeka, problemleri çözüme kavuşturmak için veriyi ve bilimi kullanan bir teknolojidir. Yapay zeka ile birlikte sıkça bahsedilen makine öğrenmesi ve derin öğrenmenin alt alanlarını da kapsar. Bu disiplinler, girdilere istinaden öngörü veya gruplama yapabilen algoritmalarından oluşur. Makine Öğrenimi, tahminlerini yönlendirmek için algoritmaları kullanan daha yaygın bir yapay zekadır. Adı, algoritmaların kural tabanlı bir sisteme dayanmak yerine deneyimden (yani veri kümelerini kullanma) “öğrenme” yeteneğinden türetilmiştir. Derin Öğrenme (hiyerarşik öğrenme olarak da bilinir), makine öğreniminin bir alt kümesidir. İnsanların işlemesi ve benzer durumlara uygulaması imkansız olan büyük hacimli verilerdeki ilişkileri ve bağlantıları tanımlayabilen, gelişmekte olan bir yapay zeka biçimidir. Derin Öğrenme, henüz gelişiminin ilk aşamalarında olmasına rağmen, otomasyonu yeni etkinlik düzeylerine taşıma ve karar vermeyi iyileştirme potansiyeline sahiptir. Aşağıda yer alan şekil yapay zekaya genel bir bakış açısı sağlar;



Şekil 1.2. Yapay Zeka Derecelendirmesi (CPA Canada, AICPA, 2019)⁸

Yapay zeka ilk defa 1955 yılında ABD’de hazırlanan an C.E. Shannon tarafından hazırlanan “Yapay Zekâ Üzerine Dartmouth Yaz Araştırma Projesi İçin Bir Öneri” çalışması ile anılmaya başlanmıştır. Yapay zekâ anlaşılması güç sorunların çözümlenmesi, değerlendirilmesi, yorumlanması ve verilerin ahenk içerisinde kullanılmasıyla kendi kendine öğrenebilen yazılım olarak da tanımlanmaktadır. Örneğin; dijital müzik hizmeti Spotify, önerilerde bulunmak için belirli şarkılardan neden hoşlandığımızı daha derinden anlamak için makine öğrenimi ve algoritmalar kullanır.

Yeni teknoloji ile birlikte insanların her sektörde çalışma şeklini değiştirirken müşterilerin şirketlerle çalışırken sahip oldukları beklentileri de değişmektedir. Aynı şey muhasebe mesleği için de geçerlidir. Yapay zeka, muhasebecilerin daha üretken ve verimli olmasına yardımcı olabilir. Görevleri yapmak için gereken sürede yüzde 80-90 oranında bir azalma, insan muhasebecilerin müşterilerine danışmanlık sağlamaya daha

⁸Şekil 1.2. CPA Canada ve AICPA ortaklığında “Muhasebe Meslek Mensubunun Yapay Zekaya Giriş: Algoritmadan Derin Öğrenmeye (A CPA’s Introduction to AI: From Algorithms to Deep Learning, What You Need to Know) başlığı altında yayınlanmış olan yayınından alıntılanmış olup Türkçe’ye çevrilmiştir.

fazla odaklanmasını sağlayacaktır. Muhasebe işlemlerine yapay zeka eklemek de kaliteyi artıracaktır çünkü hatalar azalacaktır.

Yapay zeka, günlük raporlamayı ve ucuz hale getirerek, doğal dil işleme ve bilgisayar vizyonunu kullanarak belgeleri her zamankinden daha hızlı işleyebildiğinden, genellikle finansal konuların gerçek zamanlı durumunu sağlayabilir. Bu içgörü, verilerin olumsuz eğilimler göstermesi durumunda şirketlerin proaktif olmalarına ve rotayı ayarlamalarına olanak tanır. Bunun yanında makine öğrenimleri ile potansiyel dolandırıcılık sorunlarını veya insanlar tarafından gözden kaçırılacak şüpheli etkinlikleri ayırt etmek kolaylaşır.

Son 10 yılda sahip olduğumuz toplumun dijital şekillenmesinde yeni bir aşamaya girdi Endüstri 4.0 ile hayatımıza giren büyük veri, blockchain, bulut bilişimi, yapay zeka gibi dijital dönüşüm enstrümanları göz önünde bulundurulduğunda muhasebe meslek mensupları için çağa ayak uydurmak kaçınılmaz olmuştur. Dijital teknolojilerin yaygınlaşması ve iş üzerindeki etkisi, muhasebe uygulamalarını ve muhasebe meslek mensuplarının ihtiyaç duyduğu yetkinlikleri dönüştürecektir. Muhasebe mesleğinde, manuel görevlerin, satın alma siparişlerini eşleştirmekten ödemeler için faturaları işaretlemeye kadar her şeyi yapan sistemlerle değiştirildiği borç hesaplarında otomasyon görülmeye başlanmıştır. Ayrıca Optik Karakter Tanıma ve makine öğrenimi sayesinde algoritmalar bu faturaları okuyabilir ve gider türlerini veya hesap türlerini yüksek doğrulukla otomatik olarak sınıflandırabilir.

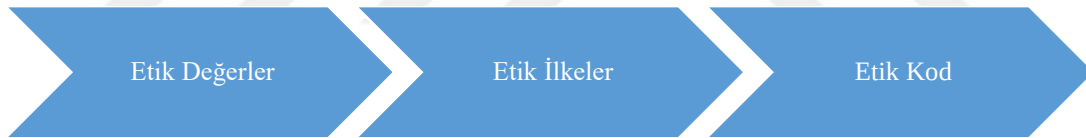
Finansal otomatik kapanışlar, dağıtılmış defter de dahil olmak üzere daha geniş blok zinciri tabanlı uygulamalar gibi hizmetler için yeni modeller hakkında bilgi sahibi olmak tüm profesyonel muhasebe meslek mensupları için önem taşıyacaktır. Analitiğin uzman kullanımı, daha iyi ve gerçek zamanlı raporlamaya bir adım daha yakın olmasını sağlarken tahmine dayalı analizi artıracaktır. Bununla birlikte de finansal ve finansal olmayan performansın birbirine bağlılığını ortaya koyacaktır. Video ve sosyal medyanın daha fazla kullanılması iş birliğini, ifşayı, sunumu ve paydaş katılımını iyileştirecektir. Dijitalleşme ile birlikte gelen kolaylıkların yanında farklı problemlerde doğmaktadır. Bunların çözümü sürecinde tasarım odaklı düşünebilme yetisi muhasebe meslek mensupları için önem arz etmektedir. Dönüşümün bir süreç olmasından kaynaklı meslek mensupları kendilerine birer yol haritası çıkartmalıdır. Bu süreçte sürekli olarak iyileştirme geliştirme ve sürdürülebilirlikte ön plana çıkmaktadır. En önemlisi de şeffaflık

ve hesap verilebilir olmak ve etik davranmaktır. (Tekbaş, 2019) Muhasebe meslek mensuplarından mesleki yargılarda bulunmaları ve bunu yaparken en yüksek dürüstlük, bağımsızlık ve şüphecilik standartlarını uygulamaları beklenmektedir. Dinamik dijital dönüşüm çağında dünden bugüne muhasebe meslek mensupları etik değerlerini sürdürülebilir kılmalıdır.

2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK OLGUSU ve SÜRDÜRÜLEBİLİR ETİK

2.1. Etik Kavramı

“Etik yaşayan her şeye karşı hissettiğimiz sonsuz sorumluluktur”.⁹, “Etik, doğru ile yanlış arasındaki farkı inceleyen bir felsefe dalıdır”.¹⁰, “Etik, genellikle haklar, yükümlülükler, topluma faydalar, adalet veya belirli erdemler açısından insanların ne yapmaları gerektiğini belirleyen, sağlam temellere dayanan doğru ve yanlış standartlarına dayanır”.¹¹ Gibi örneklerle etiğin tanımını çoğaltmak mümkündür. Sözcük kökeni ise Yunanca’dan gelmekte olup; alışkanlık, gelenek, örf, adet, karakter anlamına gelen ethos kelimesinden türemiştir. Etik, ahlaki yargılarımızın rasyonel gerekçesini ve ahlaki olarak doğru ya da yanlış, haklı ya da haksız olanı inceler.



Şekil 2.1: Etik Değer, İlke, Kod Şeması

Etik değer, davranışlarımıza rehberlik eden, yol gösteren düşünce amaç ya da inançlardır. Değerler kişiye özel olup, kişiye neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda ayırt etmesine yardımcı olur. İlkeler ise değerlerin yaşama geçirilmesinde oluşturulmuş en temel prosedürlerdir. Etik ilkeler bir kararın doğruluğu veya yanlışlığına dayanak ve gerekli gerekçelendirmeyi sağlar. “Etik Kod, kurumların çalışanlarına, beraber iş yaptığı kişi ve diğer kurumlara ve kamuya sorumluluklarını özetleyen, temel değerlerini ve ilkelerini yansıtan, çalışanlara kabul edilebilir ve edilemez davranışlar konusunda yol

⁹Albert Schweitzer 14 Ocak 1875 yılında doğmuş 1952 Nobel Barış Ödülü almış Alman humaniter doktor, filozof, müzisyen, teolog, hayvansever ve anti-nükleer aktivisttir.

¹⁰<https://www.accaglobal.com/us/en/about-us/regulation/ethics/what-is-ethics.html>. (Erişim Tarihi: 16.06.2021)

¹¹<https://www.scu.edu/ethics/ethics-resources/ethical-decision-making/what-is-ethics>. (Erişim Tarihi: 16.06.2021)

gösteren bir kurallar bütünüdür. Etik kodlar bireye dışsal ve üstten verilen ilkeler bütünü niteliği kazanmaktadır. (Aslan, H. t.y)”.

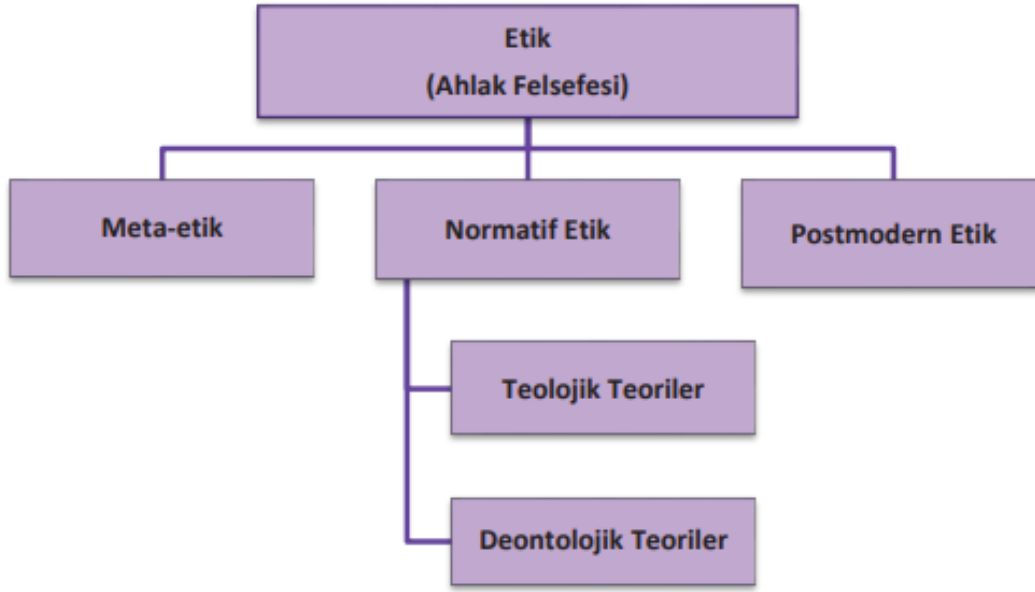
'Etik' ve 'ahlak' terimleri, günlük bağlamlarda her zaman tutarlı bir şekilde kullanılmamakla birlikte her zaman felsefi terim olarak kullanılan anlamlarıyla da örtüşmezler. Bu kavramlar daha çok kişinin sosyal ve iş yaşamı boyunca ahlaki davranışlarına standart oluşturmasıdır. Etik, genellikle kuruluşların faaliyetleriyle ve profesyonel davranış kurallarıyla bağlantılı olarak kullanılır: örneğin, çalışanların işyerlerinde nasıl davranmalarının beklendiğini belirten kapsamlı kurallar veya yönergeler açısından sıklıkla resmileştirilen tıbbi ve iş etiği (örneğin sağlık çalışanlarının hastalarına karşı borçlu olduğu bakım veya gizlilik görevi veya tıbbi etik ilkeler olan yarar, zarar vermeme, özerkliğe saygı ve adalet gibi). Öte yandan ahlak, daha çok bireylerin kişisel, özel hayatlarını yürütme biçimleriyle bağlantılı olarak, genellikle kişisel finansal dürüstlük, yasal davranış ve kişilerarası davranış standartlarıyla (doğruluk, dürüstlük vb.) ilgili olarak kullanılır.

Etik teoriler pratikte faydalı olacaklarsa, insanların davranış biçimlerini etkilemeleri gerekir. Bazı filozoflar etiğin bunu yaptığını düşünüyor. Bir kişinin bir davranışı yapmasının ahlaki olarak iyi olacağını anlaşırsa, o kişinin o şeyi yapmamasının mantıksız olacağını iddia ederler. Ancak insanlar genellikle irrasyonel davranırlar. Kafaları farklı bir hareket tarzı önerdiğinde bile 'içgüdülerini' takip ederler. Ancak etik, ahlaki konular hakkında düşünmek için iyi araçlar sağlar.

Başlangıçta felsefenin bir çalışma alanı olan etiğin tanımlanması, yüzyıllardır (bilimde, felsefede, hukukta vb.) birçok paradoksla birlikte bir tartışma konusu olmuştur. Etik bir davranış, bir toplumun ahlak ve eşitlikle ilgili kültürel beklentilerine uygundur (Morahan, 2015). Yazarlar etik için şu tanımı benimserler: Adil kurumlarda kendisiyle ve başkalarıyla iyi bir yaşam için çabalamak (Ricoeur, 1990).

Birkaç felsefi akım, etiği farklı açılardan ele alır ve farklı teorilerin inşasına yol açar. İki ana teori ortaya çıkar: deontoloji (kararlar değişmez etik kurallar kullanılarak verilir) ve faydacılık (olası etik sonuçlar açısından değerlendirilen kurallar kullanılarak kararlar verilir) (Kant, 1785), (Karnouskos, 2018), (Bergmann ve diğerleri. , 2018).

Literatürde etik teorilerin genel kabul görmüş sınıflandırılması aşağıdaki gibidir:



Şekil 2.2: Etik Teoriler Sınıflandırması, (T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116)

Deontoloji kelimesi, Yunanca görev (deon) ve bilim (veya çalışma) (logos) kelimelerinden türemiştir. Çağdaş ahlak felsefesinde normatif etik teorilerinin alt başlıklarından birisi olan deontoloji, seçimlerin ahlaki olarak gerekli, yasak veya izinli olduğu ile ilgilidir. Başka bir deyişle, deontoloji, ne tür bir insan olduğumuzu ve olmamız gerektiğini değerlendirenlerin aksine, ne yapmamız gerektiğine ilişkin seçimlerimizi yönlendiren ve değerlendiren ahlaki teorilerin alanına girer.

Sonuçsalcılık (teolojik etik) iki ilkeye dayanır. Bir eylemin doğru ya da yanlış olup olmadığı yalnızca o eylemin sonuçlarına bağlıdır. Bir eylem ne kadar iyi sonuçlar doğurursa, o eylem o kadar iyi veya daha doğru olur. Ahlaki bir ikilemle karşı karşıya kaldığımızda bir kişi, iyi sonuçları en üst düzeye çıkaran eylemi seçmelidir. Nasıl yaşanacağına dair ise insanlar iyi sonuçları maksimize edecek şekilde yaşamalıdır şeklinde rehberlik vermektedir.

Etik türleri ise 3 ana alanda incelenmektedir. Bunlar; meta-etik, normatif etik ve uygulamalı etiktir.

"Meta" terimi, sonrası veya ötesi anlamına gelmektedir. Meta-etik ise daha çok uygulanan 'Belirli bir durumda ne yapmalıyım?' sorusundan ziyade, etik terimlerin anlamlarına ve etik bilginin nasıl elde edildiğine ilişkin sorulara odaklanır. Bu nedenle meta-etik, etik özelliklerin, ifadelerin, tutumların ve yargıların doğasıyla ilgilidir. Meta-

etik, ahlaki soruların ne anlama geldiği ve insanların neyin 'doğru' veya 'yanlış' olduğunu hangi temelde bilebilecekleri gibi temaları inceler.

Normatif etik, meta-etik aksine, etik eylemlerin incelenmesidir. Bu yüzden, normatif etik doğruca 'yapılması gereken doğru davranış nasıl olmalıdır' kısmına odaklanır. Altın kural, normatif bir ilkenin klasik bir örneğidir: Başkalarının bize yapmasını istemediğimiz şeyi biz de başkalarına yapmamalıyız. Arkadaşıma benim ayakkabımı çalmasını istemediğimden dolayı onun ayakkabısını çalmam yanlış bir davranış olmaktadır. Açlıktan ölüyor olsaydım insanların beni beslemesini isteyeceğim için, o zaman aç insanları beslemeye yardım etmeliyim. Dolayısıyla altın kurala dayanarak, başkalarına yalan söylemek, taciz etmek, mağdur etmek, saldırmak veya öldürmek de benim için yanlış olur. Altın kural, tüm davranışları yargıladığımız tek bir ilke oluşturan normatif bir teorinin bir örneğidir. Diğer normatif teoriler, bir dizi esas ilkeye veya bir dizi iyi karakter özelliğine konsantre olmaktadır.

Post modern etik (uygulamalı etik) ise insanların belirli durumlarda ahlaki sonuçlara nasıl ulaşabilecekleri ile ilgilenir. Biyoetik, çevre etiği, kalkınma etiği ve iş/kurum etiği gibi alanlar uygulamalı etik alanları olarak kabul edilebilir. Genel olarak konuşursak, bir konunun “uygulanan etik sorun” olarak kabul edilebilmesi için iki özellik gereklidir. İlk olarak, meselenin hem lehinde hem de aleyhinde olan önemli insan grupları olduğu için meselenin tartışmalı olması gerekiyor. Örneğin, arabadan ateş etme konusu uygulamalı bir etik sorun değildir, çünkü herkes bu uygulamanın büyük ölçüde ahlak dışı olduğu konusunda hemfikirdir. Buna karşılık, silah denetimine hem taraftar hem de karşı çıkan önemli insan grupları bulunduğundan, silah denetimi konusu uygulamalı bir etik sorun olacaktır.

Uygulamalı etiğin alt dallarından birisi meslek etiğidir. Meslek etiği, en temel olarak bir mesleğin hizmet hedeflerini korumakla yükümlü ilkeler bütünüdür. Daha geniş bir tanımlama yapılması durumunda ise, bir meslekle ilgili neyin doğru, neyin yanlış olduğunu belirleyen, o meslekle ilgili birtakım davranış kuralları (etik kurallar) oluşturan ve mesleğe mensup kişilerin bu davranış kurallarına uymasını zorunlu kılan, uymayanları ise meslekten çıkaran ilkelerdir. Bu anlamda her mesleğin kendine özgü etik ilkeleri vardır. Etik ikilemlerle karşılaştığımızda günlük olarak pratik olarak uygulayabileceğimiz bir dizi değer anlamına da gelmektedir.

İlkeler bütünü olan meslek etiği aynı gruba dahil meslek mensuplarının tutarlı ve belli standartlar çerçevesinde davranış sergileyebilmesine olanak sağlar. Mesleğin çıkarlarını korur. Mesleki ikilemler, çıkar çatışmaları söz konusu ise bireyler etik değerler sayesinde mesleğin çıkarları korunarak doğru kararlar alınır. Böylece meslek etiği, dünyanın her yerinde aynı mesleği yapan insanlar için belli standartlarda olması ile birlikte bu mesleğe olan güveni, saygıyı artırır.

2.1.2. Etik İkilem

Etik ikilem birbiri ile yarışan değerler arasından hangisini tercih edeceğimiz sorundur. Belli bir doğru ya da yanlış cevabın olmaması veya birden fazla çözüm yolu olması durumudur da denilebilir. Çoğu insan doğası gereği etik dışı değildir. Bunun yerine sorun, birçok insanın yaptıkları neredeyse her şeyin etik bir boyutu olduğu gerçeğinin bilincinde olmamasıdır.

Ekonomik paradigmlar ve bilgi ile ilişkileri bizi muhasebe bilgi sistemi kavramına götürür. Bu, bir şirketin performansını değerlendirmek için bilgileri düzenler ve üretir. Bilgi teorisine göre muhasebe, belirli bir zamanda, bir işletmenin ekonomik/finansal gerçekliğine ilişkin karar vermeyle ilgili tüm bilgileri, ilgili tüm kullanıcılara tanımlamayı, ölçmeyi ve raporlamayı amaçlayan bir bilgi sistemi olarak tanımlanır. Karar verme süreci bilginin kalitesinden etkilenebileceğinden, kullanıcılarına güvenilir ve ilgili finansal bilgiler üretmeli ve yaymalıdır (Almeida ve Silva, 2013).

Muhasebe bilgi sistemlerinin altında yatan varsayım olarak etiğin varlığı, bunların işlenmesi, saklanması, kullanılabilirliği ve yayılması için ihtiyaç duyulan sistemlerin düzgün işleyişini sağlamak esastır. Böylece, verilerin kasıtlı olarak kurcalanması veya işleme standartlarının değiştirilmesine ilişkin değişiklik prosedürlerinin bir sonucu olarak, çıktıların yanlış beyan veya yanlışlık olasılığını azaltarak, bilginin değerini ve kullanılabilirliğini artırmaya olanak sağlar.

Etik kararlar vermek, bir etik problemin tanımlanmasını, çeşitli eylem yollarının tanınmasını ve etik değerleri maksimize edenin seçilmesini içeren bir sürece karşılık gelir. Bu etik karar verme, karar vericinin etik bir ikilemle yüzleşmesi gerektiğinde özellikle karmaşıktır. Bu bağlamda muhasebe bilgilerinin güvenilirliği, karar vericinin yaptığı seçimlere bağlıdır.

2.2. Muhasebe Mesleğinde Etik

Küresel ekonomi hızla değişiyor. Muhasebe mesleğinin, üyelerinin kuruluşların ekonomik büyümeyi sürdürmelerine ve ulusal ve uluslararası düzeyde rekabet etmelerine yardımcı olacak bilgi, beceri ve yeteneklere sahip olmasını sağlamaya ihtiyaç duyduğu bir dünya söz konusudur. Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler ile birlikte iş ortamları, çalışma şekilleri her geçen gün değişmekte ve birbirine bağlı hale gelmektedir. Bu değişimin beraberinde getirdiği ekonomik krizler, Covid-19 pandemisi, şirket skandalları sonucunda mesleki etiğe duyulan ihtiyaç artmaktadır. Bu bağlamda mesleki etiğe en çok ihtiyaç duyulan alanlardan birisi de muhasebedir. Çünkü muhasebe meslek mensuplarının muhasebenin temel kavramları gereğince kamu yararına hareket etme zorunluluğu vardır. Değerlerin kararları yönlendirdiği ve çeşitli paydaş gruplarının önemli bir sese sahip olduğu karmaşık bir dünyada, etik liderliğe yönelik bu sorumluluk, muhasebe meslek mensuplarının ancak dürüst, şeffaf, hesap verilebilir ve adil olması ile gerçekleştirilebilir.

Günümüzde her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik uyum sorunu ile karşılaşılmaktadır. Artan rekabet ve ülkeler arası dengesizliklerin oluşmasına sebep olan kapitalist sistem, yatırımcı şirketlerden gelen baskılar, Covid-19 pandemisi, çalışanların yaşadığı finansal baskılar etik uyum sorunlarına sebep olmaktadır. Bu noktada meslek mensubunun etiğin tamamlayıcısı olan bağımsızlığını gözetiyor olması önem arz etmektedir. Bağımsızlığın temelini meslek mensupları, müşteriler ve toplum oluşturmaktır. Meslek mensupları kamu yararını gözeterek hareket etmeli ve toplumun çıkarlarını korumalıdır. Taraf olma herhangi bir meslek mensubu için hiçbir zaman söz konusu olmamalıdır. Bağımsızlığı zedeleyecek tehditlerle karşı karşıya kalınan durumlarda etik kurallar meslek mensuplarının kılavuzu olmalıdır.

