

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE-FİNANSMAN BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE
MUHASEBE YÖNETİCİLERİNİN
ETİKSEL KARAR SÜRECİ**

DOKTORA TEZİ

**Hazırlayan
Ahmet ÜNSAL**

**Tez Danışmanı
Prof Dr. Nalân AKDOĞAN**

Ankara- 2007

Gazi Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne

Ahmet ÜNSAL' a ait *“İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci”* adlı çalışma, jürimiz tarafından Muhasebe- Finansman Bilim Dalı'nda DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

(İmza)

Başkan

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

(İmza)

Danışman

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

(İmza)

Üye

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

(İmza)

Danışman

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

(İmza)

Danışman

Akademik Unvanı, Adı Soyadı

Önsöz

ABD kaynaklı son muhasebe usulsüzlüklerinde daha çok muhasebe kural ve standartlarının istismarı şeklinde gerçekleştirilmiştir. İstismarı yapan kişi ve kurumların savunmalarında ise ya mevcut muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uyulduğu gerekçe olarak kullanılmıştır. Ya da kurumun taşıdığı sorumluluklara atıflar yapmışlar. Ancak kuruma karşı taşınan sorumluluklara ise sanki sorumluların hiç sorumlulukları yokmuş gibi beyanlarda bulunmuşlardır. Usulsüzlüğü yapanlara karşı yöneltilen suçlamalarda ise mevcut bir durumu açıklayacak daha iyi bir uygulama varken doğruluk değeri düşük yöntem ve prosedürleri uygulamanın etik olmadığı suçlamasıdır. Mahkemeler kurallara uygunlukları ve yasalara uygunlukları doğrunun gerçekleştirilmesinde tek geçerli neden saymamışlardır. Mahkemeler yargılarında doğruluğa ulaşmak için yasal gereklilikleri azami gerekler olarak görmeyip, asgari gerekler olarak değerlendirmişler ve muhasebe yolsuzluğu yapan kişi ve kurumlara büyük miktarda para cezaları ödetmeye mahkum etmişlerdir.

Usulsüzlüklere karşı çözüm arayışlarında gözler işletmelerde çalışan muhasebecilere ve işletme üst yönetimine çevrilmiştir. İşletmelerde çalışan muhasebe yöneticilerinin etiksel karar süreçleri ve muhasebeciler arasındaki mesleki konumları bu çalışmanın sebebini oluşturmaktadır. Türkiye uygulamasında işletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin mesleki konumu, işletmelerdeki konumunun tespit edilmesi ve işletme etik politikalarının neresinde olduğunun belirlenmesi bir gerekliliktir. Bu amaçla işletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin, etiksel karar sürecinin incelenmesi bu konu ile ilgili çalışma eksikliğini gidermesi ve bundan sonraki yapılacak çalışmalara ve düzenlemelere katkı sağlaması amaçlanmaktadır.

İÇİNDEKİLER

Önsöz	i
İçindekiler	ii
Kısaltmalar Cetveli	xi
Tablolar Cetveli.....	xiii
Şekiller Cetveli.....	xiv
Giriş	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİKSEL ÇERÇEVE

1.1. Felsefenin Bir Dalı Olarak Etik.....	3
1.1.1. Temel Etik Sistemleri.....	5
1.1.1.1. Fayda Bilimi Teorileri	6
1.1.1.1.1. Çıkarıcı Fayda Teorileri	7
1.1.1.1.2. Çoğulcu Fayda Teorileri	8
1.1.1.1.3. Erdem Ahlakı.....	10
1.1.1.2. Görev Bilimi Teorileri.....	13
1.1.1.2.1. Kant Ahlakı.....	15
1.1.1.2.2. Relativist Teoriler.....	17
1.1.1.2.3. Adalet Teorisi.....	19
1.1.2. Etiksel Davranışın Sınırlamaları	21
1.1.2.1. Etik Teorilerinin Sınırlamaları	22

1.1.2.2. Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Farklılığı Sınırlaması	23
1.1.2.3. Meslek Ahlakı Uygulamalarında Sınırlamalar	25
1.1.2.4. Kavramsal İkilemlerin Sınırlamaları	29
1.1.2.3.1. Etik, Ahlak İkilemi	30
1.1.2.3.2. Etik Mi, Yasal Mı, Kural Mı İkilemi	32
1.1.2.3.3. Muhasebe Etiği Olup Olmadığı İkilemi	34
1.1.2.3.4. Kural mı, İlke mi İkilemi.....	42
1.1.2.2. Etik Uygulamalarının Faydaları	45
1.2. Muhasebe Felsefesi	47
1.2.1. Finansal Olaylar	48
1.2.1.1. Finansal Olaylarda Etik Hiyerarşisi	50
1.2.1.2. Vergi Muhasebesinin Muhasebeye Etkisi	51
1.2.2. Muhasebe Sürecinde Seçimler.....	52
1.2.2.1.Yasal Faaliyetler	55
1.2.2.1.1.Yasal Ve Etik	55
1.2.2.1.2.Yasal Olan Etik Olmayan Faaliyetler	56
1.2.2.2. Yasal Olmayan Faaliyetler	63
1.2.2.2.1. Muhasebe Hilesi	67
1.2.2.2.2. Muhasebe Hatası	71
1.2.2.2.3. Muhasebe Usulsüzlüğü	71
1.2.3. Muhasebe Sürecinde Değerler.....	74
1.2.3.1. Ekonomik Değerler	75
1.2.3.2. Felsefi Değerler	76
1.2.3.2.1. Sübjektif Değer	77

1.2.3.2.2. Objektif Değer.....	78
1.2.3.3. Muhasebe İşlem Değerleri.....	84
1.2.3.3.1. Değer Ölçüm Araçları	88
1.2.3.3.2. Ölçüm Değerleri.....	92
1.2.4. Muhasebecinin Temel Etik İlkeleri	96
1.2.4.1. Mesleki Ahlaki Yeterlilik	98
1.2.4.1.1. Etiksel Yeterliliğin Korunması	99
1.2.4.1.2. Etiksel Yeterliliğin Sürdürülmesi	101
1.2.4.2. Mesleki Bağımsızlık, Tarafsızlık	104
1.2.4.3. Mesleki Doğruluk.....	88
1.2.4.3.1. Doğruluk, Açık Fikirlilik	106
1.2.4.3.2. Doğruluk, Dürüstlük	107
1.2.4.3.3. Doğruluk, Güvenilirlik.....	107
1.2.4.4. Mesleki Gizlilik	108
1.2.4.5. Kişisel Ahlaki Sorumluluk	110

İKİNCİ BÖLÜM

ETİKSEL KARAR SÜRECİNİN ANALİZİ

2.1. Etiksel Karar Sürecini Etkileyen Faktörler	114
2.1.1. Kişisel Değişkenlerin Etkisi	118
2.1.1.1. Etik Bilgi Kapasitesi Değişkeni	118
2.1.1.2. Bilişsel Gelişim Düzeyi Değişkenleri.....	120
2.1.1.3. Eğilimlerin Şiddetindeki Değişkenler.....	122

2.1.1.3.1. Dürüst Muhasebeci.....	124
2.1.1.3.2. Aşırı Tutucu Muhasebeci	125
2.1.1.3.3. Aşırı Atıcı Muhasebeci.....	125
2.1.1.3.4. Dolandırıcı Düzenbaz Muhasebeci.....	126
2.1.2. Durumsal Değişkenler	126
2.1.2.1. Kurumsal Davranış İlkeleri	127
2.1.2.2. Mesleki Davranış İlkeleri.....	129
2.1.2.3. Finansal Raporların Güvenilirliğini Etkileyen Değişkenler..	131
2.1.2.3.1.Yönetimin Güvenilirliği	133
2.1.2.3.2. İşletme Muhasebecilerinin Etik Güvenceleri	135
2.1.2.3.3. Dış Güvencelerin Güvenilirliği	136
2.1.3. Fırsatlar	137
2.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Yetersizliği	137
2.1.3.1.2. Muhasebe Fırsatları.....	138
2.1.3.1.3. Sosyolojik, Ekonomik Fırsatlar.....	139
2.2. Etiksel Davranışı Birleştiren Faktörler.....	141
2.2.1. Ahlaki Algılama.....	142
2.2.2. Etkilerin Yoğunluğu.....	145
2.2.2.1. İçsel Etkilerin Yoğunluğu	145
2.2.2.2. Dışsal Etkilerin Yoğunluğu.....	145
2.2.2.3. Karar Vermekten Kaçınma	148
2.2.3. İşlevsel Yargılama	151
2.2.3.1. Sübjektif Yargılama	154
2.2.3.2. Objektif Yargılama	155

2.2.3.3. Etiksel Yargılama.....	157
2.2.4. Ahlaki Niyet	160
2.2.4.1. Bilişi Yönetme	163
2.2.4.2. Vicdan Muhasebesi.....	165
2.2.4.3. Niyetin Yasal Boyutu	168
2.3. Değerlerin Çatışması.....	171
2.3.1. Muhtemel İkilem/Çatışma Alanları	180
2.3.2. İkilem/Çatışmaların Muhtemel Çözüm Araçları	180
2.3.2.1. Etiksel Farkındalık	180
2.3.2.2. Etiksel Yöntemler	184
2.3.2.2.1. Etiksel Gerekçeler	184
2.3.2.2.2. Ahlaki Gerekçeler.....	187
2.3.2.2.3. Düzenleme Kurullarının Tavsiyeleri.....	191
2.4. Türkiye Uygulamasında Muhasebe Mesleğinin Konumu	195
2.4.1. Geleneksel Muhasebe Topluluğunun Mesleki İlişkileri	196
2.4.1.1. Muhasebecilerin Mesleki Faaliyetlerdeki Dağılımları	198
2.4.1.2. Bağımlı Muhasebecilerin Meslek Odalarına Üyelikleri....	199
2.4.1.3. Bağımlı Muhasebecilerin Yeterlilikleri.....	201
2.4.1.4. Bağımlı Muhasebecilerin Sınıflandırılması	202
2.4.1.4.1. Sertifikalı Ve Sertifikasız Çalışma Ölçütüne Göre	202
2.4.1.4.2. Çalışma Bürolarının Kullanım Süresi Ölçütüne Göre	203
2.4.2. Fonksiyonel Muhasebe Topluluğunun Mesleki İlişkileri.....	206
2.4.2.1. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Uzmanlaşma	207
2.4.2.1.1. Büro Muhasebecileri.....	210

2.4.2.1.2. Örgüt Muhasebecileri	211
2.4.2.1.3. Kamu Muhasebecileri	212
2.4.2.1.4. Üniversite Muhasebe Öğretim Üyeleri	213
2.4.2.2. Fonksiyonel Muhasebe Kurumları	214
2.4.2.3. Bağımlı Muhasebecilik Kurumunda Etiksel Boşluklar	216
2.4.2.3.1. Bağımlı Muhasebeci Tanımlamasında Etiksel Boşluk ..	217
2.4.2.3.2. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Eksik Uygulaması	219
2.4.2.3.3. Muhasebe Yöneticilerinin Sertifikasyon Boşluğu	222
2.4.2.3.4. Fonksiyonel Muhasebe Odalarının Olmaması	223
2.4.2.3.5. Meslek Unvanlarının Fonksiyonel Olmaması	225
2.4.2.3.6. Fonksiyonel Meslek Ahlak Yasasının Olmaması	225

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE ETİK STRATEJİLERİN YÖNETİMİ

3.1. İşletmede Muhasebecilerin Rolü	226
3.1.1. Muhasebe Yöneticilerinin Rolü	227
3.1.1.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Rolü	228
3.1.1.2. Vergi Uygulamalarında Rolü	229
3.1.1.3. Etik Stratejilerinin Uygulamasında Rolü	232
3.1.2. İç Denetçilerin Rollerini	233
3.1.2.1. İç Ve Dış Deneticilerin İletişimi	236
3.1.2.2. İç Deneticilerin Bağımsızlığı	239
3.1.2.3. Baş Deneticiler	241

3.1.2.4. Etik Stratejilerinin Uygulanmasında İç Denetçilerin Rolü	242
3.2. Kurumsal Söz Yasaları	242
3.2.1. Kurumsal Değerlere Bağlılık Süreci	248
3.2.1.1. Kurumun Etik Değerleri	252
3.2.1.1.1. Kurumsal Değerleri Geliştirme Aşamaları	255
3.2.1.1.2. Kurumsal Etik Değer Geliştirmenin Sınırlamaları	259
3.2.1.2. Kurumsal Davranış Standartları	260
3.2.1.2.1. Kurumsal Söz Yasası Yazma Şekli	264
3.2.1.2.2. Kurumsal Söz Yasasının İçeriği	265
3.2.1.3. Etiksel İlkelerin Yasallaştırılması	269
3.2.1.3.1. Kurumsal Etik Eğitimi	270
3.2.1.3.2. Kurumsal Etik İletişimi	273
3.2.2. Kontrol Sistemi Mekanizmaları	275
3.2.2.1. Denetim Kurulu	277
3.2.2.2. Etik Komitesi	281
3.2.2.3. İç Kontrol Sistemi Mekanizmaları	282
3.2.2.3.1. Yönetim Kontrol Mekanizmaları	284
3.2.2.3.2. Muhasebe Kontrol Mekanizmaları	284
3.2.2.3.3. Etiksel Geri Bildirim Mekanizmaları	293
3.3. Finansal Bildirimlerde Sorumluluk	300
3.3.1. Yüksek Kaliteli Finansal Raporlama Sorumluluğu	300
3.3.1.1. Etiksel Yargılamayı İçeren Finansal Raporlar	302
3.3.1.2. Doğru Bilgi	304
3.3.1.2.1. İlgili Bilgi	305

3.3.1.2.2. Güvenilir Bilgi	308
3.3.1.2.3. Karşılaştırılabilirlik.....	310
3.3.1.3. Ön Yargılardan Uzak Bilgi	312
3.3.2. Yüksek Kaliteli Raporların Sınırlılıkları.....	313
3.3.2.1. Finansal Bilginin Hazırlanmasında	314
3.3.2.2. Finansal Bilginin Sunulmasında	315
3.3.2.2.1. Bilgi Asimetrisi	316
3.3.2.2.2. Beklenti Boşluğu.....	318
3.3.3. Finansal Raporların Kullanıcılarına Karşı Sorumluluk	320
3.3.3.1. İçsel Sorumluluk	322
3.3.3.1.1. İçsel Sorumluluk Tarzının Yararları	324
3.3.3.1.2. İçsel Sorumluluğun Sınırları Ve Risk.....	325
3.3.3.2. Dışsal Sorumluluk.....	326

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İMKB'NDA İŞLEM GÖREN HOLDİNG İŞLETMELERİNİN KURUMSAL ETİK DEĞERLERE UYUM DÜZEYLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1.Uygulamanın Amacı	330
4.1.1. Karşılaştırmaların Çalışma Alanı	330
4.1.2. Karşılaştırmalarda Hesaplama Yöntemi	332
4.1.3. Karşılaştırmalarda Kullanılacak Varsayımlar	335
4.1.4.Uygulamanın Sınırlılıkları Ve Avantajları	336

4.2. KYİ'nin Uluslar arası Uygulamalarla Karşılaştırılması..... 337

4.3. Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi..... 340

SONUÇ 344

ÖNERİLER..... 352

KAYNAKÇA..... 354

EKLER 370

ÖZET 396

ABSTRACT..... 397

EK-I :İMKB Holding İşletmelerinin Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Beyanlarının
SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleriyle Karşılaştırma Sonuçları

EK-II : Kurumsal Söz Yasası Modeli

KISALTMALAR CETVELİ

AAA	: The American Accounting Association
AICPA	: The Amerikan Institute Of Certified Public Accountants
CFO	: Chief Financial Officer
CMA	: The Certified Management Accountant
COSO	: The Commite Of Sponsooring Organizations Of Treadway Commission
FASB	: The Financial Accounting Standards Board
FIFO	: First İn First Aut
GKGİDT	: Genel Kabul Gören İç Denetim Tanımlamaları
IFAC	: The International Federation Accountants
IIA	: The Institute Of Internal Auditors
IMA	: The Institute Of Manegement Accountants
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KAS	: Kişisel Ahlaki Sorumluluk
KSY	: Kurumsal Söz Yasası
KYİ	: Kurumsal Yönetim İlkeleri
LIFO	: Last İn First Out
SEC	: U.S. Security Exchange Commission

SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TDKS	: Türk Dil Kurumu Sözlüğü
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
TÜSİAD	: Türkiye Sanayicileri Ve İşadamları Derneği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar CETVELİ

Tablo 1.1: Ahlaki Gelişim Seviyesine Göre Gerekçeler

Tablo 1.2: Ahlak, Meslek Ahlakı Ve Yasal Olanın Farklılıkları

Tablo 1.3: IFAC Etik Eğitimi Çerçevesi

Tablo 1.4: Niyetin Şiddetine Göre Hata, Usulsüzlük Ve Hile

Tablo 2.1: Muhasebecilerin Eğilimlerindeki Değişkenler

Tablo 2.2: İki Etiksel Bakış Açısı Tablosu

Tablo 2.3: Etik Yöntemler

Tablo 2.4: Geleneksel ve Eşzamanlı Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılması

Tablo 2.5: Faal Mükellef Sayıları ile Muhasebecilerin Karşılaştırılması

Tablo 3.1: Kurumsal Bağlılığı Geliştirme Aşamaları

Tablo 4.1: Kurumsal Etik Davranış Uygulama Modelleri

Tablo 4.2: Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Beyanının Uygunluğu

Tablo 4.3: Pay Sahipleri beyanının Uyumu

Tablo 4.4: Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Beyanının Uyumu

Tablo 4.5: Yönetim Kurulu Beyanının Uyumu

Tablo 4.6: Kurumsal Yönetim İlkelerine Biçimsel Uyum Derecesi

ŞEKİLLER CETVELİ

Şekil 1.1: Etiksel Karar Çerçevesi

Şekil 1.2: Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Uygulama Boyutları

Şekil 1.3: Muhasebe Sürecinde Muhtemel Faaliyetler

Şekil 1.4: Muhasebe Sürecinde Değerler

Şekil 1.5: Muhasebe Metodolojisinin Bileşenleri

Şekil 1.6: Soyut Muhasebe Süreci

Şekil 2.1: Birleştirilmiş Etiksel Karar Verme

Şekil 2.2: Değer Tercihlerinin Ahlaki Algılamaya etkisi

Şekil 2.3: Etiksel Davranış için Kurucu Faktörler ve Değerler

Şekil 2.4: Ahlaki Değerlerin İşlemcisi Olarak Pratik Akıl

Şekil 2.5: Etik Karar Alanı

Şekil 2.6: Etik Karar Ağacı

Şekil 2.7: 3568 Sayılı Yasaya Göre Muhasebecilerin Mesleki Çevresi

Şekil 2.8: Büro Muhasebecileri ile Örgüt Muhasebecilerinin Çevre Farklılıkları

Şekil 2.9: Kamu Muhasebecileri ile YMM'lerin Çevresel Farklılıkları

Şekil 2.10: Muhasebe Öğretim Üyelerinin Çevresel Farklılığı

Şekil 3.1: Kurumsal Değerlere Bağlılık Sürecinin Bileşenleri

Şekil 3.2: Finansal Raporlama Kalitesinin Derecesi

GİRİŞ

Muhasebe usulsüzlükleri sonucunda günümüzde muhasebecilerin rollerinde değişimler yaşanmaktadır. Artık muhasebeciler işletme çalışanlarından mesleki rolleri ve unvanları ile ayrılmakta ve işletme yönetiminde etkin söz sahibi olma yolunda mesleki itibarları üst düzeye çıkmaktadır. Muhasebe usulsüzlüklerinin olumsuz etkilerine karşın, mesleki uygulamalara çeki düzen verilebilmesi için etik aracılığıyla çeşitli fırsatlar yaratılmıştır ve bu fırsatlar mesleğin değişim, gelişimi ve itibarının önünü açmıştır.

Günümüzde bazı üniversitelerimizde “Muhasebe Etiği” dersleri verilmekte, firmalar etik eğitim programı edinerek etik kararlar verme konusunda etik iklimi ve kültürünü geliştirmektedirler. Araştırmacılar ve sorumlu kurumlar tarafından muhasebe etiği üzerine araştırmalar yapılmaktadırlar. Bu çalışmaların özünde muhasebecinin etik karar verme süreci bulunmaktadır. Çünkü etik/ etik olmayan uygulamalar kendi başına harekete geçen bir uygulama olmayıp, bizzat muhasebeci tarafından yönlendirilmektedir.

Bu çalışmada, tezin birinci bölümünün birinci kısmında etik felsefesi olarak, temel etik teorileri ve etik bir davranışın sınırlılıkları ele alınmıştır. Birinci bölümün İkinci kısmında etik, muhasebe felsefesine oturtulmuş ve etiğin muhasebe ile ilişkisi finansal olaylardan başlayarak, muhasebe seçimleri ve muhasebe değerleri ile ilişkisi kurulmuştur.

Tezin ikinci bölümünde etiksel karar sürecinin çok boyutlu analizi yapılmıştır. Bu analizin birinci kısmında etiksel davranışı etkileyen kişisel değişkenler, durumsal değişkenler ve fırsatlar ele alınmıştır. İkinci kısımda ise etiksel karar verme sürecinin bileşenleri; ahlaki algılama, ahlaki yargılama, ahlaki niyet ele alınmıştır. İkinci bölümün üçüncü kısmında Türkiye uygulamasında muhasebe mesleğinin konumu ve muhasebe

mesleğinde işletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin mesleki konumları geleneksel muhasebe faaliyetleri içerisinde ve fonksiyonel muhasebe faaliyetleri içerisinde ayrı ayrı ele alınmış olup, işletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin mesleki rollerindeki etiksel boşluklar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde, İşletmelerde etik stratejilerinin yönetiminde muhasebecilerin rolleri, Kurumsal söz yasaları ve finansal bildirimlerde sorumluluk ele alınmıştır. Etik stratejilerinin yönetiminde muhasebecilerin rolleri; etik stratejilerindeki, vergi uygulamalarındaki rolleri, finansal tabloları hazırlamadaki rolleri, denetim kurulu ile dış denetçilerle ilişkileri ve bağımsızlıkları ele alınmıştır. İkinci kısımda Kurumsal söz Yasası kurumsal değerlere bağlılık süreci, kurumsal değerler ile mesleki değerlerin çatışması ve çözüm yöntemleri ve kontrol sistemi mekanizmaları ele alınmıştır. Üçüncü kısımda; Finansal bildirimlerde sorumluluk başlığı altında; kaliteli finansal raporlar, sınırlılıkları ve finansal raporların kullanıcılarına karşı içsel ve dışsal sorumluluklar ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde, Kurumsal Yönetim İlkelerinin etkinliği üzerine bir uygulama yapılmıştır. Bu bölümün birinci kısmında; uygulamanın amacı, çalışma alanı, nitel karşılaştırılmanın nicel ifadelere dönüştürülmesinde geliştirilen hesaplama yöntemi, varsayımlar, uygulamanın avantajlı ve dezavantajlı yönleri verilmiştir.

Sonuç bölümünde ise Kurumsal Yönetim İlkeleri uygulamasında işletmede çalışan muhasebecilerin konumuna ilişkin değerlendirmeler yapılmış ve tespit edilen etiksel boşluklar üzerine değerlendirmeler yapılmıştır. Ayrıca KYİ'ne ilişkin ve bağımlı muhasebecilik kurumuna ilişkin değişik öneriler sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

ETİKSEL ÇERÇEVE

1.1. Felsefenin Bir Dalı Olarak Etik

Hiçbir insan faaliyeti kavramlar kullanılmadan açıklanamaz. Kavramların iki önemli fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan birincisi herkesin sorunlar tartışılırken kavramlardan aynı şeyi anlaması gerekliliğidir. İkinci fonksiyonu ise; bütün taraflar için kavramların aynı şeyi ifade ettiği belirlendikten sonra, tartışmanın sürdürülmesidir. Bu nedenle, ahlak filozofları terimleri tanımlamak ve analiz etmek için çok çaba harcamışlardır. Bu çabalar etik tartışmalarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Örneğin, doğruluk, adalet, dürüstlük gibi kavramların tanımlanmasında filozoflar büyük çabalar harcamışlardır (Steward,1996: 14- 15).

Kavramlar üzerinde eşdeğer algılamaya varılmadan tartışmaya devam edilmesi iletişimi imkânsızlaştırır. İmmanuel Kant'a göre, hangi bilgilere sahip olduğumuzu göstermek için, özel kavramların varlığını tanımamız gerekir. Bu kavramlar veya fikirler tecrübeyle öğrenilenlerden çok, onlardan çıkartılan anlamlara dayanmaktadır (Burke, 1964: 841).