Geçmişte yaşanan Enron, Worldcom ve Xerox skandalları muhasebe mesleğinde yapılacak yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanılması, mali tablo hileleri gibi çeşitli etik dışı davranışların sonuçlarının kamusal otorite, muhasebe mesleği ve yatırımcı açısından ne kadar zedeleyici sonuçları olduğunu gözler önüne sermiştir. Bu skandallar ile birlikte meslek mensubu, kamu yararı ve müşteri dengesini korumanın önemi, meslek etiğinin çiğnenmemesi gerektiği ve muhasebecilerin her zaman sosyal sorumluluk bilinci ile kamu yararını göz önünde bulundurmasının önemi bir kez daha vurgulanmıştır.

2.3. Muhasebe Meslek Mensuplarını Etik Dışı Davranışlar Sergilemeye İten Etmenler

Sorumluluk duygusu ile hareket eden meslek mensuplarının bu duygu ile yükümlülüklerinin arttığı bilincinde olması ve etik davranışlar sergilemesi beklenmektedir. Meslek etiği bu noktada dürüstlük, şeffaflık, tutarlılık, adaleti temel almaktadır. Etik dışı davranış, kişilerin belirli etik ilkelere göre hareket etmeyip onları yok saymasıdır. “Muhasebe meslek mensuplarının etik dışı davranmalarının nedeni, yaptıkları işin önemini kavrayamamaları, yaptıkları işin toplumun çıkarlarını etkilediğinin farkına varmamalarıdır (Özkaya, 2008, s.14)”. Meslek mensuplarını etik dışı davranmaya iten nedenler kişisel nedenler ve kişisel olmayan nedenler tezin bu bölümünde literatür taraması olarak incelenecektir.

Kişisel Nedenler

Kişisel nedenleri, etik kriterleri farklı yorumlama, mesleki eğitim yetersizliği, bencil davranış, etik ikilemler olarak sınıflandırabiliriz. Bununla ilgili yapılan çalışmalar ise aşağıdaki gibidir:

Müslümov ve Aras (2002) muhasebe ve finans yönetiminde bulunan kişilerin etik yargılarını etkileyen faktörlerin analizi çalışmasında etik kodları ile şirket etik değerleri, çevre etkisi, demografik değişkenler ve etik yargı değişkenleri tanımlanmış ve ölçülmüştür. Buna göre etik yargılar üzerindeki en etkili faktörün çevre olduğu tespit edilmiştir. İyi bir çevreye sahip kişiler daha olumlu etik düşüncelere sahip olduğu ortaya konulmuştur.

Ashe, C. ve Nealy, C. (2010) Etik Standartlar ve Muhasebe Uygulamaları araştırmasında meslek mensuplarının etik hakkında bilgisi değerlendirilmiş olup, meslek mensuplarının çok para kazanma hırsları ile hareket etmesi sonucunda etik dışı davranışlar ortaya çıktığı ifade edilmiştir.

Fidan ve Subaşı (2014) meslek etiği hakkında eğitim almış ve almamış muhasebe meslek mensupları arasındaki farkları incelemiş olup mesleki eğitim alan kişilerin geleneksel ve dini sebepler, mesleki yetkilerin az olması, mevzuatın karmaşık olması gibi sebeplerden, mesleki eğitim almamış kişilerin ise mesleki eğitimler, deneyim ve meslek yasalarındaki yetersizliklerden etkilendiğini tespit etmiştir.

Kişisel Olmayan Nedenler

Kişisel olmayan etik dışı davranışa birçok sebep vardır. Bunlardan bir kısmı rekabet, meslek ücreti, etik davranışların esnetilmesi, sahte yanıltıcı belge düzenleme vb. şeklinde sıralanabilir. Bununla ilgili yapılan çalışmalar ise aşağıdaki gibidir:

Aymankuy ve Sarioğlu (2005) tarafından yapılan Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama çalışmasında meslek mensuplarının etiğe bakış açıları incelenmiş olup etik dışı davranış sebeplerinin ilki mükellef baskısı ikincisi ise yasalardan dolayı oluşan boşluklardan yararlanılmak istenmesi olduğu belirtilmiştir.

Bobek, D. D. et al. (2017) Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Ortamlarının İncelenmesi çalışmasında dört büyük muhasebe şirketinde çalışan meslek mensuplarının etik ortam algısı ölçülmesi amaçlanmıştır. Şirket yöneticilerin karlarını maksimize etme baskısı altında çalışan meslek mensuplarının etik dışı davranışa baskısı oluşturduğu tespit edilmiştir.

Bilen (2008), Doğu Anadolu Bölgesinde muhasebe meslek mensuplarının profilleri, etik kurallarına bakışları ve meslek sorunları üzerine yaptığı çalışmada rekabet, meslek ücret tarifesinin altında defter tutulmasını ve ücret yetersizliğinin önemli sorunlar olduğu tespit edilmiştir.

2.3.1. Temel İlkelerle Uyum Tehditleri

Muhasebe meslek mensupları her daim sosyal sorumluluk bilinci ile hareket etmelidir. Tarafsızlık, dürüstlük, sır saklama, mesleki yeterlilik ve özen, mesleğe uygun davranış, sır saklama ve bağımsızlık kavramsal çerçevede belirtilen temel ilkelerdir. Bu temel ilkeler meslek mensuplarına kamu yararına hareket etmesinde destek olmaktadır. Ancak günlük hayatta bazı durumlar bu temel ilkelere uyum tehditleri ortaya çıkarabilir. Temel ilkelere uyum tehditleri aşağıdaki gibidir;

Kişisel Çıkar Tehdidi: Finansal veya herhangi bir türdeki çıkarın, muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını veya davranışını uygunsuz şekilde etkilemesi tehdididir.

Kendi kendini denetleme tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun sağladığı mevcut hizmeti sağlamanın bir parçası olarak bir yargıya varırken, söz konusu faaliyetin

yürütüldüğü organizasyon içerisinde başka bir kişi tarafından önceden varılmış bir yargı ya da hizmetin sonuçlarını uygun bir biçimde değerlendiremeyeceği tehdididir.

Taraf Tutma Tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun, bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde savunması tehdididir.

Yakınlık Tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarlarıyla çok fazla ilgilenmesi veya işlerini makul olmayacak düzeyde kabul etmesi tehdididir.

Yıldırma Tehdidi: Gerçek ya da algılanan baskılar dolayısıyla, profesyonel muhasebecinin, objektif hareket etmekten alıkonulması tehdididir.

“Kavramsal çerçeve tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve tehditlerin ele alınmasını içerir. Muhasebe meslek mensubu kavramsal çerçeveyi uygularken mesleki yargısından faydalanmalı, ortaya çıkan durum ve koşullardaki yeni bilgileri ve değişiklikleri devam ettirmek için tetikte olmalıdır”.¹²

2.4. Uluslararası ve Ulusal Boyutta Etiğe İlişkin Yasal Düzenlemeler

Doğru, güvenilir, tarafsız bilgi sağlamak muhasebenin temel görevlerindendir çünkü muhasebe bir bilgi sistemidir. “Muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken temel özellikler, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen, titizlik, tarafsızlık, sır saklama ve bağımsızlıktır. Bu temel özelliklerin gelişmesine yardımcı olacak etik kurallar ile ilgili düzenlemeler uluslararası ve ulusal olmak üzere iki başlıkta bu bölümde incelenecektir (Uyar, 2005)”.

2.4.1. Uluslararası Boyutta Etiğe İlişkin Yasal Düzenlemeler

“Muhasebe meslek etiği, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kuralların bütünüdür. Mesleğin uygulayıcıları olan muhasebecilerin, kendilerine ve topluma karşı olan sorumlulukları taşıyabilmeleri için bazı kurallara uygun olarak hareket etmeleri gerekmektedir (Uysal, Türker, Kurt, 2019)”. Etik öğretilmez, benimsetilir. Eğitimler ile birtakım kurallar ve düzenlemeler ile iş yaşantısında uygun hale getirilir.

¹²<https://www.turmob.org.tr/haberler/0fb6be9f-0103-4101-9b4c-e9d801b6f8e8/temel-ilkeler-ile-uyumayonelik-tehditler-nelerdir--ornek-olay-2>. (Erişim Tarihi: 15.05.2022)

2.4.1.1. AICPA

“Muhasebe etik kurallarla ilgili ulusal ve uluslararası birçok düzenleme yapılmıştır. Muhasebe etiği ile ilgili ilk çalışma 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından başlatılmıştır (Bilen, Yılmaz, 2014)”. AICPA 1887 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulmuştur. Amacı muhasebe mesleğini temsil etmek ve meslekle ilgili belirli kurallar ve standartlar geliştirerek bunun eğitimini ve danışmanlığını vermektir.

“AICPA 1917 yılında etik kavramalar ile ilgili çalışmalar yayınlamıştır. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları ilk olarak 1966’da AICPA tarafından yayınlanmıştır. 1988 yılında yeniden gözden geçirilmiş ve “Meslekî Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı ve Meslekî Davranış Yasaları” şeklinde yayımlanmıştır (Kutluk, 2010: 78)”.

Meslek mensupları için 6 adet ilke 12 adet davranış kuralı belirlenmiştir. AICPA’nın oluşturmuş olduğu mesleki etik ilkelere uymak zorunlu değilken davranış kurallarına uyulması zorunludur. İlkeler;

- Sorumluluklar
- Kamu yararını gözetme
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık
- Dürüstlük
- Mesleki Özen Gösterme
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliğidir.

Davranış Kuralları ise aşağıdaki gibidir;

- Bağımsızlık
- Dürüst ve Tarafsız Olma
- Genel Standartlar
- Standartlara Uygun Davranma
- Muhasebe İlkeleri ile Uyum
- Sır Saklama
- Şarta Bağlı Ücret
- Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
- Reklam Yasağı

- Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
- Meslek Unvanı ve Şirketleşme
- Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

2.4.1.2. IFAC

IFAC, 7 Ekim 1977'de Almanya'nın Münih kentinde düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. Küreselleşen ve dijitalleşen dünya ile birlikte muhasebe mesleğinde de ortak bir dil oluşturmak ve mesleği en yüksek noktaya taşımak IFAC'ın amacı haline gelmiştir. Bu noktada IFAC aşağıdaki misyonları belirlemiştir;

- Denetleme ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve muhasebe meslek mensupları için eğitim konularında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek ve bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek;
- Üye organları arasında iş birliğini ve iş birliğini kolaylaştırmak;
- Diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği ve iş birliği yapmak; ve
- Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet vermek.

“IFAC Meclisi ve Konseyinin Ekim 1977'deki ilk toplantısında, IFAC komitelerine ve personeline faaliyetlerin ilk beş yılı boyunca rehberlik etmek için 12 maddelik bir çalışma programı geliştirildi. Bu çalışma programının birçok unsuru bugün hala geçerlidir. 1977'de 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan IFAC'ın üyeliği, şimdi dünya çapında 135 ülke ve yargı bölgesinde 180 üye ve iştiraki içermektedir”.¹³ Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 tarihinde IFAC'a üye olmuştur.

2.4.1.3. IESBA

IFAC'ın altında kendi faaliyetlerini yürüten, standartları belirleyen etik kurulu IESBA'dır. IESBA'nın açılımı (International Ethics Standards Board for Accountants) Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu'dur. Kurulun amacı uluslararası alan tüm meslek mensupları için etik ilke ve kurallar oluşturmaktır. IFAC'a üye muhasebeciler için geçerli etik kuralları belirler ve bağlayıcı nitelik taşır. IESBA'nın en önemli düzenlemelerinden birisi Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları'dır. Etik

¹³<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>. (Erişim Tarihi: 10.01.2022)

Kurallar meslekte uygulanması gereken gereklilikleri açıklarken meslek mensuplarına kılavuzluk etmektedir. Değişen yasal düzenlemeler, gelişen teknoloji ve küreselleşen dünya pazarını da göz önüne alarak Etik Kurallar revize edilmektedir. Kuralların en temeline bakıldığında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ile gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerini meslek mensuplarının benimsemesi beklenmektedir.

Etik Kurallar dört kısımdan oluşmaktadır. Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve, Kısım 2 – Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları, Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları, Kısım 4 Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B) olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık, Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık başlıkları altında özellikli bağımsızlık gerekliliklerinden bahsetmektedir.

Tablo 2.1: IESBA Etik Kurallar, Kardeş Selimoğlu, S. ve Tiğre, G. (2021)

IESBA
Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve (Part 1 – Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework)
Kısım 2 – Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları (Part 2 – Professional Accountant in Business)
Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları (Part 3 – Professional Accountant in Public Practice)
Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B) (International Independence Standards (Parts 4A and 4B))
Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık (4A – Independence for Audit and Review Engagements)
Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık (4B – Independence for Assurance Engagements Other Than Audit and Review Engagements)

Kısım-1 Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve, kuralların temelini oluşturmaktadır. Burada kavramsal çerçevenin önemi vurgulanırken tüm meslek mensuplarının sergilemesi gereken davranışlar ve beş temel ilke ortaya koyulur. Kavramsal çerçeve, üç aşamalı tehditleri belirleme, tehditleri ele alma ve değerlendirme sürecine bir anlayış getirir. “İlk adım, temel ilkelere uyum tehditlerini tespit etmektir. İkinci adım, muhasebe meslek mensuplarının tespit edilen tehditlerin önemini değerlendirmesidir. Üçüncü adım, tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir seviyelere düşürülmesi ile ele alınmasıdır (Selimoğlu, Tiğre, 2021)”.

Kısım 2 ve Kısım 3 sırasıyla Bağımlı Çalışanlar ve Bağımsız Çalışanlar için meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini sürdürürken karşılaştıkları durumları ve sorunları değerlendirebilmek ve yol gösterebilmek adına ana hükümler ve uygulama hükümlerini sunar.

“Kısım 4A & B Uluslararası Bağımsızlık Standartlarıdır. Kuralların 4A Kısımı, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bir denetim müşterisine uzun süreli ilişki ve güvence dışı hizmet sağlamayı içerir. Kısım 4B ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır. Bu, şirket içi bir iç kontrol sistemine ilişkin güvence veya belki de sera gazı emisyonlarına ilişkin şirket beyanına ilişkin güvence gibi raporları içerir (Selimoğlu, Tiğre, 2021)”.

2.4.1.4. INTOSAI

“Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (The International Organisation of Supreme Audit Institutions,INTOSAI) dış devlet denetim topluluğu için bir şemsiye organizasyon olarak faaliyet göstermektedir. INTOSAI 1953 yılında kurulmuştur. Denetim ve yönetimle alakalı konulardaki gelişmelerin tartışılarak karara bağlanmasını sağlayan bir formata sahiptir (Subaşı ve Erol Fidan, 2015: 59)”.

Yüksek Denetim Kurul'ların ilgili hükümetlerine performanslarını iyileştirmelerine, şeffaflığı artırmalarına, hesap verebilirliği sağlamalarına, güvenilirliği sürdürmelerine, yolsuzlukla mücadele etmelerine, kamu güvenini teşvik etmelerine ve vatandaşlarının yararına kamu kaynaklarının verimli ve etkili bir şekilde alınmasını ve kullanılmasını teşvik etmesi INTOSAI'nin hedefleri arasındadır. Yüksek Denetim Kurumu (YDK), bir devletin veya ulus üstü kuruluşun, ne şekilde tayin edilmiş, oluşturulmuş veya örgütlenmiş olursa olsun, kanun veya devletin veya ulus üstü kuruluşun diğer resmi eylemleri uyarınca, o devletin en yüksek kamu denetim işlevini yerine getiren bir kamu kuruluşudur.¹⁴

“INTOSAI, Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik kurallarını ilk olarak 1998'de Kasım ayında Uruguay'ın başkenti Montevideo'da yaptığı 44. Yönetim Kurulu toplantısında kamu sektörü denetçileri için hazırlanmış olan Mesleki Etik Kurallarını

¹⁴<https://www.intosai.org/about-us/overview>. (Erişim Tarihi: 18.02.2022)

(ISSAI 30 adıyla kabul etmiştir. 2016 yılında günümüzdeki versiyonu onaylanmıştır. INTOSAI Profesyonel Duyurular Çerçevesinin (IFPP) kurulmasıyla, 2019'daki editöryal değişikliklerle ISSAI 130 olarak yeniden yayınlanmıştır".¹⁵

INTOSAI Mesleki Etik Kuralları dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınılması, meslek sırlarının saklanması, mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma başlıkları altında sınıflandırılmaktadır.

2.4.2. Ulusal Boyutta Etiğe İlişkin Düzenlemeler

Etik kavramı evrensel bir kavramdır. Muhasebe mesleğinde de etik anlayışının temeli ulusal ve uluslararası olarak incelendiğinde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış olarak şekillenmektedir. Meslek mensupları etik ile ilgili kanunlara ve düzenlemelere uymak zorundadır. Mesleğe uygun olmayan davranışlar mesleğin toplumdaki itibarını zedelemektedir. Gerek muhasebe mesleğinin evrensel oluşu ile gerekse küreselleşmeden dolayı muhasebe de ortak bir dil ihtiyacı doğuyor oluşu mesleğin etik kurallarını da evrensel hale yakınsamaktadır. Bu bölümde ülkemizdeki etik düzenlemelere değinilecektir.

2.4.2.1. Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulu

Türkiye’de muhasebe mesleğinin etik düzenlemeleri geçmişi Cumhuriyet dönemine kadar uzanmaktadır. Maliye Bakanlığı’nın ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulu’nun ülkemizde muhasebe ve denetim standartları ile mesleğin ahlak standartlarının geliştirilmesinde önemli katkıları olmuştur. Maliye Bakanlığı’nın vergi denetimi, Ticaret Bakanlığı’nın ticari ahlak ve Yüksek Denetleme Kurulu’nun KİT’lerin finansal yapıları ile ilgili kurallarının ve önerilerinin birçoğu muhasebe mesleğinin ahlaki kuralları ile ilgilidir. (Akay, 2002)

2.4.2.2. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği

“Ülkemizde 1942’de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği etik kuralların etkisini artırmak, uygulamaları yaygınlaştırmak, muhasebe meslek etiği kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaştırılmasını sağlamak amacı ile özel sektörde yayınlanmak üzere ilk çalışmaları yapmıştır (Demir, 2018: 38)”. Maliye Bakanlığınca düzenlenen ve 1.1.1994’te yürürlüğe giren 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’nde muhasebe kavram ve ilkeleri ile muhasebe politikaları, mali

¹⁵<https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/> (Erişim Tarihi:18.02.2022)

tablolar, tekdüzen genel hesap planı ve açıklamalarına yer verilmiştir (Resmi Gazete 21447; 26/12/1992). Bu kapsamda yer verilen muhasebe temel kavramlarından; sosyal sorumluluk kavramı özellikle dikkat çekmektedir. Sosyal Sorumluluk kavramı, meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yürütürken finansal tabloları hazırlarken ve sunarken; toplumun çıkarlarının gözeterek tarafsız ve dürüst bir şekilde gerçeğe uygun davranmasını, bir kişi veya grubun çıkarlarını gözetmemesini ifade eder. Dolayısıyla bu tebliğ de etik anlamında düzenlemeler içermektedir.

2.4.2.3. Sermaye Piyasası Kurulu

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumudur. Sermaye Piyasası Kurulu, muhasebe meslek etiği ile ilgili önemli düzenlemeler yapmış olup aynı zamanda etik ile ilgili tebliğler yayınlamıştır. SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki 1 No’lu Tebliğ’in birinci bölümünde madde 3’te muhasebenin temel kavramları sıralanmış ve muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında bu kavramların esas alınacağı açık olarak belirtilmiştir. Bu kavramlardan tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve özün önceliği kavramları etik ile ilgilidir. SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim” hakkındaki 16 sayılı Tebliğinde denetçilerde aranılan nitelikler ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. “Bu niteliklerden etikle ilgili olanlar;

-Mesleki yeterlilik

-Bağımsızlık

-Mesleki özen ve titizlik

-Ticarete ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı

-Reklam yasağı

-Sır saklama yükümlülüğü

-Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet

-Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımıdır (Demir, 2015)’’.

2.4.2.4. 3568 Sayılı Kanun

“Türkiye’nin küreselleşme süreci içinde Avrupa Birliği’ne üyelik yönündeki girişimler ve yabancı sermaye yatırımcıları özendirmek amacıyla gelişmiş ülkelerdeki meslek ahlakı ile ilgili yaklaşımları, düşünceleri ve uygulamaları baz alarak uygulama yönüne gitmesi zorunluluğu 2000’li yıllarda ortaya çıkmıştır (Selimoğlu, 1997)”. 3568 sayılı kanun ile çalışma usul ve esasları hakkında hükümler zorunluluk haline gelmiştir. 3568 sayılı Meslek Yasasına bağlı olarak kurulan TÜRMOB, muhasebe mesleğinde bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarına ilişkin yasal düzenlemeleri yapan yetkili kuruluştur.

“3568 Sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” 19.10.2007 tarihli 26675 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Yönetmeliğin amacı, tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir (3568 Sayılı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, m.1).

Tablo 2.2 : 3568 Sayılı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Etik İlgili Olan Maddeler (Sakarya ve Kara, 2010)

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

Muhasebe meslek etiğinin ilkelerine yönetmeliğın 6. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre ilkeler aşağıda kısaca özetlenmektedir¹⁶;

- Dürüstlük ilkesi; Meslek mensubunun üstlenmiş olduğı mesleki ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmasını gerektirir.
- Mesleki Yeterlilik ve Özen ilkesi; Meslek mensubu, uygulama, yasa ve teknik çerçevelerde güncel gelişmelere bağılı olarak, yaptığı işi güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgiye sahip ve mesleki standartlar ile uyum içinde olmalıdır.
- Tarafsızlık ilkesi; Meslek mensubuna önyargıların, çıkar çatışmalarının ve üçüncü kişilerin etkilerinin mesleki yargılarını tehlikeye düşürmesine izin vermemesi gerektiğini hatırlatır.
- Mesleki Davranış ilkesi, Meslek mensubu, mesleğın onurunu incitecek davranışlardan uzak durmalı, gerekli ve ilgili mevzuata yasalara uyum göstermelidir.
- Sır Saklama ilkesi; Meslek mensubu, geçerli yasalara tabi olarak, meslek ve iş ilişkileri sonucu elde ettiğı bilginin gizliliğine saygı göstermelidir. Yetki ve sorumluluk olmadıkça, bu bilgiyi üçüncü kişilerle paylaşmamalıdır.

Meslek mensupları için Etik kurallar el kitabı olarak Uluslararası Muhasebeciler Fedarasyonu tarafından 2014 yılında İngilizce olarak yayınlanmıştır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğı tarafından 2015 yılında Türkçeye çevrilmiştir. Kurallar üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A’da kavramsal çerçeve açıklanmaktadır. Kavramsal çerçeve kapsamında meslek mensupları için temel etik ilkeler açıklanırken ve temel etik ilkelerin uygulanabilmesi için uyumu engelleyen tehditlerin belirlenir. Tehditler belirlendikten sonra değerlendirilerek tehditlerin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi adımlarını atmayı içerir. “Bölüm B ve C kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. Bölüm B serbest çalışan meslek mensupları için Bölüm C ise işletmelerde çalışan meslek mensupları için geçerlidir. Ayrıca Bölüm C’de

¹⁶[4b8e1eb0-112f-4812-b0e7-dc0b922b61a2 \(turmog.org.tr\)](https://www.turmog.org.tr/4b8e1eb0-112f-4812-b0e7-dc0b922b61a2). TÜRMOB Meslek Etiğı. (Erişim Tarihi: 20.01.2022)

serbest çalışan meslek mensuplarının kendi özel durumlarına göre ilgili bulabilecekleri metinde yer almaktadır (Selimoğlu, Tiğre, 2021)”.

TÜRMOB tarafından 27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bu Tebliğin amacı sırasıyla;

- Etik eğitim vermek,
- Etik davranışı özendirme için etiği öğrenme yönünde isteklilik yaratmak
- Meslek mensupları ve meslek mensuplarının tabi oldukları oda arasında yapılacak etik sözleşmenin ve bu sözleşme yapılmadan önce tabi olunacak usul ve esasların belirlenmesidir. (Madde 1)

2.4.2.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, “finansal raporların uluslararası standartlarla uyumlu olarak düzenlenmesini ve denetlenmesini sağlayacak standartlar koymak, etkin bir kamu gözetimini gerçekleştirmek” misyonu ile 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde yeni Ticaret Kanunu uyarınca kurulmuştur. KGK muhasebe meslek mensupları açısından bağımsız denetim kısmının uygulayıcısı ve yaptırımcısıdır.

- Standartların ve diğer kuralların düzenlenmesi sürecinde geniş katılım ve mutabakat sağlanması, böylece düzenlemelerin uygulayıcılar açısından benimsenmesi ve uyum düzeyinin artırılmasını,
- Gözetim ve inceleme faaliyetleri ile bu kurallara uyumun denetlenmesini,
- Tüm bu süreçlerin hukuka ve adalete uygun, etkin, şeffaf, hızlı bir biçimde gerçekleştirilmesi yoluyla bağımsız denetimde uygulama birliğini ve denetim hizmetinin uluslararası kalite standartlarında verilmesini sağlamayı amaçlamaktadır”.¹⁷

“KGK tarafından, 21 Mayıs 2015 tarihinde 29362 sayılı Resmi Gazete’de “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının (Bağımsızlık Standartları Dâhil) son sürümü,

¹⁷<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5281/BaskaninMesaji>. (Erişim Tarihi:21.10.2021)

yayımlı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 22/09/2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır”.¹⁸

Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar 4 kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar sırasıyla:

Tablo 2.3: KGGK Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Kardeş Selimoğlu, S. ve Tığre, G. 2021)

KGGK
Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve
Kısım 2 – (...)
Kısım 3 – Bağımsız Denetçiler

Tablo 2.3: KGGK Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Devamı)

Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)
Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık
Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık

“Kısım 1’de Denetçilerin Etik Kurallara uyumunu kolaylaştıracak ana hükümler ve uygulama hükümlerinin ayrımı verilmiştir. Bunun yanında temel ilkeler olan; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ele alınmıştır. Son olarak kavramsal çerçeve ile denetçinin temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemesi, bu tehditleri değerlendirmesi ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir düzeye indirmek üzere ele alması anlatılmıştır. Kısım 2, boş bırakılmıştır. (Selimoğlu, Tığre, 2021)”.

“Kısım 3’te Bağımsız denetçiler açısından kavramsal çerçevenin uygulanması, çıkar çatışmalarının değerlendirilmesi, denetçinin görevlendirilmesi, ikinci görüşler, ücretler ve diğer menfaatler, hediyeler ve ağırlanma dâhil teşvikler, emanet olarak tutulan müşteri varlıkları, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi ele alınmıştır (Selimoğlu, Tığre, 2021)”.

“Kısım 4 ise Bağımsızlık Standartları olarak adlandırılmakta ve A&B şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kısım 4A’da bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bağımsızlığın gerekli olduğu

¹⁸https://www.kggk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/ETİK%20KURALLAR/2019_etikkurallar.pdf. (Erişim Tarihi: 21.10.2021)

özel durumlar ele alınmıştır. Kısım 4B’de ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır (Selimoğlu, Tiğre, 2021)’’.

Cumhuriyet döneminden günümüze kadar Türkiye’de muhasebe mesleğinde etik gelişerek bugünkü yasal düzenlemelerin oluşmasında etkili olmuştur. Kanunlar ve ahlakımız varken etiğe ve etik ile ilgili oluşturulan düzenlemelere ilişkin ihtiyacımızın doğuş sebebi ise girdiğimiz bu dijital dönüşüm çağına kanunların bu kadar hızlı ayak uyduramamasıdır. Kanunlar şirketlere ve insanlara minimum yasakları sağlarken, dinamik dijital dönüşüm çağında dünden bugüne etik değerlerimizi nasıl taşımalıyız? Etiği nasıl sürdürülebilir hale getirebiliriz?

2.5. Dijital Dönüşüm Etkisinde Sürdürülebilir Etik

Bilgi ve İletişim Teknolojileri (BİT) ilk ortaya çıktığı süreden itibaren toplumun her alanında ve her sektörde radikal değişikliklere yol açmaktadır. Yeni teknolojiler; doğal kaynaklar, finansman ve insan kaynaklarının kullanımında getirdiği yeniliklerle sürekli bir değişim ve iyileşmeye neden olmaktadır. Bu değişimle beraber garajlarda kurulan şirketler dünya devine dönüşmekte, sektörler yeniden yapılanmakta, iş modelleri değişmekte, tüketici davranışları değişmekte ve hatta toplumsal yapıda etkilenmektedir. Eski meslekler yok olurken, yeni meslekler ortaya çıkmakta, eskiden çalışanların yaptığı işlerin yerini makinalar almakta, iş, insanı ve toplumsal yapı bu değişimlerden yoğun olarak etkilenmektedir.

Muhasebe uygulamaları ve muhasebe meslek mensuplarının ihtiyaç duyduğu yetkinlikler de dijital teknolojilerdeki eğilimler ve bunların iş üzerindeki etkileri ile yeniden şekillenmektedir. Önümüzdeki on yıl boyunca, bilgi teknolojisi (BT) dönüşümsel olacaktır. Örneğin, son raporlarda vurgulanan akıllı yazılım ve sistemler, manuel defter tutma ve giderlerin işlenmesi gibi muhasebe işlerinin yerini alacaktır. Karmaşık ve finansal kapanış gibi çok yönlü süreçleri otomatikleştirecektir. Bilgi Teknolojileri ayrıca hem daha fazla dış kaynak hizmet kullanımını hem de bunların kurum içi kontrole dönüşünü destekleyecektir. (ACCA, 2016)

Denetim, zaman gecikmeleri, mutabakatlar ve muhasebe girişleri nedeniyle raporlama döneminin sonunda firmaların muhasebe defterlerindeki işlemlerin ve bakiyelerin onaylanmasını gerektirir. İşlemin her bir tarafı kendi kayıtlarını tutar. Blok

zincirleri ve neredeyse anında değişmez bir işlem kaydı sağlamaları, her yerde otomatik olarak senkronize edilen paylaşılan işlem bilgilerini sağlar. Böyle bir bilgi sağlanması, işlem düzeyindeki mutabakatları ortadan kaldırır ve sürekli denetim geliştirmeyi kolaylaştırır. Denetçiler için bu, periyodik veya yıllık bir uygulamadan sürekli bir konuya geçiş potansiyeli sunar. Bu uygulama insan hatasını önemli ölçüde azalttığı gibi iki tarafın aynı temel işlem bilgilerini kaydetmesine olan güveni de pekiştirecektir.

Dijital asistanların rahatlığı ve yaygın olarak benimsenmesi, kurumsal kullanım durumlarına doğru genişlemelerine neden oldu. Bazı Kurumsal Kaynak Planlama (ERP) satıcıları, SAP'den "Co-Pilot" ve Sage'den "Pegg" gibi kendi dijital yardımcılarını piyasaya sürdü. Oracle Cloud, kuruluşların kendi sohbet robotlarını ve sanal yardımcılarını oluşturmaları için bir platform sağlar. Microsoft, "Cortana" dijital yardımcısını Dynamics 365 çözümüyle tümleştirme üzerinde çalışıyor.

Bu teknolojiler daha yaygın hale geldikçe, dijital asistanlar, faturalandırma ve nakit akışı yönetimi (örneğin, borcun kime ait olduğu, ne zaman ödeneceği, bankada ne kadar para olduğu) ile ilgili sık sorulan sorulara yanıt verme, hatta politika prosedürlerini arama dahil olmak üzere öngörülebilir muhasebe görevlerini tamamlayacak olup muhasebe meslek mensupları ise bu sayede karmaşık, daha yüksek riskli, stratejik çalışmalara odaklanan zamana sahip olabilecektir.

“Dijital asistanın faydalarının yanında dikkat edilmesi gereken durumlar da söz konusudur. Örneğin; etik açıdan temel ilkelere tehdit oluşturmaması için, yetkisiz kullanıcılar tarafından yapılan veri sorgularının dijital asistan tarafından cevap verilmemesi için uygun veri kontrolleri mevcut olmalıdır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun etik açısından mesleki muhakemeye her daim vurgu yapılmaktadır. Dijital asistan, insan yargısının yerini tutmaz. Bir yanıt mantıklı değilse, temel verilerin doğruluğunu ve yorumunu doğrulamak için daha fazla manuel durum tespiti gerekebilir. (CPA Canada, 2019)”.

Devam eden küreselleşme, muhasebe mesleğinin içinde ve çevresinde olanlara fırsatlar ve zorluklar sunacaktır. Bunlar teknik bilgi, etik, beceri ve yetenekler ile kişilerarası davranış ve nitelikleri geliştirme ve sürdürme ihtiyacını örneklemektedir. Bunun, 2025'ten önce ortaya çıkacak iş uygulamaları, coğrafyalar, roller, sorumluluklar ve düzenlemelerdeki değişiklikleri öngörme ve bunlara uyum sağlama yeteneği ile

dengelemesi gerekecektir. Muhasebe ve işletme standartlarının uyumlaştırılması arttıkça, nitelikli muhasebe meslek mensuplarının küresel hareketliliği ile birlikte etnik ve kültürel olarak çeşitli ekipler oluşturma ihtiyacı da artacaktır. Çok dilli olmak, farklı ülkeleri ve kültürleri ve insanların meslektaşlarıyla nasıl etkileşime girdiğini anlamak ve onları yönetmek ve onlarla çalışmak için kişilerarası becerilere sahip olmak, strateji ve iş geliştirme ile ilgili kararlarda teknik beceriler kadar önemli hale gelmesi bekleniyor. (ACCA, 2016)

Muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarında etiğin önemi zamanla değişmeyecek, ancak mesleğin temelinin etikte uygulanması farklı biçimler alacaktır. Teknik uzmanlık ve etik hayati öneme sahiptir. Önümüzdeki on yılda bazı teknik bilgi ve becerilerin değeri artacak, yeni bilgi ve beceriler gerekli olacaktır. 'Optimal' karışım olarak kabul edilen şey, uzmanlık alanları, roller, organizasyonlar, endüstriler ve coğrafyalar arasında farklılık gösterecek ve değişime yanıt olarak gelişecektir. Meslekten beklentiler artmaya devam ediyor. Bireysel muhasebecilerin mesleği ve temel yetkinlikleri, alakalı kalabilmek için gelişmeye ihtiyaç duyacaktır.

Güven ve etik, uzun süredir muhasebe mesleği ile ilişkilendirilmiştir. Aynı zamanda sürdürülebilir toplumların, ekonomilerin, organizasyonların ve kişisel ilişkilerin temel unsurlarıdır. Birçok paydaş ve diğerleri, güvenin dijital çağda giderek daha önemli bir para birimi haline geldiğini gözlemledi. Kişisel verilerin kuruluşlar tarafından kötüye kullanılmasına ilişkin son vakalar güvenin oynadığı önem ve verilerin kullanımı ve korunmasına ilişkin politikaları ve etik davranışları güçlendirme ihtiyacını vurgulamaktadır.

Teknolojinin çalışma hızı ve yaygınlığı, teknolojiyi hem geliştirirken hem de uygularken etik değerlere uygun şekilde dikkat edilmesi gerektiğini göstermektedir. Teknolojinin etkisinin potansiyel olumsuz sonuçları, erkenden doğru bir şekilde ele alınmazsa, kuruluşlara, hükümetlere ve kurumlara ve genel olarak topluluğa olan güven kaybına neden olabilir. Sonuç olarak, etik, teknolojiye bozulmalarla ilgili tartışmaların merkezinde yer almaktadır.

3. ÜLKELERARASI KARŞILAŞTIRMA

3.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu- IFAC

1977'de Almanya Münih'te 51 ülkeden 63 kurucu üye ile başlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), şimdi dünya çapında 135 ülkede 180 üye ve iştiraki içerecek şekilde büyümüştür. Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, etik ve eğitim konularında yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirmek ve bunların benimsenmesini ve kullanılmasını desteklemek; üye organları arasında iş birliğini kolaylaştırmak, diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak ve muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet vermek görevleri arasında yer almaktadır. Uluslararası, bağımsız standart belirleme kurullarının çalışmaları, yüksek kaliteli, küresel denetim ve güvence standartları, mesleki etik, kamu sektörü finansal raporlama ve mesleki beceri ve yeterlilikler üreterek küresel ekonomiyi ve finansal piyasaları destekler. Kurullar Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu (IAESB), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) ve Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA) olarak dörde ayrılmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA), kamu yararına, dünya çapında muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar ve diğer duyuruları geliştiren bağımsız bir standart belirleme kurulusudur. Bu, profesyonel muhasebeciler için etik gereklilikleri belirleyen Uluslararası Muhasebeciler için Etik Kurallarını içerir. Küresel olarak iyi etik uygulamaları teşvik eder ve muhasebecilerin karşılaştığı etik sorunlar hakkında uluslararası tartışmaları düzenler. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) üye kuruluşlarının, en az Muhasebeciler için Uluslararası Etik Kuralları (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil) kadar katı, bağımsızlık gereklilikleri de dahil olmak üzere etik standartlarını benimsemeleri ve uygulamaları gerekmektedir. Kanun, yönetmelik veya ulusal etik standartları, kurallarda belirtilenlerden farklıysa veya bunları aşıyorsa, muhasebe meslek mensupları ve firmalar daha katı hükümlere uymalıdır. Bu, ulusal standart belirleyicilerin kendi yetki alanlarının özel ihtiyaçlarını karşılamak için ek hükümler ekleyebilecekleri anlamına gelir.

Değişen ve gelişen dünyaya ayak uydurabilmek adına amaca uygun şekilde küreselliği devam ettirmek, etkin bir şekilde uygulanmasını sağlamak bu çerçevede genişlemek ve üyelerin de katılımı ile proaktif bir şekilde Uluslararası Muhasebeciler için

Etik Standartları Kurulu (IESBA)'nın bakış açısını ve girdilerini geliştirmek Etik Kuralların devamlı olarak güncellenmesinin temel sebeplerindendir. 2018 yılında yayınlanan revize edilmiş yeni etik kurallar dört bölümden oluşmaktadır. Kısım-1 Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve, Kısım-2 Bağımlı Çalışanlar, Kısım-3 Bağımsız Çalışanlar, Kısım-4 ikiye ayrılmış olup, 4A- Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık ve 4B- Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık başlıkları altında açıklanmaktadır.

Kısım-1 Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve 'de beş temel ilke ile meslek mensubundan beklenen davranışlar ile kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. En büyük değişiklik 2018 yılında yayınlanan revize kurallarda kavramsal çerçevede olmuştur. Kavramsal çerçeveye üç aşamalı bir yaklaşım anlayışı getirilmiştir. İlk aşama meslek mensubunun temel ilkelere uyumu ve bağımsızlığına yönelik oluşan tehditleri tespit etmektir. Bu tehditler kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi, yıldırma tehdidi olarak sıralanmaktadır. İkinci aşama ise tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirmek olup revize kurallarda kabul edilebilirlik seviyesinin tanımı yapılmıştır. Gerekli bilgi seviyesine sahip üçüncü taraf testleri ile tehdidin seviyesi belirlenir. Üçüncü adımda ise kabul edilebilir olmayan tehditleri ele alıp kabul edilebilir seviyeye indirmek üzere uygulanabilecek önlemlerin varlığına bakılır.

Kısım-2 de bağımlı çalışan meslek mensupları için çıkar çatışmaları, finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu, mesleki yeterlilik ile hareket etme, finansal çıkarlar, teşvikler, hediyeler, yasa ve düzenlemelere karşı uyumsuzluklara cevap verme ve temel ilkeleri ihlal etme baskısı ele alınmaktadır. Finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu, düzenlemelere karşı uyumsuzluklara cevap verme ve temel ilkeleri ihlal etme baskısı 2018 yılında yayınlanan kurallarda daha kapsamlı açıklanmıştır. “Finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumunda yanıltıcı bilgilerle ilişkili olma tehlikesiyle ve ikilemlerle karşı karşıya kaldığında profesyonel muhasebecilere destek olma çabasıyla, kurallar, kurum içindeki yükselen konuyu profesyonel bir kuruluşa, iç ya da bağımsız denetçilere veya yönetim kuruluna danışmaya kadar önerilen yollar sunar (Selimoğlu, Tığre, 2021).”

Kısım-3 de Bağımsız çalışan meslek mensupları için çıkar çatışmaları, ikinci görüş, ücretler ve diğer ücret türleri, teşvikler, hediyeler, ağırlamalar, müşteri

varlıklarının muhafazası, yasa ve düzenlemelere karşı uyumsuzluklara cevap verme ele alınmaktadır.

Muhasebe mesleğinin ayırt edici bir özelliği, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Muhasebe meslek mensupları, çalıştıkları kuruluşun veya bir müşterinin yasalara veya düzenlemelere uygun olmadığını belirledikleri veya bundan şüphelendikleri durumlarla karşılaşabilirler. Kuralların dürüstlük ve profesyonel davranışla ilgili temel ilkeleri, muhasebecilerin, kamunun çıkarlarını ön planda tutup uygun önlemleri alarak, yasalara ve düzenlemelere uyumsuzluklara (non-compliance laws and regulations- NOCLAR) yanıt vermesini gerektirir. Bağımlı çalışan meslek mensubu, konunun niteliğini ve çalışan kuruluşa, yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara ve genel kamuya zarar verme potansiyelini dikkate alarak zamanında harekete geçmesi gerekir. Konuyu yetkili makamlara bildirme gereklilikleri veya işveren kuruluşu uyarma yasakları gibi durumları da göz önünde bulundurarak yasal ve düzenleyici hükümleri incelemelidirler. Aynı zamanda bağımlı çalışan meslek mensupları kendi kurumları içerisindeki yasa ve mevzuata uyumsuzluğa yönelik rehberlik sunan mevcut protokolleri ve prosedürleri (ör. etik ve bilgi uçurma politikaları) göz önünde bulundurmalıdırlar. Bağımsız çalışan meslek mensubunun yasa ve mevzuata uyumsuzluklarla karşılaşması durumunda yöneticileri ve üst yönetimden sorumlu olanları uyarması gerekmektedir. Müşterinin belirlenen veya şüphelenilen uyumsuzluğun sonuçlarını düzeltmesini, iyileştirmesini veya hafifletmesini, henüz meydana gelmemişse uyumsuzluğun caydırılmasını sağlamakla bağımsız çalışan meslek mensubu yükümlüdür.

Kısım 2 Bölüm 250 ve Kısım 3, Bölüm 340 hediyeler ve ağırlamalar dahil teşvikleri konu edinmektedir. IESBA Kuralı kapsamında “teşvikler”, başka bir bireyin davranışını etkilemek için kullanılan her şeyi ifade eder. Bazen bu etki, doğal iş ilişkisi kurmanın yalnızca bir parçasıdır, ancak diğer zamanlarda, teşvikin ardındaki amaç, birini etik olmayan şekilde davranması için uygunsuz şekilde etkilemektir. Bazı kültürlerde, hediye alışverişi ve ağırlama, iş ilişkileri kurma ve güçlendirmede önemli bir faktör olabilir. Ancak aynı zamanda, bu ve diğer teşvikler, bir muhasebe meslek mensubunun objektif olma ve dürüstlikle hareket etme yeteneğini tehdit edebilir. Bu noktada kurallar teşvik olarak neyin, ne sıklıkla, ne zaman, neden, alındığını; teşviği kimin kime sunduğu; işin normal seyrinde olup olmadığı soruları ile meslek mensubuna teşviğin asıl arkasındaki nedeni bulmasında rehberlik etmektedir.

Kısım 4A & B Uluslararası Bağımsızlık Standartları olarak adlandırılmaktadır. “4A Kısım1, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bir denetim müşterisine uzun süreli ilişki ve güvence dışı hizmet sağlamayı içerir. Bölüm 540- Çalışanların Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi, Bölüm 600- Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması, değişen önemli kısımlardır. Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar ’da uzun süreli ilişki kapsamında sözleşme ortağı için yeni kurallar ile birlikte 7 yıl yerine 5 yıla düşürülmüş olup kalite kontrol ortağı için 3 yıl, kilit denetim ortağı için ise halen 2 yıldır. Denetim müşterisine güvence dışı birden fazla hizmet sunulması halinde bu hizmetleri tek tek değil bütününe bakarak tehditler ele alınmalıdır. Tehditleri ele alınamayan güvence dışı hizmetler açıkça yasaklanmıştır. Kısım 4A’nın 410’dan 800’e kadar olan bölümleri, bağımsızlığın gerekli olduğu belirli durumlara özgü gereksinimleri ve uygulama hükümlerini sunar. Kısım 4B ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır. Bu, şirket içi bir iç kontrol sistemine ilişkin güvence veya belki de sera gazı emisyonlarına dair şirket beyanına ilişkin güvence gibi raporları içerir. (Selimoğlu, Tiğre, 2021)”.

IESBA, yapay zekâ, veri analitiği, robotik süreç otomasyonu, blokchain ve bulut bilişim gibi dijital teknolojilerin kuruluşlar, hükümetler, ekonomiler ve toplumlar üzerindeki dönüşümsel etkisini tanıır. Bu teknolojiler aynı zamanda üstlenilen mesleki faaliyet türleri açısından muhasebe meslek mensuplarını mesleki faaliyetlerde bulunurken kullandıkları araçlar ve yaklaşımları da etkilemektedir.

Yıkıcı teknolojik yeniliklerin neden olduğu değişim hızı ve büyüklüğünün farkına varılmasıyla, IESBA 2018 yılında bu teknolojik eğilimlerin ve gelişmelerin güvence, muhasebe ve finans fonksiyonları üzerindeki dönüşümsel etkilerini anlamak ve etik etkilerini keşfetmek için bir çalışma grubu kurulmuştur. IESBA Teknoloji Çalışma Grubu bilgi toplama faaliyetlerine başladıktan sonra bu süreçte muhasebe yazılımı satıcıları, düzenleyiciler ve akademisyenler ile bir araya gelinmiştir. Çalışma grubu yapay zeka, big data ve veri analitiği üzerine bilgi toplamış olup, Bilgilendiren: 1. Aşama Raporu, Görev ve Zihniyet projesi, Önemli bir proje olan Güvence Dışı Hizmetler (Non Assurance Services- NAS) projesi, “karmaşıklık” ve “denetçi bağımsızlığı” üzerine iki küresel anket yapılmıştır. Teknoloji Çalışma Grubu ile birlikte çalışan alt görev grubu da mevcut olup

bu grup ise gelişen teknolojileri etik ve bağımsızlığı göz önünde bulundurarak takip etmek, masaüstü araştırmalarını yapmak ve paydaş katılımı sağlamak ile görevlidir.

Teknoloji Çalışma Grubu Etik Kurallara teknoloji ile ilgili revizyonlar yapılmasını önermiştir. Revizyonların amacı kuralların amacına uygun kalması, kapsayıcılığını devam ettirmesidir. Mevcut kuralları ilkelere dayalı yaklaşımını bu noktada korumaktadır. Doğrudan spesifik bir teknolojik araç için belirli bir geliştirme yapılmamıştır. Çünkü teknoloji hep değişecektir.

Sunulan teknoloji revizyonları;

- Dijital çağın yetkinlik, gizlilik ve liderlik zorunluluklarına dikkat çeker.
- Teknolojinin çıktısına ve karmaşık koşullara güvenmekten kaynaklanan etik tehditleri dikkate alır.
- Teknolojinin çıktısına güvenmenin veya kullanımının etik boyutunu ele alır.
- Teknolojiyle ilgili hizmetler ve iş ilişkileri için denetçi bağımsızlığını güçlendirir.
- Finansal olmayan bilgilere ilişkin güvence için geçerlidir.