Etik karar verme işlemi; filozofları kurallar takımından ziyade davranışlar için kullanılabilecek bir rehber arayışına itmiştir. Etik teorileri, herkes tarafından uygulanabilecek bir rehber oluşturmak amacıyla kuralları araştırır. Bu teoriler verilecek ya da verilmiş kararların ahlaki açıdan anlaşılmasında ve ahlaki kararları çevreleyen şartların tanınmasında yardımcı olur. Ayrıca, felsefi yaklaşım, kişisel bir durum değişikliğinde uygulanacak davranışların değerlendirilmesi için genel bir ahlak çerçevesi araştırır ve şu soruları tartışır (Steward,1996: 14- 16);

- Bir uygulamanın iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olduğuna karar vermeye yardımcı olacak bir ölçeğin olup olmadığı,
- Böyle bir ölçek varsa bu ölçeğin nasıl kullanılacağı,
- Ahlaki anlamda "iyi" ve "doğru" nun ne olduğu,
- Bir davranışı iyi ya da kötü yapan unsurların neler olduğu,
- Davranış ya da amacın doğruluğunun nasıl değerlendirileceği,
- Etik bakış açısının nasıl olacağı,
- Etik değerlendirmede davranışın altında yatan niyetin mi yoksa hareketin sonuçlarının mı esas alınacağı.

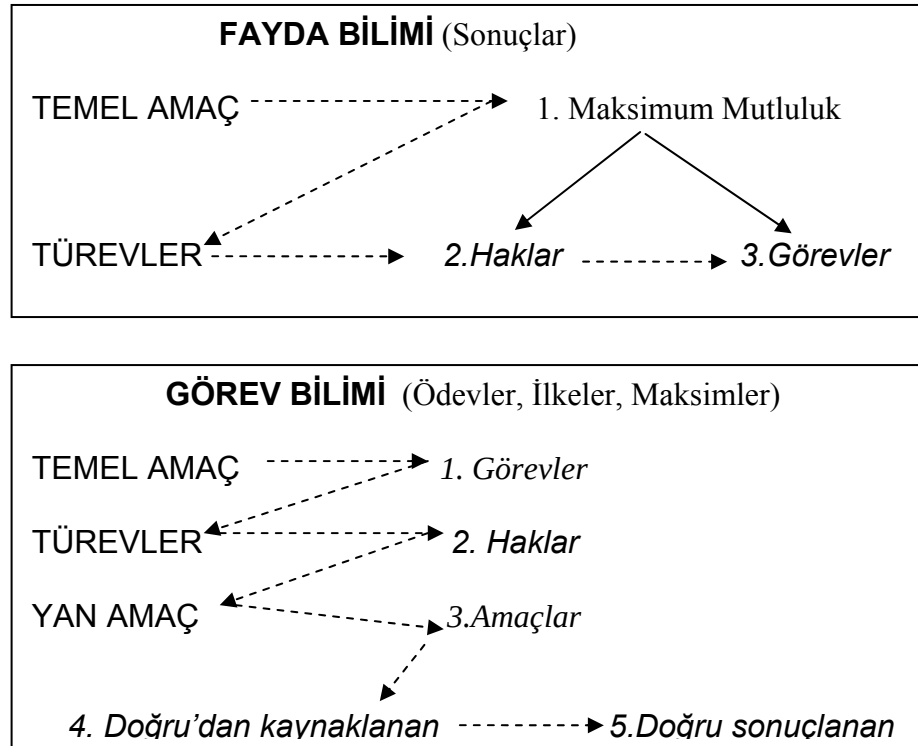
Yukarıdaki sorular felsefenin bir alt dalı olan etiğin sorularıdır. Bu tez çalışmamız ise "İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci" ile ilgili olup etik felsefesi ile ilgili değildir. Bununla birlikte etiksel karar almak etik teorilerinin kullanılmasını kaçınılmaz bir şekilde zorunlu kılmaktadır. Bundan dolayı etiksel kararın ne olduğunu felsefi bir içeriğe oturtmadan, etiksel karar sürecinde etiksel sorunların üstesinden gelmek oldukça zordur (Steward, 1996: 16). Çünkü etik teorileri, bir davranışın doğruluğunun ya da yanlışlığının belirlenmesinde kullanılan ölçülerin ilgili davranışa uygunluğunun değerlendirilmesinde sistematik bakış açıları sunar. Bu bakış açılarından hangilerinin davranışı doğrudan daha doğru yaptığını hangilerinin ise bertaraf edilmesi gerektiğinin daha net görülmesine yardımcı olur. Diğer bir ifade ile sistematik bakış açısı sağlar. Bundan dolayı birinci bölümün birinci kısmında ahlak felsefesi; temel etik sistemleri, etik davranışın sınırlılıkları ve faydaları ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Etik; doğru ve yanlışın, iyi ve kötünün yargılanmasında rasyonel düşünce kullanılması ile ilgilidir (Birian ve Deirdre, 2001: 257). Etik teorileri özel bir ahlaki sorun hakkında ahlaki bakış açılarına dikkat çeker (Steward, 1996: 16) Ve kişinin eylemlerinde kuralları eylemin üzerinde düşünüp kavrayarak talep edilen iyiyi gerçekleştirmek için, (Pieper, 1999: 30) ahlak kurallarını sistematik olarak uygulamasını gerektirir (Davison, 2000: 3).

1.1.1. Temel Etik Sistemleri

Muhasebeciler etiksel ikilemler ile ilgili pratik bir çözüm metodu bulamadıkları için kendilerini bazen anlaşılmaz tartışmaların içinde bulurlar. Etiksel yargılama sipesifik problemler ile karşılaşıldığında etiksel ikilemin analiz edilirken belli etik sistemlerini uygulayarak, potansiyel çözümlerin değerlendirilmesinde kullanılır (Cottell ve Perlin, 1990: 2).

Şekil1.1. Temel Etik Sistemleri



Kaynak: Cottell Philip G. Ve Perlin Terry M, (1990)

Felsefe disiplinleri içinde teori bolluğu en çok olan disiplin etikdir. Bu çok sayıdaki teoriler çeşitli ölçülere göre, farklı biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Buna rağmen yine de sınıflamaların kendi içinde de çok sayıda alt sınıflamalar mevcuttur (Özlem, 2004: 39); (Mele, 2005: 100). Genellikle kullanılan etik sınıflaması, fayda bilimi ve görev bilimi sınıflamasıdır. Etik sistemlerinin çoğunu bu iki sistem birlikte oluştururlar ve modern etik sistemleri de bunlarla ilgilidir. Genellikle etik sistemleri birbirine zıttır. Şekil 1.1. de iki etik sistemi arasındaki zıtlıklar gösterilmektedir (Cottell ve Perlin, 1990: 8).

1.1.1.1. Fayda Bilimi Teorileri

Fayda bilimi¹ (Teleoloji) bir amaca dönük olarak faaliyette bulunmayı ifade eder ve amacın gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ile ilgilenir. Ayrıca eylemin nedeninden çok sonuçları üzerine odaklanır. Eğer eylem ile arzulanan bir sonuca ulaşılmışsa, yapılan hareket ya da uygulamanın etik olduğu düşünülür. Diğer bir ifade ile Faydacı değerlendirme süreci; bir karar durumunda, taraflar için davranışın sonucunun değerlendirilmesidir (Akaah, 1997: 72). İyi ve değer gibi kavramları esas alan teleolojik teoriler ahlaki yargıların, ulaşılan amaç ya da sonucun iyiliği ya da değeriyle haklı kılınacağını savunurlar. Fayda teorileri genellikle çıkarıcı fayda teorileri, Çoğulcu fayda teorileri ve Erdem ahlaki olmak üzere üç başlık altında incelenmektedir.

Faydacılık ve önemcilik David Hume (1737), Jeremy Benthan (1823) ve John Stuart Mill (1861)'in felsefelerinden meydana gelmektedir. Faydacılık, hak ve sorumlulukları “iyi sonuçlar doğuran hareketler doğrudur” anlayışına bağlayan, faydacı bir etik sistemidir. Faydacılık da nihai amaç, en üst düzeyde elde edilecek genel iyiliktir. Ahlaki bakış açısı belli bir kişinin

¹ Etik teorilerin sınıflandırılmasında teleolojik teoriler, içeriği itibari ile çoğunlukla faydaya odaklanmaktadır. Yabancı terimlerin kullanımının sakıncalarından kaçınmak ve terimin anlaşılabilirlik düzeyini artırmak amacıyla bu çalışmada teleoloji terimi yerine “fayda bilimi” terimi kullanılmıştır.

veya kesimin bakış açısına bağlı kalmadan tarafsızca bir konuyu tüm yönleriyle ele alma çabasıdır (Carroll, 1998: 138- 139). Faydacılara göre bir davranış eğer toplam haz (fayda) toplam acıyı (maliyeti) aşıyorsa etiktir (Beu ve Buckley, 2001: 58). Faydacılık yaklaşımı, iş alanında alınacak kararlara ilişkin değerlendirmelerde ve maliyet muhasebesinde maliyet/yarar analizlerinde sıkça kullanılmaktadır.

Denge kavramı, her muhasebecinin çok iyi bildiği bir kavramdır. Muhasebede ilk öğrendiğimiz şey varlıklarla, yükümlülük ve sermayenin birbirini dengelemesi gerektiğidir. Faydacılar etik denge sistemini en iyi anlayanlardır. Faydacı yaklaşımın arzusu, kötü sonuçlarla iyi sonuçların dengesini bulmaktır. Faydacı yaklaşımda herkes uzun dönemdeki ahlaki faydaları tercih etmelidir. Faydacılar için “iyi” bazılarına göre “zevk”, bazılarına göre “hak” olarak yada kötü/zararlı olanlara göre daha fazla faydalı olma durumu olarak ifade edilmektedir. Faydacılar hak ve görevlerin bağımsızlığa dayanmadığını amacın iyiliğinden ya da kötüye göre “iyi”nin tercih edilmesinden kaynaklandığını savunmaktadırlar (Cottell ve Perlin, 1990: 3)

1.1.1.1.1. Çıkarıcı Fayda Teorileri

Çıkarıcı fayda teorilerinde “etik” kişisel çıkarlar ve kişisel arzular tarafından tarif edilir (Haigh, 2006: 11). Çıkarıcılık, birey için doğru ve kabul edilebilir davranışları sonuçlarına göre tanımlanmaktadır. Bireyin kendisi için en yüksek fayda miktarıyla sonuçlanan eylemleri seçmesi gerektiğini savunur. Çıkarıcılık, bireyin kendine göre farklı bir şekilde kişisel çıkarlarını maksimize edecek kararlar alma eğiliminde olduğundan hareketle, bireyin yaşantısında kişisel çıkarlarının kapsamını ve rolünü analiz etmektedir. Çıkarıcılık kişinin başkalarına karşı yükümlülüğü ve fedakârlık yapmak zorunluluğu olmadığı, asıl olanın kişinin yapacağı uygulama ya da davranışlar kendisi için en yüksek “iyi” yi sağlıyorsa eylemde bulunması olduğunu kabul etmektedir. Kişilerin davranışlarının ölçülmesinde ise

kendileri için en iyi ve uzun vadeli kazançları esas almaktadır. Eğer bir davranış birey için uzun vadede, kötüye oranla en yüksek iyi yi ortaya çıkarıyorsa veya muhtemelen çıkaracaksa bu davranış birey için doğrudur ve bu davranışı uygulamalıdır (Özgener, 2004: 33).

Çıkarıcılara göre insanın bütün çabalarının gayesi hazza ulaşmak ve acıdan kurtulmak olmalıdır. Buna göre “İyi” nin ölçüsü; haz veren davranış “iyi”, acı veren davranış ise “kötü”dür. Buradaki haz ve acı tamamen bireyci olduğundan hazcılık “çıkarıcı” bir ahlak görüşüdür. Bireyin her eylemi zevk arayışı ile motive edilmelidir. Haz mutlu yaşamın hem başlangıcı, hem de sonucudur. “En yüksek haz” en fazla süreklilik gösteren haz olup, ahlaki iyi “haz” ile ve ahlaki kötü “acı” ile aynı şeydir. Erdemin değeri verdiği hazda aranmalıdır ve haz birey için amaçtır (Özgener, 2004: 33- 34). Buna göre alternatif kararlar arasında bir seçim yapmak zorunda kalan bir çıkar faydacısı, kişisel çıkarını maksimum kılacak seçeneği seçmelidir (Kirel, 2000: 41).

1.1.1.1.2. Çoğulcu Fayda Teorileri

Bireyin eylemlerinin amacı fayda olduğundan bu fayda ahlakın temel ölçütüdür. Bir eylemin ahlaki olup olmadığına sonuçta getirdiği faydaya bakılarak karar verilir. Bir eylemin doğruluğu arzulanabilir bir hedefe katkısına bağlı olmaktadır. Eylem toplumda bazıları için mutluluğa, bazıları için de acıya yol açabilir. Bir eylem çoğunluğun mutluluğuna neden olduğu ölçüde doğru ve çoğunluğun mutsuzluğuna yol açtığı ölçüde yanlıştır (Özgener, 2004: 39).

Toplumun çıkarları, toplumu oluşturan bireylerin çıkarlarının toplamıdır. Bir eylem bireylerin acılarını ortadan kaldırdığı ve hazlarını artırdığı sürece müsaade edilmelidir. Mutluluk için de aynı şekilde düşünülmektedir. Bentham’a göre doğru davranış, eğer davranışlar en fazla sayıda bireyin mutluluğuna izin veriyorsa doğrudur aksi halde yanlıştır.

Bireyin kendi iyiliği için herkesin iyiliğini göz önünde tutmak zorunda olduğunu savunur. Bu ilke faydanın ölçülebileceğini varsaymaktadır. Bireyden ziyade toplum üzerine odaklanmaktadır (Özgener, 2004: 39).

Çoğulcu faydacılığın iki dalı bulunmaktadır. Bunlar eylem ve kural faydacılığıdır. Eylem faydacılığında iyi eylem, herkes için en iyi olan sonucu gerçekleştirerek, faydayı maksimum düzeye getiriyorsa doğru davranıştır. Bu durum çıkarıcı faydacılarındaki durumun tam tersidir. Çünkü çıkarıcı faydacılıkta doğru olan amaç hareketin sadece birey açısından maksimum düzeyde fayda sağlamasıdır. Faydacılığın savunucuları hangi değerlerin geliştirilmesi gerektiği konusunda her zaman hem fikir olamamışlardır (Carroll, 1998: 139).

Eylem faydacılığında “hırsızlık yapma” veya “yalan söyleme” gibi ahlaki kurallar en çok kişi için en iyiyi elde etmek açısından bazı şartlara göre değiştirilebilir. Pratikte eylem faydacılığını uygulamak zordur. Çünkü oluşabilecek bütün sonuçları tahmin etmek veya bireysel ve grup tercihlerini belirlemek güçtür. Bu teori ayrıca kişilerin haklarının en az düzeyde kullanılmasına izin verdiği içinde eleştirilmektedir. Ross’a (1930) göre “faydacılığın en önemli noksanlığı görev duygusunun yüksek derecedeki özel anlamını göz ardı etmesidir veya en azından tam adaletli davranmamasıdır.” (Carroll, 1998: 139).

Eylem faydacılığı; herkes için, kötüye göre “iyi”nin en büyük muhtemel dengesini her zaman ortaya çıkaracak şekilde bireyin eyleme geçmesi gerektiğini savunan ahlak doktrini. Davranışsal faydacılık; bir kişinin yapacağı davranışları bunlardan etkilenenlerin elde edeceği en fazla “net faydaya göre” değerlendirmesini beklemektedir (Özgener, 2004: 39).

Mill’in temsilcisi sayıldığı “kural faydacıları” hangi eylemin değil, hangi kuralın daha çok fayda getireceği üzerinde durmaktadırlar. Kural faydacılığı,

bir davranışsal kuralın benimsenmesinin sonuçları, herkese zararlı olmaktan çok yararlı oluyorsa, o kuralın ahlaki olduğunu ileri süren faydacılık biçimidir.

Kural faydacılığını savunanlar, davranışların ahlaki olup olmadığını belirleyen ölçütlerin saptanan kurallara uygun davranmak olduğunu ileri sürerler. Ahlaki bir kural, bütün durumlarda bütün bireyler için en iyi sonuçları veren kuraldır. İnsanlar kurallara bağlı kaldıkları ölçüde faydaları artacaktır (Özgener, 2004: 41). Kural faydacılığı ahlaki kurallar sunar ve bu kurallara uyulduğu sürece herkes için en fazla faydanın elde edilmesi gerektiğini belirtir (Kirel, 2000: 33).

Faydacılar çeşitli yönlerden eleştirilmektedir. Bunlar; faydanın birçok farklı anlamı olabileceği, yaşam ve sağlık gibi bazı faydaların ölçülmesinin zor hatta imkânsız olduğu eleştirisidir. Diğer eleştiriler ise faydacılığın hak ve adalet konularına ilişkin yaklaşımı üzerinedir. Bu da kurala göre doğru olanın insan haklarını ihlal edebileceği ya da adaletsizliğe neden olabileceği eleştirisidir (Kirel, 2000: 34).

1.1.1.1.3. Erdem Ahlakı

Kurallar sanki bütün insanlar eşitmiş gibi vardır. Oysa insanlar üstlenmiş oldukları rollerden dolayı, farklı kurallara karşı sorumludur (Brinkmann ve Lms, 2003: 265). Bir kuralın uygulaması ahlaklı yargılamayı gerektirir ve iyi bir değerlendirme, soyut bir teorileştirmeden ziyade bir durumun detaylarının somut bir şekilde seçilmesini gerektirir. Erdem etiği perspektifi kişinin kurallara bağlı kalmasından çok, kurallara saplanmamasını gerektirir. Tipik olarak etik kurallar yasaların ötesindedir. Faziletli insanların yasalara ihtiyacı yoktur. Kötü niyetli insanların kuralları izlemekten ziyade kuralları ihlal etmek için kurallara ihtiyacı vardır (Brinkmann ve Lms, 2003: 267).

Erdem ahlakı, temelini erdem kavramından alan, bireyin amacının mutluluk olduğunu ileri süren bir ahlak öğretisidir. Erdem ahlakı bireyin mutluluğu için yapacağı eylemleri bilerek seçmesi gerektiğini ileri sürmektedir. Erdemler bireyin en yüksek potansiyeli gerçekleştirecek şekilde eyleme geçmesini sağlayan karakter özellikleridir. Karakter özellikleri bireyin benimsediği ideallere ulaşmasını sağlamaktadır. Erdemlerini gerçekleştiren kimse doğal olarak ahlaki ilkelerle tutarlı olarak eyleme geçme niyetinde olacaktır. Bu ilke, bireyin sağlam ve değişmeyen karaktere sahip olacak şekilde davranmasını ister. Erdemli yaşamak, insanın doğayla, dünya düzeniyle uyum içinde yaşamasını ifade etmektedir. İnsanın bu uyumu aklı ile gerçekleştirebileceği ileri sürülerek erdem ile bilgi arasında bir ilişki kurulmaya çalışılmıştır. Erdem ahlakı, ahlaki davranış sergileyen bireyin erdem ve dürüstlüğü üzerinde durmaktadır (Özgener, 2004: 35).

Pincoffs (1986) erdemlerin (ve erdemsizliklerin) kişilerin önceliklerini (ve çekincelerini) belirlemelerini sağlayacak zemini yaratan ve böylelikle kimin kiminle bir güven ilişkisine girmeyi isteyeceğine karar vermesini sağlayan kişisel tabiat özellikleri olduğunu söyler. Örneğin; eğer dürüstlük bir erdemse o zaman dürüst olan bir yönetici dürüst olan muhasebeciyi, dürüst olmayana tercih edecektir. Eğer güvenilirlik ve doğruluk birer erdemse, o halde bu erdemlere değer veren bir yönetici, bu erdemleri taşıyan bir muhasebeciyi, bunları taşımayana tercih edecektir. Birinci durumda, dürüst yönetici doğruyu söylemeye ve muhasebe denetçisi ile arasındaki güven ilişkisinin gerektirdiği bütün bilgiyi ona vermeye yatkın olacaktır. İkinci durumda, güvenilir ve “doğru” muhasebeci kendisine güven duyulmasını sağlayacaktır. Çünkü böyle bir muhasebeci, mükellefi ile arasındaki ilişkiyi itina ile sürdürmeye ve mükellefine dair bilgilerin gizliliğini sağlamaya daha yatkın olacaktır (Mintz, 1995: 2).

Erdemsiz olmak (faziletsiz) iyi’yi kötüden ayıramamayı ya da doğruyu yanlıştan ayıramamayı ifade eder. Ayrıca kişinin bir davranışın yanlış olduğunun bilgisine sahip olmasına karşın, doğru davranışta bulunma

konusunda cesareti olmayan kişiyi ifade etmektedir. Çünkü erdemli olma bilgiyi ve bu bilginin kullanılması için beraberinde cesareti gerektirir. Erdemler, inanç ve davranışlarını formüle eden standartlardır ve davranışlar üzerine öncül etkileri vardır (Akers ve Giacomino, 2000: 87- 88).

Erdem etiği üzerine diğer bir yaklaşım Hume tarafından geliştirilmiştir. Hume esasen etiği tanımlamıştır. Toplumda her durumda ne faydalı ise erdem odur. Hume, erdemi faydalılık açısından ölçmüştür. Toplum tarafından kurulan değer standartları ile uyumlu olduğunda insanların mutlu olacağını iddia etmiştir. Bu ona göre faziletli bir hayat yaşamak için rasyonel bir gerekliliktir. Faydacı etiğe oldukça yakın olmakla birlikte, ahlaki eylemlerin sonuçlarının iyiliği bakımından değil de asıl olarak ihtiva ettikleri değerden dolayı ahlaken doğru olduklarını ileri süren teoriye değer etiği denir (Cevizci, 2001: 14).

Sadakat erdemi muhasebe hizmetinin doğruluğunu ve güvenilirliğini sınamaya yardımcı olmaktadır. Kamunun, finansal bildirimlerin doğruluğu için, muhasebecilerden gerekli her adımı atmayı beklemeye hakkı vardır. İşverenler de muhasebecilerinin sadık olmalarını bekler. Tam bu noktada bu iki beklenti çelişebilir. Dürüst ve “doğru” davranması gerektiğinin bilincinde olan bir muhasebeci, işverenin dayattığı baskıya daha etkili bir direnç gösterebilecek ve kamu yararının gözetilmesi için daha çok çaba sarf edebilecektir. Doğruluk erdemi burada, ilkelerin, işverenin arzuları doğrultusunda ve şirketin zararına bile olsa çarpıtılmamasını gerektirir. Sadakat, muhasebecinin işverenin her isteği ile uyuşmak zorunda olduğu anlamına gelmez. Bunun yerine bu erdem, işverenin çıkarlarını göz önüne almayı ve bu çıkarla ilgili verilerin güvenilir ve doğru olmasını sağlamayı gerektirir. Yani, serbest muhasebecilerin müşterilerine karşı taşıdıkları ahlaki yükümlülükler, bir muhasebe yöneticisinin işletme yönetimine veya sahibine karşı taşıdığı sadakat ve yükümlülükler ile aynıdır (Mintz, 1995: 12).

Muhasebe yöneticileri hem işverenlerine hem de mesleklerine karşı sadakatle yükümlüdür. Ancak bazı durumlarda ikisi birbiri ile çatışabilir. Muhasebe yöneticisi için çalıştığı kurumun yasal ve ahlaki amaç ve çıkarları ile bu doğrultudaki kural ve yöntemler önceliklidir (Coşkun, 2005: 13);

Bir davranışın erdemin temel unsurlarını ihlal edip etmediğini sorgulamayı ve bu sorgulamayı davranışın ahlaken kabul edilebilirliği için zorunlu bir koşul saymayı gerektirir. Ancak bazı durumlarda erdemlerin dengelenmesi gereklidir. Örneğin, işveren muhasebeciden sadakat beklerken kamusal güven ise finansal tablolarda bütün bilgilerin ortaya konmasını gerektirir. Bu gereklilik işverenin menfaatleriyle çatıştığında muhasebeci işverenine karşı sahip olduğu sadakat borcu ile kamusal sadakat borcu arasında bir tartım yapmalı ve bir yandan da elindeki verilerin bireylerin karar verme süreçlerini etkileyecek olduğu gerçeğini göz önüne almalıdır. Bu durumda muhasebecinin baskın gelen yükümlülüğü “kamuyu bu verilerden haberdar kılmak” olmalıdır. Dürüstlük erdemi burada muhasebecinin kamusal beklentileri dikkate almasını sağlamalıdır (Mintz, 1995: 8).