Sunulan teknoloji revizyonu konu başlıkları aşağıdaki tabloda yer almaktadır;

Tablo 3.1: IESBA Teknoloji Aşaması 1 Raporundan Konulara Genel Bakış (IESBA, Working Group Briefing Paper, Haziran,2021)

Konu
Etik ve Mesleki Yargının Kritik Rolü
Profesyonel Çevrenin Karmaşıklığı
Temel İlkelerin Dijital Çağa Uygunluğu
Mesleki Yetkinlikleri ve Becerileri Etkinleştirme
Bağımsızlık

3.1.1. Etik ve Mesleki Yargının Kritik Rolü Etik ve Sorgulayan Zihin

Görev ve zihniyet revizyonu 31 Aralık 2021 de uygulamaya koyulmuştur. Mesleki yeterliliği korumanın sürekli bir farkındalık ve ilgili teknik, mesleki, iş ve teknoloji ile ilgili gelişmeler hakkında bir anlayış gerektirdiği, bir muhasebe meslek mensubunun mesleki muhakeme uygulamasının, bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer faktörlerin gereğinden fazla etkisi veya bunlara gereğinden fazla güvenilmesi nedeniyle tehlikeye girebileceği ve temel ilkelerle uyumluluğa yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken, bilinçli veya bilinçsiz önyargının profesyonel muhakeme kullanımını etkilediğine değinilmiştir.

Otomatik sistemlerden üretilen çıktıyı tercih etme eğilimi insan muhakemesini tercih etme eğilimine göre daha fazladır. Bu tür çıktıların güvenilir veya amaca uygun olup olmadığı konusunda sorular ortaya çıkarsa bile önyargı söz konusudur. Bu noktada otomasyon yanlılığı vardır.

Profesyonel muhasebecilerin “Görev ve Zihniyet” konusundaki yeni standardı, etik duruşa netlik katan kavramsal bir başarıyı temsil etmektedir. Denetçilerden beklenen “mesleki şüphecilik” kavramından esinlenen standart, tüm muhasebe meslek mensupları için daha genel bir hüküm getirmekte, etik davranış ve Kurallara uyumun temeli olarak “sorgulayan zihin” ve “kurum kültürü” kavramlarının altını çizmektedir. (IESBA, 2021)

3.1.2. Profesyonel Çevrenin Karmaşıklığı Temel İlkeler

Mesleğin mesleki özen ve yeterlilik ile yürütülmesi önem arz etmektedir. Etik Kuralların 113.1 A1 kısmında yapılan revizyonun amacı, teknoloji muhasebe meslek mensubu adına giderek daha fazla görev gerçekleştirmeye devam ederken, dijital çağda muhasebe meslek mensuplarının ihtiyaç duyacağı mesleki beceri veya sosyal beceri türlerini vurgulamaktır. Aynı zamanda R113.3 ile şeffaflık kavramının mesleki yeterlilik ve gerekli özen temel ilkesine dahil edilmesi amaçlanmıştır. Bu revizyonun arkasındaki fikir, muhasebe meslek mensubuna duyulan güvenin paydaşlarla şeffaflıktan kaynaklanmasıdır. Meslek mensubu hizmetlerinde veya faaliyetlerinde bulunan sınırlamaların sonuçlarını anlamak için gerekli bilgilere sahip olmalıdır.

Temel ilkeler alt başlığı altında gizli bilgilerin tanımı, içerisindeki herhangi bir bilgi, veri veya diğer materyal kamuya açık olmayan herhangi bir form veya araç (yazılı, elektronik, görsel veya sözlü dahil) şeklinde yapılmaktadır. 114.1 A1 ile bu tür bilgilerin güvence altına alınması kavramına, onu ifşa etmemenin ötesine geçerek ve muhasebe meslek mensubunun elindeyken bilgiyi güvence altına almak için yapması gereken eylemler bu kısımda anlatılmaktadır. Veri yönetişimi döngüsü boyunca gizliliği korumanın önemini vurgular.

Derin öğrenme gibi teknolojiler gelişmeye devam ettikçe, makineler daha fazla faktörü göz önünde bulundurarak daha doğru, daha hızlı ve daha uygun maliyetli hale geldikçe makine tahmininin değeri de artacaktır. Yapay zeka kavramıyla uyumlu olarak, bazıları makine tahmininin değeri arttıkça, insan yargısının değeri ve buna duyulan ihtiyacın da artacağını öne sürdü. Makine tahmini ile profesyonel yargıyı birleştirmenin

önemli yararı, daha kapsamlı ve daha doğru bilgilere dayalı olarak daha iyi kararları daha hızlı alma yeteneğidir. İnsan muhakemesi veya çelişkili bilgiler olup olmadığına dair soruları gündeme getirse bile, otomatik sistemlerden üretilen çıktıları tercih etme eğilimi nedeniyle, makine tarafından oluşturulan bilgilerin mevcudiyetinin, yapay zekaya veya diğer teknoloji biçimlerine aşırı güvenme riskini beraberinde getirmektedir. R120.5 paragrafında profesyonel muhakeme yapmalarının önemi vurgulanmaktadır.

Günümüzde muhasebeciler kendilerini, diğer faktörlerin yanı sıra yeni teknolojilerin etkisiyle ortaya çıkan karmaşık operasyonel, yasal ve düzenleyici bir ortamda çalışırken bulmaktadırlar. Yapay zeka ve büyük veri kullanımını birleştirenler gibi yeni teknoloji uygulamaları, bilgi üretebilir ve belirli görevleri insanlardan daha verimli ve doğru bir şekilde yerine getirebilir. Meslek mensuplarının, genellikle karmaşık, zaman alıcı ve zorlu bir görev olabilen ilgili teknolojinin tasarımı ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahip olmaları gerekir. Teknoloji Çalışma Grubu bu durumdan dolayı yeni bir tehdit kategorisi eklenmesini önermiştir. (Örneğin; "karmaşıklık", kendine güven" veya "değişim hızı" tehdidi) Daha sonra yapılan çalışmalarla aslında Etik Kurallarda tanımlanan tehditlerin bu tehditleri kapsadığı yönünde karar verilmiştir. Firmayı veya işveren kuruluşu ve uygunsa ilgili paydaşları, gerçeklerden ve koşullardan kaynaklanan yapısal belirsizlikler veya zorluklardan haberdar etmek, olgular ve koşullardaki herhangi bir gelişmeyi veya değişikliği izlemek ve bunların muhasebecinin verdiği herhangi bir yargıyı etkileyip etkilemediğini değerlendirmek bu durumda izlenebilecek uygun adımlardandır.

Teknoloji kullanımı, temel ilkelere uyum için tehdit oluşturabilecek özel bir durumdur. Muhasebe meslek mensubu teknolojinin çıktılarına güvendiğinde oluşacak tehditleri belirlerken aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekir;

- Teknolojinin nasıl işlediğine ilişkin bilgilerin muhasebeciye sunulup sunulmadığı.
- Teknolojinin kullanılacağı amaca uygun olup olmadığı.
- Muhasebecinin teknolojiden elde edilen çıktıları anlama, kullanma ve açıklama konusunda mesleki yeterliliğe sahip olup olmadığı.
- Teknolojinin muhasebecinin veya işveren kuruluşun uzmanlığını veya yargılarını içerip içermediği.

- Teknolojinin muhasebeci veya işveren kuruluş tarafından tasarlanıp tasarlanmadığı veya geliştirilip geliştirilmediği ve bu nedenle kişisel çıkar veya kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmayacağı.

3.1.3. Temel İlkelerin Dijital Çağa Uygunluğu

Şeffaflık

İş dünyasında ve toplumda dijital dönüşüm, işletmelerin ve kuruluşların müşteriler ve diğer paydaşlarla ilişkilerinde şeffaf olmaları yönünde daha büyük bir çağrı ve kamuoyu beklentisiyle sonuçlanmıştır. İşletmeler, hükümetler ve diğer kuruluşlar tarafından büyük miktarda bireylerin özel verilerinin toplanması ve kullanılmasıyla birlikte, bu kuruluşlardan bireysel mahremiyete saygı duyulduğunu göstermeleri için daha fazla kamu beklentisi ve talebi vardır. Hissedarlar, şirketlerden kâr elde etmenin yanı sıra kurumsal sosyal sorumluluklara bağlılıklarını göstermelerini de giderek daha fazla talep ediyor. Bu nedenle, şirketlerin daha geniş sosyal ve çevresel hususları ele alırken stratejileri ve performansları konusunda sürdürülebilir kılımları için daha şeffaf olmaları beklenmektedir. Güven inşa etmek için kuruluşlar, paydaşlarına karşı daha şeffaf olmanın yollarını bulmalıdır.

Kurallar şu anda, terimi özel olarak kullanmadan şeffaflığı teşvik eden çeşitli hükümler içermektedir. Örnekler arasında, meslek mensupları ve firmaların, “Gizliliğin Temel İlkeleri” için 114. alt bölümde açıklanan belirli durumlarda belirli bilgileri ilgili taraflara ifşa etmesinin zorunlu tutulması yer alır. Mesleki yeterlilik ve gerekli özenin Temel İlkeleri uyarınca, bir muhasebecinin, müşteriler ve istihdam kuruluşları gibi belirli tarafları, muhasebecinin hizmetlerinde veya faaliyetlerinde bulunan sınırlamalardan haberdar etmesi gerekir (bkz. paragraf R113.3). Ek olarak, bağımlı çalışan meslek mensupları için Bölüm 210'da (Çıkar Çatışmaları) ve bağımsız çalışan meslek mensupları için 310 (Çıkar Çatışmaları) Bölümlerde çıkar çatışmasının niteliğinin ifşa edilmesinin yanı sıra ücretle ilgili bilgilerin sorumlu olanlara açıklanması Bölüm 410'da (Ücretler) bir denetçinin kurallar hükümleri uyarınca gerçekleştireceği “şeffaf” eylemlerin ek örnekleridir.

Dijital çağda güven ve şeffaflığın önemi göz önüne alındığında, Teknoloji Çalışma Grubu bir muhasebecinin mesleki faaliyetlerinde şeffaf olma sorumluluğuna ilişkin daha fazla ifade dilinin Kurallarda gerekli olabileceği görüşündedir. Bu bağlamda,

Teknoloji Çalışma Grubu hem IESBA'nın Güvence Dışı Hizmetler hem de Ücretler projelerinin, bağımsızlık perspektifinden şeffaflığın önemine atıfta bulunduğunu belirtmektedir. Sonuç olarak, bu projeler, firmaların Güvence Dışı Hizmetlerin sağlanmasına ilişkin bilgileri ve denetim müşterilerinden alınan ücretleri üst yönetimden sorumlu olanlara ve kamuya açıklamalarına yönelik öneriler geliştirmiştir.

Teknoloji Çalışma Grubu, bir kamu beklentisi olduğuna ve bu nedenle, bir meslek mensubunun sorumlu olduğu kararlar, eylemler veya sonuçlardan sorumlu olmasının kamu yararına olduğuna inanmaktadır. Hesap verebilirlik, işler planlandığı gibi gitmediğinde suçlayacak birinin olmasının ve birinin kusurlu olduğu tespit edildiğinde yaptırımların ötesine geçer. İngiltere ve Galler'deki Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün “Yeni Teknolojiler, Etik ve Hesap Verebilirlik” başlıklı yakın tarihli bir raporunda vurgulandığı gibi, doğru şeffaflık çerçevesi, daha sonraki bir tarihte utanç ve mahcubiyetten kaçınmak için o anda uygun şekilde hareket edilmesi yönünde itici bir güç olarak hizmet eder.

Sır saklama

Verilerin pek çok kişi tarafından yeni bir varlık biçimi olarak görüldüğü günümüzün “bilgi” ekonomisinde, işletmeler, çalışanlar ve müşteriler için değer yaratmak amacıyla büyük miktarda dijital verinin paylaşılması ve kullanılması kabul edilir hale gelmiştir.

Teknoloji verilerin çoğalmasına daha kolay ve hızlı bir şekilde aktarılmasına izin vererek, veri bütünlüğü ve güvenliğine yönelik tehditlere yol açtı. Genellikle kişisel ve diğer hassas bilgileri içeren büyük veri kümelerinin akışıyla birlikte, gizli bilgilerin korunması, bu veri kümelerine erişimi olan firmalar ve diğer kuruluşlar tarafından dikkate alınması gereken önemli bir konu haline gelmektedir.

Büyük verilerin artan erişilebilirliği ve kullanımıyla birlikte, diğer şeylerin yanı sıra kişisel ve hassas bilgilerin uygun şekilde toplanması, kullanılması ve ifşa edilmesinin yanı sıra kötüye kullanımına karşı korumayı içeren uygun veri yönetimi ve çerçevelerinin geliştirilmesine ve uygulanmasına da ihtiyaç vardır. Teknoloji Çalışma Grubu, bazı paydaşlardan, mali ve diğer hassas verilerin ele alınmasındaki geleneksel rolü ve standart belirlemedeki rolü göz önüne alındığında, mesleğin etkili veri yönetişimi çerçevelerine duyulan ihtiyaç tartışmasına katkıda bulunmak için iyi bir konumda olduğunu duyurdu.

Teknoloji Çalışma Grubu, IESBA'nın, kişisel ve diğer hassas verilerin artan kullanılabilirliği ve kullanımı ışığında, gizlilikle ilgili konulara ve bilgileri aktif olarak koruma ihtiyacına uygun şekilde dikkat etmesi için Alt Bölüm 114'ü gözden geçirmesini tavsiye eder.

3.1.4. Mesleki Yetkinlikleri ve Becerileri Etkinleştirme

Yeni teknolojik gelişmelerin kapasitesi büyümeye devam ettikçe muhasebe rol ve işlevlerinin yerini makineler ve otomasyon almaktadır. Danışmanlık ve tavsiye gibi diğer roller için meslek mensuplarına fırsatlar açılacaktır. Bu evrim, muhasebe mesleğinin gelecekte muhasebecilerin gerektirdiği yeterlilik ve becerileri yeniden düşünmesi gerekeceği anlamına gelir. Paydaşlar tarafından, Muhasebecilerin bu teknolojilerin nasıl çalıştığını anlama konusunda kendilerini geliştirmeleri ve bu bilgiyi devam eden teknolojik gelişmeler karşısında güncel tutmaları gerekir.

Teknoloji Çalışma Grubu paydaşlarla yapılan görüşmelerden sonra doğru zihniyete sahip olmanın dijital çağda bir meslek mensubu için başarının önemli bir bileşeni olduğunu gözlemledi. Böyle bir zihniyet, yeni teknolojiye uyum sağlayan bir zihniyetten ve uyum odaklı bir zihniyetten danışmanlık odaklı bir zihniyete genişletmeye kadar uzanır. Dikkate değer, bazıları dijital dönüşüm çağındaki değişimin hızı göz önüne alındığında büyüme zihniyetinin önemini vurguladı. “Gelişim zihniyetinin” çeşitli tanımları olsa da bunların her biri, yeteneklerin ve zekanın geliştirilebileceği inancı ve “kişinin engelleri aşma ve kendi kimliğine meydan okuma becerisinde kendini rahat hissetme kapasitesi” gibi benzer kavramları içerir. Bu kavramlar, dijital bir çağda sürekli öğrenme ihtiyacını ve profesyonel yeterlilik ve gerekli özenin temel ilkelerinin önemini vurgulayan ACCA raporu olan “Dijital Çağda Etik ve Güven” ile uyumludur. Teknoloji Çalışma Grubu, profesyonel veya iletişim becerilerin önemini vurgulamak ve dijital çağda ihtiyaç duyulan acil teknik becerilere örnekler sağlamak için IESBA'nın Alt Bölüm 113'e yeni uygulama materyali eklemeyi düşünmesini tavsiye ediyor.

Tablo 3.2: Karmaşıklık ve Dijital Değişim Çağında Etik Liderlik (<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/building-trust-ethics/publications/ethical-leadership-era-complexity-and-digital-change>)



3.1.5. Bağımsızlık

Uluslararası Bağımsızlık Standardı

Teknoloji Çalışma Grubu değişen büyüklükteki firmaların, denetimlerin performansı ve güvence dışı hizmetlerin (NAS) sağlanması ile ilgili yeni teknolojilerin geliştirilmesine ve kullanılmasına yatırım yaptığını doğruladı. Örneğin operasyonel verimliliği veya kontrol ortamlarını iyileştirmek için firmalar tarafından geliştirilen uygulamalar, müşterilere veya diğer kuruluşlara lisanslı olarak satılmaktadır. Bu hizmetlerden ve uygulamalardan bazıları, IESBA tarafından daha fazla dikkate alınması gereken bağımsızlığa yönelik yeni tehditlerle sonuçlanabilir.

Teknolojinin denetçi tarafından nasıl kullanıldığına ve/veya bir müşteriye nasıl sağlandığına bağlı olarak teknolojinin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini değerlendirmede fayda vardır. Bu noktada teknoloji, bir denetimin performansına yardımcı olmak için bir firma tarafından kullanılan bir araç mı yoksa bir denetim müşterisine satılan veya lisanslanan denetim firması tarafından geliştirilen bir yazılım uygulaması mı ya da bir denetim müşterisine sağlanan, veri analitiği veya modelleme gibi teknolojiyle ilgili güvence dışı hizmetler midir?

Denetim örnekleme araçları denetimleri daha verimli hale getirmek ve denetim kalitesini iyileştirmek için kullanıldıklarında, bu tür kullanımın genellikle bağımsızlığa yönelik herhangi bir yeni tehdit oluşturmaz. Ancak bir denetim müşterisinin, tescilli bir sahtekarlık tespit aracı gibi denetim uygulamalarından birini etkin bir şekilde uyguladığını gözlemlemesi ve ardından kendi kullanımı için aracı firmadan satın almaya veya lisanslamaya çalışması şeklinde bir durum söz konusu olması halinde firmalar tetikte olmalıdır.

Bazı firmalar, blok zinciri tabanlı iş uygulamaları gibi üçüncü şahıslara satış veya lisanslama için ticari ürünler olarak teknoloji çözümleri geliştirmektedir. Teknoloji Çalışma Grubu, bu uygulamaların denetim müşterilerine satılmasının veya lisanslanmasının, firma tarafından değerlendirilmesini gerektirecek bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabileceği görüşündedir. Bazı durumlarda, Teknoloji Çalışma Grubu bu işlemlerin güvence dışı hizmetler olarak kabul edilmeyebileceğine ve bu nedenle Kurallar tarafından yeterince ele alınmayacağına inanmaktadır. Teknoloji Çalışma Grubu, bu ticari ürünlerin satışının veya lisanslanmasının, firma ile uygulamayı satın alan denetim müşterisi arasında bir iş ilişkisi oluşturabileceğine ve bu nedenle Bölüm 520'deki (İş İlişkileri) revizyonlar yoluyla ele alınabileceğine inanmaktadır. Bunun nedeni, bu bölümün şu anda yalnızca bir denetim müşterisinden bir denetim firması, bir ağ firması, bir denetim ekibi üyesi veya bu üyenin çekirdek ailesinden herhangi biri tarafından satın alınan mal ve hizmetlerle ilgili rehberlik sağlamasıdır. Bu bağlamda, Teknoloji Çalışma Grubu, incelemesinin bir parçası olarak, IESBA'nın ayrıca Kuralların amaçları doğrultusunda hangi işlemlerin veya ilişkilerin iş ilişkisi oluşturduğunu netleştirmesi gerekebileceğini belirtmektedir. Uygulamanın uygulanması veya devam eden bakımı gibi bu ürünlerin satışıyla ilgili her türlü yan hizmet, Bölüm 600 (Denetim Müşterisine Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanması) ve ilgili alt bölümlerde ele alınmalıdır. Ayrıca bir denetim müşterisinin teknoloji aracını başka bir kuruluşa güvence dışı hizmetler tesliminde kullanan bir firmanın durumunu da değerlendirdi. Teknoloji Çalışma Grubu, böyle bir durumda, bu koşulların Bölüm 520 kapsamında ele alınacak yakın iş ilişkileri oluşturup oluşturmadığının IESBA tarafından daha fazla değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir.

3.1.6. Değişim ile Birlikte Terim ve Kavramların Modernizasyonu

Kuralların 4A Bölümü'nün gözden geçirilmesinin bir parçası olarak, Teknoloji Çalışma Grubu, teknolojinin firmalar ve denetçiler üzerindeki etkisi ışığında bağımsızlık tanımının kendisinin gözden geçirilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirdi. Sonuç olarak bağımsızlığın iki bileşeninin- düşüncede bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık- ve Kuralların 4A Bölümündeki açıklamalarının geçerliliğini koruduğu ve şu anda revizyon gerektirmediği görüşünü oluşturmuştur. Ayrıca belirli terimlerin ve Bölüm 4A'daki kavramların ve kullanımlarının dijital dönüşümün etkisi ışığında güncellenmesi gerekebileceği bilgisini vermiştir.

Ofis ve İşgücü Hareketliliği

Profesyonel muhasebe meslek mensuplarının sanal veya uzak ofislerin artan kullanımı göz önüne alındığında, Teknoloji Çalışma Grubu, Bölüm 410 ve 510'da kullanılan "ofis" teriminin güncellenmesi gerekip gerekmediğini dikkate almaktadır. Kurallar, "ofisi", "ister coğrafi ister uygulama alanlarında organize edilmiş olsun, ayrı bir alt grup" olarak tanımlar. Bu bağlamda, Teknoloji Grubu mevcut tanımın sanal veya uzak ofis kullanımını yeterince kapsadığını düşünmektedir.

Rutin ve Mekanik Görevler

Teknoloji Çalışma Grubu, 601 (Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri) ve 602 (Yönetim Hizmetleri) Alt Bölümlerinde kullanılan "rutin ve mekanik" teriminin, makinelerin rutin görevleri üstlenebilme kapasitesinden yararlanan insanlardan daha yüksek hız ve doğruluk sağlayan otomasyon araçlarının artan kullanımı ışığında değiştirilmesi gerekip gerekmediğini değerlendirdi. Bir makinenin zaman içinde ve programlandığında, işlediği verilerden öğrenmesini ve böylece insan muhakemesini uygulamaya benzer nitelikler almasını sağlayan makine öğreniminin doğası da dikkate alındı.

601 numaralı alt bölüm, "rutin ve mekanik" muhasebe ve defter tutma hizmetlerini "çok az veya hiç mesleki muhakeme" gerektirmeyen olarak açıklar. Ayrıca, "müşteri muhasebe politikasını ve faydalı ömür ve kalıntı değerleri tahminlerini belirlediğinde duran varlıklar üzerindeki amortismanın hesaplanması" gibi bu tür hizmetlere ilişkin örneklerin bir listesini sağlar.

Alt bölüm 602, idari hizmetleri şu şekilde tanımlamaktadır: Müşterilerin normal operasyon akışı içinde rutin veya mekanik görevlerinde yardım almayı içerir. Alt Bölüm

ayrıca idari hizmetlere ilişkin örnekler de sağlar. Teknoloji Çalışma Grubu, bir görevin otomasyonunun bu görevin “rutin ve mekanik” hale gelmesi bunun “rutin ve mekanik” veya idari bir hizmet olarak kabul edilip edilmediğine ilişkin turnusol testinin görevin çok az profesyonel muhakeme gerektirip rutin ve mekanik bir şekilde yürütülebilmesi şeklinde sonuçlanması gerekmektedir.

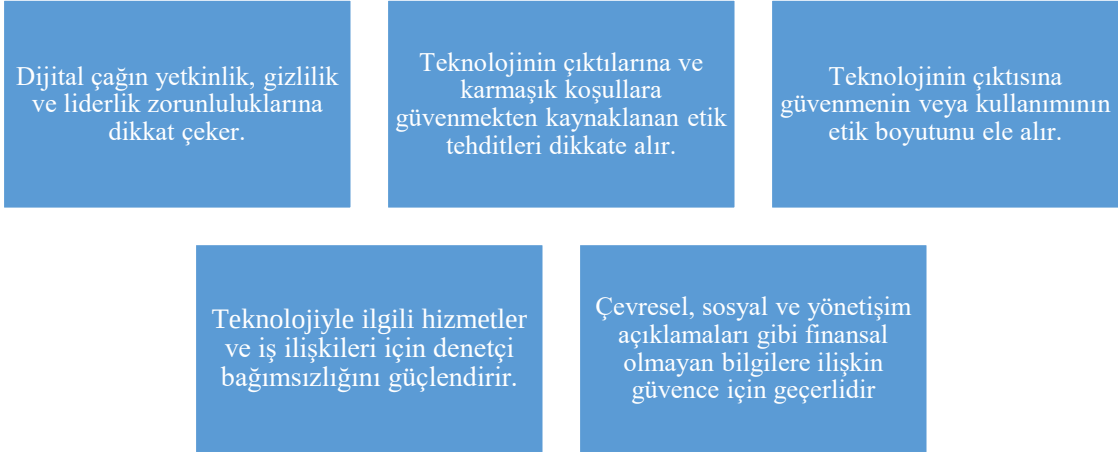
Buna göre, Teknoloji Çalışma Grubu, bir görevi yerine getirirken kullanılan profesyonel muhakeme düzeyine odaklanmak için “rutin veya mekanik” teriminin 601 ve 602 Alt Bölümlerinden çıkarılması gerektiği görüşündedir. Bu aynı zamanda, otomatik hizmetlerin sürekli gelişimi ile bu alt bölümlerde izin verilen hizmetlerin doğası hakkında herhangi bir karışıklığı da önleyecektir.