1.1.1.2. Görev Bilimi Teorileri

Görev biliminde; bir davranışın ahlaki olup olmadığının değerlendirilmesinde, sadece bir davranışın ya da kuralların sonucunda sağlanan fayda tek bir kıstas olarak kullanılmaz; aynı zamanda davranışın sonucuna bakmadan, davranışın özelliklerine bakılır. Davranışın özelliklerindeki ilkeler ile ilkelerin amacı vurgulanır. Görev etiği, bir davranışın sonuçlardan ziyade daha çok temel ilkelerini içerir (Cotell ve Perlin, 1990: 3). “iyi” değerle değil de daha ziyade “ödev” ya da “olması gerekenle” ilgilenen görev teorileri eylemlerin; ortaya çıkışına katkıda bulundukları sonuçla değil de kendi içlerinde doğru ve yanlış diye değerlendirilmeleri gerektiğini öne sürerler (Cevizci, 2001: 14).

Görev ya da ödev etiği etik felsefesinde, görev ile insan eylemlerinin ahlaklılığı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik kuramıdır. Ahlaki yükümlülükleri değil etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgular. Kişinin görevini insanlık bilinci ile (pratik aklı) yapmasında yerine getirmesi gereken ödevleri ödevleri/ görevleri konu edinen bilgi dalıdır. Ödevler mesleki bir faaliyetin yürütülmesinde mesleğin en iyi uygulanması şeklinde olabileceği gibi, iyi bir insan olmak için yapılması gereken ödevleri içerir.

Görev teorileri, ödevi ahlakın temeli olarak gören ve davranışın ahlaki değerinin olabilmesi için kaynağını ödev düşüncesinden alması gerektiğini savunan ahlak anlayışlarıdır. Görev teorileri ahlaki eylemin doğruluğu ya da ödevde uygunluğu üzerinde yoğunlaşır. Ve değer teorileri bir takım şeylerin ilkelere bağlı kalınarak yapılması gerektiğini savunur. Faydacı teoriler ise; belli şeylerin ya da eylemlerin sonuçlarının hesaba katılarak yapılması gerektiğini savunmaktadırlar. Ayrıca değer teorileri ahlaki eylemin ölçütü olarak yalnızca eşitlik, tarafsızlık gibi biçimsel ölçüler kullanırken, fayda teorileri haz ve mutluluk gibi ölçüler kullanırlar.

Faydacılık teorisinin alternatifi olarak görev etikçileri, faydacıların davranışın etik olup olmadığına karar verirken kabul ettikleri, davranışın sonuçta getirdiği toplam faydayı kabul etmezler. Değer etiğinin bakış açısı; davranışın etik olup olmadığına görev ve sistemine dayalı ilke ve kuralları içeren doğru davranış rehberini inceleyerek karar verir. İnsanın görevi doğru davranışları yapması, yanlış davranışlardan sonuca bakmadan kaçınmasını gerektirir. Kantçı görüşe göre, ahlaklılık rasyonellikten kaynaklanır ve bu herkes için geçerlidir yani evrenseldir (Beu ve Buckley, 2001: 58).

Görev etiği; ahlakta eylemin sonucundan ziyade, eylemin temelindeki niyet, ilke ve gerçekleştirdiği ödevin önemli olduğunu öne sürer. Değer etiği anlayışı, insanın akıllı ve sorumlu bir varlık olarak, yerine getirmek durumunda olduğu bir takım ödevleri bulunduğu düşüncesinden hareketle, ahlakın temeline ödevi yerleştirmektedir. Değer etikçileri ahlaki, temel

kurallara ve ilkelere bağlarlar. Örneğin kişilerin sonuca yönelik bir araç olarak kullanılmaması, kişilerin sonuçları kendi seçen bir unsur olarak görülmesi ilkesi gibi (Büken, 2002: 17).

Scheler, Kant gibi etiğin temel probleminin “doğru eylem” problemi olduğunu onaylamıştır. Ancak Kant’a göre doğru eylem biçimsel bir ahlak yasasına göre gerçekleştirilen eylem iken, Scheler’e göre doğru eylem duygusal değerler altında gerçekleştirilen eylemdir. Duygusallık değerlerin taşıyıcısı ve kaynağıdır. Kant ahlak yasasında pratik akıl sayesinde neden-sonuç, amaç-araç ilişkisini kavrayabilir ve eylemler arasındaki tutarsızlığı denetleyebiliriz. Scheler’e göre, konulan amaç ile ona yönelen eylem arasında neden-sonuç bağıntısı kavranabilir nitelikte olmasına karşın örneğin “güzel” i algılama tarzı böyle değildir. “Güzel” bir değerdir ve insanın duygu dünyasının harekete geçmesiyle anlaşılabilir olma özelliği taşımaktadır (Özlem, 2004: 81).

1.1.1.2.1. Kant Ahlakı

Kant’ın kuramı ahlaki haklar ve bireyin görevleriyle ilişkilidir. Her birey evrensel ahlaki kurallara göre kendisine muamele edilmesini bekleme hakkına sahiptir. Örneğin, “başkalarının sana yapmasını istemediğin şeyi sende başkalarına yapma ” Bu gibi genel kuramların yanı sıra özel durumlar ve problemler ile ilgili pek çok kuram sunmuştur (Bartlett, 2003: 225).

Kant’a göre ahlak, tüm görevleri ve sorumlulukları meydana getiren kesin zorunluluk olarak adlandırabileceğimiz nihai bir ilke olarak özetlenebilir. Kişi öyle hareket etmelidir ki, hareketi evrensel bir kanun olarak kabul edilmelidir. “Evrensel bir kanun, kural haline geleceğini düşündüğünüz evrensel bir kural koyacak şekilde hareket edin” prensibi bile tek başına, görevi boş bir kavram haline dönüşmekten kurtarır. Kant sonuç ne olursa olsun doğrunun söylenmesi gerektiğine inanıyordu. Hiç kimse doğruyu söylemezse iletişim bozulacak ve sonuç kargaşa olacaktır. Bu kesin

zorunluluğa bir de pratik bir zorunluluk ilave etmişti, “insanları bir araç gibi kullanmayın yani onlara araç muamelesi yapmayın aksine onları bir amaç olarak görün ve ona göre davranın”. Bu ikinci prensibe göre ahlaki özerklik, birey olarak insanlığın önemini desteklemekte ve insanlar başkalarının mutluluğunu güçlendirmek amacıyla bir araç olarak kullanılmamaktadır. Kant her bir insanın ayrı bir değeri olduğunu ve özerk kendi kendini idare edecek iradeye sahip olduğunu vurgulamıştır (Carroll, 1998: 140).

Kant duyguların aşırı boyutta yaşanmasını ahlaki çöküntü olarak görür. Bununla birlikte insanın kendini başkalarının yerine koyarak duygularını geliştirmesini beklemektedir ve bunu bir vazife olarak görmektedir. Vicdani hesaplaşma yapılabilmesi için duyguların değil mantığın dinlenmesi gerektiğini savunmaktadır (Paley, 2002: 139)

Kant herhangi kişisel tatmin ya da mutluluk fikrini dikkate almadan kişisel görev üzerine odaklanmıştır ya da hareketin sonuçlarına bakmadan insan görevlerine odaklanmıştır. Kant’ın görev kavramı kategorik emri tarif eder (Davison,2000:6). Kant’a göre kategorik emrin iki görevi vardır. Kant davranışları insanın o davranışının sonucunda herhangi bir amaç güdüp gütmeyeğine göre, **“göreve uydurulan eylem”** ve **“görevden doğan eylemler”** olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Kant ahlak felsefe sisteminde ahlakı, pratik akıl üzerine oturtmaktadır. Kant ahlak öğretisinde üç kavramı ele alıp incelemektedir. Bunlar (Özgener, 2004: 43), İyi istenç, kategorik emir ve özgürlüktür.

İyi istenç; Kant’a göre “iyi istenç” hiçbir sınır olmadan her koşul altında “iyi” kabul edilebilecek şeydir (Büken, 2002: 18). Kant irade kavramını “iyi istenç” ile desteklemek için ödev kavramına başvurur. Bir eylemin kendi başına iyi olabilmesi ve ahlaki değerinin olabilmesi için ödevden kaynaklanıyor olması gerektiğini savunur. Ödev ise aklın buyruğudur. Eylemin ikinci göstergesi ise, eylemin “iyi” olmasının ölçüsü sonucu değil

dayandığı ilkedir (Özgener, 2004: 43). Ahlaki iyi, “duygular üstü bir şey” olduğundan, ona ancak akıl vasıtasıyla ulaşılabilir.

Kategorik Emir; Kant emirleri; şarta bağlı emirler, şarta bağlı olmayan emirler olmak üzere iki grupta açıklamıştır. Kant’ın ahlaki saydığı emirler şarta bağlı olmayan emirlerdir. Örneğin, sonucu ne olursa olsun doğru söyle. Bu nitelikteki bir emir ahlakidir (Özgener, 2004: 43). Şarta bağlı olan emir kendi dışımızda doğal bir nedene bağlı olan emirdir. Şarta bağlı olmayan emir bir doğa yasası değildir. Aksine insanın akıl sahibi bir varlık olması ile ilgilidir (<http://tr.wikipedia.org>).

Özgürlük; Kant, ahlaki davranışın ancak özgürlüğün olduğu yerde olabileceğini ileri sürer. Diğer bir ifade ile özgürce seçimin olduğu yerde ahlaktan söz edilebilir. Özgürlük irade ile ilgilidir aynı zamanda ahlaki olmanın en üstün ilkesi iradenin özerkliğidir. Özgürlük akıl sahibi varlıkların iradesinin bir özelliği olarak kabul edilmelidir. Kategorik emrin gerçekleşebilmesi için iradenin özgür olması zorunlu bir koşuldur. İnsan yalnızca ahlakiliği sayesinde kendini özgür görebilir. Bu ilkeler zaman ve mekâna göre değişmeyecek olan temel ve mutlak ilkelerdir (Topakkaya, 1998: 72).

1.1.1.2.2. Relativist Teoriler

Bir etik sistemi olarak etiksel gerçekçilik, fayda etiği ve değer etiği arasındaki çatışmanın çözülmesi olarak adlandırılmaktadır. Etiksel gerçekçilik, doğruyu bulma sürecinde ahlaki kavramları önceden tanımlayarak başlatılır. Deneyerek konu ile ilgisiz kavramlar, konudan ayıklanır. Yani etiksel doğruyu keşfetmek için bilimsel metot ve deneyler kullanılmak zorundadır. Etiksel gerçekçi olan kişi bilimsel doktrinleri inkâr etmeden kendi teorisini ortaya çıkarır. Her durum gerçeğini kendi içinde saklar (Cottell ve Perlin, 1990: 9).

Ahlak kuralları toplumdan topluma, kültürden kültüre hatta bireyden bireye değişmektedir. Yani ahlaki gerçek, ahlaki ilkelerin ve yargıların birey ya da kültürle ilişkili olduğu bir akımdır (Mele, 2005: 100). Ahlakın rasyonel, objektif veya evrensel olmadığı ve asla olamayacağı görüşü ahlaki relativizm olarak ifade edilmektedir. Bu görüşü savunan felsefeciler ahlaki kuralların bilimsel açıdan kesin ve objektif olmadığını, fakat belirli zaman içinde belirli bir toplumla ilişkili olarak değiştiğini ileri sürerler. Bu görüşe göre ahlaki ifadeler bütün zamanlarda doğru olamaz ya da ahlaki ifadelerin her zaman doğru olacağını söylemek yanlış olur. Yıllar öncesinde yasalar yerel kabul edilmekteyken, günümüzde Türkiye’de mahkemelerin verdiği karara karşı ilgilinin iç hukuk yollarının tüketilmesinden sonra başvurması durumunda Uluslararası anlaşmazlıklarda şirketler Tahkim Müessesine gidebilmektedir. Ve Tahkim kararları da yine bağlayıcıdır.

Ahlaki relativizm ahlakın kişisel, kültürel ve sosyal standartla ilişkili olduğunu ve bir kararın diğerinden daha iyi olup olmadığını tespit etmek için sadece bir tek yöntemin olmadığını ileri sürmektedir (Özgener, 2004: 48- 50). Tarihsel olarak günümüz toplumunun ahlaka aykırı gördüğü ancak yüzyıllar öncesinde bazı kültürlerde kölelik, yeni doğan kız çocuğunu öldürme gibi birçok uygulamayı ve eylemi ahlaka uygun bulduğu belgelerle kanıtlanmıştır. Hunger ve Wheelen gerçekçiliğin dört türü olduğunu ileri sürmektedirler, bunlar (Özgener, 2004: 48);

a) Saf Gerçekçilik

Bütün ahlaki kararların her yönüyle kişisel olduğu, bireylerin kendi yaşamlarını sürdürme hakkına sahip olduğu, her bireyin durumları yorumlamasına ve kendi ahlaki değerlerini esas alarak harekete geçmesine izin verilmesi gerektiği inancına dayanır.

b) Rol Gerçekçiliği

Bireyin yalnızca sosyal rolüyle ilişkili belirli yükümlülükleri taşıması gerektiğini ileri sürmektedir. Örneğin, muhasebe yöneticisi, kendi kişisel inançlarını bir yana bırakmalı ve bunun yerine rolünün gerektirdiği sorumluluğu yapmalıdır.

c) Sosyal Grup Gerçekçiliği

Ahlakın bir emsal grubun normlarını takip etmeye yönelik bir sorun veya konu olduğu inancına dayanmaktadır. Kararlar kabul görmüş uygulamalara dayalı olarak verilir. Sosyal grup gerçekçiliği bugün dünyada giderek yaygınlaşmaktadır.

d) Kültürel Gerçekçilik

Ahlakın belirli bir kültür, toplum veya toplulukla ilişkili olduğunu ileri sürer. Bu yüzden insanlar diğer ülkelerin uygulamalarını kavramalı, onları bu şekilde yargılamalıdır.

1.1.1.2.3. Adalet Teorisi

İş hayatında adalet konuları tüketici, yönetici ve hisse sahipleri gibi paydaşlar arasında çatışma çıktığı zaman ortaya çıkmaktadır. İş ortamında, hissedarın hakkını korumak amacıyla kısa dönemli karın artırılması adaletli değildir (Carroll,1998:142).

Harvard filozoflarından John Rawls hem Kantçı ahlakın hem de faydacılık felsefesinin unsurlarını kullanarak, sosyal ve siyasi kurumların ahlaki açıdan değerlendirmesine yönelik bir yaklaşım getirmiştir. Adalet teorisi, eylemlerin ve politikaların dağıtım ile ilgili etkileri üzerinde odaklanmaktadır. Bu teori karar vericinin eşitlik, doğruluk ve tarafsızlık

ilkelerini esas alacak şekilde davranmasını ve yol göstermesini savunmaktadır. Ayrıca “İyi”ye göre hakkın önceliğini ileri sürmektedir.

Adalet teorisine göre eylemlerin doğru ve tarafsız bir temelde gerçekleştirilmesi, iyi'nin maksimize edilmesine ve tarafsız dağıtım kurallarının izlenmesine bağlıdır. İki yol gösterici ilke vardır. Bunlar “**eşit temel özgürlükler ve farklılık ilkesidir.**” Bu teori, bireyin topluluğun haklarıyla karşılıklı uyum içinde eşit söz özgürlüğü hakkına sahip olması gerektiğini ifade eder. Her birey temel özgürlüklerde eşit haklara sahiptir. Rawls farklılık prensibinde, özgürlüğün önceliğinden bahseder. Bu prensipte ifade edilen özgürlükler, düşünce ve vicdan özgürlüğü, yasalarda ifade edilen haklar ve özgürlüklerdir. Aynı şekilde Rawls, özgürlüğün refah uğruna değil, refahın özgürlük uğruna sınırlandırılabilirliğinden bahsetmektedir (Özgener, 2004: 46).

Farklılık ilkesi “Gerçek Fırsat Eşitliği” ve “Farklılık” ilkesi olmak üzere iki kısımda ele alınmaktadır. Gerçek Fırsat Eşitliği, farklılık ilkesine göre bir önceliğe sahiptir. Farklılık ilkesine göre, vatandaşların avantajlarında ve statülerinde herhangi bir sapma olduğunda, en az avantajlı insanların durumları tam eşitliğin sürdürüldüğü duruma göre iyi ise, adillik vardır. Farklılık ilkesi, bir dayanışma prensibidir. Eğer bu prensibe uyulursa, vatandaşların kendilerini ortak bir işbirliği sisteminin yararlanıcıları olarak görmeleri mümkün olacaktır.

Rawls’a göre doğuştan dezavantajlı olması veya doğal kabiliyetlerin yetersiz olması nedeniyle ortaya çıkan eşitsizlikler, bir dereceye kadar telafi edilebilir. Bu yüzden, farklılıklar prensibi, bütün bireylerin eşit muamele görmesi ve gerçek fırsat eşitliğinin sağlanması için toplumda doğal becerileri yetersiz olanlara ve dezavantajlı pozisyonda doğanlara daha fazla önem verilmesi gerektiğini savunmaktadır (Özgener, 2004: 47). Diğer bir ahlak teorisine göre bir davranış eğer aşağıdakilerden birini ihlal ediyorsa ahlak dışı kabul edilmektedir Bu ilkeler (Türk, 2004: 11);

- İlgili tüm çıkar guruplarının faydalarının iyileştirilmesi,
- İlgili olan bireylerin haklarına saygı duyulması,
- Davranışın fayda- haklar- adalet- ilgi dürtüsüyle gerçekleştirilmesi,

Adalet kuramcısı Ross, bir eylemin aynı anda birçok görevi gerektirebildiğini düşünerek görev bilimine daha esnek bir yaklaşım getirmektedir. Ross'un ilk bakıştaki zorunlu görevleri, genel olarak sorumluluk yükleyen fakat bazı şartlarda gerekmeyen sadakat, adalet, kendini geliştirme gibi görevlerdir. Zorunlu görevler çatıştığında Ross bize zorunlu olan görevi yani asıl sorumluluğumuzu yapmamızı söylemektedir. Örneğin hem sözümüzü tutmak hem de ihtiyacı olan insanlara yardım etmek zorunluluğumuz var. Bu iki sorumluluk çatıştığında Ross'a göre sözünü tutmak, başkalarına yardım etmekten önce gelir. Fakat yardıma ihtiyacı olan kimse ölümcül bir durumdaysa o zaman durum değişir (Carroll, 1998: 140-141).

1.1.2. Etiksel Davranışın Sınırlamaları

Etik popüler bir kavram olup birçok kişi tarafından sıklıkla gerçek ifadesinden uzak olarak rahatlıkla kullanılmaktadır. Oysa her davranışın yada uygulamanın doğruluğuna karar vermede nasıl genel bir formül öne sürülemezse neyin etik olup olmadığının ayırt edilmesinde de etik uygulamalarının muhtemel sınırlarının bilinmesi, kararlarda daha objektif davranılmasına bir nevi kişisel kontrol sağlanmasına neden olacaktır. Diğer bir ifade ile etik farkındalık yüksek düzeyde etik kararlar verilmesinde bir görev üstlenir.

Herhangi bir etik teorisinde bir davranışın doğruluğunu açıklarken Etiksel kararlar, gerek kendi içinde gerekse karar vericiye ilişkin bazı unsurlardaki farklılıktan dolayı bir takım sınırlamaları bulunmaktadır. Bunlar;

1. Etik teorilerin kendi sınırlamaları, *(Bir etik teorisi kendi başına doğru davranışın bütününe açıklayamamaktadır).*
2. Etik açıklamasında kullanılan bazı kavramların birden fazla anlamda olması, *(etik kavramlarının neyi ifade ettiği bilgisinin eksik bulunması).*
3. Bireyin bulunduğu ahlaki gelişim seviyesinin farklılığı, *(Her bireyin bilişsel gelişim seviyesinin birbirinden farklı olması)*
4. Yukarıdaki unsurların neleri ifade ettiğinin birey tarafından bilinmemesi, *(etik eğitimi; 1. 2. ve 3. unsurlarda bulunan bireyler arasındaki farklılıkların, etik eğitimi ile asgariye indirilmesi)*

1.1.2.1. Etik Teorilerinin Sınırlamaları

Ahlak teorilerinin hiçbirisi bir davranışın bütün ahlaki özelliklerini teorik yapısı içinde tek başına tamamen kapsamaz (Stewart, 1996: 13). Etik teorileri, tartışmalı ahlaki kararlarda, temel alternatif ahlak ilkeleri tarafından desteklendiğinde yararlıdır (Carroll, 1998: 143).

Etik teorilerinin muhasebeye ilişkin odak noktaları; doğru davranışın ne olduğunu açıklayan kavramlar, muhasebecinin bulunduğu ahlaki gelişim seviyesi ve işyerinde çalışma değerleridir. Bu odak noktaları, muhasebecinin etiksel bir ikileme² karşılaştığında temel etik teorilerin ve etiksel davranışın sınırlamalarının bilgisine sahip olması durumunda, etiksel ikilemlerin çözümünde araç olarak kullanılabilecektir. Ayrıca muhasebecinin etiksel değerlendirmeler yaparak, etik davranışta bulunmasına imkân verecektir.

İş ortamındaki bazı tartışmalı sorunları, etik teorilerin bilgisine ve sınırlamalarına sahip olunmaması durumunda etik çerçeveleri uygulayarak çözmek çok zordur. Yönetimin ya da kişilerin algı düzeylerinin açık olmadığı

² İkilem; insanı istenmeyen seçeneklerden birini, çoğunlukla iki seçenekten birini izlemeye zorlayan tartışma, sorun ve usa vurma durumu (TDKS, 1988:691)

durumlarda gerçekte var olan ahlaki problem, problem olarak algılanmayacaktır. Bununla birlikte etik teorileri etik sorunlara her durumda açık yanıtlar verememektedir. Etik çerçevelerin gücü, etik kararları destekleyen temel nedenleri belirlemeye yardımcı olmaktadır. Bir etik teorisi, bir etiksel ikilemini çözemeyebilir fakat bu durum söz konusu teorinin terk edilmesini gerektirecek yeterli bir neden değildir. Etik teorileri ahlaki düşüncenin gerçekleşmesini sağlamakta ve belli bir olayın gerçeklerini/bilgilerini düzenleme ve yorumlamaya yardımcı olmaktadır. Etiksel çerçeveler ayrıca, bir kişinin belli bir etik kararı neden seçtiği veya ret ettiğini açıklamayı mümkün kılmaktadır (Carroll,1998: 143).

Doğruluk olmadan etik teoriler sadece belli durumları ve bakış açılarını desteklemek için kullanılır. Bir kişi kendi bulunduğu duruma en iyi destek veren bir rakip teoriden diğerine geçmesi doğruluğu ortadan kaldırır. Diğer bir ifade ile kendi kişisel çıkarına göre teorilerden yararlanılması durumunda samimiyet kaybolmaktadır. Hâlbuki ahlaki bakış açısı samimiyeti gerektirmektedir. Bireylerin samimi hareket etmelerini, yaptıklarının sorumluluğunu yüklenmelerini ve başkalarına saygılı davranarak doğru olanı yapmalarını talep eder (Carroll,1998: 143- 144).

Etik teorileri yol gösterici olmakla birlikte eleştirisel gözle etik bilgileri değerlendirilmeden nasıl etik olunacağını söylemek işi hafife almak olur. Ayrıca etik teorileri mesleki faaliyete yansıtabilmek için onların değerlendirme sürecinden geçirilmiş olması gerekir (Irving, 2005: 1)

1.1.2.2. Ahlaki Gelişim Seviyelerinin Farklılığı Sınırlaması

Bireyin bir konu hakkında neyin doğru olduğuna karar verirken mevcut duruma gelenekçi, faydacı ya da gerçeği arayan olarak bakması algılamasını etkiler. Bu durumlar ise her bireyde aynı düzeyde gerçekleşmez.

Tablo 1.1. Ahlaki Gelişim Seviyesine Göre Gerekçeler

	Evre	Doğru Olan	Doğrunun Gerekçeleri
Faydacı dönem			
Kurallar başkaları tarafından düzenlenir	1. Evre: <i>İtaat Ahlakı</i>	Söylenileni yap <i>Kurallara ve otoriteye harfiyen uy!</i>	1. Ceza ve İtaat eğilimi — Otoriteye uyulur, Cezadan kaçınılır — İyi yada Kötü etkinliği sonuçlar belirler
— Bireyin kendi gereksinimleri ön plandadır. — Etkinliğin fiziksel sonuçlarına göre karar verir	2. Evre: <i>Faydacı değişim ahlakı</i>	- Kurallara uyum ve otoriteye hizmet - Anlaşma yapalım <i>Kurallar kişisel çıkarlara uyuyorsa doğru</i>	2. Araçsal ilişkiler eğilimi — Bireyin kendi ihtiyaçları önemlidir. Bazen diğerlerinin ihtiyaçlarını da dikkate alır — Ne kadar alırsa o kadar verir
Gelenekçi Dönem			
— Aile, gurubun ve ulusun beklentileri düşünülmeksizin önemlidir.	3. Evre: <i>Toplumsal uygunluk ahlakı</i>	Saygılı, nazik, kibar ol. İyi davranış başkalarına yardım etmek ve mutlu etmektir. <i>Diğerleri için iyi olan doğrudur</i>	3. Ceza ve itaat eğilimi — Diğerlerinin gözünde iyi bir insan olma ihtiyacı. — Diğerlerini umursama. — Klişeleşmiş iyi davranışları destekleyen kuralları ve otoriteyi koruma isteği
Bireyin kendi ihtiyaçları grubundakilere göre ikinci plandadır	4. Evre: <i>Kanunlara uyum ahlakı</i>	Toplumda herkes yasalara bağlıdır. Yasalar bireyler tarafından korunur. Bir bütün olarak çalışan kurumları korumak, sistemdeki aksaklıklardan kaçınmak yada birinin yükümlülüklerini karşılamak için adalet ve dürüstlük mecburiyeti <i>Toplulun mevcut düzenine uyum doğrudur</i>	4. Kanun ve Düzen eğilimi — Kanunlara ve sosyal düzene uymak önemlidir — Sosyal düzen ve otoriteye uygun olarak görev yapılmalıdır <i>(3.evrenin kuralları ve yetkileriyle kolaylıkla karıştırılabilir)</i>
Evrensel Dönem			
Bireyin evrensel ahlak ilkelerini seçtiği değer sistemini örgütlediği düzey	5. Evre: <i>Uzlaşma ahlakı</i>	Süreç içerisinde üzerinde anlaşılmış ve doğrulanmış işlemlere uyma zorunluluğu -Bir kişinin, tüm insanların haklarını korumak, refahı için yasalar hazırlamak ve hareket etmek. <i>Toplumsal olan her zaman doğru değildir. Bu durumda akılcı olanlar doğrudur.</i>	5. Sosyal Sözleşme Eğilimi — Kanunlar toplumun iyiliği için değiştirilebilir — Değerler ve kanunların eleştirisi yapılabilir, incelenebilir
Kişilere ya da gurupların isteklerine bağlı değildir	6. Evre: <i>Sosyal işbirliği ahlakı</i>	Ahlak, akıllı ve kendi çıkarlarını düşünmeyen insanların, işbirliğini ideal bir şekilde nasıl organize ettikleriyle tanımlanır. Ahlak ilkelerinin geçerliliğinde ilkelere bağlılık duygusu ve <i>evrensel ahlak ilkeleri doğrudur.</i>	6. Evrensel Ahlak İlkeleri Eğilimi — Birey kendine özgü ahlak ilkelerini örgütler — Adalet kanunların üzerindedir

Kaynak: Semercioğlu Nuray (1998) Ve Dunn John Ve Diğerleri (2003)

Kohlberg'e göre farklı bireyler aynı ahlaki durumlarda farklı kararlar alabilmektedir. Bu teoriye göre her bireyin ahlaki gelişim aşamaları birbirinden farklıdır (Türk, 2004: 11) . Kohlberg'in ahlak gelişim kuramı³ tablo 1.1. de görüldüğü gibi her evre iki düzeyden oluşan; faydacı düzey, geleneksel düzey ve evrensel düzey olmak üzere üç ayrı düzeyde ele alınmıştır. Kohlberg'e göre birey karşı karşıya kaldığı bir durum hakkında ahlaki yargıda bulunurken, bir ikilem içindedir (Yeşilyaprak, 2004: 128).

1.1.2.3. Meslek Ahlakı Uygulamalarında Sınırlamalar

Meslek etiği uygulamasında iki tür sınırlama dikkati çekmektedir Bunlar;

- Meslek ahlak yasasından kaynaklanan sınırlamalar
- Vergi inceleme elemanının etik uygulamaları tanımama problemidir

a) Meslek Ahlak Kurallarından kaynaklanan sınırlamalar

Bir meslekte meslek etik kurallarının uygulanmasında başlıca iki özellik dikkati çekmektedir. Bunlardan birincisi mesleki ve mesleki olmayan işlerin birbirinden ayrılmasıdır. Diğeri ise meslek grubunun ahlak kurallarının toplumsal ahlak kurallarından farklı olmasıdır. Meslek ahlak kuralları mesleğin özerk olduğunu varsayar. Bir meslekte meslek ahlak kurallarının

³ Kohlberg'in Ahlaki gelişim Seviyesi Teorisi Türkiye uygulamalarında Gelenek öncesi, (preconventional) geleneksel (conventional) ve Gelenek sonrası (postconventional) dönem olarak Türkiye literatüründe ele alınmaktadır. Oysa gerek kültürümüzde, gerek bireylerde ve dilbilgisi olarak gelenek öncesi ve gelenek sonrası diye bir yapı ya da kavram bulunmamaktadır. Gerçekte gelenekten önce olan dönem ilk gelenek evresidir. Bu durum gerek kültürümüzde gerekse birey olarak kişilerde bulunmaktadır. Gelenekten sonrasında ise son gelenek vardır. (İlkbahar ve sonbahar da olduğu gibi) anlam itibari ile ise preconventional dönemin özellikleri faydacı teorileri ifade etmektedir. Postconventional dönem ise daha çok Kant'ın Evrensel ilkelerini ifade etmektedir. Bu sebeplerden dolayı gerek konunun rasyonel olarak ifade edilebilmesi, gerekse kavramlar ile içerikleri arasındaki uyumlarda tutarlılığı sağlayabilmek için çalışmamızda gelenek öncesi dönemi ilk gelenek dönemi ya da faydacı dönem olarak, gelenek sonrası dönemi de evrensel dönem olarak ele alıp incelemeyi uygun buluyoruz.

olması topluma karşı üyelerinin uygulamalarında yeterliliğe sahip olduklarına ve doğru uygulama ve davranışlarda bulunduklarına işaret eder, bu sebeptendir ki meslek örgütleri kendi düzenlemelerini yaparak özerkliklerini korurlar (Brian ve Deirdre, 2001: 259). Literatürde muhasebe etiği ile ilgili çalışmalarda toplumsal ahlakın meslek ahlakı yerine ikame edildiği görülmektedir. Oysa meslek ahlakı toplumsal ahlakın bir parçası olup, toplumsal ahlak ile ikame edilmesi sakıncalıdır. Çünkü meslek ahlakı kaynağını mesleki yeterlilikten ve mesleğe karşı sorumluluklardan diğer bir ifade ile mesleki görevlerden alır.

Toplumsal ahlak kurallarının kaynağı ile meslek ahlakının kurallarının kaynağı aynı değildir. Meslek ahlakının başlangıç noktasında mesleki değerler bulunmakta iken toplumsal ahlakın başlangıç noktasında toplumsal değerler bulunmaktadır. Bunlar ise birbirinden farklıdır. Birincisinde mesleki değerlerin altında mesleki yeterlilik ve bunun unsurları varken, ikincisinde; toplumsal değerlerin altında toplumsal yeterlilik bulunmamaktadır. Ayrıca mesleki değerler bilimsel ölçütlere göre organize edilmiş değerlerden oluşmakta olduğu gibi her mesleğin kendine özgü standart ölçüleri bulunmaktadır ve birçok durumda yazılıdır. Mesleki değerlerin bazıları, bazı durumlarda bir meslek grubundan diğer meslek grubuna değişebilmektedir.

Ahlak çeşitli alanlara özgü olarak da sınıflanabilmektedir. Meslek ahlakı, din ahlakı, toplum ahlakı vb gibi. Bunlar uygulamalarda bazen yanlışlıkla ya da bilerek birbirinin yerine konmaktadır. Meslek ahlakı; bir meslek mensubu tarafından mesleğe karşı sorumlulukların ve görevlerin yerine getirilmesidir. Her meslek örgütünün ahlak anlayışı görevlerin farklılığından dolayı birbiri ile örtüşmemektedir.

Eğer etik kurallar kamuya karşı sorumluluk, tarafsızlık gibi genel prensipler ve ifadelerden oluşuyorsa bunların nasıl uygulanacağını görmek zordur (Banks, 1998: 29). Bununla birlikte nelerin ahlak ilkelerini

zedeleyeceği ya da ortadan kaldıracağı da meslek ahlak kuralları tarafından açıklanabilmektedir.

Çoğu meslek uzmanı ya kendi mesleki ahlak kurallarından habersizdir ya da mesleki ahlak kuralının neleri kapsadığını bilmemektedir. Ayrıca, mesleki ahlak kuralları etiksel davranışların bütününe kapsamamaktadır. Meslek uzmanı kuralları takip etmeye eğilimlidir. Bu yüzden belli şartlarda ahlaki olarak konuyla ilgili etmenlere duyarsızlaşmaya başlar (Banks, 1998: 27). Muhasebe meslek ahlak kurallarında mesleki ifadeler belli belirsiz birden fazla anlamı içermektedir (Herron ve Gilbertson, 2004: 508).

Eğer ahlak kuralları “ahlaki davranışa” uyum olarak tanımlanırsa ahlak kurallarının uygulanması ahlaki davranış olacaktır. Fakat bu tanım oldukça basit bir tanım olduğu gibi tanımın gerçeklik kazanabilmesi çok özel ve ayrıntılı kurallardan oluşmasını gerekli kılmaktadır. Oysa bu hiçbir şekilde mümkün değildir. Bununla birlikte bu kurallar bu alanda yeterince detay içerse bile hiçbirini her durumdaki olayları ne açıklar ne de açıklamaya teşebbüs eder (Banks, 1998: 29). Ahlak kavramlarının neyi ifade ettiğinin gerektiği ölçüde açıklanmaması ya da muğlâk ifadelerin kullanılması ahlaki davranışı tanımlamada en büyük engeldir. Örneğin TURMOB tarafından yeni hazırlanan Muhasebe Meslek ahlak kurallarında, işletmede çalışan muhasebeciler için "Bağımlı çalışan meslek mensuplarının etik ilkeleri" başlığının kullanılması, içeriğinde ise muhasebecinin bağımsızlığından bahsedilmesi muhasebecinin etik algısı üzerinde sınırlamalar yapabileceği açıktır.

b) Vergi Elemanlarının Algılamalarından Kaynaklanan Sınırlamalar

Muhasebe uygulamaları vergi uygulamaları ile iç içe olan bir disiplindir. Vergiyi doğuran olay finansal olaylarla birlikte doğmasına ya da finansal olaylardan sonra meydana gelmektedir. Vergi olayları ile finansal olaylar genelde birbiri ile bağlantılıdır. Ancak etiksel bir ikilem ya da çatışmanın

varlığında çatışmanın nasıl çözüleceği muhasebe teorisinde sınırları belirlenmişken, (özün önceliği) vergi uygulamalarında buna benzer yaklaşımı bulunmamaktadır. Ayrıca olağanüstü durumlar için muhasebe uygulamaları esnekliğe sahip iken, vergi uygulamalarının sınırlamaları mali mevzuatın olağanüstü durumları öngörüm kapasitesine bağlıdır.

Ekonomik krizlerin sıkça yaşandığı ülkemizde, Muhasebe yöneticisi bir ulusal bir ekonomik krizde etik bir uygulama yapması durumunda, vergi inceleme elemanının bu uygulamayı kabul edip etmeyeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Vergi elemanının yapılan etik uygulamaya karşı normal dönemler için öngörülmüş vergi yasalarını işlettiği bir gerçektir. Bu durumda “muhasebeci etik olmamasına rağmen normal dönem için öngörülmüş yasayı uygulayacak mıdır?” yada “vergi elemanı etik uygulamayı kabul edecek midir?” ikileminin yaşanması büyük bir ihtimaldir.

13.04.2005 tarih ve 25785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren “**Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri Ve Başvuru Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmelik**” bütün kamu görevlilerini etik davranış konusunda bağlayıcılığı bulunmaktadır. Bu yönetmelik uygulamada, memur düzeyinden maliye bakanına, maliye bakanından başbakana kadar bütün kamu görevlilerini sorumluluk altına almaktadır. Ancak bu yönetmelik kendi içinde birçok eksikliği içermektedir. Bu eksiklikler ise yönetmeliğin etkin uygulanmasını zayıflatmaktadır. Bunlardan bazılarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Etik kontrol mekanizmalarının kurulmamış olması,
- Kamu Personeline etik eğitiminin verilmeksizin yürürlüğe konması,
- Her bir kamu kurumu için ayrı kurumsal etik davranış yasasının öngörülmemiş olup kamu personelinin, kamu kurumlarının bütünü için tek etik yönetmelik düzenlenmesi,

— Etiksel ikilemlerin nasıl çözüleceğinin yönetmelikte öngörülmemesi,

— Etik davranış ilkelerinin etkin resmileştirilme mekanizmasının gereği gibi yer verilmemesi. Etik yönetmeliğin kamu personeline seminer ya da resmi bir ortamda toplu katılımlarının sağlanarak tanıtımının yapılmayıp müdür ya da yöneticilerinin talimatı ile alt düzeyde çalışan personele imza karşılığı bildirilmektedir.

Kamu personeli etik yönetmeliğinin muhasebe ile ilgisi, muhasebe yöneticilerinin verecekleri etik kararlarda maliye inceleme elemanlarının da etiksel kontrol ve incelemelerde bulunmasını gerektirmesidir. Etik yazılı kurallardan çok daha fazlasını ifade etmektedir. Yasalar ya da kurallar etik uygulamasının asgari gerekleridir.

Etik, muhasebeciye ve işletme yönetimine vergi inceleme elemanı tarafından yapılan etik olmayan işlemlere karşı sorgulama hakkı verir ve kendini savunma aracıdır. Kamu yönetimi, memurundan başbakana kadar bu ilkelere uyacaklarını beyan etmiştir ve bu yönetmelik ile de desteklenmiştir. Ancak kamu görevlilerine etik eğitiminin verilmemesi ve etik kontrol mekanizmalarının kurulmamasından dolayı uygulamanın etkinliğini azaltacağı açıktır. Etik kendisi bizzatı iradenin doğru kullanılması ve tarafsızlıkla ilgilidir. İradenin kullanılması ise siyasetten uzak durmayı gerektirmektedir. Tarafsız olarak aklın buyruğunun yerine getirilmesidir.

1.1.2.4. Kavramsal İkilemlerin Sınırlamaları

Bazı kavramların birden fazla anlam içermesinden dolayı kavramların doğru algılamasında problemler yaşanmaktadır. Özellikle muhasebe uygulamalarında sıkça karşılaşılanlar; etik-ahlak ikilemi, yasal-etik ikilemi ve muhasebe etiği dersleri olup olmadığı ikilemidir. Etiksel iletişimin yapılabilmesinin ön gerekliliklerinden biri kavramların kullanıcı ve dinleyici arasında aynı düzeyde algılanmasının sağlanmasıdır. Aksi durumda, kişilerin

kavramlara ilişkin farklı algılamalara sahip olması durumunda etik analizin ve etiksel mutabakatın yapılması oldukça zorlaşır.

1.1.2.4.1.Etik, Ahlak İkilemi

Etik sözcüğü genellikle ahlak kavramı ile karıştırılmaktadır. Hatta bazen Ahlak etik'in Türkçesi sanılmaktadır. Oysa etik ve ahlak kavramlarının kapsama alanı birbirinden farklıdır. Etik bireysel yaşama yönvermeyi amaçlayan bir mantık kuramıdır. Ahlak ise davranışın kitlesel yada toplumsal boyutunu ifade etmektedir. Ayrıca ahlak fiilen ve tarihsel olarak gurupsal ve toplumsal düzeyde yaşanan bir olgu olmasına karşılık; etik, bu olguyu ele alan, ahlak görüşlerini, öğretilerini irdeleyip sınıflandıran, aralarındaki benzerlik ve farklılıkları ortaya koyan ve bunları karşılaştırıp eleştiren felsefe disiplini. İnsanlara ahlaka uyulmasını öğütlemek de değildir. Etik, "ahlak" denen olgunun inceleme alanıdır (Özlem, 2004: 23).

Etik, iyi ve doğrunun bulunma çabasında izlenen sistematik bir yoldur. Ahlak ise içinde yaşanan topluma göre değişir ve genelde herhangi bir gerekçe gösterilmeden içinde bulunulan toplumun çoğunluğu tarafından doğru kabul edilendeğerlerin ve düşüncelerin toplamıdır. Bu değerler ve düşünceler bir başka grup ya da toplum tarafından farklı şekilde uygulanır. Diğer bir ifade ile toplumdan topluma guruptan guruba değişir. Buna karşılık etik kuralları mantıklı olarak yorumlama ve doğru etiksel değerlere birleştirmeye çalışır. Etiği ahlaki bir konu üzerinde sistemli düşünce olarak ifade edebiliriz. Bu noktada etiğin mantık ve bilgi felsefesi ile ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Ahlakın ise daha çok sosyoloji bilimi ile bağıntılıdır.

Etik mi ahlaki mi ikilemlerinin aşılmasında her şeyden önce etik ve ahlaki gerekçelerin farklılığı bize yol gösterir. Çünkü davranışı açıklamada kullanılan etik gerekçeler ve ahlaki gerekçeler birbirinden farklıdır. Bununla birlikte bazen ahlaki gerekçeler ile davranışın açıklanması yoluna gidilmektedir. Pieper'e göre kişilerin karar süreçlerinde davranışlarını

meşrulaştırmada kullandıkları etik gerekçeler ahlaki gerekçelerden farklıdır (Pieper, 1999: 171). Etiksel bir çatışmanın çözümünde bazı durumlarda etiksel çatışmalar ile ahlaki gerekçeler çatışır.

Ahlak ile etik kavramları etimolojik açıdan bakıldığında töre, gelenek, alışkanlık anlamında kullanılmaktadır. Bununla birlikte bu iki kavramı birbirinden ayırmada çeşitli ölçütler kullanılmaktadır. Ahlak olgusal ve tarihsel olarak yaşanmasına karşın etik bu olguyu ele alıp inceleyen disiplindir. Diğer bir farklılık ölçüsü etik ahlaklılık üzerine düşünebilme etkinliğidir. Ahlak'da daha çok sorgulamadan kabul varken, etikte bir olgu' nun doğruluğuna ya da yanlışlığına eleştirel eleştirel incelemesidir. Bu gerçeklerden yola çıkıldığında ahlakla etiğin örtüşen yanları olmakla birlikte etiğin ahlaktan sonraki boyutu olduğu sonucunu çıkarabiliriz. (Çukacı, 2006: 91) Nitekim etik daha çok problemleri ahlaki konular ve ikilemler üzerinde etik sistemleri kullanarak analiz edilmesinde ve bu sistemlerden davranışı hangisinin daha etik yapacağı üzerine odaklanır.

Etiğin ilgi alanı, hangi davranışın doğru veya yanlış olduğuna ilişkin davranışın temelini araştırmasıdır. Temel konusu ise bireylerin davranışlarını ahlaki açıdan değerli ve değersiz kılanın ne olduğudur. Ve tabiyatıyla değer, iyi, kötü, doğru, yanlış kavramlarının etiksel incelemesidir. Ahlakta daha çok içinde yaşanan gurubun ya da toplumun kurallarının kabulü bulunmaktadır. Bu kurallar rasyonel bir gerçekliğe dayanabilir ya da dayanmayabilir. Çoğulcu yönü daha baskındır. Oysa etikde kuralların sorgulanarak kabulü bulunmaktadır. Bu yönü ile etik bireyseldir. Diğer bir farklılık ahlak kurallarının birbiri ile çatışması durumunda hangi davranışın doğru olduğunun belirlenmesidir ya da o ana kadar ahlak kurallarında öngörülme bir durumun ortaya çıkmasıdır. Bu durumlarda da yine etik çatışmaların çözümünde ve hakkında ahlaki kural bulunmayan durumlarda etik değerler ve etik sistemleri kullanarak neyin doğru/ yanlış, iyi/ kötü belirlenmesinde görev görmektedir. Ahlaki kurallar daha birçok duruma uygulanan genel

ifadeler (formüller) olmasına karşın, etik’de doğru/ yanlış davranış her bir özel durumun kendi içindedir.

1.1.2.4.2. Etik mi, Yasal mı, İkilemi

Bu ikilem şu soruyu sorarak daha iyi açıklanabilir. “*Eğer bir davranış yasal ise aynı zamanda etik midir ?*” bu sorunun tersine çevrilmesi de ikilemi önerir, şöyle ki ” *Eğer bir davranış etik ise aynı zamanda yasal mıdır?*”. Bazı insanlar bu ikilemi ne yasalsa her zaman etikseldir olarak kabul etmektedir. Bunun tersine etik olanın her zaman yasal olduğunu düşünmektedirler. Oysa yasalar, her zaman etiksel davranışın günümüz normlarını yansıtması için çabucak değiştirilememektedir. Yasaları değiştirme işlemi, hantal ve yavaştır, yüksek olasılıkla etiksel davranış için normlardaki değişiklikler, günümüz etiksel normlarını yansıtan yasaların değişmesinden daha hızlı değişecektir (Langerdenderfer ve Rockness,1989: 59).

Toplumsal etiksel davranış normundaki değişikliği yansıtan illegal davranışlar ya direkt yasa değişikliklerine ya da mahkeme kuralları içinde kanun değişikliğine neden olur. Kanunla değişen hareketlerin sonuçları etiksel normlara uyan yasal değişiklikleri meydana getirir (Langerdenderfer ve Rockness,1989: 60).

Kanunlar; etiksel davranışa ayak uyduramadığından ya da etiksel davranışın karmaşıklığı tümüyle kanun içine hapsedilemediğinden etiksel davranış olarak düşünülen şeyden bazen daha düşük standarttır. Bazı durumlarda kanun etiksel davranış için minimum gereksinim sağlayabilir, fakat toplum normları daha yüksek etiksel standart kurar (Langerdenderfer ve Rockness; 1989: 59- 60).

Tablo 1.2 : Ahlak, Meslek Ahlakı Ve Yasal Olanın Farklılıkları

Ahlak	Meslek Ahlakı	Yasa
Yasanın kaynağı Yasanın çevre tarafından konması	Meslek örgütleri tarafından konması	Yasanın Meclis tarafından ve yetkili kurum tarafından konması
Mükellefiyet Geniş mükellefiyet	Dar ve geniş mükellefiyet	Dar mükellefiyet
Kapsamı — Çevresel ilişkileri kapsar. — Çevrenin kurallara uyumu beklenir	İlgili meslek üyelerini kapsar Profosyonel ilkelere uyumlu olarak sorumluluk	Toplumsal bütünü kapsar Haklar ve yükümlülükler
Yaptırım Çevresel Ahlakın yaptırımı yoktur.	Meslek ahlakının yaptırımı vardır	Yasaların yaptırımı vardır
Gerekçenin şekli Yazısızdır. Bölgesel ve ekonomik gelişim düzeyine vb. göre farklılık gösterir	Yazılı, yazısız kural ve ilkelerden oluşur. Her mesleğin farklı ahlak kural ve ilkeleri vardır	Yazılı yasalar ve yönetmeliklerden oluşur Ulusal ve bazı durumlarda uluslararası çevreyi kapsar
Çatışmaların Çözümü Genelde güç kullanımı ile sonuçlanır. (kavga)	Uzlaşma ya da rasyonel çözüm ile sonuçlanır	Mahkeme sisteminde çözülür
Gri alanlar Faydacı yaklaşımlarla karar alınır, subjektiftir.	Mesleki ilkelere göre kararlar alınması beklenir.	Yasal düzenleme yapılana kadar etik/etik olmayan fırsatlar sunar
Doğru davranış Davranışın doğruluğuna sosyal çevre karar verir	Meslek ve ekonomi çevresi karar verir	Doğruluk yasalara uygunluktur
Gerekçeler Ahlaki gerekçelendirmeler	Ahlaki ve etik gerekçeler	—İlk derece mahkemeler yasal gerekçe —Nihai mahkemeler yasal ve etik
Koruma korumasız	Meslek odaları tarafından	Polis ve asker tarafından

Meslek birlikleri, üyelerinin profesyonelliklerini geliştirmek için mesleki kurallar ve ilkeler geliştirmektedirler. Mesleki ilkeler ve kurallar dış güçlere cevap olarak da geliştirilebilir. Birliğin imajını geliştirmek ve dış baskılara cevap vermek mesleki yasaları geliştirmek gibi sebepler olarak görülmüştür. Mesleki ahlak yasaları, ahlak yasaları ile kıyaslanınca, meslek yasalarının davranışsal bir amacı olduğu görülmektedir. Mesleki birlikler mesleki yasalar geliştirerek üyelerinin davranışlarına katkıda bulunmayı amaçlarlar (Pater ve Gils, 2003: 765).