Uzun Süreli İlişki

Uzun süreli ilişki ile ilgili olarak, bir müşterinin bilgi teknolojisi sistemlerine aşinalık bazı durumlarda bir yakınlık tehdidi oluşturabilmektedir. Yakınlık tehdidi; Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir. 540.3 U3(b) paragrafında yer alan denetim müşterisine yönelik olarak, denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarını veya mali tablolarını etkileyen bilgi sisteminin niteliği ve karmaşıklığı gibi teknolojiye bir atıf içerecek şekilde genişletilmelidir. En iyi şekilde, zamanı gelince IESBA'nın uzun süreli ilişki uygulama incelemesinin bir parçası olarak ele alınmalıdır.

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Hizmetleri Denetiminde Bağımsızlık

Teknoloji Çalışma Grubu ayrıca, Kuralların Uluslararası Bağımsızlık Standartlarını incelemesinin bir parçası olarak Kuralların 4B Kısmını da gözden geçirdi. Bu incelemeye dayanarak, bu bölümün başka yerlerinde belirtilenlerin ötesinde herhangi bir ek sorun belirlenmedi. Kısım 4A'ya yapılacak müteakip revizyonların, uygun olan değişikliklere uygun olarak Kısım 4B'ye taşınması beklenmektedir.



Şekil 2.3: Önerilen Teknoloji Geliştirmelerine Genel Bakış (IESBA, Proposed Technology-related Revisions to the Code, April, 2022)

3.2. Amerika Birleşik Devletleri – Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

1887 yılında kurulmuş olan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) sürekli değişen, yıkıcı bir dünyanın taleplerini karşılamaya hazır dinamik bir muhasebe mesleğini yönlendirmeyi kendine misyon edinmiştir. AICPA 130 ülkede 421.000 üyesiyle muhasebe mesleğini temsil eden dünyanın en büyük üye birliğidir. AICPA, eğitici rehberlik materyalleri sağlarken bir yandan da mali müşavirlik sınavını geliştirir ve uygular. Bununla birlikte mali tablo denetimleri, meslek etiği, vergi uygulaması, mali planlama alanlarında standartlar düzenleyen bir kuruluştur.

AICPA etik alanında 1917 yılında çalışmalara başlamış olup 1988 yılında Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı ve Mesleki Davranış Kuralları'nı yayınlamıştır. Günümüzde ise Mesleki Davranış Kurallarının en güncel hali Aralık 2015 yılında uygulamaya koyulmuştur. Kurallar 31 Ağustos 2016'dan itibaren ise online sistemde de tanımlanmıştır.

AICPA Mesleki Davranış Kuralları üç bölümden oluşmaktadır. Tüm meslek mensupları için geçerli olacak olan bir önsöz ile başlamaktadır. Birinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensuplarını, ikinci bölüm bağımlı çalışan meslek mensuplarını ve üçüncü bölüm ise bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları dışındaki kümeyi örneğin; emekli olmuşlar ve işsizleri kapsamaktadır. Birinci ve ikinci bölümde kavramsal çerçeve, etik çatışmalar, dürüstlük ve tarafsızlık altında kurallar, genel kurallar, kurallara uygunluk, muhasebe ilkeleri, mesleğe uygun olmayan davranışlar, teşvikler, reklam ve

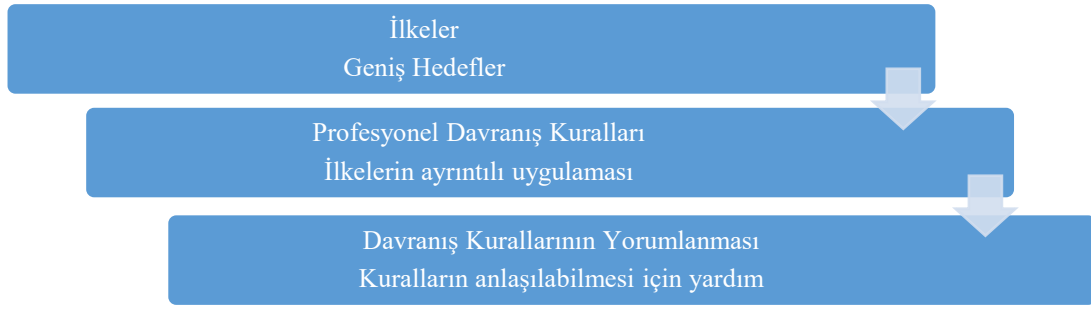
diğer formdaki talepler, gizli bilgi başlıklarını içermektedir. Üçüncü bölüm ise mesleğe uygun olmayan davranışlar başlığı altında açıklanmıştır.

Kurallar kodlanmış olup aramaya kolay bir veri tabanına sahiptir. Örneğin, 1.400.010.01 şeklinde görünen referans için numaralandırma kuralı mevcuttur. Numaralandırma kuralı yukarıda belirtilmiş olan bölümlerle ilişkili tek bir rakamla başlar. 0- Önsöz, 1- Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları, 2- Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları, 3- Diğer Tüm Meslek Mensuplarına ithaf edilen bölümlere tekabül etmektedir. İkinci basamak grubu ana bölümdür. “400” “Mesleğe uygun olmayan davranışlar” başlıklı bölüme atıfta bulunurken “010” ise “İstihdam Uygulamalarında Ayrımcılık ve Taciz” başlıklı konuyu ifade etmektedir. Son hane bölüm ve konuya ait paragraftır.

Önsöz- Tüm Meslek Mensupları

Tüm meslek mensuplarına hitap etmekte olan önsöz mesleki davranış kurallarına genel bir bakış çerçevesinde kısımların ilgililerini açıklarken bir meslek mensubunun birden fazla role de sahip olabileceği vurgusunu yapmaktadır. Bu gibi durumlar meslek mensubunun davranış kurallarının ilgili tüm bölümlerine başvurarak en kısıtlayıcı hükümleri uygulaması beklenmektedir. AICPA Mesleki Davranış Kuralları ile tüm üyelerine mesleki sorumluluklarını yerine getirirken rehberlik ve kurallar sağlar.

İlkeler, genel hedefler ve daha ayrıntılı kurallar için geniş bir temel sağlar. Bu temel ilkeler esasen değerler veya temel inançlardır. Ayrıntılı kurallar ve yorumlar yeterli rehberlik sağlamazsa, meslek mensubu her zaman etik ikilemlerini ilkelere karşı test edebilir. Mesleki Davranış Kuralları, ilkelerin ayrıntılı bir şekilde uygulanmasıdır. Bu kurallar Mesleki Davranış Kurallarının özüdür ve tüm üyeler veya AICPA bunlara uymalıdır. Davranış Kurallarının yorumları biraz daha az katılıktadır. Yorumlar, kuralların daha iyi bir açıklamasını sağlamayı amaçlamaktadır. Üyeler yorumlara uymak zorundadır; bunun yapılmaması, yoruma neden uymadıklarını gerekçelendirme sorumluluğunu meslek mensubuna yükler.



Tablo:3.3 Mesleki Davranış Kuralları Hiyerarşisi

AICPA tüzüğü'nün kuralları ile uyumu öncelikle üyelerin anlayış ve gönüllük esasına sonrasında meslektaş desteği ve kamuoyuna dayanmaktadır. Nihayetinde kurallara uymayan üyelere gerekli görülmesi halinde disiplin soruşturmaları açılmaktadır. Davranış kuralları, Birleşik Devletler dışında bulunan başka bir firma veya kuruluş, diğer firma veya kuruluşun davranışı en azından IESBA'nın Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallarında belirtilen bağımsızlık gerekliliklerine uygun olduğu sürece bağımsızlığının bozulmayacağı vurgusunu da yapmaktadır.

Gönüllülük esasına dayalı olan üyeliğin kabul edildiği andan itibaren üyenin gereklerinin üzerinde ve ötesinde bir öz disiplin yükümlülüğünü üstlenmesi beklenmektedir. Bu sebeple aşağıda sıralanmış olan altı adet ilkeye uyum zorunlu olmasa da etik ve profesyonel davranışın temel ilkelerini ifade etmesinden dolayı tam uyum beklenir.

- Sorumluluklar
- Kamu yararını gözetme
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık
- Dürüstlük
- Mesleki Özen Gösterme
- Hizmetin Kapsamı ve Niteliğidir.

Kısım – 1 Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları

Bu bölüm bağımsız çalışan meslek mensuplarına ithaf edilmiş olup, meslek mensubunun bir şirkette yönetim kurulu üyesi gibi benzeri pozisyonlarda yer alması durumunda Kısım-2'ye de başvurması gerektiğini vurgulamaktadır. Kısım-1 aşağıda detayı yer alan bölümlerden oluşmaktadır:

- Giriş

- Dürüstlük ve Tarafsızlık
- Bağımsızlık
- Genel Standartlar
- Standartlara Uygun Davranma
- Muhasebe İlkeleri
- Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Davranışlar
- Şarta Bağlı Ücretler
- Reklam Yasağı
- Gizli Bilgiler
- Meslek Unvanı ve Şirketleşme

Giriş bölümü kavramsal çerçeve ve etik çatışmalara yer vermektedir. Meslek mensupları davranış kurallarına uyumu tehdit edebilecek durum veya ilişkilerle karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumda kurallar ve yorumlar birçok durumu ele almaya çalışır fakat her durumu ve tüm ilişkileri ele alamamaktadır. Böyle bir durumda meslek mensubu tehdidi belirleyip kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını değerlendirmelidir. Tehdit kabul edilebilir düzeyde değil ise tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir seviyeye getirilmesi için önemler almalıdır. Herhangi bir yorum eksikliği durumunda ise 3. bir tarafın görüşüne başvurulmalıdır.

AICPA tehditleri 7 kategoride değerlendirmiştir;

- Zıt Çıkar Tehdidi: Meslek mensubunun çıkarlarının müşterinin çıkarlarıyla ters düşmesi durumunda meslek mensubunun tarafsızlık ilkesine uyum tehdidi.
- Taraf Tutma Tehdidi: Muhasebe meslek mensubunun müşterisinin çıkarlarını tarafsızlığını ve bağımsızlığını tehlikeye atacağı noktaya kadar savunması tehdidi.
- Yakınlık Tehdidi: Bir müşteriyle uzun veya yakın bir ilişki nedeniyle, meslek mensubunun müşterinin çıkarlarına fazla sempati duyması veya müşterinin işini veya ürününü fazla kabul etmesi tehdidi.
- Yönetime Katılım Tehdidi: Yönetime Katılım Tehdidi, bir denetçinin yönetim rolünü üstlenmesinden veya denetlenen kurum adına yönetim işlevlerini başka bir şekilde yerine getirmesinden ve dolayısıyla tarafsız olamamasından kaynaklanan tehdittir.
- Kişisel çıkar tehdidi: Bir üyenin, bir müşteriyle veya müşteriyle ilişkili kişilerle

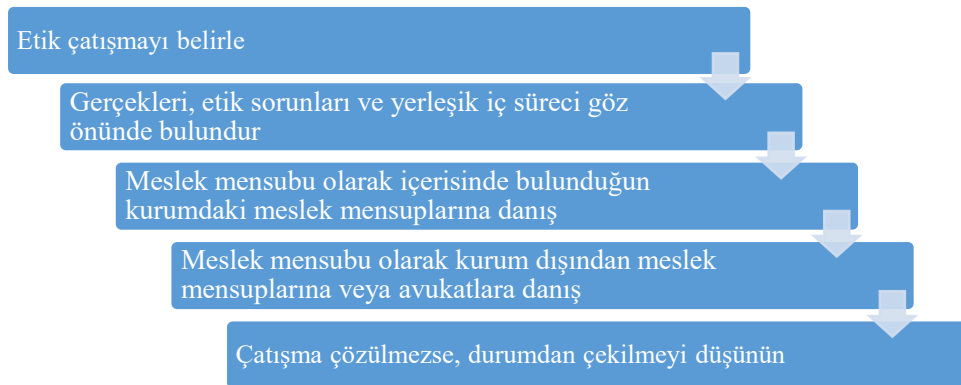
olan bir çıkardan veya ilişkiden finansal veya başka bir şekilde yararlanabilme tehdidi.

- Kendi kendini denetleme tehdidi: Bu tehdit, meslek mensubunun bir görev veya hizmetin tamamlanmasında kendi çalışmalarını gözden geçirmesi ve bunlara bağlı olması durumunda ortaya çıkar.
- Usulsüz etki tehdidi: Bu tehdit, diğer tarafın saldırganlık, manipülasyon veya başka bir nedenle üyeye hakim olması veya üyeyi etkilemesi durumunda ortaya çıkar.

Herhangi bir profesyonel hizmetin yerine getirilmesinde, meslek mensubu tarafsızlığı ve dürüstlüğü koruyarak, çıkar çatışmalarından uzak olacak ve gerçekleri bilerek yanlış sunmayacak veya kendi yargısını başkalarına tabi kılmayacak şekilde hareket etmelidir. Meslek mensubu iç, dış baskılardan veya ilgili mesleki veya yasal standartların uygulanmasındaki çatışmalardan kaynaklanan etik çatışmaları ele alırken “Etik Çatışmalar” [1.000.020] bölümündeki kılavuzu dikkate almalıdır.

Çıkar çatışmaları göz önüne alındığında bir örnek ile açıklamak gerekirse banka gibi bir kuruluşa yöneticilik yapan bir meslek mensubunun müşterileri kuruluşun müşterisi ise meslek mensubunun tarafsızlığı tehdit altındadır. Meslek mensubunun önemli işlemlere yetkisi var ise bu yetkilerini kurallara uygun bir şekilde sınırlayabilir. Ancak meslek mensubu yönetim kurulu üyesi olarak görev yapıyorsa, üye her türlü tehdidin önemini değerlendirmeli ve gerektiğinde tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almalıdır.

Giriş bölümü, etik çatışmaları çözmek için bir metodoloji ile sona ermektedir. Süreç aşağıdaki gibidir:



Tablo 3.4: AICPA Etik Çatışmaları Çözme Metodolojisi

Herhangi bir profesyonel hizmetin yerine getirilmesinde, bir üye tarafsızlığı ve bütünlüğü koruyacak, çıkar çatışmalarından uzak olacak ve gerçekleri bilerek yanlış sunmayacak veya yargısını başkalarına tabi tutmayacaktır. Dürüstlük ve tarafsızlık, herhangi bir pozisyonda veya sağlanan herhangi bir hizmet için muhasebeciler için geçerlidir. Muhasebeciler yönetime, yatırımcılara, alacaklılara, düzenleyici kurumlara ve vergi kurumlarına ve diğer paydaşlara bilgi sağlar. Bilginin faydalı olabilmesi için güvenilir olması gerekir. Bilgi, ancak bilgiyi üreten muhasebecinin bütünlük ve tarafsızlığı varsa güvenilirdir.

AICPA Davranış Kurallarına göre bağımsızlığın sorgulanabileceği tüm koşulları ve ilişkileri sıralamak mümkün değildir. Bu sebeple meslek mensubu belirli bir ilişki veya durumu ele alan bir bağımsızlık yorumunun yokluğunda, ilgili bilgilerden haberdar olan makul ve bilgili bir üçüncü taraftan faydalanmalıdır. Tehditleri ele alıp değerlendirirken aynı zamanda uyguladığı önlemleri belgeleme zorunluluğu olan meslek mensubu aksi halde “Uygunluk Sözleşmesi” ne uyumsuzluk ile değerlendirilecektir.

Bir birliğin parçası olarak iş birliği yapan ve aşağıda belirtilen altı özellikten bir veya daha fazlasını paylaşan firmalar, bir ağın parçası olarak kabul edilecek ve bu tür hakkında sınırsız raporlar düzenlerken diğer ağ firmalarının müşterilerini mali tablo denetiminden ve incelemelerinden bağımsız olmaları gerekir. Altı özellik aşağıdaki gibidir:

- Ortak bir marka adını paylaşmak
- Ortak kontrolün paylaşılması
- Karları veya maliyetleri paylaşmak
- Ortak bir iş stratejisinin paylaşılması
- Önemli profesyonel kaynakları paylaşmak
- Ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin paylaşılması

Diğer tüm denetim müşterileri için, firmanın ağ firması çıkarları ve ilişkileri tarafından yaratılabileceğini bildiği veya inanmak için sebepleri olduğu tüm tehditler dikkate alınmalıdır. Bu tehditler kabul edilebilir düzeyde değilse, tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır.

AICPA Davranış Kurallarında bağımsızlık farklı başlıklardan yorumlarla detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu başlıklardan en önemlileri finansal çıkarlar, danışmanlık,

defter tutma, tasdik dışı hizmetler (mali tablo hazırlama, mutabakatlar, KDV iade hizmeti vb.), müşteri ve meslek mensubu arasındaki davalar ve ödenmemiş ücretler olarak sıralanabilir.

Meslek mensubunun bağımsızlığını zedeleme riskinden dolayı hiçbir şekilde finansal çıkarı olmamalıdır. Kapsam dahilindeki üyelerin denetim müşterisine herhangi bir hisse senedi veya başka bir doğrudan yatırım borcu olmasını yasaklar. Söz konusu yasak sadece meslek mensubu için geçerli olmayıp eş ve birinci derece akrabalarda bu yasak kapsamındadır. Kurallar doğrudan bir yatırım borcunu yasaklar iken dolaylı yatırımları önemlilik seviyesine göre değerlendirmektedir. Örneğin denetimini üstlendiğiniz bir firmada yatırım fonu var ise önemlilik seviyesi değerlendirilmelidir. Önemlilik seviyesi değerlendirilirken yatırım fonundaki en yüksek paya sahip olmak ölçüt olarak kabul edilmemektedir. %40'ına sahip olunan bir yatırım fonuna yatırılan tutar 10.000 USD olup yılda 1.000.000 USD kazanan bir meslek mensubu şirketinin ortağı olan kişi için bu tutar önemlilik seviyesinin altında kalmaktadır. Normal borçlanma prosedürleri dışında müşteri banka ise alınan borçlar, teminatlandırılmamış krediler, 250.000 USD dolar üzeri para yatırmak bağımsızlığı zedeleyici örnekler arasında yer almaktadır. Meslek mensubu A şirketinden hisse sahibi iken denetlediği B şirketi de A şirketinden hisse sahibi ise ortak bir yatırıma sahip olduğu kabul edilir. Sahip olunan karşılıklı hisse tutarı göz önünde bulundurularak bağımsızlığın zedelenme durumu değerlendirilmelidir.

Danışmanlık, defter tutma, tasdik dışı hizmetler hizmetlerde, (mali tablo hazırlama, mutabakatlar, KDV iade hizmeti vb.) meslek mensubu denetim sırasında yönetim ya da kilit rollerde görev alması yasaklanmıştır. Denetim müşterisinin herhangi bir kaydın atılması konusunda yardım istemesi halinde hangi kaydın atılacağına denetçi karar vermiyorsa kaydın atılmasında yardımcı olmasında sakınca görülmemiştir. Atılacak olan kayda müşteri değil denetçi karar veriyorsa kendi kendini denetleme tehdidi ile yüzleşir. Meslek mensubu muhasebe bilgi sisteminin kurulması esnasında rol alabilirken sistemin tasarlanmasında rol alması iç kontrole sahip olma ihtimaliyle yasaklanmıştır.

Denetim çalışmasında denetimde eksiklik olduğunu iddia eden yönetimin başlattığı dava bağımsızlığı bozabilir. Muhasebe meslek mensubu, müşterinin dava açacağına muhtemel olduğuna inandığında, davayı başlatmak için açık bir niyet

göstermesi halinde bağımsızlık bozulabilir. Meslek mensubu tarafından dolandırıcılık ve aldatma iddiasıyla yönetime karşı dava açılması bağımsızlığı zedeleyebilir.

Cari yıl raporunun tarihinden bir yıldan fazla bir süre önce sağlanan herhangi bir profesyonel hizmet için ödenmemiş bir bedel var ise bu bedel bir yılı aşkın süredir mevcut olmasından dolayı kredi veriliyor algısı ortaya çıkacaktır. Kredi verilmesi ise bu bağlamda finansal çıkar tehdidi yaratacağından ötürü bağımsızlığı tehlikeye atmaktadır. Bu durum ancak müşteri iflas etmişse bağımsızlığı tehlikeye atmaz.

Genel standartlar başlığı altında aşağıdaki standartlara ve Konsey tarafından belirlenen organlar tarafından yapılan her türlü yoruma meslek mensubu uymalıdır.

- Mesleki Yeterlilik – Yalnızca üyenin veya üyenin firmasının makul bir şekilde mesleki yeterlilikle tamamlanmasını bekleyebileceği profesyonel hizmetleri üstlenmek,
- Gerekli Mesleki Özen – Profesyonel hizmetlerin yerine getirilmesinde gereken profesyonel özeni göstermek,
- Planlama ve Denetim – Profesyonel hizmetlerin performansını yeterli şekilde planlamak ve denetlemek
- Yeterli İlgili Veri – Gerçekleştirilen herhangi bir profesyonel hizmetle ilgili sonuçlar veya tavsiyeler için makul bir temel sağlamak için yeterli ilgili veri elde etmek.

Standartlara uygunluk kısmında ise, Denetim, inceleme, derleme, yönetim danışmanlığı, vergi veya diğer profesyonel hizmetleri gerçekleştiren bir üye, Konsey tarafından belirlenen organlar tarafından ilan edilen standartlara uyacaktır. Bu kural için AICPA tarafından onaylanan standart belirleme kuruluşları aşağıdakileri içerir:

- Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu (FASAB)
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)
- Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB)
- Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

İstihdam uygulamalarında ayrımcılık ve taciz, AICPA' nın yazılı izni olmadan sınav sorularının bilerek ifşa edilmesi, vergi beyannamesi vermemek, vergi borcunu ödememek, finansal tabloların kayıtların düzenlenmesinde ihmal, gizli bilgilerin ifşa

edilmesi, mesleki faaliyetlerin tanıtılmasında yanlış veya aldatıcı bilgiler, düzenleyici kurumların düzenlemelerine uyulmaması vb. davranışlar meslek onuru ile bağdaşmayan davranışlardır. Meslek mensubu bu gibi durumlarla karşılaştığı zaman AICPA Davranış Kurallarında “Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Davranışlar” (1.400.001) başlıklı bölüme başvurmalıdır.

Koşullu ücretler bir sonuca dayanmaktadır. Örneğin, kişisel yaralanma avukatları genellikle nihai hasar ödülünün bir yüzdesini talep eder. Müşterileri için para almazlarsa, ödeme almazlar. Bu, avukata davanın sonucunda kazanılmış bir menfaat sağlar. Avukatın bağımsız veya objektif olması gibi bir beklenti yoktur. Meslek mensubu tarafından gerçekleştirilen birçok hizmet için bağımsızlık ve tarafsızlık esastır. Bağımsızlıklarını ve tarafsızlıklarını korumak için, koşullu ücretler kuralı, belirli hizmet türleri için koşullu ücretlerin alınmasını yasaklar.

Komisyonlar ve Yönlendirme Ücretleri kuralı, bağımsızlık, bütünlük ve tarafsızlık kurallarını desteklemektedir. Müşteriler, güvenilir bir profesyonel olarak muhasebecilerinden tavsiye isterler. Bu tavsiyenin güvenilir olması için muhasebecinin dürüstlüğü ve tarafsızlığı kusursuz olmalıdır. Komisyonlardan ve sevk ücretlerinden kaçınmak, denetçilere hem gerçekte hem de görünüşte daha fazla bağımsızlık ve tarafsızlık sağlar. Muhasebe meslek mensubunun bir komisyon veya yönlendirme ücretini kabul edebileceği durumlarda, müşteriye karşı açık ve dürüst olmak dürüstlük sergiler ve müşterinin meslek mensubunun tarafsızlığını etkileyebilecek herhangi bir ihtilaf hakkında kendi kararlarını vermesine izin verir.

Kısım – 2 Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları

Davranış Kurallarının ikinci kısmı bağımlı çalışan meslek mensupları için düzenlenmiştir. Kısım 1 bağımsız çalışan meslek mensupları için düzenlenen kuralların çoğu, Kısım 2 bağımlı çalışan meslek mensupları için de geçerlidir. En önemli fark, bağımsızlık kurallarının, bağımlı çalışanlar için geçerli olmamasıdır. Çünkü bir çalışan işvereninden bağımsız olamaz. Giriş bölümü birinci kısımda olduğu gibi kavramsal çerçeve ve etik çatışmalara yer vermektedir. Kavramsal çerçeve bağımlı ve bağımsız çalışanlar için aynı tehditler ve önlemler setine dayanmaktadır. Meslek mensupları mesleki faaliyetleri boyunca tehditlerle karşılaşmaktadır. Kısım-2’de bağımlı çalışan

meslek mensuplarının karşılaşılabileceği tehditlere yer verilmiştir. Kısım 1’den farklı olarak Kısım 2’de altı adet tehdit belirlenmiştir. Bu tehditler;

- Zıt Çıkar Tehdidi: Üyenin çıkarları işveren kuruluşun çıkarlarına zıt olduğu için üyenin tarafsız davranamama tehdidi.
- Taraf Tutma Tehdidi: Meslek mensubunun, işveren kuruluşunun çıkarlarını veya konumunu, nesnelliğinden ödün verecek kadar teşvik etmesi durumunda ortaya çıkabilecek tehditlerdir.
- Yakınlık Tehdidi: Bir kişi veya işveren kuruluşla uzun veya yakın bir ilişki nedeniyle, meslek mensubunun çıkarlarına fazla sempati duyması veya kişinin işini veya işveren kuruluşun ürün veya hizmetini fazla kabul etmesi tehdidi.
- Kişisel Çıkar Tehdidi: Bir meslek mensubunun, işveren kuruluşla veya işveren kuruluşla ilişkili kişilerle olan bir çıkardan veya ilişkiden finansal veya başka bir şekilde yararlanabilme tehdidi.
- Kendi kendini denetleme: Bir üyenin, daha önce verilmiş bir kararın veya üye veya işveren kuruluşundaki bir kişi tarafından ifa edilen veya denetlenen bir hizmetin sonuçlarını uygun şekilde değerlendirmeyeceği ve üyenin başka bir hizmetin parçası olarak bir yargı oluştururken bu hizmete güveneceği tehdidi.
- Usulsüz Etki Tehdidi: Bir üyenin, konumu, itibarı veya uzmanlığı, saldırgan veya baskın kişiliği nedeniyle, işveren kuruluşla ilişkili bir bireyin veya ilgili herhangi bir üçüncü kişinin yargısına tabi olacağı veya üye üzerinde aşırı etkide bulunmaya veya zorlamaya yönelik girişimlerde bulunma tehdidi.

Bağımlı ve bağımsız çalışanlar etik çatışmaları ele almak için aynı beş adımlı süreci takip eder. Son adım, çalışan için özellikle zor olabilir, çünkü etik tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremezlerse işten ayrılmayı gerektirebilir. Üye, uygulanacak tedbirlerin niteliğini belirlerken muhakeme yapmalıdır. Çünkü tedbirlerin etkinliği koşullara bağlı olarak değişiklik gösterecektir.

Bağımlı çalışan bir üye bağımsız olmayacak olsa da yüksek derecede dürüstlük ve tarafsızlığa sahip olmalıdır. Ortaya çıkan çıkar çatışması türleri genellikle bir çalışan için bağımsız çalışan olmaktan farklı olacaktır. Ancak yüksek ahlaki karakter ihtiyacı aynıdır. Bu aynı zamanda bağımlı çalışan için daha zor olabilir. Çünkü bir işverene “hayır” demek, bir çalışan için birçok müşterisi olan bir denetçi için olduğundan daha büyük sonuçlar doğurabilir.

Genel yeterlilik standartları, gerekli mesleki özen, planlama ve denetim, yeterli ve ilgili veriler Kısım 1 ve Kısım 2 içinde aynıdır. Bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları Kısım 1’de yer alan Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu (FASAB), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (GASB), Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kuruluşlar ve AICPA komiteleri ve kurullarında listelenen aynı kuruluşlar tarafından yayınlanan tüm yasal ve profesyonel standartlara uymalıdır. Nasıl standart belirleyici kurumlar (FASB, GASB, FASAB ve IASB) tarafından yayınlanan muhasebe ilkeleri, bağımsız üyeler için geçerliyse, aynı ilkeler bağımlı çalışan üyeler için de geçerlidir. Bağımsız çalışan meslek mensupları için itibarsız sayılan aynı fiiller, bağımlı çalışanlar için de itibarsız sayılır.

Kısım – 3 Diğer Üyeler

Kuralların 3. Kısımı, AICPA Mesleki Davranış Kurallarının üç ana bölümünün en kısasıdır. Kısım 1, bağımsız çalışan üyeler için geçerlidir. Kısım 2, bağımlı çalışan üyeler için geçerlidir. Kısım 3, ne bağımlı ne de bağımsız için geçerlidir. Bu, öncelikle, iş arasında oldukları veya emekli oldukları için şu anda çalışmayan meslek mensupları için geçerlidir. Bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları için itibarsız sayılan aynı eylemler diğer üyeler için de listelenir.

Teknoloji eşi benzeri görülmemiş bir şekilde hızla gelişmektedir. Herkesi yaşamın her alanında olduğu gibi iş alanında da etkiler. İş yapış stili, davranış kuralları da teknoloji ile birlikte değişmektedir. AICPA bu konuda IFAC gibi Mesleki Davranış Kuralları üzerinde herhangi bir değişiklik öngörmemektedir. Fakat AICPA üyelerine en iyi hizmeti ve desteği verebilmek için web sitesinde yer alan kaynaklar kısmında en son teknoloji bilgilerine, araçlarına üyelerinin erişmesine olanak sağlamaktadır. Teknoloji başlığı altında dijital çağda muhasebe, yapay zeka, otomasyon, blockchain ve dijital varlıklar, gelişen teknolojiler, veri yönetimi, bilgi korunması ve gizliliği gibi konular işlenmektedir. Kaynaklar genel olarak makale, video, röportaj, şablonlar şeklindedir.

Teknoloji kaynakları içerisinde standart niteliğinde olabilecek taslak metin olarak şimdilik sadece AICPA Denetim Verileri Uygulama Programlama Arayüzü (Application Programming Interface) (API) – İnceleme talebi söz konusudur. “Bir uygulama, kendi bünyesinde bulunmayan bilgi ve fonksiyonları, bileşiklerine dahil edilen Uygulama

Programlama Arayüzü (API) sayesinde, söz konusu bilgi ve fonksiyonların kaynağı konumundaki uygulamadan alarak kullanıcıya sunar.”¹⁹ Denetim Verileri Uygulama Programlama Arayüzü Çalışma Grubunun amacı, mali denetim verilerinin iki sistem arasında aktarımı için bir Uygulama Programlama Arayüzü (API) standardı tanımlamaktır. Çalışma Grubuna katılım ve katkılar tüm ilgili taraflara açıktır. API standardı, AICPA tarafından halihazırda geliştirilmiş olan standartlar üzerine inşa etmeyi ve uygulanabilir olduğunda bu standartta tanımlanan terimleri kullanmayı amaçlamaktadır.

3.3. Kanada- Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kanada (CPA CANADA)

CPA Canada, dünyanın en büyük ulusal muhasebe kuruluşlarından biridir. CPA Canada’da meslek mensupları bölgesel ve uluslararası düzeylerde temsil edilmektedir. Bu bölgeler Alberta, Bermuda, British Columbia, Manitoba, New Brunswick, Newfoundland and Labrador, Northwest Territories and Nunavut, Nova Scotia, Ontraio, Prince Edward Island, Quebec, Saskatchewan, Yukon ve Caribbean şeklinde sıralanmaktadır. CPA Canada, Asya ve Karayipler’deki uluslararası bölümleriyle muhasebe mesleğini ulusal olarak temsil eder. CPA Canada, ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarının belirlenmesine katkıda bulunur ve yasama organları ve kamu çıkar grupları nezdinde bir savunucu olarak hizmet eder. CPA Canada, eğitim standartlarını belirler, üyelerine eğitim rehberlik materyalleri sağlar, ortak final sınavını geliştirir ve üyeleri arasında mesleğin teknik ve etik standartlarına uygunluğun izlenmesini ve uygulanmasını teşvik eder.

CPA Canada kuruluşu altındaki Kamu Güveni Komitesi (Public Trust Comitee-PTC), mesleğin etik standartlarını ve denetim süreçlerini denetlemek ve kamu güvenliğini korurken mesleğin bütünlüğünü korumaya hizmet etmek üzere Haziran ayı 2014 yılında kurulmuştur. Komitenin yapısı gereği sorunlar istişari ve belirli bir süreç dahilinde belirlenerek ele alınmaktadır. Akabinde Komite, Üst Düzey Yöneticiler Konseyi aracılığıyla CPA Canada’ya rapor verir. Meslek politikalarının ve süreçlerinin uyumlu hale getirilmesini Kamu Güveni Komitesi aşağıdaki yollarla desteklemektedir;

- Kamunun muhasebe mesleğine olan güvenliğini korumak için politika ve stratejiler önermek,

¹⁹(<https://www.ideasoft.com.tr/application-programming-interface-nedir/>) (Erişim Tarihi: 05.08.2022)

- Etik alanındaki uluslararası gelişmeleri izlemek; bağımsızlık ve diğer etik standartlarda önerilen değişiklikleri gözden geçirmek ve bunlara yanıt vermek,
- Disiplin ve uygulama teftiş süreçleri de dahil olmak üzere mesleğin düzenleyici gerekliliklerinin, süreçlerinin gelişimini ve yenilenmesini izlemek,
- Halkın mesleğe olan güvenini artırmak için her türlü tavsiyeyi Üst Düzey Yöneticiler Konseyi'ne ve nihayetinde mesleğin yönetiminden sorumlu olanlara iletmek.

Daimî Bağımsızlık Komitesi (ISC), tüm Kanada muhasebe meslek mensupları tarafından kendi etik kurallarında eyalet organları tarafından benimsenmesi için yüksek kaliteli bağımsızlık standartları önererek Kamu Güven Komitesi'ne (PTC) yardımcı olur.

Üyelik Yükümlülükleri Beyanları, IFAC Üye Uyum Programının temelini oluşturur. Uluslararası standartların benimsenmesi veya başka bir şekilde dahil edilmesi, desteklenmesi ve bireysel üyelerinin mesleki davranışlarını sağlamak için yeterli yaptırım mekanizmalarının sürdürülmesi yoluyla kamu yararına hizmet etmeye odaklanır. Güvenilir ve yüksek kaliteli muhasebe meslek kuruluşları için bir çerçeve görevi görürler. Kanada eyalet organları tarafından benimsenen etik standartlar, Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları ile uyumlu olarak oluşturulmuştur.

Kural 204, meslek mensuplarının üstlendikleri görevler sırasında denetçi bağımsızlığını korumalarını sağlayarak mesleğinin standartlarını belirler. Mesleki davranışlarının bir parçası olarak sürdürmesi gereken standartları ve gereksinimleri belirler. Kural 204'ün bireysel eyalet organları tarafından ne ölçüde benimseneceği bu organlar tarafından belirlenir. Kural 204'ün ilkeleri genel olarak Kanada'da benimsenmiş olsa da bazı yargı alanlarında bazı özel farklılıklar olabilir. Her il organı tarafından kabul edilen Mesleki Davranış Kurallarını ilgili durumlarda incelenmelidir.

Kural 204, güvence ve sınırlı denetim görevlerinde bağımsızlığın kapsamlı tanımını ile giriş yapmaktadır. Tehditlerin belirlenmesi, önlemler ve bağımsızlığa yönelik bir tehdit tespit edildikten sonra bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararı için çeşitli durumlara göre gerekli olabilecek belgeleme prosedürleri, üyelerin yasaklanmış çıkarları ve ilişkileri ifşa etmeleri için gerekli prosedürler, uyumluluğu sağlamak için firmalar, ortaklar ve profesyonel çalışanlar için yükümlülükler ve prosedürler, iflas

sözleşmelerinde bağımsızlığın korunması, bir üye veya firma bir bağımsızlık şartını ihlal ettiğinde şartlar ve süreçler, seçim mevzuatı kapsamındaki denetimler Kural 204 ile açıklığa kavuşturulmuştur.

IESBA ile uyumlu Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar ve Kural 204 haricinde CPA Canada teknoloji ile ilgili alanında birçok çalışma ve yayın yapan bir kuruluştur. Söz konusu kaynaklar çoğunlukla bilgilendirme temelli yazılar olup standartlar üzerinde teknoloji temelli bir değişiklik henüz söz konusu değildir. Karmaşık iş kararları almak için yapay zeka ve makine öğrenimi, meslek mensupları için teknoloji kaynakları, otomasyon ve yapay zekanın meslek mensubunun rolüne etkisi, denetçilerin farkında olması gereken genel bilgi teknolojisi kontrolleri konularında yazılar yayınlanmaktadır.

Sertifikalı Bilgi Teknolojisi Uzmanı (Certified Information Technology Professional) (CITP), Bilgi Teknolojisi alanındaki profesyoneller için bir sertifikadır. CITP kimlik bilgisi, çok çeşitli iş teknolojisi uygulama alanlarında teknik uzmanlığı tanır. Kanada Yeminli Mali Müşavirler (CPA Kanada), Amerikan Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ile birlikte bu lisansı alma hakkını sunar. Lisans ile birlikte meslek mensuplarından işletme içinde riski değerlendirebilmeleri, dolandırıcılığı ortaya çıkarabilmeleri ve denetimler yapabilmeleri beklenir.

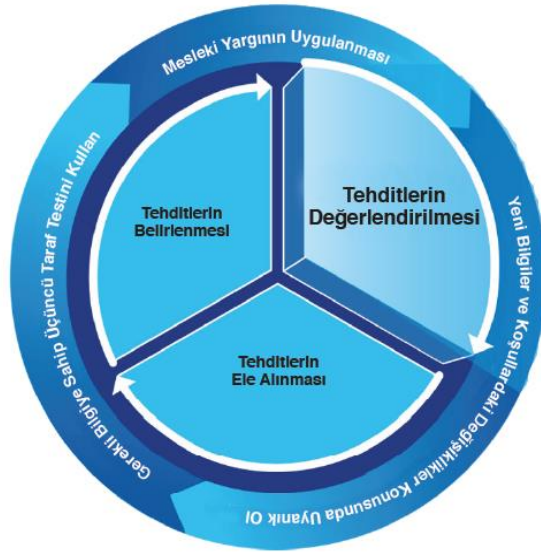
Bilgi teknolojilerinin hızlı değişimi sonucunda kişisel verilerin, hassas bilgilerin toplanması dağıtılması, ifşa edilmesi gibi süreçlere de ihtiyaç artmaktadır. Bu kavramlar, Kanada Yeminli Mali Müşavirlerin “İleriye Giden Yol: Anlayışları Eyleme Dönüştürme- The Way Forward: Transforming Insights to Action” adlı öngörü raporunda ifade edilmiştir. CPA Canada, muhasebe mesleğinin, temel güven ve dürüstlük niteliklerini ve gerekli veri yönetimini ve verilerin getirdiği değere dayalı olarak kararların alındığına dair güvenceyi sağlamak için kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kaldırabilecek bir konumda olduğunu vurgular.

3.4. Avustralya- Muhasebe Mesleki ve Etik Standartlar Kurulu (Accounting Professional&Ethical Standards Board -APESB)

Avustralya Muhasebe Mesleki ve Etik Standartlar Kurulu, CPA Australia ve Avustralya Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (Institute of Chartered Accountants Australia) (şimdi Yeminli Mali Müşavirler Avustralya ve Yeni Zelanda (now Chartered

Accountants Australia & New Zealand) bir girişimi olarak, Şubat 2006'da bağımsız bir organ olarak kuruldu. APESB, birincil amacı kamu yararına yüksek kaliteli mesleki ve etik bildiriler geliştirmek ve yayınlamak olan bağımsız bir yönetim kurulu tarafından yönetilmektedir. Bu bildiriler, Avustralya'nın başlıca üç profesyonel muhasebe kuruluşunun (Chartered Accountants Australia and New Zealand, CPA Australia ve Institute of Public Accountants) üyeliği için geçerlidir. APESB tarafından yayınlanan standartlar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan standartlarla uyumludur. IFAC tarafından yayınlanan ilgili mesleki ve etik standartlar, APESB standartlarının geliştirilmesi için temel olarak kullanılır ve gerektiğinde Avustralya iş ortamına uyarlanır. Avustralya'da, APESB, APES 110 Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları (Bağımsızlık Standartları dahil) (APES 110) ve güvence dışı hizmetleri ele alan bir dizi profesyonel ve etik standart yayınlar. APESB ayrıca, IFAC'ın bir kurulu olan Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartlar Kurulu'na (IESBA) ve diğer ilgili uluslararası standart belirleme kurullarına yapılan sunumlar geliştirerek uluslararası standart belirlemeye katkıda bulunur.

Kurallar, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan Uluslararası Muhasebeciler için Etik Kurallarına (Bağımsızlık Standartları dahil) dayanmaktadır. Kurallardaki ek Avustralya tanımları veya paragrafları AUST ön ekini içerir. Kuralların birinci kısmı, kamu yararına hareket etme konusundaki kapsayıcı sorumluluğu ve Kuralların temel ilkelerini açıklar. Kavramsal çerçevenin yanı sıra, temel ilkelere ve olası güvencelere uyulmasına yönelik tehditleri ana hatlarıyla belirtir. Kavramsal çerçeve, ilkelere uyumluluğa yönelik tehditleri belirlemek ve bunlarla başa çıkmak için bir karar verme aracı sağlar. Bu sebeple genel olarak takip edilmesi kolay bir süreç sağlamak için bir diyagram geliştirilmiştir. Etik bir çatışma çözüm süreci aşağıda yer almaktadır;



Şekil 3.1: IESBA Etik Çatışma Çözüm Süreci (TÜRMOB, 2021)²⁰

Kuralların bu kısmı, Kısım 1'in ve kavramsal çerçevesinin, kamu uygulamasındaki istihdam ilişkileri olan üyeler de dahil olmak üzere özel sektördeki bağımlı çalışanlara nasıl uygulanacağını açıklar. Bağımlı çalışan üyeler, temel ilkelere uyum konusunda tehditlerle karşılaşabilirler. Kuralların 2. Bölümü, karşılaşılabilecek tehditlerin örneklerini ve tehditlerin ortadan kaldırılmasını veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesini sağlamak için uygulanabilecek (mevzuat, yönetmelik veya çalışma ortamı tarafından oluşturulan) olası önlemleri açıklar. Bölüm 210, üyelerin çıkar çatışmasının mesleki veya ticari yargıyı tehlikeye atmasına izin vermemesini gerektirir. Meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri, temel ilkelere uyum konusunda tehdit oluşturabilecek tüm olası durumları veya ilişkileri tanımlamaz. Üyeler temel ilkelere uyulmasına yönelik olası tehditleri belirleme konusunda tetikte olmaya teşvik edilir.

Bölüm 220, bir işveren kuruluşundaki tüm seviyelerdeki meslek mensuplarının, kuruluşun hem içinde hem de dışında bilgilerin hazırlanmasına veya sunumuna dahil olduğunu belirtir. Bilgi hazırlarken veya sunarken meslek mensupları:

- İlgili raporlama çerçevelerine uygun olarak

²⁰Şekil 3.1 IESBA Etik Çatışma Çözüm Süreci 2021 yılında TÜRMOB tarafından yayınlanan Örnek Olaylarla Etik- IESBA Etik Kurallar (e-kitap) adlı yayınından alınmış olup birebir IESBA'nın yayınlamış olduğu şekil ile uyumludur.

- Sözleşmeye dayalı veya düzenleyici sonuçları uygunsuz bir şekilde yanlış yönlendirme veya etkileme amacı güdülmeden eylemlerini sürdürmelidir. Bölüm 240, üyelerin kişisel kazanç veya başkalarının mali kazancı için bilgileri manipüle etmelerini veya gizli bilgileri kullanmamalarını gerektirir. Finansal bir çıkara sahip olmak veya birinci dereceden veya yakın bir aile üyesinin finansal çıkarını bilmek, tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine uyulmasına yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bölüm 250, profesyonel faaliyetlerde bulunurken teşviklerin sunulması ve kabul edilmesiyle ilgili gereklilikleri ve uygulama materyallerini ortaya koymaktadır. Teşviklerin teklif edilmesi veya kabul edilmesi, dürüstlük, tarafsızlık ve profesyonel davranış ilkelerine uyulmasına yönelik kişisel çıkar, yakınlık veya gözdağı tehdidi oluşturabilir.

Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme Standardı (NOCLAR), Bölüm 260, üyelere, yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa yanıt verirken veya bundan şüphelenildiğinde olası eylemlerin sonuçlarını ve olası eylem planlarını değerlendirmede yol gösterir. Bölüm 270, bir veya daha fazla temel ilkeye uygun olarak bir meslek mensubu üzerinde veya meslek mensubu tarafından yıldırma veya ihlalle sonuçlanması için uygulanan baskıyı kapsar.

Üyeler, işveren kuruluş içinde etik olmayan davranışların oluşmaya devam edeceğine inanıyorlarsa yasal tavsiye almayı düşünebilirler. Tüm olası önlemlerin uygulanmasına rağmen, tehditler kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa ve kuruluştaki etik olmayan davranışlar devam ediyorsa, üye, işveren kuruluştan ayrılmanın uygun olduğu sonucuna varabilir.

Kısım 1 tüm üyeler için geçerli olmakla birlikte Kısım 3 ise bağımsız çalışan meslek mensuplarına yöneliktir. Bu bölümde, Kısım 1’de açıklanan kavramsal çerçevenin Kısım 3’teki bağımsız çalışanlara nasıl uygulanacağını açıklar. Çıkar çatışmaları, tarafsızlık, gizlilik ve profesyonel davranış gibi çeşitli temel ilkelere uyulmasına yönelik tehditler oluşturur. Çıkar çatışmaları, ticari çıkarlar veya müşterilerle veya üçüncü taraflarla olan ilişkilerden kaynaklanabilir. Bağımsız çalışan meslek mensupları temel ilkelere uyumu tehdit eden çeşitli durumlarla karşı karşıya kalabilirler. Örneğin, bir firma bir müşteriden alınan toplam ücretlere aşırı bağımlı olduğunda, bir kişisel çıkar tehdidi yaratılacaktır. Çıkar çatışmaları tespit edilirse, bağımsız üyelerin bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun önlemleri almaları gerekir. Güvence dışı sözleşmeler için kullanılan koşullu ücretler ve tavsiye komisyonları, tarafsızlık gibi temel

ilkelere uyulmasına yönelik tehditler oluşturabilir. Alınan herhangi bir ücret veya komisyonu, kimden alındığı ve nasıl hesaplandığı konusunda müşterilere yazılı olarak bilgi vermelerini gerektirir. Bağımsızlığa yönelik tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek herhangi bir önlem bulunmadığından, güvence denetimleri için bu tür ücretler veya komisyonlar kabul edilemez. APESB, aşağıdaki APESB Standartlarında açıklanan belirli durumlarda koşullu ücretlerin kullanılmasını yasaklamıştır:

- APES 215 Adli Muhasebe Hizmetleri;
- APES 225 Değerleme Hizmetleri;
- APES 330 İflas Hizmetleri;
- APES 345 Bir Açıklama Belgesi Bağlantılı Olarak Hazırlanan Muhtemel Finansal Bilgilere İlişkin Raporlama;
- APES 350 Bir Kamusal Belge ile bağlantılı olarak Durum Tespiti Komitelerinde Kamu Uygulamasına üyelerin katılımı.