Kant'a göre hukukta temel eylem özgürlüktür. Fakat bu özgürlük diğer insanların eylem özgürlükleri ile birlikte olmak zorundadır. Bu hak zaten insan olmanın gereğidir. Kant'a göre hukuk ile ahlak birbiri ile çelişen alanlar olmayıp aksine ahlak hukuktan daha fazla şey sunan ve isteyen bir alandır. Hukuk ahlakiliğin minimum şartıdır. Hukuk aynı zamanda basit ve keyfi bir kural koyma da değildir. Ahlak kendini toplum sözleşmesinde gösterir. Ahlaki bir kavram olarak hukukun aynı zamanda kanuni davranmayanlara yaptırım uygulama özelliği de vardır (Topakkaya, 1998: 75).

Hukuki ödev ve görevlerde erdemler önemli bir role sahip değilken fazilete dair ödev ve görevlerde temel bir noktadır. İyi istemin iyiliği amacın iyiliğinden çıkarılamaz. İnsan kendi eğilim ve isteklerini baskı altına alarak iyi eylemde bulunmak zorundadır. Bundan dolayı iyi eylem insanlara bir ödev olarak gözükmektedir (Topakkaya, 1998: 76).

1.1.2.4.3. Muhasebe etiği olup olmadığı ikilemi

Bu tezin yazımı sürecinde çeşitli ortamlarda değişik kişiler ve guruplar tarafından sıklıkla “ Muhasebe etiği var mı? “ sorusu sorulmuştur. Bu sorunun cevabında ise iki farklı boyut bulunmaktadır. Birincisi, "eğer muhasebe etiği varsa muhasebe etiği muhasebenin neresinde?" ikincisi ise muhasebe etiği dersinin meslek hayatına atılmadan önce lisans düzeyinde iktisadi ve idari bilimler fakültelerinde ya da diğer muhasebe eğitimi verilen okullarda bir ders

olarak verilip verilmeyeceği ikilemidir. Aşağıdaki tabloda İFAC tarafından hazırlanan etik eğitim çerçevesinde muhasebe mesleğinde gerek öğrencilikte gerekse profesyonel meslek hayatı boyunca muhasebecinin edinmesi ve sürdürmesi gereken prosedürler verilmiştir.

Tablo 1.3 : IFAC Etik Eğitimi Çerçevesi (EEÇ)

Aşama	Öğrenim Sürecinin Sonucu	Gerekli Yetkinlik	Program İçeriğinin Odak Noktası
Aşama 4: Etik davranış ile ilgili yaşam boyu süren bir sorumluluk bilinci oluşturmak Sertifikalı muhasebeciler	<i>Etik davranış</i> ile ilgili yaşam boyu süren bir sorumluluk bilinci oluşturmak	Kurumsal ve durumsal bağlamlara bir algılayış biçimi geliştirmek ve etik bilgisini, duyarlılığını ve muhakeme kabiliyetini etik davranışın içerisinde uygulamak	Etik karar verme sürecine ve etik davranışa etki eden faktörler.
Aşama 3: Etik muhakeme kabiliyetini geliştirmek — Öğrenciler — Sertifikalı muhasebeciler	Etik karar verme becerilerini keskinleştirerek mesleki <i>muhakemeleri</i> geliştirmek.	Etik bilgisini ve etik duyarlılığı algılamaya ve uygulamaya dayalı olarak etik muhakemeler yapma ve karar verebilme kabiliyeti.	Etik teorilerinin, sosyal sorumlulukların, mesleki yönetin kurallarının ve diğer etik karar modellerinin uygulanması
Aşama 2: Etik duyarlılık geliştirmek — Öğrenciler	Etik duyarlılık ile birlikte mesleki sorumluluk oluşturulması ve etik tehditlerin değerlendirilmesi	Muhasebe içindeki işlevsel disiplinlerde etik meselelere ve tehditlere yönelik duyarlılık sahibi olma	Gerçek çalışma çevresinde öğrencilerin ve muhasebecilerin karşısına çıkan genel durumlar ve etik tehditler.
Aşama 1: Etik ile ilgili bilgi birikimini arttırmak — Öğrenciler	(i) ilgili standartlara ve (ii) etik ve mesleki yönetimine dair beklentilerle ilgili bilgi birikimini arttırmak	Geleneksel etik teorilerine, kavramlarına muhasebecinin mesleki sorumluluklarını ilgilendiren alanlara bilgi birikimi	Temel teoriler, etiğin ilkeleri, erdemler ve bireysel ahlaki gelişim

Kaynak; IFAC; “Approaches To Developing And Maintining Professional Values, Ethics And Attudes, (2006)

Muhasebecinin yıllar süren bir eğitim ve deneyim süreci sonunda elde ettiği teknik uzmanlığı, karşılaştığı durumlar çelişkiye düşürücü olduğunda veya finansal bilgi kullanıcılarının çıkarları birbirine ters düştüğünde yetmeyebilir. Bu tür durumlarda muhasebeci teknik yeterliliğe olduğu kadar ahlaki yeterliliğe de sahip olmalıdır. Ahlaki yeterlilik, muhasebecinin “ahlaki bakış açısıyla” uyumlu olarak etik değerlendirmeler yapabilme yeteneğidir. Muhasebecinin bu “ahlaki yeterlilik” rolü, muhasebe faaliyetini sürdürürken kendi kişisel çıkarlarını değil de bütün ilgililerin çıkarlarını göz önüne almasını gerektirir. Bu durum bazen, muhasebecinin kendi çıkarlarına ters düşen tavırlar almasını gerektirebilir (Mintz, 1995: 3).

IFAC etik eğitimi ile ilgili olarak etik eğitim çerçevesi (EEÇ) sunmaktadır. Tablo 1.4. Etiksel eğitim çerçevesinin etik eğitimi ile ilgili olarak dört temel aşama ortaya koymaktadır. Eğitim süreci içerisinde, etik eğitiminin dört temel amacını kapsayan bu aşamalar sırasıyla; etiksel bilgi, etiksel duyarlılık, etiksel yargılamayı geliştirmek ve etik algısının devamlı geliştirilmesi aşamalarından oluşmaktadır. Her bir amaç, mesleki değerlerin, etik algısının ve tavırların gelişimindeki ilerleme seviyesine göre ayrı ayrı göz önüne alınır (IFAC; Mesleki Değerleri Geliştirmek için Yaklaşımlar, 2006: 3).

EEÇ, etik eğitiminin, mesleki eğitim sırasında başlayıp muhasebecinin bütün kariyeri boyunca devam ettiğinin ve onun bütün yaşamını kapsadığının ifade etmektedir. EEÇ ortaya dört seviyeden oluşan bir öğrenim süreci koyar ve her seviye sonucunda elde edilmiş olması gereken vasıf ve yetkinlikleri belirleyip bunların açıklamasını yapar.

Aşama 1: Etiksel Bilgiyi Artırmak

Muhasebe eğitiminde hedef, yetiştirilen öğrencide bulunması uygun görülen eğitim yoluyla kazandırılabilir nitelikli istendik özelliklerdir. Hedefler, gözlenebilir, ölçülebilir davranış olarak bünyesinde davranışları barındırmaktadır (Senemoğlu,1998: 403). Gerek muhasebe derslerinde,

gerekse muhasebecinin meslek hayatı boyunca karşılaştığı ikilemler görmezlikten gelinmekte sanki muhasebe derslerinde ve muhasebecinin meslek hayatında ikilemler yokmuş gibi davranılmaktadır. Birçok işletmede Kurumsal Yönetim İlkelerinin beyanında etiksel hiçbir ikilemin yaşanmadığı ifade edilmektedir. Muhasebe uygulamalarında ikilemin olması doğal bir olgudur. İkilemin olmadığı beyanı aslında işletmede bastırılmış problemlerin olduğunun göstergesidir.

EEÇ'nin ortaya koyduğu birinci aşama, mesleki değerler, etik algısı ve tavırlar ile ilgili temel bilgilerin öğretilmesi sürecini kapsar. Muhasebe öğrencileri bu süreçte, geleneksel etik kavramları ve teorileri ile bunların muhasebe mesleği üzerinde taşıdığı anlam üzerinden yetkinlikler edinirler. Bu yetkinlikler şunlardır (IFAC; Mesleki Değerleri Geliştirmek için Yaklaşımlar, 2006: 3- 10);

1. Öğrenciler, muhasebe mesleğini ilgilendiren etik ve mesleki standartlara dair bir algılayış biçimi geliştirmelidirler. IFAC Etik İlkelerinde belirtilmiş olan temel meslek etiği ilkeleri ve genel etik ilkeleri ile ilgili bilgi birikimi, mesleki bağlamda etik karar verme ve etik davranma yetisinin geliştirilmesi için gereklidir.
2. EEÇ'nin ortaya koyduğu birinci aşamada mesleki değerleri, etik algısını ilgilendiren hususlarla ilgili temel bilgiler öğretilir. Bu aşamada aşağıdaki hususlarda algılayış biçimlerini geliştirmeye odaklanılır:

a) Karar Süreçlerini Etkileyen Çevresel Unsurlar:

— İlgili standartlar ve kurallar

— Etik ve mesleki uygulamalara dair beklentiler

b) Temel Teoriler Ve İlkeler:

- Etik
- Erdemler
- Bilişsel ahlaki gelişim

Bu alandaki yetkinlik, bir muhasebecinin sürdürdüğü faaliyetle ilgili olmak kaydıyla, geleneksel etik teorilerine ve kavramlarla ilgili bilgi birikimi üzerinden edinilir

Aşama 2: Etiksel Duyarlılık Oluşturmak

Muhasebe müfredatında muhasebe etiğine yer verilmesi ahlaki konulara daha duyarlı davranılmasını sağlayacaktır ve doğruluğa karşı muhasebe bilgi kullanıcıları tarafından daha yüksek beklentiye neden olacaktır. Muhasebenin yüksek derecede teknik bir disiplin olması nedeniyle genel etik eğitimi yetersiz kalmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki etik konuların anlaşılabilmesi ve tanımlanabilmesi için muhasebe etiği dersi verilmelidir (Carroll,1998: 159- 160).

İkinci aşamada, öğrencilerin, etiğin temel ilkeleri ile ilgili olarak edindikleri birikimlerini muhasebenin işlevsel disiplinlerine uygulamaları sağlanır. Bu aşamada etik eğitimi programlarının, etik duyarlılık ve etik değerlendirme yapabilme yetisi ile birlikte mesleki bir sorumluluk oluşturmaya odaklanmaları önemlidir. Bu aşamada edinilecek amaçları şunları kapsar (IFAC; Mesleki Değerleri Geliştirmek için Yaklaşımlar, 2006: 3- 10);

- Öğrenciler etik duyarlılık geliştirmelidirler. Bu duyarlılık (a) etik bir tehdidi ya da meseleyi ayırt etmeye, (b) etik bir çözüme ulaşmaya yarayacak alternatif davranış biçimleri geliştirmeye ve (c) alternatif

her davranış biçiminin çıkar gurupları ve diğer ilgililer üzerinde yaratacağı etkilerin bilgisine sahip olmaya yarar.

- İkinci aşama, birinci aşamada sunulan temel etik bilgisinin ilgili işlevsel muhasebe disiplinlerine (denetleme, vergilendirme, finansal kontrol v.s.) uygulanmasını kapsar. Bu aşamada etik eğitimi programlarının, etik duyarlılık ve etik değerlendirme yapabilme yetileri aracılığıyla mesleki bir sorumluluk bilinci oluşturmaya odaklanması tavsiye edilmektedir.
- Bu alanda yetkinlik, etik ile ilgili bilgi birikimine ve duyarlılığa dair bir algılayış biçimi geliştirmeye ve bunu uygulamaya dayanan etik muhakemelerde ve tercihlerde bulunabilme yetisi üzerinden yapılmalıdır.

Aşama 3: Etiksel Yargılama Yapma Yetisini Geliştirmek

Mesleki yargılamalar, etik ile ilgili çekirdek değerlerin üzerine kuruludurlar. IFAC'ın Muhasebeciler için etik Kurallar bütünü'nde belirtilen temel ilkelere uygun tercihler yapabilmek, etik ile ilgili bilgi ve duyarlılık gerektirir. Bu doğrultuda, üçüncü aşama bir uygulama aşaması olarak karşımıza çıkar. Bu aşamada muhasebe öğrencileri ve muhasebeciler, gerekçeli ve bilgiye dayanan kararlar vermek için etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı nasıl bağdaştırıp kullanacaklarını öğrenirler. Bu alandaki yetkinlik sınaması, etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı anlamaya ve uygulamaya dayanan etik muhakemeler ve tercihler yapabilme yetisinin oluşumu üzerinden yapılır. Bu aşamanın amaçları şunlardır (IFAC; Mesleki Değerleri Geliştirmek için Yaklaşımlar, 2006: 3- 10);

- Mesleki muhakemeler, etik ile ilgili çekirdek değerlerin üzerine kuruludurlar. IFAC'ın Muhasebeciler İçin Etik Kurallar bütünü'nde

belirtilen temel ilkelere uygun tercihler yapabilmek, etik ile ilgili bilgi ve duyarlılık sahibi olmayı gerektirmektedir.

- Üçüncü aşama bir uygulama aşamasıdır. Bu aşamada muhasebe öğrencileri ve muhasebeciler, gerekçeli ve bilgiye dayanan kararlar vermek için etik ile ilgili bilgi ve duyarlılığı nasıl bağdaştırıp kullanacaklarını öğrenirler. Bu aşama, bireylere etik kararlar verebilmek için kullanabilecekleri iyi tesis edilmiş bir süreç ortaya koyarak bireylere yardım eder. Üçüncü aşamada, etik eğitimi programlarının etik karar verme becerilerini keskinleştirerek mesleki yargılamalarını desteklemesini sağlamaya odaklanması tavsiye edilmektedir.
- Bu alanda yetkinlik, etik ile ilgili bilgi birikimini ve duyarlılığa algılamaya ve uygulamaya dayanan etik muhakemeler ve tercihler yapabilme yetisinin oluşumu ve gelişimi üzerinden sınanır.

Aşama 4: Sürekli Profesyonel Gelişme

Dördüncü aşamada, etik eğitimi programlarının etik davranış ile ilgili olarak, sürekli mesleki gelişim üzerinden, meslek yaşamında hayat boyu sürecek bir sorumluluk mekanizmasının oluşturulmasına ve bunun güçlendirilmesine odaklanması tavsiye edilmektedir. Bu aşamanın amaçları şunlardır (IFAC; Mesleki Değerleri Geliştirmek için Yaklaşımlar, 2006: 3- 10).

- Muhasebecilerin, etik tehditlerle baş edebilmek için Etik İlkelerde belirtilmiş temel ilkelere dayanan davranış kalıpları geliştirmeleri gerekmektedir.
- Dördüncü aşamada, etik eğitimi programlarının etik davranış ile ilgili olarak, mesleki bağlamda hayat boyu sürecek bir sorumluluk mekanizmasının oluşturulmasına ve bunun güçlendirilmesine

odaklanması tavsiye edilmektedir. Bu süreç sürekli profesyonel gelişme üzerinden ilerlemelidir.

- Bu aşamada yetkinlik, IFAC'ın Etik İlkelerine bağlı olarak, kurumsal ve durumsal bağlamlara dair bir algılayış biçimi geliştirmeye ve etik bilgisini, duyarlılığını ve yargılama kabiliyetini etik davranışın içerisinde uygulayabilme yetisine bağlı olarak sınanır.

Öğrenciler mesleki çalışma hayatına başladıklarında yüzleştikleri pek çok etik ikilemlerin farkında olmazsa, böyle durumların nasıl üstesinden gelineceğiyle ilgili etik teorilerin bilgisine sahip değilse çoğunlukla kötü veya en azından, zayıf karar verme durumunda kalacaklardır. Öğrenciler etik sorunlar hakkında ve gerçek dünya ikilemleriyle yüzleşmeden önce sorunları nasıl karşılayacakları hakkında düşünmek ihtiyacındadırlar (Langerdenderfer ve Rockness, 1989: 61).

Bu ahlaki yetkinlik, muhasebecinin toplum içindeki etik yükümlülüklerini yerine getirirken, nitelikli ahlaki değerlendirmeler yapabilmesini sağlar. Bunu yaparken muhasebeci sadece çıkarların çatışması gibi etik tavır gerektiren bir durumun varlığını fark etmekle yetinmemelidir. Muhasebeci burada aynı zamanda etiğin gerektirdiği tavrı uygulamalıdır. Burada gereken etik tavır, “doğru” davranışı gerçekleştirmek konusunda, bu davranışın ekonomik, sosyal veya psikolojik bedelleri olsa bile, güçlü bir arzuyu gerekli kılar. Bu noktada muhasebecinin, etik davranışın gerektirdiği şekilde davranmasını sağlayan şey erdemdir. Yani, teknik ve ahlaki yetkinlik, muhasebecilerin topluma karşı sahip oldukları etik ve mesleki yükümlülüklerini yerine getirmek için gereklidir ancak yeterli değildir. Muhasebeciler, yapabildikleri oranda, ahlaki bakış açısının gerektirdiği şekilde davranma amacını taşımalıdırlar(Mintz, 995:3).

Muhasebe etiği dersinin öğrencilere verilmesiyle bazı istendik davranışların öğrencide gelişmesi beklenmektedir. Bunlar; (a) muhasebe

eğitimi ile etiksel sorunların ilişkisinin açıklanması (b) muhasebede etiksel sorunları ve uygulamaları tanıma (c) ahlaki zorunluluk duygusu ve sorumluluk duygusu geliştirme (d) etiksel çatışma ve ikilemler ile yeterlilikler geliştirme (e) muhasebe mesleğinde belirsizlikle ilgili durumlarla mücadele etmeyi öğrenme. (f) etiksel davranışların geliştirilmesidir (Loeb, 2001: 321).

1.1.2.4.4. Kural Mı, İlke Mi İkilemi

Türkçe literatürlerde, çoğunlukla kural ve ilke terimleri birbirinin yerine kullanılmakta, bu kullanımlar ise bazen anlam kargaşasına ya da çatışmasına yol açabilmektedir. Kurallar genellikle ilkelerden çıkarılmasına karşın ilkeler kurallardan çıkarılmamaktadır. Kural, kelime kökü itibarıyla “kurmak” kökünden gelmekte ve hazırlamak, tasarlamak, meydana getirmek vb anlamları içermektedir.

İlke; ” is 1. *Başka şeylerin kendisinden türediği ilk madde, öge, unsur: Atomlar cisimlerin ilkeleridir.* 2. *Temel düşünce, terim inanç, unsur, prensip:* 3. *Temel bilgi: Kimyanın ilkeleri.* 4. *Man her türlü tartışmanın dışında sayılan öncül, prensip* 5. *Davranış kuralı...*”(TDKS, 1988: 698) Kural ise; ” is.1 *Bir sanata bir bilime temel olan yön veren ilke, kaide: Gramer kuralları.* 2.*Davranışlarımıza yön veren ilke...*” anlamında kullanılmıştır. Görüldüğü gibi kural TDK Sözlüğünde ilke ve kural aynı anlamında kullanılmaktadır. İlke’nin Türkçede kelime köküne baktığımızda “ilk” kökünden gelmektedir. İlk; ” s. 1.*Zaman, sıra, yer ve önem bakımından ötekilerden önce gelen, karşısı son* 2.*is. Herhangi bir şeyin en önde olanı, önde geleni* 3.*zf Birinci olarak en başta*” olarak ifade edilmektedir (TDKS, 1988: 698) “

Buradan kuralın ilkeden çıkarıldığını ve ilke’nin kuraldan önce geldiği sonucunu çıkarabiliriz. Kural ve ilke arasındaki ayrımı daha iyi ortaya koyabilmek için diğer yabancı kaynaklardaki anlamına bakılması fayda sağlayabilir. İlke şu şekilde tanımlanmıştır. (<http://wordnet.princeton.edu/> e)

- Doğru olarak kabul edilen yargılama için temel alınan genellemenin temeli ya da davranış
- Bir kural ya da iyi bir davranışın standardı
- Bir doğrunun ya da kanunların temeli
- Bir kural ya da yasanın doğası ile ilgili olgu, ya da karmaşık bir sistemin fonksiyonları
- Kişisel davranış kuralları
- Rasyonel; Bir şeyin temel yargılamasının açıklamalarıdır. (Özellikle yasal bir terimin doğasının açıklanması için araç olarak kullanılması)

İlke, bir konu hakkında kuralın ya da norm'un oluşturulmasına izin veren bir noktayı işaret eder. Özel bir duruma bağlı olan olguların insan tarafından yorumlanarak kanun, kural ve norm olarak formüle edilmesinde kullanılmaktadır (<http://en.wikipedia.org/e>).

İlke özel bir konu hakkında konunun içine gömülmüş önceden bilinmeyen alternatif seçimler hakkında bakış açılarının yaratılmasına izin verir. Kurallar ve kanunlar belli hareket ya da olaylarda ilkelere bağlı olarak meydana gelecek bir uzlaşma ihtiva eder. İlkeler bir kişinin kesin olarak olayın esaslarını anlamasını ve bunun sonucunda kural ve kanunları uzlaşmaya göre yönetmesidir(<http://en.wikipedia.org/e>) Kural ise (1) Özel bir konu için tanımlama, (2) yaygın olarak kabul edilen, (3) belirli bir konunun tanımlanması, (4) belirlilik, (5)imtiyaz (<http://en.wikipedia.org/s>)

Meslek etik ilkeleri, muhasebe faaliyeti sırasında veya ulusal mevzuatın belirlediği durumlarda kullanılacak kurallardır. Ayrıca ilkeler

durumun niteliğine göre hangi kuralın uygulanması gerektiğini belirleyecektir (Schweikart, 1992:476)

Etik ilke mi kural mı ayrımında kanımızca temel farklılık, ahlak kurallarının ilkelerden çıkarıldığı, ilkelerin kuralları kapsamasına karşın kuralların ilkeleri kapsamamasıdır. Bunun en temel nedenlerinden biri etiksel bir ikilem ya da çatışma olduğunda kuralların muhtemel çatışma ve ikilemleri önceden öngörememesidir. Kurallar ikilem ya da çatışmanın çözümünde rehber görevi görmezken, ilkeler çatışmaların çözümünde rehber görevi görmektedir.

Muhasebeci her bir durumu değerlendirirken bağımsız, mesleki yeterlilikle, gizlilik içinde, özen göstererek profesyonelce davranmalıdır. Her durumda ne yapılacağına kurallar karar vermez. Evrensel ilkeler ancak bir rehber görevi görür. Fakat her durum kendi içinde tektir. Muhasebeci her durumda neyin tarafsız, neyin dürüst olduğunu değerlendirmelidir. Daha sonra da bu yargılara uygun olarak davranmalıdır. Değerlendirme yargısı algıya bağlıdır. Etiksel algının insani davranışlar üzerinde etkisi vardır ve bu mantık ve estetikte olduğu gibi insandan insana değişir (Mele, 2005: 101-102).

Etik kurallarının alt yapısı uygulamada muhasebeciler tarafından kolaylıkla tanınamaz, çünkü muhasebe de kurallar daha çok mekanik bir yolla uygulanır. Muhasebe uygulamalarında neyin doğru ya da yanlış olduğu konusunda, yasal standartlar, kurallar, diğer uygulamalar ve riskler uygulayıcıyı şaşırtabilir (Male, 2005: 98). Bunun sebeplerinden birisi uygulayıcılardan bazılarının kural temelli etik uygulamasını benimsemiş olmaları, diğerlerinin ise ilke temelli, uygulamayı benimsemiş olmasından kaynaklanabilir.

Kurallarla ilkelerin genelde birbirleri ile çatışmamaları beklenir. Çünkü kurallar daha çok ilkelerden doğar. Salt kuralla ilkenin çatışması durumunda her ikisinin de gerçekte neyi ifade ettiğine bakılması ikilemin çözümünde fayda verebilir. Bununla birlikte, ilke uzun bir süreçten ve değişik testlerden geçtikten sonra genel kabul görmüştür. Ancak ikilem kuralın yeni uygulamaya konmuş olmasından, uygulanabilir ya da uygulanamayabilir olmasından, diğer ilkelerle çelişmesinden, kuralın dar yorumlanmasından, ya da geniş yorumlanmasından belki daha sayılabilecek onlarca sebepten kaynaklanabilir. Özellikle vergi uygulamalarında bu tür ikilemler sıkça görülmektedir.

Etik ilkelerin varlığı, kurallara uyumlu olarak etiksel davranışı önerir. Fakat doğru etiksel davranış, kurallara uygunluktan daha fazlasını ifade eder. İlkeler yasaların arkasında yatan değerlerin neler olduğunu ifade eder. İlkeler meslek ahlak kuralları yok iken de muhasebe meslek ilkeleri vardı. Kurallar etik ilkelerin asgari uygulamalarıdır. Kurallar uygulamalara disiplin getirir. Ancak kuralların uygulanması ilkeleri gerektirir. İlkeler olmadan kurallar kendi başına oluşturulamaz. Kuralların altında değerler ya da ilkeler bulunmaktadır. Bununla birlikte ilkeler kuralların doğru uygulanıp uygulanmadığının da göstergesidir. Etik ikilemlerin çözülmesi, ilkelerin kurallarla birlikte uygulamasını bir kat daha fazla gerektirir.

1.1.2.2. Etik Uygulamaların Faydaları

Etik teorilerine detaylı bakıldığında her bir etik teorisi etiksel düşüncelerimize önemli bakış açıları sağlamaktadır. Fakat karşılaşılan etik problemlerinin çözümünde hiçbirisi tek başına etiksel sorunun bütünü açıklanmada yeterli değildir. Bununla birlikte ahlak teorilerinin büyük avantajları vardır. Örneğin Kant'ın görev etiği, Mill'in faydacılığı ve Aristo'nun değer etiği, davranışları değişik ahlaki açılardan ayırarak gerçek dünyanın karmaşıklığı içinde verilecek etik kararlar da yardımcı olmaktadır. Çünkü her

ahlak teorisi değişik açılardan ahlaki seçimlerin anlaşılmasına yardım eder (Stewart, 1996: 13).

Etik çerçeve, muhasebecilere etik konuları sentez etmek ve herhangi bir etik problem ile ilgili olarak kendi pozisyonlarını veya en azından makul analiz yapacak malzemeleri vermek için faydalı bir araç olabilir. Etik çerçeveler, iş ortamında bulunan temel etik ilkeleri belirlemeye ve etik sorunlarda etik ilkeleri uygulamaya yardımcı olmaktadır (Carroll, 1998: 143)

Meslek ahlakının esasları, muhasebecinin uygulamalarında kişisel çıkarlarına karşı profesyonel uygulamaları üstün tutacağına açık bir manifestosudur (Mele, 2005: 98). Mele (2005) ve Frankel (1989) birbirlerinden ayrı olarak yaptıkları çalışmalarda etik kurallarının fonksiyonlarına ilişkin etik kurallarının fonksiyonuna ilişkin ortak noktalar bulunmaktadır (Brinkmann ve Lms, 2003: 267). Mele ve Frankel' e göre meslek etik kurallarının faydaları;

1. Profesyonel davranışları teşvik eder.
2. İnkilemlerle karşılaşılması durumunda işveren, yönetici ve çalışanların davranışları üzerinde bir rehber sağlar.
3. Mesleki sosyal sorumluluğu açıkça belirtir.
4. Ayrıca etik/ etik olmayan davranışlar için güçlü bir kontrol sağlar.
5. Doküman sağlama aracı olarak kullanılır.
6. Mesleki sosyalleşmenin aracı olarak kullanılır.
7. Etiksel olmayan davranışları caydırmada fayda sağlar.

Profesyonel faaliyetler belirli normlardan kaynaklanan temel ilkeleri vurgular. Muhasebecinin bir sorun halinde müşterilerine ya da çıkar guruplarına karşı sorumluluklarını tanımlar ve bununla birlikte açıklama ve fikirleri de ihtiva eder. Diğer bir ifade ile bir ahlak ilkesi ile ilgili eklemelerdir (Male, 2005: 99). Ahlaki davranış, meslek etiği ile ilişkilendirildiğinde bir meslek mensubu ne yapar, nasıl doğru ve dürüst davranır gibi soruları cevaplar. Yani mesleğin gereklerine uygun olarak bilinçli olarak nasıl davranılması gerektiği ile ilgilidir (Banks, 1998: 29).

1.2. Muhasebe Felsefesi

Teori ve uygulama arasındaki ilişki felsefi bir konu olduğundan, (Burke, 1964: 840) etiğin muhasebedeki yerinin iyi bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir. Topluma ya da finansal bilgi kullanıcılarına yararlı bilgi üreten bir disiplin olan muhasebe tutarlılık iddiasını göz ardı etmemelidir (Williamas, 2002: 3). Muhasebe uygulamalarında hep "iyi" ve "doğru" nun yapılması için GKGM ilke ve kavramları temelinde buyruklar bulunmaktadır. Muhasebe mesleği Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve Kavramlarına ek olarak önemli derecede hukuk ve ahlak kurallarına bağlılığı ve sorumluluk duygusunu içinde barındıran bir meslektir. Bu kadar ahlak ve yasaların iç içe olduğu bir meslekte, ahlak dışı davranış çok kötü sonuçlara neden olabilir. Ahlak dışı davranışlar meslek mensubunu, müşteri ya da işletmeyi hatta toplumu sosyal ve ekonomik anlamda etkileyecektir (Türk, 2004: 73)

Muhasebeci ürettiği ya da hazırladığı bilgilerle karar vericilerin kararlarında kullanmaları için finansal bir kaynak (veri) hazırlamaktadır. Bu kaynakları kullanan karar vericilerin kararları ise onların refahını artırabilmekte ya da azaltabilmektedir. Böylesine avantajlı durumda bulunan muhasebeciler ancak oluşturulmuş olan bu kamu güvenini koruyarak ve geliştirerek bu avantajlı konumlarında kalabilirler. Muhasebeciler tarafından sağlanan hizmetin en büyük yararı bu hizmetin kullanıcılarının bilgilendirilmesidir (IFAC, Meslek Ahlak kuralları, Madde: 16)

Muhasebeyi salt teknik bir disiplin olarak ele almak sorumluluk ilkesinde açıkça görülebilen muhasebenin kendine has etik temelini göz ardı edilmesine sebep olacaktır. Sorumluluk ilkesi kimin kime ne için sorumlu olduğunu bilmemize imkân sağlar. Sorumlular sorumluluklarını elde tutmak için iyi gerekçelere sahip olmaları gerektiği ile yüzleşmek durumundadırlar. Muhasebe prosedürlerini sadece ekonomik gerçeklikleri göz önüne alan araçlar olarak görmek muhasebenin etik söylem içerisinde sahip olduğu zihinsel zemini ve buna bağlı rollerini kavramaya yetmeyecektir (Williams; 2002: 7).

Muhasebeciler kendi aralarında muhasebe standartları, kuralları ve prosedürlerini ekonomik bilginin üretimini mümkün kılan ahlaki direktifler şeklinde yapılandırır. Bu direktifler muhasebecilere yapmaları gerekeni sadece basit bir sağduyu hissi ile değil, ahlaki duyarlılıkla yapmalarını emreder. Muhasebe söylemindeki bu etik çağrışımlar muhasebenin özü gereği ahlak konusu ile ilgili olduğunu, yani muhasebenin ahlaki bir söyleme sahip olduğu varsayımını ortaya çıkarır. Örneğin pek çok durumda muhasebe direktiflerine uymayan bir davranış ahlaki buyruklara da uymadığından gayri ahlaki bir davranıştır (Williams, 2002: 2).

1.2.1. Finansal Olaylar

Muhasebeciler mesleklerini, muhasebe denetimi, yönetim muhasebesi, vergi muhasebesi, finansal planlama gibi değişik alanlarda icra ederler. Elbette bu alanların her birinde etiksel sorunlar ortaya çıkar. Her meslekte önceden öngörülen bazı ahlaki konuları düzenlemek için meslek ahlak kuralları getirilmiştir. Ayrıca meslek ahlak kuralları ile öngörülemediği bazı etiksel sorunların ortaya çıkma olasılığına karşı ve kuralların doğru algılanması ve uygulanması amacı ile her bir mesleğin kendine özgü ilkeleri bulunmaktadır. Bir meslekte kuralların ve ilkelerin bulunması etiksel davranış için tek başına yeterli değildir. Çünkü meslek mensubunun neyin etik (doğru) olduğuna karar verebilmesi ve doğrudan, “neden”in rolünü anlayabilmesi yani

diğer bir ifade ile muhasebecinin etik kararları değerlendirebilmesi için etik felsefi anlayışın temellerini edinmiş olması gerekir (Flanagan, 2006: 3).

Finansal olayların bir kısmı ticari bir amaç gütmek amacıyla tacirler ya da şirketler tarafından yerine getirilmektedir. Diğer bazı finansal olaylar ise kar amacı gütmemelerine karşın, kaynak kullanan ve kaynak kullanılmasını denetleyen kar amaçsız örgütler tarafından yapılmaktadır. Muhasebe, finansal olayları tanımlamakta para ile ifade etmekte, sınıflayarak kaydetmekte ve olayların sonuçlarını mali analizlerde kullanılmak üzere sunan bilim ve sanat olarak (Sevilengül, 1997: 9).

Muhasebeci mali olayı tanımlamak için çeşitli muhasebe metotları ve prosedürleri kullanır. Mali olayı tanımlamada her bir muhasebeci tarafından farklı prosedürlerin ve ölçüm sistemlerinin kullanılması mali tablolarda faaliyet sonuçlarının birbirinden farklı sonuçlar çıkmasına neden olacaktır. Mali olayları tanımlamada kullanılan her bir ölçüm sistemi doğru olmakla birlikte mali olayı açıklamada doğruluk kalitesi nesnellik düzeyine göre birbirinden farklı olacaktır. Mali olayı en nesnel biçimde ölçen ölçüm sistemi muhakkak en doğru ölçüm sistemi olacaktır.

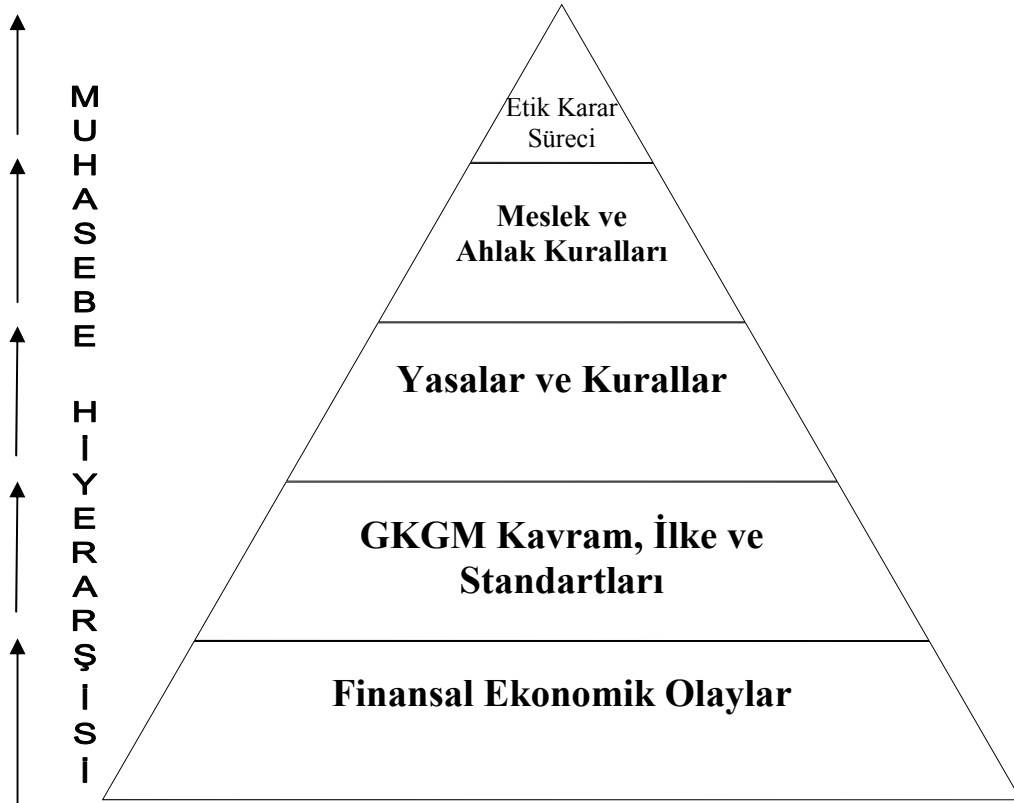
Mali olayı tanımlamada muhasebecinin nesnel davranması beklenmektedir. Nesnellik ise nesnenin bilgisine sahip olmayı ve nesneyi açıklamayı ifade eder. Yoksa muhasebeci ile nesne arasındaki ilişkinin derecesinin ölçüsü değildir. Diğer bir ifade ile obje ile subje arasındaki ilişkinin ölçüsü ancak sübjektif yargılama olacaktır. Nesneyi açıklamada seçilen ölçüm sistemleri ise tıpkı birkaç ressamın aynı manzarayı resmedip de tabloların farklı olması gibi bir görünüm verecektir.

GKGM Kavram ve İlkeleri bazı esneklikler sağlar çünkü finansal işlemler ve bunları çevreleyen ekonomik koşullar aynı değildir. Muhasebe politikaları GKGM İlkeleri alternatifleri arasında seçim yapmayı ve bunların uygulanmasında kararlar ve tahminler kullanmayı içerir (Ortega, 2003: 51).

1.2.1.1. Finansal Olaylarda Etik Hiyerarşisi

Finansal olaylar hakkında bilgi aktarmak için semboller ve kelimeler grubu kullanılır. Muhasebede kullanılan kelimeler ve semboller muhasebe bilgisinin aktarılması için insanlar tarafından icat edilmiş ve tanımlanmıştır. Bir haberleşme aracı olduğundan muhasebenin bilgi aktarma kabiliyeti önem taşımaktadır (Cemalciler, 1972: 9) Mali olayları doğru tanımlayıp, olayının sonuçlarının çıkar guruplarına raporlanmasında muhasebenin bulunduğu nokta ve çıkar guruplarının bilgi ihtiyaçlarını karşılaması muhasebenin önceliğini teşkil etmektedir.

Şekil 1.2: Muhasebe Hiyerarşisinde Etik Boyutlar



Mali olayları tanımlamada muhasebe etiğine hiyerarşik bir piramit gözüyle bakılabilir. Muhasebe etik hiyerarşisinin en düşük seviyesinde

işletmede meydana gelen finansal olaylar bulunmaktadır. Bunun üzerinde GKGM kavram ilke ve standartlarından oluşan muhasebe metodolojisi ve bunun üzerinde de yasa ve yönetmelikler bulunmaktadır. Bir sonraki seviyede meslek ahlak kuralları bulunmaktadır. Bu seviyede kararlar zorunlu olarak değil de mesleki bazı kuralların yönlendirmesiyle verilir. En üst seviyede ise kararlar doğru ve yanlış ayırt etmeye dair güçlü bir etiksel algı ve etiksel yargılamayı ve etiksel farkındalığı içeren etiksel karar süreci bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile etiksel yargılama etik bilgi kapasitesini ve psikolojik etkilerin farkındalık bilgisini gerektirmektedir. Bu seviyede etik yöntemler ve psikolojik metotlar bulunmaktadır (Schweikart, 1992:476).

Etik normlar bazı durumlarda yasaların etkisi altında kalır ve doğru ve yanlışla dair yorumların arasında bölünür. Muhasebe faaliyeti piramidin bütün seviyesinde yer alır. Ancak vergilendirme faaliyeti muhasebe faaliyetlerinde çok küçük bir alan işgal eder (Schweikart, 1992: 476). Çünkü vergi muhasebesi daha çok vergiyi doğuran olaylarla ve bunların düzenlemeleri ile ilgili olup, finansal faaliyetlerin bütününe içermemektedir. Ülkemizde doğruluğun ölçüsü yasa olarak kabul edildiğinden olsa gerek, muhasebe standartlarının yasal bir yaptırımı olmadığı için mevcut muhasebe politikalarının seçimini ve değiştirilmesini yönlendiren en önemli unsur vergi mevzuatının uygulamaları oluşturmaktadır (Bayırlı, 2006: 73).

1.2.1.2. Vergi Muhasebesinin Muhasebeye Etkisi

A.B.D.de muhasebe sorunları daha çok sermaye sağlayanlar ve onu idare edenler arasında iken, (Williams, 2002: 1) Türkiye’de muhasebe sorunları daha çok sermaye sağlayanlar ile muhasebeciler arasında gözükmemektedir. Bunun muhtemel sebepleri Türkiye’de işletmelerin kurumsallaşma oranının düşüklüğü, borsaya kayıtlı şirketlerin sayısının düşüklüğü ve Türkiye’nin ekonomik gelişmişlik düzeyi vb gibi etmenler olabilir. Buradaki anlamı ile “finansal bilginin faydalılığı” vergi uygulamaları

için yapılan vergi sorumluluğunun yerine getirilmesi için daha çok tercih edilmektedir.

Oysa küreselleşen dünyada ve Avrupa birliği sürecinde Muhasebe artık Vergi Muhasebesine ya da vergi uygulamalarına yönelik defter tutmaktan ibaret olmayıp, enformasyon ağırlıklı muhasebe uygulamalarına geçilmesini gerektirmektedir. Vergi muhasebesini muhasebe bilgi kullanıcılarının sadece vergi idaresinin amaçlarını gerçekleştirmeye dönük uygulamaları olarak ifade edebiliriz. Bununla muhasebe uygulamaları sırf vergi için defter tutmaktan ibaret görülmektedir. Bu nedenle muhasebenin diğer ülkelerde olduğu gibi vergi için muhasebe olmaktan ve vergi idaresinin güdümünden çıkarak bağımsızlığını ilan etmesi gerekmektedir. Bunu sağlamak için kamu personeli için çıkarılan etik yönetmeliğinin işler hale getirilmesi, vergi inceleme elemanının da reel ekonomik olayların tanınması gerekir.

Etik kavramının iyi uygulanması muhasebecilerin etik yeterliliğine diğer bir ifade ile eğitim ve kültürüne bağlıdır. Ülkemizde ne yazık ki, muhasebe meslek mensuplarının büyük bir bölümünün mesleki birikimi TTK ve vergi kanunları ağırlıklıdır. Muhasebe uygulamaları yasal olandan ibaret görülmektedir. Bundan dolayı muhtemel giderler ve zararlar için ayırmaları gereken karşılıklar, ülkemizde hala vergi kültürü ile yetişmiş yöneticiler tarafından vergi kanunları çerçevesinde yorumlanmakta ve şayet bu karşılıklar vergi otoriteleri tarafından gider olarak kabul edilmiyorsa bu karşılığın ayrılmasından kaçınılmaktadır (Bayırlı, 2006: 88- 89).

1.2.2. Muhasebe Sürecinde Seçimler

Etik uygulamalarda daima bir seçim vardır. İyi'yi kötüden, doğruyu yanlıştan ayırma sürecinde daima etik değerler (doğruluk, dürüstlük) kullanılır. Muhasebenin rolünün analizinde muhasebe seçimleri doğruyu, gerçekliği içerir. Muhasebe seçimleri, sadece muhasebe sisteminin çıktısı

olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri ile uyumlu olarak verilen finansal tabloları değil aynı zamanda vergi matrahını da etkiler. Üstelik bilgi asimetrisi yaratarak işletme ile ilgili olan muhasebe bilgi kullanıcılarının kararlarını da etkiler (Fields ve Diğerleri; 2001: 256).

Muhasebe politikalarının seçimi; işletmenin içinde bulunduğu sektörün koşulları, işletmenin kendi finansal koşullarının ve faaliyet sonuçlarının en doğru şekilde sunulmasına imkân sağlayacak seçimlerin yapılmasını gerektirir (Bayırlı, 2006: 86).

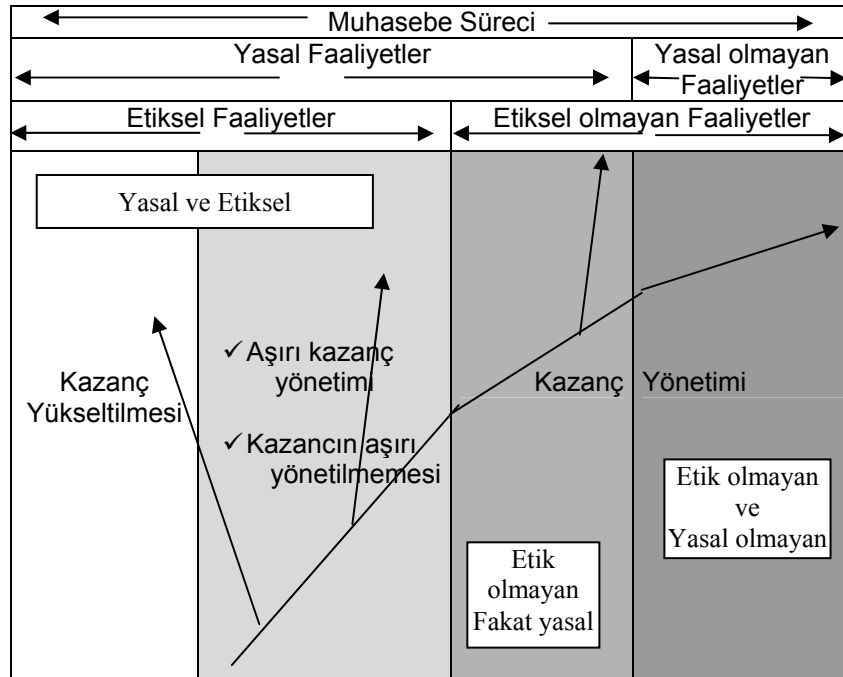
Erdem bireyin seçimleri için temel oluşturan özelliklerdir (Türk, 2004: 9). Kant’a göre bireyin ahlaki seçimleri iradesini serbest kullanıp kullanmadığı ile ilişkilidir. Bireyin iradesinin serbest kullanılmadığı durumda ahlakilikten bahsedilemez. İradenin özgürce kullanılıp kullanılmadığı aynı zamanda hukukunda temel varsayımlarından biridir. Bireyin iradesini serbestçe kullanmadığı birçok durumda (Örneğin birine zorla borç senedi imzalatılması gibi.) sorumluluğu bulunmamaktadır.

Ahlaki davranışa karar verilirken, konuyla ilgili ve yeterli bilgiye dayandırılmış kararın kapsamı, muhasebecinin niyeti, mesleki kurallar içerisinde muhasebecinin yürütmesi gereken mesleki prensip ve değerlerinin çatısı göz önünde bulundurulmalıdır (Banks, 1998: 29).

Muhasebede seçimler sadece “etik kararlar” üzerine kurulmaz, ayrıca muhasebe tekniği, muhasebe politikaları, seçimler muhasebe uygulamaları da “etik kararlar” üzerine etkide bulunur. Söz konusu seçimlerin doğru ve dürüst yapılması muhasebenin ahlaki boyutlara sahip bir uygulama olduğunu göstermektedir. Bir durumda ne yapılacağına kurallar karar vermez, kurallarla birlikte ilkelerin kullanılması uygulamanın doğruluk derecesini artırır. Bu durum ise muhasebe düzenleyicileri için muhasebenin ahlaki boyutunu kesin olarak belirgin kılmaktadır (Dunn ve Diğerleri, 2003:

8).Muhasebede etik konular genellikle kararlar, problemler, durumlar ve fırsatlarla ilgilidir (Kırel, 2000: 16).

Şekil 1.3: Muhasebe Sürecinde Muhtemel Faaliyetler



Kaynak: Flangan Jack, (2006)

Seçimler ve değerler muhasebe uygulamalarında kritik önemdedir. Örneğin muhasebe uygulamaları finansal bilgileri hesap sınıflarında ve gruplarında (Gelir-gider-borç-alacak) sınıflamak ve raporlama süreçlerinde bu dönem ve gelecek dönem kar tutarlarını etkiler. Diğer bir ifade ile dönemlere ayrılan bilgiler raporlar üzerinde önemli ölçüde “kar” a ve bilânço değerine etkide bulunur. İşletmede muhasebe sürecinde seçimler ve değerlemeler muhasebeci tarafından yerine getirilir (Flanagan, 2006: 5- 6). Muhasebeciler mesleki sorumluluklarını yerine getirirken sık sık etik ikilemlerle karşılaşır. Meslek etik ilkeleri muhasebecinin gelecekte karşılaşacağı muhtemel çatışmalar için bir rehber sunar (Herron ve Gilbertson, 2004: 499).

Muhasebede ikilem ya da çatışmalar⁴, ile karşılaşması doğal bir gerçektir. Muhtemel çıkar çatışması olabilecek potansiyel durumların listesini yazmak mümkün değildir. Muhasebeci sürekli bilinçli olmalı ve çıkar çatışmasına neden olabilecek durumlara karşı hazırlıklı bulunmalıdır. Muhasebeci ve diğer taraflar arasındaki fikir ayrılıkları dürüstçe gösterilmelidir. Bununla birlikte muhasebeci ile diğer taraflar arasındaki düşünce farkı etiksel sorunun kendisi olmadığı gibi her bir durumun şartları ve gerçekler, ilgililer tarafından araştırılmaya ihtiyaç duyar (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 2. 1).