Müşterilerden temel ilkelere uyum konusunda tehdit oluşturabilecek hediyeler veya ağırlama teklif edilebilir. Örneğin bir müşteriden bir hediye kabul edildiğinde kişisel çıkar tehdidi oluşturulabilir. Teklifin niteliği, değeri ve amacı, tehdidin varlığını ve önemini etkileyecektir. Makul ve bilgili bir üçüncü taraf, tüm belirli gerçekleri ve koşulları tartarak, teklifi önemsiz olarak değerlendirirse, temel ilkelere uyum tehdidinin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu sonucuna varılabilir. Tehditlerin, güvenlik önlemlerinin uygulanması yoluyla ortadan kaldırılamadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarda, kamuya açık bir üye böyle bir teklifi kabul etmemelidir. Temel ilkelere uyum için tehdit oluşturduğundan, yasalarca izin verilmediği sürece herhangi bir müşteri varlığının velayetini üstlenmemelidir. Müşteri varlıklarının velayetinin üstlenilmesi, örneğin, profesyonel davranış ve tarafsızlığa yönelik bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bir çıkar çatışması, ortadan kaldırılamayacak veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek bir tehdit oluşturduğunda, üye çatışan taahhüdü kabul etmemeli veya istifa etmelidir.

Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık, Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık olarak iki kısma ayrılmaktadır. Bağımsızlık hükümleri, bir denetim şirketinin denetim müşterisine güvence dışı hizmetler sunabileceği durumları kapsar. Denetçinin, denetlenmekte olan finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olan

herhangi bir yönetim sorumluluğu üstlenmesi veya bir hizmet sağlaması konusunda katı yasaklar bulunmaktadır. Bir firmanın denetim hizmeti sunduğu Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK)'lere (Ek B'de tanımlandığı gibi) aşağıdaki hizmetler sağlanamaz:

- Muhasebe ve defter tutma hizmetlerini yürütmek.
- Başsavcı olarak hizmet etmek.
- Müşterinin hisselerinin tanıtımını yapmak, ticaretini yapmak veya üstlenilmesi.
- Müşteri için müzakere.
- Mali tablolar üzerinde önemli etkiye sahip olacak yöneticileri/görevlileri veya üst düzey yöneticileri işe almak.

Bir kaynaktan yönlendirilen birden fazla Denetim Müşterisine ilişkin toplam ücretler, denetim görüşlerini ifade eden Firma'nın toplam ücretlerinin büyük bir bölümünü temsil ettiğinde, Firma tehdidin önemini değerlendirecek ve gerektiğinde tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alacaktır. Başka bir taraf veya firma, birden fazla denetim müşterisini bir firmaya yönlendirebilir. Bu kaynağa bağımlılık ve bu müşterileri kaybetme endişesi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi yaratır. 410.3 A2 paragrafı, tehdidin önemini etkileyebilecek faktörlere örnekler sağlar ve 410.3 A6 paragrafı, uygulanabilecek olası önlemleri listeler.

Uzun süreli ilişkiler yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi açısından her zaman önem taşımıştır. APES AUST R540.19.1'a göre Avustralya'da, yasa veya yönetmeliklerin sözleşme ortakları için Kamu Yararına İlgilendiren Kurumların denetimleri için iki yıllık bir bekleme süresi gerektirdiği durumlarda, geçerli sürenin yedi yılı geçmemesi koşuluyla, bekleme süresi 31 Aralık 2023'ten önceki dönemler için üç yıl olacaktır. Denetçiler ayrıca APES 210 Denetim ve Güvence Standartlarına Uygunluk, 2001 Şirketler Yasası gibi yasa ve yönetmeliklerin getirdiği gereklilikler ve AAUSB tarafından yayınlanan denetim ve güvence standartlarına da uymalıdır.

APESB, IESBA'nın, teknoloji geliştikçe alaka düzeyini korumak için ilkelere dayalı bir şekilde IESBA Kurallarında yapılan revizyonları geliştirmeye yönelik yaklaşımıyla hemfikirdir. Avustralya'nın etik kuralları IESBA'nın etik kurallarına dayandırıldığı için

IESBA'nın değerlendirmesine sunulmak üzere Etik Kurallar Teknoloji taslağı ile ilgili olarak APESB'nin temel tavsiyeleri şunlardır:

- Önerilen 200.6 A2 ve 300.6 A2 paragraflarında "Teknolojinin muhasebecinin veya işveren kuruluşun/firmanın uzmanlığını veya yargılarını içerip içermediği" ifadesine ve önerilen 601.5 A2 paragrafında kullanılan benzer ifadelere daha fazla açıklık getirilmesi.

- Muhasebecilerin teknolojinin çıktılarını anlamaları için gerekli olan teknolojik yeterlilik düzeyine ilişkin rehberliği ya IESBA Kurallarındaki ek materyaller ya da standart hale getirildikten sonra yetkili olmayan materyallerdeki örnekler ve vaka çalışmaları yoluyla artırılması.

- Belirsiz unsurları, çoklu değişkenleri ve varsayımları ve bunların nasıl birbirine bağlı veya birbirine bağımlı olduğunu belgelemek için önerilen 120.13 A3 paragrafı için ek bir potansiyel hafifletici faktör eklenmesi.

- Önerilen 120.13 A1'den A3'e kadar olan paragrafların işleyişi, teknolojinin nasıl karmaşık koşullar yarattığı ve bir mesleki faaliyeti gerçekleştirirken ilgili sonuçları hakkında standart nihai hale getirildikten sonra ek rehberlik veya yetkili olmayan materyal geliştirilmesi.

- Çevresel, Sosyal ve Yönetişim (ESG) açıklamalarına ilişkin bağımsızlık gerekliliklerini belirlemenin amaca uygun olup olmadığını belirlemek için Bölüm 4B'nin daha bütünsel bir incelemesini yapılması.

IESBA'nın teknoloji revizyonuna önerisi dışında APESB aynı zamanda yapay zeka ve dijital teknoloji alanında bir proje başlatmıştır. Bu proje, yapay zeka ve dijital teknolojinin profesyonel muhasebeciler tarafından nasıl kullanıldığına dair bir anlayış oluşturmayı ve muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olmak için bu alanda ek mesleki ve etik yükümlölükler veya rehberliğin gerekli olup olmadığını belirlemeyi amaçlamaktadır.

Akıllı otomatik muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi, bulut bilişim ve veri madenciliğinin benimsenmesi ve sosyal medyanın kullanılması gibi teknoloji ile ilgili dış faktörler, mesleğe en fazla etki edecek kilit faktörler olarak belirlenmiştir. Bu değişikliklere uyum sağlamak için muhasebecilerin, duygusal zeka, etik, iletişim, çeviklik ve liderlik gibi alanlarda teknik becerileri ile mesleki becerileri bütünleştirmelerini

güçlendirmeleri gerekecektir. “Yeteneğin Geleceği: Sınırsız Fırsatlar”, Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler (CAANZ) raporunda, muhasebe mesleğinin gelecek için en önemli dört becerisini problem çözme, iletişim becerileri, iş birliği ve birlikte çalışma yeteneği olarak veriler ve en son teknoloji ve sistemler ile derecelendirdiğini gözlemledi. Bu rapor ayrıca bunun, teknolojinin artan kullanımının bir yansıması olduğunu ve muhasebecilerin stratejik tavsiye gibi katma değerli işlere odaklanmasını sağlayan daha düşük seviyeli işleme çalışmalarından geçişin bir yansıması olduğunu öne sürüyor.

3.5.1 Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu- Türkiye

Kamu yararının ön planda tutulduğu bir kurum aracılığıyla bağımsız denetim sürecinin hali hazırda bulunan yasal düzenlemelere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin meslekten bağımsız bir şekilde çeşitli uygulamalarla ile gözetilip kontrol edilmesi kamu gözetimi olarak adlandırılmaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. KGK’nın kuruluşunda uluslararası alandaki gelişmelerin takibi de etkili olmuştur. “KGK’nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır.”²¹

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının oluşturulmasına ilişkin mevzuat çalışmalarında bulunmak ve mevzuat değişikliklerini önermek, takip etmek ve düzenleme çalışmalarına katılmak KGK’nın en önemli görevleri arasındadır. Bu doğrultuda KGK’nın IFAC ile telif anlaşması mevcut olup uluslararası alanda IFAC’ın muhasebe meslek mensupları için revize ettiği etik kuralları KGK’da Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının (Bağımsızlık Standartları Dâhil) son sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 22/09/2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. Etik Kuralları, görev tanımı gereğince IFAC meslek mensupları kapsamında ele alırken KGK bağımsız denetçileri hedef alarak yayımlamalarını yapmaktadır. KGK tarafından yayınlanan etik kurallar dört kısımdan oluşur. Bu kısımlar; Kısım 1- Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler, Kavramsal Çerçeve, Kısım 2- Boş bırakılmıştır, Kısım 3- Bağımsız Denetçiler, Kısım 4- A&B Bağımsızlık Standartları

²¹(https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tanitim/Kariyer_Uzmani.pdf) (Erişim Tarihi: 15.08.2022)

başlığı altında Kısım 4A Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık, 4B Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık şeklindedir.

Kısım-1 Etik Kurallara uyum başlığı altında ana hükümler ve uygulama hükümlerinin farklılıklarını ortaya koyarken, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranışlar temel ilkeler olarak açıklanmaktadır. Kavramsal çerçevede tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve tehditlerin ortadan kaldırılmak veya kabul edilebilir bir düzeye getirmek üzere ele alınması üç aşamalı bir yaklaşımla anlatılmaktadır.

Kısım- 2 boş bırakılmıştır. Kısım- 3 bağımsız denetçiler için kavramsal çerçevenin uygulanması başlığı altında kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık tehdidi ve yıldırma tehditleri detaylıca açıklanmıştır. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler çıkar çatışmasını da oluşturabilir. Bu noktada kurallar, çıkar çatışmalarının nasıl ele alınması gerektiği yönünde kılavuzluk etmektedir. Yeni bir müşteri kabulü ve mevcut işteki değişikliklerin sebep olabileceği tehditlere ilişkin uygulama ve ana hükümler, uzman çalışmasından faydalanılması durumunda çalışmanın kapsam ve önemi denetçi açısından kısım- 3'te yer almaktadır. Ücretler, yönlendirme ücretleri ve komisyonlar, şarta bağlı ücretlerin düzeyi ve niteliği bağımsız denetçi açısından tehdit oluşturabileceği için uygulama ve ana hükümlere değinilmektedir. Hediyeler ve ağırlanma dâhil teşvikler, emanet olarak tutulan müşteri varlıkları, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi birden fazla tehde sebep olabilir. Örneğin; Bir müşteriye kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriye satın alması muhtemel biri tarafından denetçiye ağırlanma teklifinde bulunulması, denetçinin yasa ve düzenlemelere aykırılığın farkına varıp aksiyon almaması halinde kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkmaktadır. Etik kurallar bu gibi tehditlerin nasıl ele alınması gerektiği ile ilgili denetçilere yol gösterir.

Bağımsızlık Standartları 4A ve 4B olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. 4A bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi kapsamında bağımsızlık standartlarını, 4B ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır. Etik Kuralların her bölümünde olduğu üzere bu bölüm de kavramsal çerçevenin uygulanması ile başlamaktadır. Ücretler, hediyeler ve ağırlanma, fiili hukuki ihtilaflar, finansal çıkarlar, krediler ve garantiler, uzun süreli

ilişkiler, müşteri tarafından istihdam, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi konuları ortaktır. Denetim müşterilerine güvence dışı hizmet verilmesi 4A, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim müşterileri dışında kalan güvence müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sunulması 4B'nin konularıdır.

IFAC'ın yayınlamış olduğu kuralların denetçiler için Türkiye'deki uygulayıcısı olan KKG, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardında(Bağımsızlık Standartları Dâhil) uluslararası standartlara uyum sağlayabilmek adına 02/12/2021 tarihli Resmi Gazete'de Kurul Kararı ile "Meslek Mensuplarından Beklenen Rol ve Zihniyetin Teşvik Edilmesi" ve "GDS 3000'de Yer Alan Terim ve Kavramların Etik Kuralların 4B Kısımına Yansıtılması" projesi kapsamında yapılan değişikliklerin yayımlanmasına karar verilmiştir. Bu bağlamda teknoloji ile bağlantılı güncellemeler Temel İlkeler başlığı altında tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve özen ilkelerinde yer verilmiştir. Tarafsızlık ilkesine göre denetçi mesleği ile ilgili kararları verirken bireyler, kuruluşlar, teknoloji ve diğer etkenlere gereğinden fazla güvenip bunları kötüye kullanılmamalıdır. Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine göre ise mesleki yeterliliğin devamı için teknoloji ile ilgili gelişmelerin takibi ve anlaşılmasının farkındalık gerektirdiği sürekli gelişim ile denetçi çevresinde yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmektedir.

Bölüm 120 Kavramsal Çerçeve'de, kavramsal çerçeveyi uygularken dikkat edilecek hususlarda önyargının temel ilkelere uyuma dair tehlikeleri belirlemede mesleki muhakeme gereken durumlarda etkili olabileceğine değinilir. Önyargı örnekleri içerisinde teknoloji ile alakalı olan otomasyon önyargısı olan, otomatik sistemlerden çıkan bilgi konusunda şüpheler olsa da insan muhakemesine tercih edilme eğilimine yer verilir.

3.5.2 Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli

Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) – Türkiye

TÜRMOB, değişen ve gelişen dünyadaki iktisadi hayatın hareketlenmesi, özel sermayeli işletmelerin çoğalması ile muhasebe mesleğine artan ihtiyaç doğrultusunda belirli bir tarihi geçmişin sonucunda kurulmuştur. "1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu, 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur (<https://turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkinda>)". Muhasebe meslek mensupları

yasal statüsüne ise 13 Haziran 1989 tarihli 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile erişmiştir. Belirli bir kronolojiden geçmiş olan muhasebe mesleği 3568 sayılı kanunun ardından örgütlenmesini tamamlayarak TÜRMOB çatısı altında birleşmiştir.

Mesleğin en önemli gerekliliklerinden birisi olan etik, her kuruluştaki olduğu üzere TÜRMOB tarafından da önemsenmiş ve üzerine çalışmalar yapılmıştır. “Meslek mensupları için etik kurallar el kitabı IFAC tarafından 2014 yılında İngilizce olarak yayınlanmış, 2015 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilmiş ve IFAC’ın izniyle çoğaltılmıştır (TÜRMOB Yayınları, 470, 2015).” IESBA tarafından 2014 yılında yayınlanmış olan Etik Kurallar üç bölümden oluşmaktaydı. Bölümler; Bölüm A- IESBA Etik Kuralları'nın Genel Uygulanışı, Bölüm B- Serbest Çalışan Meslek Mensupları, Bölüm C- İşletmelerde Çalışan Meslek Mensupları şeklindedir.

Bölüm A- muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranış temel ilkeleri kapsamında bu ilkelere uyumu tehdit edebilecek durumlara açıklık getirmektedir. Kavramsal çerçeveye göre önce tehdit belirlenir ve kabul edilebilirlik düzeyini değerlendirir ve bu düzeye göre tehdidi ele alır. Herhangi bir çıkar çatışması durumundaki eylem planı açıklanır ve çözilemeyen çatışmalar için yasal danışmanlık alma ikinci görüşe başvurmayı önerilir.

Bölüm B- serbest çalışan meslek mensupları için giriş kısmında tehditler ve alınabilecek önlemleri anlatmaktadır. Bu tehditler; kişisel çıkar tehdidi, kendi kendini denetleme tehdidi, taraf tutma tehdidi, yakınlık ve gözdağı tehdidi olmak üzere beşe ayrılır. Meslek mensubu müşteri kabul ederken, görevlendirme de değişiklik olması halinde oluşabilecek tehditleri her zaman dikkate alıyor olmalıdır. Bu bölümde bu durumlarda sergilenmesi beklenen davranışlar yer alır. Bu bölümde çıkar çatışmalarına, ikinci görüşlere, ücret ve diğer ödemelerden doğabilecek olan tehditlere ve alınması gereken önlemlere, hediye ikramların niteliğine ve oluşabilecek tehditlere değinilmiştir. Bölüm B bağımsızlık kavramının denetim, inceleme sözleşmeleri ve güvence dışı hizmetleri kapsamında detaylıca açıklandığı bir bölümdür.

Bölüm C- bağımlı çalışan meslek mensupları için Bölüm A’da yer alan kavramsal çerçevenin bağımlı çalışanlar tarafından nasıl uygulanacağı hakkında bir giriş

yapmaktadır. Çıkar çatışması çıkabilecek durumlar, bu durumların nasıl ele alınıp değerlendirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Muhasebe meslek mensubu bağımlı çalışması sonucu şirket içi veya dışı kullanıcılara sürekli finansal bilgiler sunmaktadır. Bu bilgiler bütçe, finansal tablo, yönetim raporları ve analizler olabilir. Meslek mensubu bu bilgileri hazırlarken dürüstlüğünden ödün vermeden doğru güvenilir ve faydalı bilgiler sunmalıdır. Doğru ve güvenilir bilgi sağlamaya çalışırken meslek mensubu tehditlerle karşılaşabilir. Bölüm C’de karşılaşılan tehditlerin kapsamı, değerlendirilmesi ve alınabilecek önlemler anlatılmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensuplarının bağlı bulunduğu şirketlerde ödüllendirmeye yönelik birtakım teşvikler olabilir. Bu tarz teşvikler kişisel çıkar tehdidi oluşturan teşvikler rüşvetler bağımsızlığı zedeler. Etik olmayan bir teklif durumunda meslek mensubu IESBA Etik Kuralları’nın Bölüm A’sında açıklanan etik çatışmaların çözümüne ilişkin ilke ve rehberleri izlemelidir.

IFAC üye ülkesi olarak Türkiye’de meslek mensuplarının uyumlaştırma sürecini TÜRMOB yürütmektedir. TÜRMOB IFAC’ın yayınlamış olduğu Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardında (Bağımsızlık Standartları Dâhil) uluslararası standartların takibi açısından bu standartları örnek olaylarla ele almaktadır. Bunun için düzenlenen “Örnek Olaylarla Etik – IESBA Etik Kurallar” 11 adet örnek olay içermektedir. Örnek Olaylar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- Örnek Olay 1- Beş Temel İlke
- Örnek Olay 2- Kavramsal Çerçeve-1. Adım, Tehditlerin Belirlenmesi
- Örnek Olay 3- Kavramsal Çerçeve-2. Adım, Tehditlerin Değerlendirilmesi
- Örnek Olay 4- Kavramsal Çerçeve-2. Adım, Tehditlerin Ele Alınması
- Örnek Olay 5- Bağımsızlık
- Örnek Olay 6- Çıkar Çatışmaları
- Örnek Olay 7- Hediyeler ve Ağırlanma Dahil, Teşvikler
- Örnek Olay 8- Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi (İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları İçin)
- Örnek Olay 9- Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi (Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları İçin)
- Örnek Olay 10- Temel İlkelerin İhlaline Yönelik Baskı
- Örnek Olay 11- Muhasebe Meslek Mensuplarından Beklenen Görevler Zihniyet ve Önyargılara Odaklanma

11 adet örnek olay seti haricinde “Örnek Olay- 13, Odak Noktamız Teknoloji, Yapay Zeka” ile değişen teknolojik çağda farklılaşan hizmet sunma şekline atıfta bulunmaktadır. Söz konusu senaryo; potansiyel müşterileri aramak ve kredi limitlerinin belirlenmesi amacı ile oldukça pahalı ve yeni bir yapay zeka sistemi tanıtan şirkette muhasebe mensubu olan kişinin, bir sonraki yıl emekli olacak olan ve bu programı destekleyen Mali İşler Direktörü (CFO)’nün yerine görevi devralma ihtimalinin yüksekliğini konu edinmektedir. Mali İşler Direktörü (CFO) tarafından muhasebe meslek mensubundan bu sistemin en kısa sürede devreye alınması istenmiş olup meslek mensubu parametreleri anlamamakla birlikte birtakım riskler içerdiğini de düşünmektedir. Bu noktada bu parametre ve riskleri araştırmak, değerlendirmek meslek mensubuna zaman kaybettirecektir. Aynı zamanda Mali İşler Direktörü (CFO)’nün bu kararının şüphe uyandırmasına sebep olacaktır.

Emekli olmak üzere olan bir Mali İşler Direktörü ’nün yerine geçme fırsatını kaybetme korkusu, muhasebe meslek mensubunun aslında tam olarak bilmediği sistemi veya ilk bulgularına dayalı olarak sistemin sergilediği olası ön yargıları kabul etmesini etkilerse kişisel çıkar tehdidi, yeni teknolojiyi anlamadığına yönelik bir algı oluşacak korkusu ile veya Mali İşler Direktörü ’nün yeni yapay zekanın olabildiğince kısa sürede uygulamaya konulmasına yönelik baskısı sebebiyle tarafsız davranma konusunda çekiniyorsa yıldırma tehdidi kabul edilebilir bir düzeyde değildir.

4. SONUÇ

Robson (1992), çalışmalarında muhasebenin gelişiminin, Eski Mezopotamya’daki tapınakların ticari işlemleri ve vergilendirme faaliyetleri ile birlikte başladığını öne sürmektedir. Antik dünyadaki tapınak ekonomisinde malları, stokları ve işlemleri kontrol etme bağlamında ortaya çıkan para, sayılar ve muhasebe arasında karşılıklı bir ilişkinin olması sonucuna dayanılmaktadır. Modern muhasebenin temeli olan makbuzlar, yevmiye kayıtları basit bir kayıt tutma işlevinden gelir. Muhasebe aslında bir ihtiyaçtan doğmuş olup güvenilir davranış itibarını sürdürme eylemi de muhasebenin gelişiminde önemli bir yere sahip olmuştur.

Eski çağlardan bu yana muhasebenin kayıt altına alma işlevinin yanında göze çarpan en önemli kavram sosyal sorumluluktur. Sosyal sorumluluk kavramı, bireyin etik bir çerçevede kamu yararına hareket etme durumudur. “Genel tanımı itibarıyla muhasebe mesleğinde sosyal sorumluluk kavramı ise işletmedeki finansal olaylarla ilgili olarak

bütün menfaat gruplarının; mevcut ve potansiyel yatırımcıların, çalışanların, borç verenlerin, satıcılar ve diğer tüm tedarikçilerin, müşterilerin, hükümetlerin ve kamu işletmelerinin ve genel olarak kamunun çıkarlarının gözetilerek mali tabloların düzenlenmesi ve bilgi üretilmesi esnasında gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerekliliğidir (Kırlioğlu, Ülkü, 2012)’’.

Dünya’da yaşanan ekonomik ve finansal krizlerin en büyük sebeplerinden birisi de muhasebe meslek mensubunun sosyal sorumluluk kavramını göz ardı ederek belli bir grubun çıkarlarına yönelik davranışlar sergilemesidir. Uluslararası alanda yaşanan Enron, Worldcom, Xerox skandalları gibi skandallardan sonra muhasebe mesleğinde daha geniş çapta kurallar ve etik düzenlemeler getirilmiştir. Kamu yararına hareket etme zorunluluğu olan muhasebe meslek mensupları bu alanda çalışan ve düzenlemeler yapan taraflarca hazırlanmış olan etik ilkeler ve kurallarla uyum içerisinde faaliyet göstermelidir. Muhasebe meslek etiğine uyum, meslek mensuplarına olan güveni artırdığı gibi meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini daha profesyonel seviyeye taşımalarına da yardımcı olmaktadır.