1.2.2.1. Yasal Faaliyetler

Yasal faaliyetler, Kanunlarda öngörülen kanun, kural ve düzenlemelere uygun davranış ya da uygulamalardır.

1.2.2.1.1. Yasal ve Etik

Yasal ve etik davranış, sadece kuralların takip edilmesinden farklı yorumlanabilir. Mesleğin ahlaki prensiplerini göz önünde bulunduran davranış olabilir. Ahlaki davranış bu anlamda ahlak kurallarında tanımlanmış değer ve prensiplere dayanır. Fakat yazılı kuralların tek başına etik uygulamaları oluşturmadığını ve garanti etmediğini vurgular. Ahlaki davranış basitçe kuralları uygulamaktan çok daha öteye uzanır (Banks, 1998: 29). Bir kural yasal olmakla birlikte doğru olmayacağı gibi yasal olmakla birlikte doğruluğun bütün şartlarını kapsamayabilir (Carroll, 1998: 158)

Muhasebe faaliyetlerinde genel kabul gören muhasebe ilkeleri bulunmaktadır. Muhasebecinin muhasebe ilke ve kavramlarına karşı sorumluluğu ile ilgili tanımlamalar yapılmaktadır. Ancak buradaki sorumluluk yargı sistemi tarafından belirlenen hukuki bir sorumluluk olmayıp etik ilkeler

⁴ TDK Sözlüğünde gerginlik olarak tanımlanmıştır (TDKS, 1988, 283)

tarafından belirlenen mesleki bir sorumluluktur. Ve Bu mesleki sorumluluğun yasalar tarafından tanındığı varsayımı kabul edilmektedir (Chambers, 1966: 444).

1.2.2.1.2. Yasal Olan Etik Olmayan Faaliyetler

Gerçekte yasal sınırlar içinde kalınarak yapılan uygulamaların kasıt unsuru olup olmamasına göre iki boyutu vardır. Yasal sınırlar içinde kalınarak kasıtlı yapılan yönlendirmeler “Yaratıcı Muhasebe” olarak görülmelerine karşın bir de kasıtlı ya da kasıtsız olarak mali olayın doğru dürüst gözlenmemesinden ya da yeterli ve gerekli yargılamanın yapılmamasından kaynaklanan "Kötü Uygulama" vardır.

Bir standardı alt seviyeye çekerek, standardın altında bir davranış mesleki ve toplumsal açıdan bir ihlal niteliği taşıyabilir. Yani sorun ortalama en iyi uygulama seviyesini amaçladığında değil, böyle bir amaç taşımadan mevcut standartların minimum seviyenin altına inildiğinde ortaya çıkar. Bu seviye elbette ölçülebilir bir seviye değildir ancak mesleğin diğer uygulayıcıları ve hakem niteliğindeki sorumluları tarafından tespit edilebilir bir seviyedir. Bu seviye mesleğin uygulayıcılarının sıklıkla sorumlu tutuldukları kusurlu davranışlarda açıkça görülebilir. Standardın alt seviyesinin bu şekilde sınanışı bize, mesleki bilgi bağlamında işaret edilen genel kabul görmüş uygulamaların ne şekilde olması gerektiği hakkında fikir verir. Minimum seviyenin üzerindeki her uygulama sınamayı geçecektir. Ancak bu minimum seviyenin üzerindeki her uygulamanın ideal uygulama olduğunu kanıtlamaz. Eğer bu standartları dengelemeyi amaçlayan mesleki bildiriler yönergeler varsa bunlar üst düzey bir etik anlayışına sahip olmalı, mesleki yetkinlik ve becerilere atıfta bulunmalı ve uzmanlık alanındaki birikimlerin artışına bağlı olarak da değişime açık olmalıdır (Chambers, 1966: 445).

a) Kötü Uygulama

Kötü uygulamayı; mali olayı açıklamada doğruluk kapasitesi düşük uygulama olarak tanımlayabiliriz. Doğruluk kapasitesi ise, bir işleme ilişkin yapılan uygulamada yapılan işlem bütünün bir kısmını kapsamakla birlikte bütünün hepsini kapsamamaktadır. Diğer bir ifade ile, bir olayın yanlış olduğu bilindiği halde yasal sınırlar içinde kaldığı, ya da yasal bir düzenleme olmadığı için doğruluk kapasitesi düşük uygulama yapılmasına izin verilmesi ya da yapılması olarak tanımlayabiliriz. Kötü uygulama etik olmayan fakat yasal uygulamaların pasif yönünü oluşturmaktadır. Kötü uygulamaların muhtemel nedenleri kurumsal nedenlerden kaynaklanabileceği gibi kişisel nedenlerden de kaynaklanabilir.

Örneğin yasalarda düzenlenmiş bir uygulamanın artık günümüzde geçerliliğini yitirmesine rağmen, yasaların yeni duruma kendini adapte edememesinden dolayı hala o uygulamaya aykırı davranışın suç sayılması ya da ekonomik gelişmelere yasaların aynı hızda bilerek yada bilmeden ayak uyduramaması. Ayrıca “Kötü Uygulama” daha çok muhasebecinin davranışları ya da bulunduğu meslek camiası ile ilgilidir.

a1. Yapısal Nedenler: Kötü uygulamalarda yapısal nedenler şunlardır;

- Mesleki düzenleme ve kontrol organlarının ekonomik gelişmelerdeki değişmelere uyum sağlayamaması,
- Mesleki uygulamaların ve kurumların statik bir yapı olarak değerlendirilmesi,
- Hakkında düzenleme olmayan bir konuda etik olmamasına rağmen kötü uygulama yapılmasına resmi izin verilmesi (Büro Tahsis Belgesi Uygulaması),

- Mesleki ahlak kurallarında örgütte çalışan muhasebecilere ilişkin ahlaki düzenlemelerin “bağımlı meslek mensuplarının etik kuralları” olarak verilmesi, içeriğinde muhasebecinin bağımsızlığından bahsedilmesi,
- Bağımsız muhasebecilerin tutacağı defter sayısına ilişkin bir sınırlama olmaması (bağımsız muhasebeci sınırsız sayıda defter tutabilir),
- Bağımlı muhasebecilerin birden fazla işletmeye muhasebe hizmeti verebilmesi. (Sınırsız sayıda işletmeye muhasebe hizmeti verebiliyor olması),
- TÜRMOB ve Muhasebe Meslek Odalarının görevlerinin büyük oranda birbiri ile örtüşmesi bunların görevlerinin sınırlarının iyi ayrılmaması ve görevlerinin net olarak ifade edilmemesi,
- TÜRMOB’un gerçekte muhasebecilerin bütünü kapsayan bir birlik olmamasına rağmen, muhasebecilerin bütünü kapsayan bir birlik imajı vermesi
- Muhasebe hizmetlerinin muhasebeci olmayan kişilerce yapılmasına izin verilmesi ve bunlara bağımsız muhasebeciler tarafından lojistik destek verilmesi (onay makamı olarak),
- Mesleki düzenleme eksiklikleri yüzünden gerçekte yetersiz olan muhasebeci sayısı, sanki fazlaymış gibi algı yaratılması ve yapay bir rekabet ortamı yaratmaktadır. Bu durum ise bazı muhasebecilerin çok az sayıda defter tutmak zorunda bırakılmasını, bazı muhasebecilerin ise insan kapasitesinin ötesinde çok sayıda defter tutması ile muhasebe kalitesinin düşürülmesi,

- SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkelerinde, işletmede çalışan muhasebe yöneticileri ve denetçileri için gerekli olan etik ilkelere işletme yönetimi ve yönetim kurulu başkan ve üyelerinin uyacakları bilgisini Kurumsal Yönetim Bildirgesinde tavsiye etmemesi. İşletmelerinde tavsiye niteliğinde ve asgari şartları içeren KYİ beyanının ötesine geçme konusunda isteksiz olmaları ve bu bildirimlerde bulunmamaları,
- İşletme yönetimi ya da yönetim kurullarının etik ilkelerin uygulamasında sorumlulukları işletmedeki çalışanlar ile paylaşmak istememeleri,
- KYİ'nin tavsiye niteliğinde olmasından dolayı işletme yönetiminin Kurumsal Yönetim ilkelerine uymaması durumunda bir yaptırımın söz konusu olmaması. Oysa SPK tavsiye makamı olmadığı gibi içinde SPK ismi geçen her metin zorunlu bir uygulama yada düzenleme algısı yaratır.
- Kurumsal Yönetim İlkeleri uyum beyanlarında işletmelerde ya da kurumlarda personele etik eğitimi verilmemiş olmasına rağmen etik uygulamalarda bulunduklarından sıklıkla bahsedilmesi,
- Kamu personeli için yayınlanmış olan etik yönetmeliğinde kamu personeline etik eğitimi verilmeden yürürlüğe konması,
- Etiksel çatışmaların nasıl çözüleceğine ilişkin, etiksel çatışmayı çözme yöntemin sunulmaması
- KYİ uyum beyanlarında sıkça işletmenin sorumluluklarına atıf yapıp, muhasebecinin ve işletme üst yönetiminin işletmeye karşı sorumluluklarına değinilmemektedir.

- a.2. Bireysel Nedenler: Kötü uygulamalarda bireysel nedenler ise şunlardır;
- Bazı muhasebecilerin ahlaki gelişim seviyesinin düşük olması. (Ahlaki gelişim seviyesi düşük olan muhasebecinin muhasebe hizmetlerinin kalitesi de düşük olacaktır.) IFAC muhasebecilerin yüksek ahlaki değerlere sahip olmasını beklemektedir.
- Yasal sınırlar içinde yapılan her işlemin doğru kabul edilmesi. Oysa yasal olan doğru uygulamanın azami şartı olmayıp asgari şartıdır.
- Türkiye uygulamasında doğruluğun yasal olana eşdeğer görülmesi, oysa yasal olan doğruluğun azami şartı değil asgari şartıdır.
- Meslekteki gelişmeleri ve yenilikleri takip etmeyen kendini ve bilgilerini yenilemeyen muhasebecilerin belki yeni bilgi ve yöntemin kullanılmasını gerektiren bir durumda hala öğrencilik yıllarında edindiği bilgileri kullanmaları kendilerini geliştirmemeleri, kötü uygulamalardır.

b. Yaratıcı Muhasebe

Etik olmayan fakat yasal olan faaliyetler muhasebe literatüründe çoğunlukla “yaratıcı⁵ muhasebe” ya da “kâr yönetimi” olarak adlandırılarak açıklanmaktadır. Yaratıcı muhasebe tanımları ile ilgili muhasebe raporları

⁵ Yaratıcı; yaratma yeteneği olan., Yaratıcılık; psikoloji. Her bireyde var olduğu kabul edilen bir şeyi yatmaya iten farazi yatkınlık., Yaratmak; Zeka ve düşünce gücünden yararlanarak o zamana kadar görülmeyen yeni bir şey ortaya koymak, yapmak (TDKS, 1988: 1598) Gerçekte muhasebeci hiçbir zaman olmayan bir şeyi yaratmaz, muhasebeci gördüğü bir mali olayı muhasebe metodolojisini kullanarak tanımlar, analiz eder muhasebe metotlarını kullanarak ölçer ve mali olayın sonuçlarını işlemlere ve mali tablolara yansıtır. Eğer muhasebeci olmayan mali olaylar yaratıyorsa bu gerçekte muhasebe olmayıp doğrudan hiledir. Bununla birlikte KGGM kavram ve ilkelerin esnekliğinden yararlanılarak mali olayın sonuçları karar vericinin belli bir istikamette düşünmesi amacıyla yönlendirilmektedir. Muhasebe literatüründe bazı finansçılar mali olayın sonuçlarının muhasebe metodolojisinin bu esnekliğin kullanılarak yönlendirilmesini normal karşılamaktadırlar. Ancak muhasebeciler bunu normal karşılamamaktadırlar.

lehinde ve aleyhinde birçok tanım yapılmaktadır. Baskın görüş yaratıcı muhasebe uygulamalarının hileli işlemler olduğu yönündedir. Yaratıcı muhasebe, şirketlerin ekonomik performansı hakkında bilgi kullanıcılarının kararlarını yanlış yönlendirmek için finansal olayların sonuçlarını değiştirmeye yönelik finansal rapor ve işlemlerde yargıyı kasıtlı kullanmalardır (Shafer, 2002: 243).

Yaratıcı muhasebe önceden kararlaştırılmış amaçlara doğru kazançların yönlendirilmesidir. Bu amaç sıklıkla, kâr yönetiminin kârın daha düşük olduğu yıllarda kullanılması için, kârın yüksek olduğu yıllarda kârları depolamak veya düşürecek adımlar atılmaktadır. Kâr yönetiminin bir başka şekli gelirin çarpıtılmasıdır (Ortega, 2003: 51). Nakit akışında gösterilmeyen gelir ve harcamaların miktarı maliyetlerin bir muhasebe döneminden diğerine aktarılmasına imkân sağlamaktadır. Örneğin amortisman uygulamaları biraz takdir gerektirir, örneğin maliyet ve yararlı ömür tahminlerinde. Ayrıca alacakların raporlanmasında değerlendirme önemli bir unsurdur. Şüpheli alacak karşılıklarının ayrılmasında, bu karşılığı yükselterek, giderlerin artırılması ve kârın düşürülmesi mümkündür (Carroll, 1998: 158- 159)

GKGM kavram ve ilkelerinin kasıtlı kullanımlarının iki boyutu vardır. İlki GKGM kavram ve ilkeleri, standartlar ve kuralların esnekliklerinden faydalanılarak yasal sınırlar içinde muhasebe uygulamalarının belli bir amaca yönelik hazırlanmasıdır. Diğerisi ise GKGM kavram ilke, standart ve kurallarının sınırlarının zorlanarak muhasebe uygulamaları ile mali olay ve sonuçlarının çarpıtılmasıdır.

Kasıtlı kullanımlar, muhasebe raporlarını hazırlayan kişiler tarafından, muhasebe işlemlerinin finansal raporlara yansıtılmasında, muhasebe ölçüm araçlarının seçiminde ve muhasebe kurallarının açıklarını kullanarak ya da avantajlı taraflarının kullanılarak muhasebe raporlarının sonuçlarının çarpıtılması sürecidir. Bu süreçte finansal işlemlerin tarafsız uygulanmaması ve muhasebe kurallarının gereklerine uygun bir şekilde yapılmamasına

muhasabe rakam ya da hesaplarının manipüle edilme süreci denir (Holt ve Eccles, 2002: 331). Muhasebe metodolojisindeki alternatif yöntemlerden faydalanılarak kârın istikrarlı gösterilmesi, istikrarlı bir kâr dağıtımını sağlamak için daha az riskli bir şirket izlenim yaratmak ve kârın yüksek olduğu dönemlerde düşürülmesi, düşük olduğu dönemlerde ise yükseltilmesine yönelik uygulamalar ile gelirin çarpıtılması şeklinde yapılmaktadır (Bayırlı, 2006: 50)

Sorumlulukları tahmin etmede gerçekçi olmayan varsayımlar; şirketler kârı yönetmek için sorumlulukları biriktirdiği zaman çarpık (şişirilmiş) varsayımlar kullanabilir. Örneğin, eğer kazançlar düşükse, yöneticiler kazancı arttırmak amacıyla Şüpheli Alacak Karşılıkları için gerçekçi olmayan düşük tahmin kullanabilir. Bunun tersine, eğer kazançlar faaliyet dönemi kazancını azaltmak için gerçekçi olmayan yüksek tahmin kullanılabilir. İkinci durumda, aşırı-birikmiş sorumluluk belki kazançları arttırmak için gelecek dönemlerde tersine çevrilebilir. Bu teknik *pasta yedeği* olarak adlandırılmaktadır. Bu pastalar iyi yıllar sırasında (aşırı kazançlar) pasta kavanozunda (yedek muhasabe) saklanır ve sonra kötü yılda kazançları arttırmak gerektiğinde yerleri değiştirilir (Ortega, 2003: 53- 54).

Seçilen zaman dönemi ile ilgili çok sayıda karar yetkisi olduğundan net gelir “tahakkuk sistemi” ile kontrol edilebilir. Yani, nakit akışında gösterilmeyen gelir ve harcamaların miktarı maliyetlerin bir muhasabe döneminden diğerine aktarılmasına müsaade etmektedir. Kullanıcı yönünden (bakış açısından) kazanca hile karıştırılıp karıştırılmadığı veya GKGM ilkelerinin objektif ve uyumlu bir şekilde uygulanmasını sağlayacak dürüst bir girişimde bulunulup bulunulmadığı konusunda karar vermek güçtür (Carroll, 1998: 158- 159).

Kâr yönetiminin bazı şekilleri uygun tahakkuka dayalı muhasabe seçenek ya da kararlarını içermektedir. (Örneğin “gelirin istikrarlı gösterilmesi) Tahakkuka dayalı muhasabe, şirketin sadece nakit akış veya

ödeme yaptığı durumlar haricinde şartlar oluşurken o dönemlerde nakit getiren bu söz konusu işlem, olay veya şartın bir şirket üzerindeki mali etkilerini kaydetmeyi amaçlamaktadır (Dechow ve Skinner, 2000: 237).

Tahakkuka dayalı muhasebe gelir, harcama, kâr ve zararı dönemlere göre ilişkilendirerek bir şirketin sadece nakit girişini ve harcamalarını listelemek aksine belli bir dönemde şirketin performansını yansıtmayı amaçlayan tahakkuk, vade ve tahsisat işlemlerini kullanır. Bu durum gelir, harcama, kâr ve zararın belirlenmesi ve ilgili varlıklar ile borçlardaki artma ve azalma - maliyet ve gelirler, tahsisat ve amortisman karşılıkları dahil olmak üzere - bir şirketin performansını ölçmek için tahakkuka dayalı muhasebenin önemini göstermektedir (Dechow ve Skinner, 2000: 237).

Ödemeler ve tahakkuk etmiş ödenecek borçların rapor edilmesi sağduyu gerektirir (yani rasyonel ve doğru olmak gerekiyor). Garanti şartları hakkında daha çok veya daha az iyimser olunmasını ve toplam harcamaları ve net geliri direkt olarak etkileyecek olan tahakkuklar hakkında makul ve kanıtlanabilir tahminler yapılması gerekmektedir (Carroll, 1998: 159).

1.2.2.2. Yasal Olmayan Faaliyetler

Hem etik olmayan hem de yasal olmayan faaliyetler hiledir. Amerikan ulusal sertifikalı hileyi soruşturma birliği hileyi “ maddi gerçeklerin kasıtlı olarak ya da ihmal edilerek ya da yanlış yönlendirilen muhasebe verisinin, söz konusu muhasebe verisini elde eden muhasebe bilgi kullanıcısının yargısını veya kararını değiştirmesine neden olması” olarak tanımlamıştır. Bu tanıma göre içerilen miktar maddi eksikliklerin altına düştüğünde hazırlanan hileli finansal raporlar dolandırıcılık olacaktır (Shafer, 2002: 248).

Finansal işlemlerin kaydının zamanlamasını belirlemede en çok Tahakkuk ve dönemsellik kavramı kullanılmaktadır. Bu durum manipülasyonun temel kaynağıdır. Tahakkuk gerçek olmayan işlemlerle

gelire ve gidere dönem atlatılmasına imkân sağlamaktadır. Dönem atlatılması bazen geliri erken gerçekleştirme bazen de doğan geliri geciktirme şeklinde uygulanmaktadır (Bayırlı, 2006: 91). Bu uygulamalar firmayı kârlı göstermek için fazla varlıkları satmak, bakım, reklâm masraflarını ertelemek ve geliri yükseltmek için yılsonu satış promosyonları düzenlemek gibi. Bunun tersine olarak hesap yönlendirmelerinde; envanter değerlerini yüksek ya da düşük bir bedelle ihtiyari bir şekilde değerlemek ve kayıtlama yapmak yoluyla da gerçekleştirilmektedir. Ya da sonraki yılın masrafını önceden ödemek ve gelecek yılın giderlerini şimdiki yılın masraflarıymış gibi kaydetmek yoluyla yapılmaktadır (Shafer, 2002: 245).

Bu yönlendirmelerin bazıları envanter değerlerini aşağı düşürmek yada yukarı çekmek düşüncesi ile yapılmaktadır. Yapılmış olan yardımlar için fatura çıkarmayı ertelemek finansal bildirim sahtekârlığını oluşturur. Ve rapor edilen hesap isimleri ile gerçek ekonomik olaylar arasında açık bir bağıntısızlık vardır. Diğer bir ifade ile hesap yönlendirmeleri ile kasıtlı veya hileli kâr yönetiminin kabul edilemez olduğu ileri sürülmektedir (Shafer, 2002: 245).

Zamanlama faaliyetlerinin odağı genellikle faaliyet kazancını arttırmak için gelirleri zamanından önce tahakkuk ettirmeye yönelmiştir. Bu teknikler genellikle kârı yönetmeye yardım etmek için harcamaları bir dönemden diğerine aktarmaya odaklanmaktadır. Örneğin, eğer firma umduğu kârdan daha düşük kâr elde ediyorsa, bazı isteğe bağlı masrafları gelecek yıla ertelemektedir. Finansal işlemlerin kaydının zamanlaması ile ilgili spesifik örnekler şunlardır (Ortega, 2003: 53- 54).

- a) Başlıca giderler, masrafları azaltmak için gelecek yıla ertelenir. Örneğin, bu dönem masraflarını azaltmak için fabrika bakımını ertelemek.
- b) Hâsılat mal alıcısına sevk edildiği zaman tahakkuk ettirilir.

- c) Kullanılmayan demirbaşın aktiften çıkarılması (write-off) daha uygun bir zamana kadar ertelenir.
- d) Kayıtlar ilave gelirleri kaydetmek amacıyla gelecek çeyreğin ilk haftası için açık tutulur.
- e) Garanti giderleri için kullanılan yüzde önceki yıl'a göre artırılır.
- f) Gelecek yılın fiyat artışları bilgisi şimdiki- yıl satışlarını arttırmak için müşterilere sızdırılır.
- g) Malların üretimi artırılır böylece sabit üretim giderleri son tamamlanan mallarla envanter de ertelenir.

Tahakkuk muhasebesine göre işletme açısından finansal sonuç doğuran ve o dönemde ya da daha sonra işletme açısından bir nakit hareketi yaratan olaylar ve bunlarla ilgili nakit tahsil ve ödemelerin gerçekleştiği tarihte değil aksine mali olayın gerçekleştiği tarihte kayıtlara alınmaktadır. Tahakkuk muhasebesinin bu özelliği şirketin kârının nakit akışından farklı olmasına, kârın nakit akışına göre daha kolay istikrarlı gösterilmesine imkân sağlamaktadır. Çünkü tahakkuklar nakit akışı ile ters yönde bir ilişki içinde olma eğilimindedirler. Gerçekte net tahakkuklar, toplam kâr ile kârın nakit kısmı arasındaki farktır. “Kâr= tahakkuklar+nakit “ ya da “Tahakkuklar=kâr-kârın net kısmı” olmaktadır (Bayırlı, 2006: 91- 92)

Birbiriyle ilişkili olan gelir ve giderlerin aynı dönemde karşılaştırılması ilkesinde, bir anlamda gelirin gerçekleşmesi öncelik taşımakta ve bir gider ancak onunla sağlanan gelir gerçekleştiği dönemde gerçekleşmiş sayılmaktadır. Tahakkuk kavramına verilen anlam değiştirilerek dönemsellik kavramı esnetilmektedir. Özellikle üçer aylık dönemlerde tahakkukların bir

sonraki üç aylık dönemden ödünç alınarak kullanılması bu kavramın esnetilmesi ile yapılmaktadır. Dönemsellik kavramı aşağıdaki yollarla esnetilmektedir (Bayırlı, 2006: 85).

- Gerçek olmayan bir işleme ait gelir ve gider tahakkuk ettirilmesi,
- Gelir ve hâsılat ile gider ve zararların erken tahakkuk ettirilmesi,
- Gelir ve hâsılat ile gider ve zararların tahakkukunun geciktirilmesi,
- Gelir henüz tahakkuk etmediği halde onunla ilgili giderin tahakkuk ettirilmesi,
- Gelir tahakkuk ettiği halde onunla ilgili giderlerin tahakkuk ettirilmeyerek ertelenmesi,

Bayırlı (2006) muhasebe usulsüzlüğünü; etik sınırlar içinde zarar verip vermeme ya da etik sınırlar dışında zarar verip vermeme ölçütüne göre ayırmıştır (Bayırlı, 2006: 28). Oysa bu ayrımların her biri kendi içinde oldukça geniş bir alanı kapsamaktadır ve ayırt edilmesi oldukça güçtür. Bize göre uygulayıcının bir davranışta bulunurken niyetinin⁶ şiddeti hata, usulsüzlük ve hilede birbirinden farklıdır.