Muhasebe meslek mensubu mesleki faaliyetlerini sürdürürken Enron, Worldcom, Xerox skandallarında yaşandığı üzere etik ikilemlerle karşılaşabilir. Etik ikilemler ve tehditler karşısında meslek mensubu durumu ele alarak tehdit seviyesini belirlemeli, değerlendirmeli bunun sonucunda harekete geçmelidir. Meslek etiği kuralları, ilkeleri ve düzenlemeleri bu noktada meslek mensubunun en büyük kılavuzu ve yol göstericisi olmalıdır. Uluslararası alanda IFAC, AICPA gibi kuruluşların meslek mensuplarına kılavuz olabilecek sürekli güncellenen etik kuralları mevcuttur. Aynı zamanda meslek mensuplarının ulusal alanda da faydalanabilecekleri kurallar söz konusudur.

Günlük hayatta olduğu gibi iş hayatında da değişmeyen tek gerçek değişimdir. Tüm sektördeki profesyoneller kendilerini yeni gelişen teknolojiler tarafından yönlendirilen büyük değişikliklerle uğraşırken bulmaktadır. Muhasebe de bir istisna değildir. Muhasebe mesleği artık vergi, kayıt etme gibi işlerin ötesine geçti. Bulut tabanlı veri yönetimi, süreç otomasyonu, büyük veri gibi gelişmiş analitik teknolojiler muhasebecileri yeni ve güçlendirici yollarla daha da yükseltmeye hazırlanmaktadır.

Teknoloji insanların hayatlarını daha iyi hale getirebildiği gibi beklenmedik ve istenmeyen sonuçlara yol açacak şekilde de kullanılabilir. “İş dünyasının” ve “toplumsal

geleceğin” hızlı ve dönüştürücü nitelikte olan yıkıcı bir yenilikle karşı karşıya kalması sonucunda önemli bir değişim beklenmektedir. Bu durum işletmelerden çıkar bekleyen paydaşların kendi çıkarları doğrultusunda geleceğe ilişkin karar almalarını etkilemektedir. Böylesi bir ortamda alınacak kararların etkinliği; karar alınırken kullanılan bilgilerin doğruluğuna ve güvenilir olmalarına bağlıdır. Bu durum denetçilerin ve diğer muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinin daha sağlıklı ve daha güvenli olması konusunda büyük bir talep yaratmaktadır (Türker, 2018)”. Etik bir yaklaşım belirlemek meslek mensubunun doğru şeyleri yaptığına dair güveni ve hesap verilebilirliğini artırmasına yardımcı olur. Hesap verebilirlik için güçlü çerçeveler, etik için hayati destek sağlar. Hesap verebilirlik, birinin ne yaptığını açıklaması gerektiği anlamına gelir ve şeffaflığı artırır. Gelecekteki iş ortamının şekli ne olursa olsun, esneklik ve uygunluk gerektirecektir. Muhasebe meslek mensupları hem teknik mükemmelliklerini sürdürmeli hem de bunu yüksek düzeyde kişisel beceriler, mesleki nitelikler ve mesleki etik geliştirmelidir. Muhasebe meslek mensubu dijital dönüşüm çağında etiği, ancak teknolojik gelişmeleri ve yenilikleri takip ederek, bu yeniliklerin her açıdan yararlarını ve zararlarını özümseyerek mesleki etik ilkelerine ve kurallarına uyumlaştırarak sürdürülebilir kılar.

İleri teknolojiler ve küreselleşen dünya ile ekonomi de küreselleşme sonucu ülkelerarası ortak bir raporlama ve finansal dil gerekliliği doğmuştur. Uluslararası alanda muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, etik ve eğitim konularında standartlar yayınlayan geliştiren ve uluslararası alanda sözcülük yapan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) 1977 yılında Münih’te kurulmuştur. Dijital Çağda Muhasebe Mesleği ve Sürdürülebilir Etik: Ülkelerarası Karşılaştırma başlıklı yüksek lisans tezinde IFAC’ın etik standartları belirleyen kurulu IESBA’nın yayınlamış olduğu Muhasebeciler için Uluslararası Etik Kurallar (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil)’ ı baz alınarak Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, Avustralya ve Türkiye karşılaştırılmıştır. IFAC’ a üye ülkeler IFAC’ ın yayınlamış olduğu standartları baz alarak kendi kültürleri ve yasal düzenlemeleri ile uyumlaştırması gerekmektedir. Kanada ve Avustralya’nın IFAC’ın etik kurallarını tümüyle benimsediğini, Türkiye’de ise uyumlaştırma sürecini denetim ve muhasebe alanında KGK, meslek mensupları bağlamında TÜRMOB ile yürütüldüğünü, Amerika’da ise Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (AICPA) tarafından yayınlanmış olan etik kuralların benimsendiğini aşağıda detayı yer alan tabloda görmekteyiz.

Tablo 3.5 Ülkelerarası Karşılaştırma

IFAC	AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ	KANADA	AVUSTRALYA	TÜRKİYE - KGK	TÜRKİYE - TÜRMOB
Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	Kısım-1 Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları	Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	Bölüm A – Etik Kuralların Genel Uygulanışı
(Part 1 – Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework)	(Part-1 Members in Public Practice)	(Part 1 – Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework)	(Part 1 – Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework)		
Kısım 2 – Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları	Kısım-2 Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları	Kısım 2 – Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları	Kısım 2 – Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları	Kısım 2 – (...)	Bölüm C – İşletmelerde Çalışan Meslek Mensupları
(Part 2 – Professional Accountant in Business)	(Part-2 Members in Business)	(Part 2 – Professional Accountant in Business)	(Part 2 – Professional Accountant in Business)		
Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları	Kısım-3 Diğer Tüm Meslek Mensupları	Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları	Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları	Kısım 3 – Bağımsız Denetçiler	Bölüm B – Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları
(Part 3 – Professional Accountant in Public Practice)	(Part-3 All Other Members)	(Part 3 – Professional Accountant in Public Practice)	(Part 3 – Professional Accountant in Public Practice)		
Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)		Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)	Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)	Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)	
(International Independence Standards (Parts 4a and 4B))		(International Independence Standards (Parts 4a and 4B))	(International Independence Standards (Parts 4a and 4B))	Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık	

Tablo 3.5 Ülkelerarası Karşılaştırma (Devamı)

Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık		Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık	Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık		
(4A – Independence for Audit and Review Engagements)		(4A – Independence for Audit and Review Engagements)	(4A – Independence for Audit and Review Engagements)		
Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık		Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık	Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık	Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık	
(4B – Independence for Assurance Engagements Other Than Audit and Review Engagements		(4B – Independence for Assurance Engagements Other Than Audit and Review Engagements	(4B – Independence for Assurance Engagements Other Than Audit and Review Engagements		

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’ ın yayınlamış olduğu Muhasebeciler için Uluslararası Etik Kurallar (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil)’ı Kanada ve Avustralya birebir çevirmiş olup ülkelerindeki yasal mevzuata uyum açısından eklemeler söz konusudur. Avustralya kurallardaki ek tanımlamaları AUST eki ile belirtir. Kanada’nın internet sitesinde yayınlanan etik kuralları ise direkt olarak IFAC’ın sayfasında yer alan etik kurallara yönlendirmektedir. Kanada’da IFAC’ın yayınlamış olduğu kurallara ek olarak Kural 204 adı verilen güvence ve sınırlı denetim kapsamında bağımsızlıkla ilgili yayınlanan standardı bulunmaktadır. IFAC’ın yayınlayıp Kanada ve Avustralya’nın benimsemiş olduğu bu standartlar dört bölümden oluşmaktadır. Kısım- 1 Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve, Kısım- 2 Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları, Kısım- 3 Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları, Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık, Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık ’tır.

Türkiye’de ise muhasebe meslek mensuplarına yönelik iki kurum görülmesi sebebiyle uyumlaştırma süreci de buna uygun olarak gerçekleştirilmiştir. “Bunlardan biri Kamu Gözetim Kurumu ki yasal otoritedir. İkincisi ise bir sivil toplum kuruluşu (STK) olan meslek mensubunun temsilci örgütü TÜRMOB’dur. KGK, IFAC’ın yasal temsilcisi olmakla birlikte denetçiler için yasal düzenlemeler yaparken, TÜRMOB ise muhasebe meslek mensupları için Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın onayı ile düzenlemeler yapmaktadır. İki kurum farklı gibi görünse de özüne bakıldığında birbirini tamamlayıcıdır, birbirinden ayırtılamaz kurumlardır (Selimoğlu, Tiğre, 2021)”. Sonuç olarak ülkemizde bağımsız denetçiler için olan kısmı KGK, muhasebe meslek mensupları için olan kısmı TÜRMOB uyumlaştırma sürecine destek olmuştur.

KGK kuralları Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) olarak Türkçeye çevirmiştir. Kurallar dört bölümden oluşmaktadır; Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve, Kısım 2 – boş bırakılmıştır, Kısım 3 – Bağımsız Denetçiler, Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık ve Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık. TÜRMOB Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2013 baskısını kullanmaktadır. IFAC Kısım 1, TÜRMOB Bölüm A’da genel itibariyle etik kurallara uyum, temel ilkeler ve kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. IFAC Kısım 2, işletmelerde bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. TÜRMOB el kitabında ise Bölüm C, Kısım 2’ye tekabül etmektedir. IFAC Kısım 3 ve TÜRMOB Bölüm B bağımsız çalışan meslek mensuplarını hedef almaktadır. Bu bölümleri takiben IFAC Kısım 4’de denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmeleri ile ilgili Bölümü 4A ve diğer güvence sözleşmeleri ile ilgilenen Bölümü 4B’de özellikli bağımsızlık gerekliliklerini vurgulamaktadır. KGK’da Kısım 4’ü aynı şekilde çevirmiştir. TÜRMOB’un el kitabı 2013 baskısı olduğu için bu kısım yer almamaktadır. Bağımsızlık bu el kitabında Bölüm B- Serbest Çalışan Meslek Mensupları kısmında işlenmektedir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde ise Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (AICPA)’nin yayınlamış olduğu üç bölümden oluşan kurallar seti mevcuttur. AICPA’nın yayınlamış olduğu kurallarda IFAC’ta olduğu gibi bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları dikkate alınmıştır. Farklılık olarak ise AICPA’nın Mesleki Davranış Kuralları’nın üçüncü bölümünde yer alan bağımlı ve bağımsız çalışanlar dışındaki grupta

yer alan emekliler, işsizler, aday meslek mensuplarına ithafen yazılmış kurallar yer almaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), teknolojik gelişmeler ile birlikte yayınlamış oldukları etik kuralların alaka düzeyini koruyabilmek için çalışma grupları kurarak revizyonlar geliştirmeye yönelik yaklaşım sergileyip taslaklar yayınlamaktadır. Bu revizeler için çalışma gruplarına katılıp, öneri veren tek ülke bu yüksek lisans tezi kapsamında Avustralya'dır. Aynı zamanda Avustralya IFAC'ın teknoloji revizyonu haricinde yapay zeka ve dijital teknoloji alanında bir proje başlatmış olup mesleki ve etik yükümlülük ya da rehberlik gerektirip gerektirmediğini araştırmaktadır. Amerika ve Kanada ise teknoloji ile ilgili birçok makale, video, röportaj gibi kaynağa sahiptir. Fakat IFAC ya da Avustralya kadar atılan kapsamlı bir adım söz konusu değildir. Amerika AICPA, taslak olarak Denetim Verileri Uygulama Programlama Arayüzü incelemesi gerçekleştirmektedir. Bunun için bir çalışma grubu kurulmuş olup mali denetim verilerinin iki sistem arasında aktarımı için uygulama programlama arayüzü standardı tanımlamayı amaçlamaktadırlar. Kanada' da ise genel olarak bilgilendirme amaçlı yazılar, videolar, webinarlar düzenlenmekte olup standartlar üzerinde herhangi bir değişiklik öngörülmemektedir. Bilgi teknolojisi alanında Kanada ve Amerika iş birliği ile Sertifikalı Teknoloji Uzmanı lisansı verilmektedir. Bu lisans ile meslek mensupları işletme içerisindeki riski değerlendirir denetimler gerçekleştirebilir. Türkiye kısmında KGK tarafında 02/12/21 tarihli Resmi Gazete Kurul Kararı ile 'Meslek Mensuplarından Beklenen Rol ve Zihniyetin Teşvik Edilmesi' projesi kapsamında değişiklikler yayınlanmıştır. Bu değişiklikler IFAC'ın 2021 yılında yayınlamış olduğu "Görev ve Zihniyet" standardına paraleldir. Bu proje ile teknoloji ile bağlantılı olarak Temel İlkeler kısmında tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen başlıkları altında yer verilmiştir. Denetçi mesleği ile ilgili karar verirken bireylere, kuruluşlara ve teknoloji gibi etkenlere gereğinden fazla güvenip kötüye kullanmamalıdır. Mesleki şüpheciliğini sürdürmelidir. Mesleki yeterliliğini sürdürebilmesi için de teknolojik gelişmeleri anlayıp takip etmelidir. Ayrıca bu gelişmelerle ilgili farkındalık göstermelidir. Teknoloji kavramına değinilen diğer bir yer ise Bölüm 120 Kavramsal Çerçevesidir. Önyargılardan otomasyon yargısına değinilmiş olup otomatik sistemlerden çıkan bilgilere tamamen güvenilmemesi gerektiği daima sorgulama ve mesleki şüpheciliğin devam ettirilmesi gerektiğine yer verilmiştir. TÜRMOB tarafında ise IFAC'ın yayınlamış olduğu Etik Kuralları 11 adet örnek olayla ele alınmıştır. Örnek olay 13 ise "Odak Noktamız Teknoloji, Yapay Zeka" ile teknoloji

ile değişen ve farklılaşan meslek mensubu hizmetini sunma şekline atıfta bulunmaktadır. TÜRMOB aynı zamanda teknoloji alanında farkındalık toplantıları, oturumları, webinarlar düzenler; e-kitaplar yayınlar.

Muhasebe meslek mensupları için etik olmak, güvenilir, dürüst ve gerekli yeteneklere sahip olmakla yakından ilişkilidir. Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları, özellikle tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, mesleki yeterlilik, gerekli özen ilkelerinden bahseder. Etik konusunda şüphne varsa kamuoyu meslek mensubuna güvenmez. Dijital çağda süregelen değişimin arka planında paydaşlar yeni bilgi ve durumlarla karşı karşıya kalındığında meslek mensubunun yargısına güvenmek isterler. Muhasebe meslek mensubunun etik olduğuna güçlü bir inanç var olması halinde paydaşlarla da arasında bir güven oluşur.

Nihayetinde teknolojinin, etik olmak için anlaşılması gereken ayrıntılar üzerinde bir etkisi olabilir, ancak etik olmanın merkeziliğini değiştirmez. Etik, teknolojiyle değil insan davranışıyla ilgilidir. Sonuç olarak, teknolojinin bilginin nasıl, ne zaman, nerede toplandığı ve dağıtıldığı üzerinde bir etkisi olması etik açısından zorlu bir durum olsa da etik olmayan davranış teknolojiden gelmez. Teknolojiyi ve onun getirmiş olduğu yeniliği özümseyememiş meslek mensubundan gelir. Dijital bir çağda etiği sürdürülebilir kılmak ve güven aşılamak için, profesyonel muhasebecilerin yeni bilgileri nispeten hızlı bir şekilde öğrenmesi ve yargılarını bu bilgilere, genellikle daha önce görmemiş olabilecekleri şekilde uygulaması gerekecektir. Beş IESBA temel ilkesi, muhasebecilerin kendilerinden beklenen etik davranış standartlarını karşılayıp karşılamadıklarını değerlendirebilecekleri bir temel sağlar.

KAYNAKÇA

- [1] ACCA. (2016). Drivers of change and future skills.
<https://www.accaglobal.com/an/en/technical-activities/technical-resources-search/2016/june/professional-accountants-the-future-report.html>
- [2] Accounting Professional & Ethical Standards Board, (2018). APES 110 Code of Ethics
- [3] Akay, H. (2002). Muhasebe Mesleğinde Etik, *Öneri Dergisi*, 5 (17), 77-92.
- [4] Akdoğan, N. ve Akdoğan, U. M. (2018). Büyük Veri-Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Uygulamalarına ve Muhasebe Mesleğine Etkisi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (55), 1-14.
- [5] Albayrak, E. (2021). Mesleki Sahtekarlık Teorisinin Evrimi ve ACFE Yaklaşımı, *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, (7), 61–70.
- [6] Arıkan, Y. ve Güvemli, B. (2013). Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Gelişimi ve İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 5, 33–67.
- [7] Baran, E. ve Derya B, T. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Dışı Davranış Sergilemelerinin Nedenleri: Literatür İncelemesi / Reasons of Unethical Behaviors of Accounting Professionals: *Literature Review*, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12 (2), 470-506
- [8] Bekçi, İ. ve Ömürbek, V. (2011). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve “Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma”, *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, 56 (2), 95-120.
- [9] Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etik ile İlgili Çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 57-72.
- [10] Chartered Professional Accountants Canada. (2021). Complexity and the professional accountant: Practical guidance for ethical decision-making.

- [11] Chartered Professional Accountants Canada. (2021). Technology is a double-edged sword with both opportunities and challenges for the accountancy profession.
- [12] Chartered Professional Accountants Canada. (2022). Identifying and mitigating bias and mis- and disinformation.
- [13] Chartered Professional Accountants Canada. (2022). Mindset and enabling skills of professional accountants –a competence paradigm shift.
- [14] Chartered Professional Accountants Canada. (2019). Building ethical AI solutions: Using the ethics funnel and a trusted framework
- [15] Chartered Professional Accountants Canada. (2019). Big Data and Artificial Intelligence — The Future of Accounting and Finance.
- [16] Demir, B. (2015). Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4 (4), 34
- [17] Dinç, E. ve Atasel, O. Y. (2016). Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi. *KTÜ- Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 12, 267–284.
- [18] Dimitriu, O. ve Matei, M. (2014). A New Paradigm for Accounting through Cloud Computing. *Procedia Economics and Finance*, 15, 840–846.
- [19] Gül, H. (2019). Blokzincir (Blockchain) Teknolojisi ve Muhasebe Bilgi Sistemine Etkileri, *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimlerde Yenilikçi Yaklaşımlar*, 186-195.
- [20] Güvemli, O. (2013). Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi Üzerine. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 136–151.
- [21] Güzel, T. ve Mersin, Z. (2007). Bilgi Teknolojilerinin İşletmelerin Muhasebe Uygulamalarında Yarattığı Değişim. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 35, 172-177
- [22] ICAEW, (2019). New Technologies, ethics and accountability.

- <https://www.icaew.com/technical/technology/technology-and-the-profession/new-technologies-ethics-and-accountability> (Erişim Tarihi: 20.04.2021)
- [23] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2020). Elevating Ethics and Independence Standards for a Complex World.
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Report-on-Accomplishments-2020-2021.pdf>
- [24] International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). Elevating Ethics and Independence Standards for a Complex World. (2022).
<https://www.ethicsboard.org/publications/report-iesba-accomplishments-2020-2021>
- [25] Kablan, A. (2018). Endüstri 4.0 “Nesnelerin İnterneti”- Akıllı İşletmeler ve Muhasebe Denetimi. *Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı*, 23, 1561-1579.
- [26] Kardeş Selimoğlu, S. ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe Mesleğinde Bağımsızlık Standardı İle Bütünleştirilmiş Yeni Etik Kuralların Uluslararası Ve Ulusal Karşılaştırmalı Analizi (IFAC-KGK-TÜRMÖB). *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1), 21-36.
- [27] Kardeş Selimoğlu, S. “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMÖ Yayınları N0120, 55.146, 152.
- [28] Kırılıoğlu, H. ve Ülkü, S. (2012). Muhasebenin Sosyal Sorumluluk Kavramı Bağlamında Ekonomik Adam (Homo Economicus) Modeline Bir Bakış, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 25-34.
- [29] Kurnaz, E., Tekbaş, İ., Bozdoğan, T., Çetin, Ö.O. (2020). Dijitalleşmeyle Birlikte Muhasebe Eğitiminin Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 81-96

- [30] Kurtcebe, E. (2008). *21. Yüzyılda Muhasebe Mesleğinin Vizyonu*. Yüksek Lisans Tezi. Denizli: Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [31] Özyürek, H. (2009). *Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe Mesleğinin Tarihi, Muhasebecilerin İş Tatmini, Beklentileri, Karşılaşılan Sorunlar*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ufuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- [32] Palácios, H., Fernandes, J.S., Gonçalves, C., Gonçalves, G., Sousa, C. (2017), The Influence Of Ethical Dilemmas In The Accounting. *Tourism & Management Studies*, 13(3), 49-57.
- [33] Provasi, R. and Farag, S. (2013). Accounting in Ancient Times: A Review of Classic References. *Accounting & Financial History Research Journal*, 5, 68–87.
- [34] Rasgen, M. ve Gönen, S. (2019). Endüstri 4.0 ve Muhasebenin Dijital Dönüşümü. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (3).
- [35] Ruiz, A.I., Peña, Y.K. and Bringas, P.G. (2011). A Flexible Accounting Model for Cloud Computing. *Deusto Institute of Technology. University of Deusto*
- [36] Sakarya, Ş. ve Kara, S. (2010). Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2010 (1), 57-72
- [37] Sarı, Ö. H. ve Sarıtaş, H. (2019). Muhasebe Mesleğinde Etik Dışı Davranışlara Neden Olan Durumlar: Denizli İlinde Bir Uygulama. *AdnanMenderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6 (1), 77-93.
- [38] Taymaz, E., İzmen, Ü. Vd., (2012). *Türkiye’nin Dijital Ekonomiye Dönüşümü Türkiye Bilişim Sektörü: Yeri, Önemi, Evrimi ve Yetenekleri hakkında rapor*. TÜBİSAD, Bilişim Sanayicileri Derneği.
- [39] Tutar, S. (2019). Endüstri 4.0’ın Muhasebe Mesleğine Olası Etkileri / Possible Effects Of Industry 4.0 On The Accounting Profession. *Uluslararası Ekonomi İşletme ve Politika Dergisi*, 3 (2), 323-344.
- [40] Türker, M. (2018). Dijitalleşme Sürecinde Küresel Muhasebe Mesleğinin Yeniden Şekillenmesine Bakış. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1); 202-235.

- [41] TÜRMOB. (2021) Örnek Olaylarla Etik – IESBA Etik Kurallar (e-kitap)
<https://online.fliphtml5.com/nitus/qoth/#p=1> (Erişim Tarihi: 15.06.2022)
- [42] TÜRMOB. (2022). IESBA Etik Kurallar Örnek Olay 13, Odak Noktamız Teknoloji ve Yapay Zeka.
<https://www.turmobil.org.tr/haberler/a3868e30-e73b-4c40-868c-200587573430/iesba-etik-kurallar---ornek-olay---13--odak-noktamiz-teknoloji--yapay-zeka> (Erişim Tarihi: 15.05.2022)
- [43] Uyar, S. (2005). Muhasebe Mesleğinde Etik İlgili Düzenlemeler.
<https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>
- [44] Uysal, U.T., Türker, M. ve Kurt, G. (2019). *Etik ve Etik Kurallar Muhasebe Meslek Mensupları İçin*. T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116. Ankara.
- [45] Yardımcıoğlu, M., Karahan, M. ve Yörük, A. (2019). Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi- Journal of Accounting Institute*, (0)61, 35-46
- [46] Yücel, T.A. (2018). *Genel Muhasebe (Finansal Muhasebe)*. 5. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanlar Derneği.
- [47] https://www.soas.ac.uk/cedep-demos/000_P563_EED_K3736-Demo/unit1/page_10.htm (Erişim Tarihi: 19.12.2021)
- [48] <https://bernardmarr.com/artificial-intelligence-in-accounting-and-finance/> ((Erişim Tarihi: 15.10.2021)
- [49] <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/blockchain-technology-shaping-future-accountancy-profession> (Erişim Tarihi: 28.8.2021)
- [50] <https://bus206.pressbooks.com/chapter/chapter-1/> ((Erişim Tarihi: 3.7.2021)
- [51] https://www.bbc.co.uk/ethics/introduction/intro_1.shtml (Erişim Tarihi: 01.01.2020)
- [52] <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose> (Erişim Tarihi: 13.06.2021)

[4b8e1eb0-112f-4812-b0e7-dc0b922b61a2](https://www.turmob.org.tr/4b8e1eb0-112f-4812-b0e7-dc0b922b61a2) (turmob.org.tr) (Erişim Tarihi: 20.09.2021)

[53] <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5281/BaskaninMesaji> (Erişim Tarihi: 20.09.2021)