Hata, usulsüzlük ve hilenin birbirinden ayrılmasında yukarıdaki nedenleri gösterebiliriz. Bu nedenler daha çok muhasebecinin eğilimlerinin şiddetinden doğrudan etkilenir. Yasal olmayan faaliyetlerin en alt noktasında

⁶ Niyet; bir şeyi yapmayı önceden isteyip düşünme, maksat (TDKS, 1988,1090). Niyet, niye ile ilişkilidir ve zarf olarak kullanılır. Niye; Olmuş bir olayın amacını ve sebebini sormak için kullanılır Diğer ilgili kelimeler: Nite; nasıl, niçin. Nitelik; Bir şeyin nasıl olduğunu belirten, onu başka şeylerden ayıran özellik. (TDKS, 1988:1089) Kasıtlı: isteyerek bilerek yapılan maksatlı. Kasıtsız; isteyerek bilerek yapılmayan kasıtsız(TDKS, 1988: 808) Niyet "Ni" kökünden gelip "ni" daha çok Türkçemizde amaçlar, hedefler, bunların nicelikleri ve nitelikleri ilgili kullanımlara sahiptir. Örneğin; Nicel, Nitel, niçin, nihayet, nihayetlenmek, nihilizm, nikâhlanmak, nimet, nişan, gibi kelimeler bulunmaktadır. Niyet kelimesinin diğer kısmı "-yet" ise yetmek kökünden gelip yeterliliği ifade etmektedir.

hatanın ne olduğu konusunda, hatanın bilgisine sahip muhasebecinin istemeden bir faaliyette bulunması vardır. Uygulamasındaki istek eğiliminin şiddeti oldukça düşüktür ve kısa sürelidir.

Tablo 1.4.Niyetin Şiddetine göre Hata, Usulsüzlük, Hile

HATA	USULSÜZLÜK	HİLE
— İstemeden — Miktar genelde küçük — Hatanın bilgisine sahip — Hata öğrenildiğinde düzeltme arzusu var — Mesleki Yeterlilik	— Kuralları kullanarak ilkelerin çiğnenmesi — Yasalar ve ilkelerin ihmalı var — Amaç kendine ya da başkalarına çıkar sağlamak — Usulsüzlüğün bilgisine sahip olabilir ya da olmayabilir. — Miktar küçük, büyük — Fark edilen hataları düzeltme arzusu yok — Kuralları sübjektif değerler ile yönetmek (uygulama kalitesi düşük) — Zarar verebilirde, zarar vermeyebilir de — Kabahatli cahillikten kaynaklanır — Kaynağı mesleki yeterlilik, yada yasal boşluktan yararlanarak kendini yeterli gösterme	— Kurallar bilerek çiğnenmiş — yasalar ve ilkelerin bilinçli ve planlı yönlendirilmesi — Amaç kendine ya da bir guruba fayda sağlamak — Mesleki Yeterlilik

1.2.2.2.1. Muhasebe Hilesi

Hile çalışanların yaptıkları hırsızlıklar ve üretimi aksatan davranışlar gibi küçük çaplı olaylardan, şirket kıymetlerini zimmete geçirmek ve hileli finansal bildirimde bulunmak gibi durumlar kadara uzanan bir yelpaze içerisinde karşımıza çıkar. Finansal veriler üzerinde yapılan maddi hileler, şirketin pazar değeri, saygınlığı ve amaçlarını gerçekleştirebilme yeteneği üzerinde olumsuz etkilere yol açar. Kamuoyunda epey yankı yaratmış olan

pek çok vaka, hileli finansal bildirimler konusundaki hassasiyeti arttırmış ve pek çok kurumu, hileli davranışları önleyici ve tespit edici önlemler almaya yönlendirmiştir. Kıymetlerin zimmete geçirilmesi, çoğu zaman finansal verilere yansımaya da, bunu yapmaya isteği olan ve bir şekilde fırsat bulan bir çalışan tarafından gerçekleştirildiğinde, şirketin büyük kayıplar vermesine yol açabilir (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 5)

Hile riski; önleme, caydırma ve tespit etme ölçütlerinin bir kombinasyonu kullanılarak azaltılabilir. Ancak hile durumunda çoğu zaman, belgeler çarpıtılır ve yönetimle, bazı çalışanlarla veya üçüncü kişilerle işbirliği yapıldığından, hile durumunu tespit etmek güçtür. Ama hileyi önleme ve çalışanları hileden caydırma ölçütlerine yapılacak vurgu hayli önemlidir. Hileyi önleme ölçütü hilenin gerçekleşmesine imkân veren fırsatları azaltabilir ve hileden caydırma ölçütü, çalışanları, belirli cezalar aracılığıyla, hileli davranışlarda bulunmamaya ikna edebilir. Bunun yanında, önleme ve caydırma ölçütleri, tespit ölçütüne ve bu ölçütün gerektirdiği soruşturma safhasına oranla daha az zaman ve para kaybına neden olduklarından daha caziptirler (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 5)

Yanıltıcı muhasebe bilgisi veya önemli gerçeklerinin ihmali veya kasıtlı yanlış raporlanma dikkatle incelendiğinde, okuyucunun kararını veya yargısını değiştirmesine sebep olan bilgiler ya da açıklamalardır. Bu yüzden, hile olarak düşünülen önemli finansal açıklamalarda, finansal bilgi kullanıcı kararlarını aldatmak için önyargılı niyet (istek) olmalıdır. Teknik olarak, yönetimin kandırma isteği, suçluluğu tespit edilene kadar muhasebe uygulamalarının açıkça hile olduğu söylenemez. Hile, finansal raporlarda GKGM İlkelerinin sınırların zorlanmasıdır. GKGM İlkeleri kullanılarak gizlilik dâhilinde yapılan seçimlerin altındaki niyeti ayırt etmek daha zordur. Objektif kanıt olmaksızın hilenin yapıldığının tespit edilmesi profesyonel incelemeyi gerektirir. Çünkü hilede yapılan işlem bilinçli ve mesleki yeterlilik kullanılarak yapılmaktadır (Ortega, 2003: 52).

Varlıkların kötüye kullanılması, zimmete para geçirme, maddi ve maddi olmayan varlığın çalınması yolu ile veya bir işletmenin teslim almadığı mal ve hizmetlere ödeme yapması yoluyla olur. Genellikle işlenen bu suçların sonucunda varlıkların eksildiği ve yok olduğunu gizlemek için yanlış ve eksik kayıt ve belgeler hazırlanır (UDS, No: 240, Madde: 7).

Kâr yönetiminde kullanılan teknikler, tümüyle GKGM ilkelerinin esnekliği içine düşen kararlardan, GKGM ilkelerinin ötesinde iyi olan uygulamalar arasında dolaşır. Bu ikinci aktivitelerden kötüye kullanılan kâr yönetimi olarak bahsedilebilir. Çarpık muhasebe uygulamaları ve hasis muhasebe uygulamaları gibi aşırılıklar, GKGM İlkelerinin limitlerini aşan ve sık sık finansal sonuçları çarpıtmakla sonuçlanan kararlardır. Çarpık muhasebe uygulamaları genellikle, muhasebe ilkeleriyle uyumlu olan veya olmayan, istenen sonuçları başarmak için, tipik olarak daha yüksek net kazanç elde etme çabasıyla yapılan muhasebe ilkeleri uygulaması ve bilerek ve isteyerek, kasıtlı seçim olarak tarif edilir. Çarpık muhasebe uygulaması, GKGM İlkelerinin esnekliğinin kötüye kullanılması olarak ifade edilmektedir. Çarpık muhasebe ve GKGM ilkelerinin sağduyusuyla izin verilen yasal seçimler arasındaki farkı belirlemek zordur (Ortega, 2003: 53-54).

Muhasebecinin bir mali olaya ilişkin tarafsızlıkla gözlem yaparak mali olayın sonuçlarını işlemlere ya da mali tablolara aktarması beklenir. Bilgi kullanıcıları muhasebecinin ürettiği bilgilere göre karar vereceklerdir. Muhasebe metodolojisi mali olayın sonuçlarının mali tablolara aktarılmasına imkân veren tekniklere sahiptir. Oysa bazı muhasebeciler tarafından kâr yönetmede bu teknikler, GKGM İlkelerinin esnekliğinden yararlanılarak mali olayın sonuçlarının kâr yönetimi adı altında çarpıtılmaktadır. Oysa muhasebeci kârı yönetmez. Muhasebecinin görevi mali olayı muhasebe tekniğini kullanarak finansal bilgi üretmektir. Kârın yönetimi işletme yönetiminin daha çok pazarlama fonksiyonu ile ilintilidir. Kâr, işletme faaliyetleri sonucunda edilmiştir ya da edilmemiştir. Edildi ise muhasebeci bunu muhasebe tekniğini kullanarak raporlar. Yoksa diğer türlü rakamların,

belgelerin zamanlamasında ya da muhasebe bilgilerinin sınıflaması üzerinde oynanarak yapılan faaliyetler gerçek anlamda finansal durumun ve faaliyet sonuçlarının çarpıtılmasından öte bir şey değildir.

İşletmenin gerçek performansını saklamak amacıyla yapay muhasebe girişleri yapılarak ya da mantıklılığın ötesinde muhasebe tahminlerini kullanarak kâr yönetimi amacıyla yapay muhasebe kayıtları uygunluğun ötesinde, kötü uygulama olarak nitelendirilmektedir. İşletme yönetimi, kâr marjının etkilerini saklamak için gelirleri zamanından önce kayıtlayarak ya da şüpheli alacak karşılıklarını mantıksızca (desteksizce) düşürerek, ya da bazı bilgileri saklayarak işletmenin gerçek faaliyetlerini maskeleyebilmektedir. Bu işlemler kötü uygulama olarak niteleneceği gibi, çoğu zaman yasal da değildir. Gerçek gelirleri gizleyerek hasis muhasebe uygulamaları ya da uygunsuz gelirlerin kabul edilmesi ile çarpık muhasebe uygulamaları, mali olayların sonuçları hakkında karar vermede verimsiz yargılamalara neden oldukları gibi hiçbir gerçek değer meydana getirmezler. Daha da kötüsü hileye neden olurlar (Parfet, 2000: 485).

Finansal raporlarda hile şu şekillerde olabilir; (1) Yapılması gerekli olan mali işlemlerin ya da bunu destekleyen belgelerin finansal kayıtlar ile oynanması, değiştirilmesi, manipüle edilmesi, (2) bilerek maddi gerçeklerin, işlemlerin yanlış yönlendirilmesi, yada bazı bilgileri vermekten kaçınma, mali olayların yanlış yorumlanması (3) Ekonomik olay ve işlemleri bilerek yanlış tanımlama, muhasebe politikaları, ilkelerinde yanlış ölçüm metotları kullanılması (4) Mali olayları tanımlamada muhasebe politikaları ve ilkelerini kullanarak yetersiz bilgi verilmesi bilgi vermekten bilerek kaçınılması, (5) yasal olmayan kazanç yönetimi ve abartılı muhasebe teknikleri kullanılması, muhasebe uygulamalarını var olan aşırı detaylı kural bazlı uygulamalar ile şirketin ekonomik gerçeklerini ve performansını örtmeye izin vermektedir (Rezaee, 2002: 279)

1.2.2.2.2. Muhasebe Hatası

Hata ve yolsuzluğun birbirinden ayrıldığı temel nokta yapılan davranışın arkasındaki niyetin bilinçli ya da bilinçsiz olmasıdır. Hatanın tersine yolsuzlukta kasıt vardır ve gerçek bilgilerin saklanması ya da abartılması söz konusudur. Bununla birlikte davranışın arkasındaki nedenlerin belirlenmesi konusunda özellikle, muhasebe tahminleri ve muhasebe ilkelerinin doğru uygulanması gibi yönetimin yargısını gerektiren sorunlar olabilir (UDS, No:240, Madde: 9).

Hata; muhasebecinin istemeden yanlış olduğunu bildiği bir davranış ya da uygulamayı yapmasıdır. Muhasebeci hatanın farkına varması durumunda davranışı ya da uygulamayı düzeltme arzusunu taşımalıdır. Hatanın farkına varılmasına rağmen düzeltme arzusunun olmaması durumunda bu bir hata olmaktan çıkar ve usulsüzlüğe dönüşür.

Hata ile hilenin sınırlarının belirlenmesinde en önemli noktalardan biri hatalı davranışın ölçüsü (miktarı) ya da önemidir. Örneğin mali tablolara alınması gereken önemli bir unsurun alınmaması hiçbir şekilde hata olarak değerlendirilemez. Bununla birlikte hata sadece bilgi kullanıcılarının uğradığı veya uğramadığı zarar ile ölçülemez. Hata sadece bilgi kullanıcılarına karşı yapılan bir uygulama değildir. Aynı zamanda hata nesnenin aslına karşı yapılan uyumsuzlukları da içerir.

1.2.2.2.3. Muhasebe Usulsüzlüğü

Ülkemizde usulsüzlük popüler bir kavramdır. Oysa usulsüzlüğün ne olduğuna ve nasıl olduğuna ilişkin kavramlar daha çok sübjektif niteliktedir. Bunun muhtemel sebepleri kültürümüzden kaynaklanmaktadır. Kültürümüzde kanunlar ve kurallar doğruluğun uygulamasında doğrulukla eş değer olarak ya da doğruluğun gerçekleştirilmesinde kanunların uygulanması çoğunlukla azami nokta olarak algılanmaktadır. Oysa kanun ve kurallar doğru

uygulamanın gerçekleştirilmesinde ulaşılması gereken azami noktalar olmayıp asgari gerekliliklerdir.

UDS No: 240 Madde: 4'te usulsüzlük, işletmeyi idare etmekle görevlendirilen yöneticilerin veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak haksız veya yasal olmayan yollarla kendilerine avantaj sağlamaları olarak ifade edilmiştir. Usulsüzlük şekilleri ise yönetim kademesindeki kişi veya kişilerin usulsüzlüğü, çalışanların yolsuzluğu ve işletme dışındaki üçüncü şahıslarla yapılan gizli anlaşmalar şeklinde sayılmıştır.

UDS No: 240 Madde: 5'te usulsüzlüklerin⁷ temel amacının hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış beyanlar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlış beyanlar şeklinde iki temel amacı olduğu şeklinde sınıflama yapılmıştır. Hileli mali raporlama, kasıtlı olarak mali tablolarda yer alan tutarların veya açıklamaların yanlış beyan edilmesi yoluyla mali tablo kullanıcılarının aldatılmasıdır. Hileli mali raporlama şunları içerir (UDS, No: 240, Madde: 6).

(i) Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının ve diğer kararlara etki edecek önemli bilgileri kasıtlı olarak mali tablolara dâhil etmemek.

(ii) Ölçme, değerlendirme, sınıflandırma, sunma veya açıklama ile ilgili muhasebe ilkelerinin kasıtlı olarak yanlış uygulanması yani usulsüzlük yapmak.

Bir işletmenin yönetiminden sorumlu kişiler, riski izleyen sistemlerden mali kontrol ve hukuka uygunluktan sorumludurlar (UDS, No:240, Madde: 28). Yöneticilerin sorumluluğu işletmeden işletmeye ülkeden ülkeye farklılık gösterir (UDS, No:240, Madde: 29). Çalışanların yolsuzluk yapması sonucu

⁷ Usulsüzlük; TDK Sözlüğünde yolsuzluk anlamında kullanılmış olup, Yolsuzluk; Bir görevi bir yetkiyi kötüye kullanma suistimal nizamsızlık (TDKS, 1988:1640)

mali tabloların gerçeği yansıtmaması riski iç denetimle düşürülebilir. Ancak yolsuzluğun yöneticiler tarafından yapılması durumunda mali tabloların gerçeği yansıtmama riskine karşı bir sonuç elde edilemez (UDS, No: 240, Madde: 27). Bu nedenle yöneticilerin kurumsal etik değerlere bağlı kalacaklarını kamuya beyan etmeleri son derece önemlidir.

Muhasebede kurallar, ilke ve standartlar kendi başına her bir durumda harekete geçip olayı temsil etmezler. Olayların yargılanıp sonuçlarının mali işlemlere ya da raporlara aktarılması mesleki yargılamayı gerektirir. Sırf teknik olarak, kural ya da ilkelerin rastlantısal olarak bir olayı temsil etmeleri de sağlanabilir. Ve Bu yapılan işlem teknik olarak doğrudur. Ancak teknik olarak doğru olması olayı doğru temsil ettiğini göstermez. Mevcut olayı daha iyi açıklayacak yöntemler varken, güvenilirlik, gerçeklik ve doğruluk vb için dereceleri düşük yöntemlerin seçilerek uygulanmasının usulsüzlük olmasıdır.

Muhasebeciler, mesleki uygulamalarında hileli işlemlerde bulunduğu mesleki yeterliliklerine dayalı olarak bu işlemleri mesleki yeterlilikle yapmamış gibi yargılanmaktadırlar. Diğer bir ifade ile sadece hukuku yeterliliklerini kötüye kullanan bireyler olarak yargılanmakta olup mesleki yeterliliklerini kötüye kullanmaları suç olarak yargılamada dikkate alınmamaktadır. Yargılamanın sonucunda aldıkları ceza meslek odasına bildirilmekte meslek odası mahkeme kararına göre üyesine yaptırım uygulamaktadır.

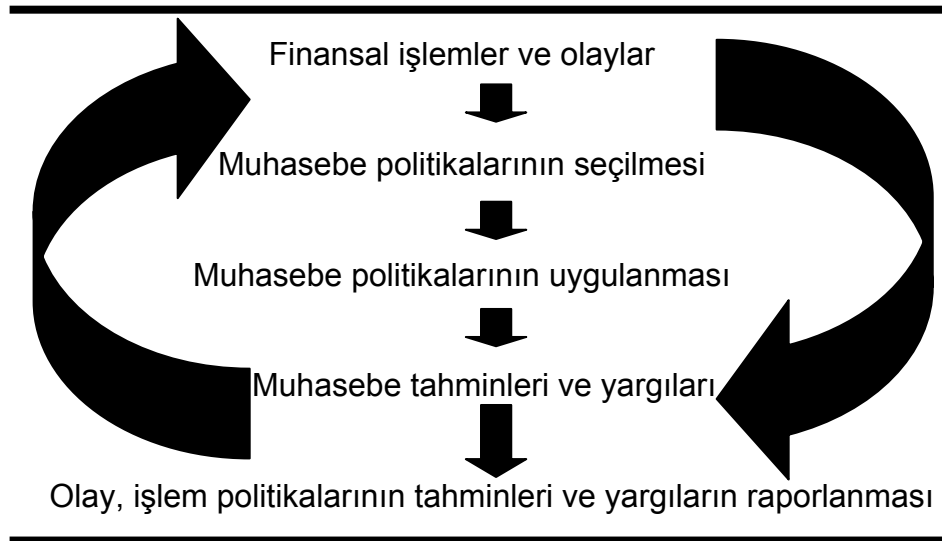
Oysa mahkemenin yaptığı yargılamada hukuki yeterliliği ve mesleki yeterliliğin kötüye kullanımının ya da ihlal edilmesinin YMM lik mesleğinde olduğu gibi birlikte dikkate alması beklenir. Ancak hakkında düzenleme ya da yasa maddesi olmadığı için bu durum yargılamada dikkate alınmamaktadır. Bu durumun mesleki sorumluluklarını gereği gibi yerine getiren dürüst muhasebeciler ile dürüst olmayan muhasebeciler arasında güven sorunu ve olumsuz rekabet yaratması kaçınılmaz bir gerçektir.

1.2.3. Muhasebe Sürecinde Değerler

Bütün muhasebe uygulamalarının temeli değerlere dayanır. Muhasebe işlemleri genelde tarihi maliyetleri ile değerlendirilir. Muhasebe sürecinin sonunda bitmemiş işlemler borçlar ve varlıkların değerleri düzeltilir (değerlendirilir). Tüketilmiş kaynakların değerleri kâr ve zararlarda raporlanır. Bütün bu seçimler yargılamayı içerir ve karar gereksinimleri kurallara, otoriteye mesleki özen, doğruluk duyarlılığı ve profesyonel değerler üzerine kurulur. Bu değerler karar vermek için bir kriter olarak kullanılır(Flanagan, 2006: 7-9). Finansal kararlar verilebilmesi için üretilen bilgiler baz alınan değerler ile ilgilidir (Broadbent, 1977: 267). Bu değerler mali olayı tanımlamada kullanılan değerlerden, ölçüm değerlerine, ölçüm değerlerinden sunum değerlerine kadar birçok değerleri ifade etmektedir.

Muhasebenin sürecinde; ölçüm, değerler, değerlemeler ve bilimsel ölçüm kavramları muhasebe de geniş bir yer tutmaktadır. Bir zamanlar muhasebe, harcama ve gelir şeklinde gerçekleşen işlemlerin kaydı niteliğinde iken, sonrasında bu işlemlerin yerini değerler almıştır. Ve Bu değerleri kayıt altına almak için muhasebe mesleği tarafından ölçüm kuralları geliştirilmiştir (Homburger, 1961: 95).

Şekil 1.4 : Muhasebe Sürecinde Değerler



Kaynak: Blanchet Jeannot Ve Jonas Gregory J. (2000)

Etiksel değerler mesleki uygulamaların geliştirilmesi ve sürdürülmesi için pozitif katkılar sağlar. Bunlar; başkalarına hizmet, kamu çıkarı, yeterlilik, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, profesyonel davranmak, meslek eğitimine devam etmek ve mesleki sorumluluğu içerir (Mele,2005:101). Muhasebeciler kendilerini savunmak ve seçimlerinde kullanmak için değerleri anlamak zorundadırlar (Flanagan, 2006: 12). Muhasebe değerleri öznel olmayan gerçeklerin kısmı temsilcileridir (Broadbent, 1977: 269)

Macintyre'a göre (1984) pratik, sosyallik içerisinde kurulmuş, tutarlı ve aynı zamanda karmaşık insani faaliyetlerdir. Her pratiğin, ona dâhil olanlar arasında belirli bir çeşit ilişkiyi gerekli kıldığını söyler. Değerler, bizimle pratiğe dair aynı ölçütlere ve maksatlara sahip olanlarla girdiğimiz ilişkiyi belirleyen kavramlardır. Güven, adalet, cesaret ve dürüstlükde değerler arasında sayılabilir. İlişkiyi karakterize eden bu tür standartlar olmadan bir pratik ayakta duramayacaktır. Bir pratiğin içine girmek bu kuralları kabul etmek anlamına gelir. Muhasebenin, eğer hem mesleki hem de ahlaki bir yetkinlik barındırdığını iddia ediyorsak, değerli olması gerektiğini söylemektedir. “Muhasebe araç olarak değerleri kullanan ve dünyada bazı şeyleri değiştirme gücüne sahip bir pratiktir” (Mintz,1995: 9).

“Değer” birçok anlamı içerir, bu anlamlar dört geniş başlık altında alt guruplara ayrılabilir. 1. Ölçme değeri, 2. Ekonomik değer, 3. Felsefi değer. 4. Etiksel değerler

1.2.3.1. Ekonomik Değerler

Ekonomik değer için birçok tanımlama yapılabilir. Alım gücü yaratan ya da satım gücü yaratan her şey bir ekonomik değerdir. Para bir ekonomik değerdir, alacak senedi de bir ekonomik değerdir. Net bugünkü değer, piyasa değeri, gerçek değer vb ekonomik değeri tanımlamada birçok değer kavramı kullanılmaktadır.

1.2.3.2. Felsefi Değerler

Aristo'ya göre mutluluk hayat boyu faziletli davranmadır. Değer ise rasyonel ilkelerle uyumlu biçimde faaliyette bulunmaktır. Kant ahlaki değerini görevden kaynaklandığını, kişisel eğilimlerin hiçbir ahlaki değerinin olmadığını ileri sürmüştür. Kant'çı bakış açısına göre ahlaki hareket insan davranışlarından çok, tamamen rasyonel olarak sınıflandırılan bir harekettir. Arzu ve istekler duyguya aittir ve bunlar ahlaki bakışın dışındadır. Ahlaki değerlendirmelerin kaynağı, arzu ve dürtülerin olmadığı saf pratik nedenlerdir. Değer etikçilerine göre, insanın kendini geliştirmesi sadece iyi hareketlerle değil, aynı zamanda duygularını ve sorumluluklarını değerlendirmekle olur (Stohr, 2002: 34).

Filozoflar hayatın amacının iyilik ve değer olması gerektiğini vurgulamışlardır. Değerin açıklayıcısı ise doğruluk ve dürüstlüktür. Değer etiğinin değerlendirme sürecinin merkezinde adalet, temel haklar, görev, zorunluluk, sorumluluk ve iyi davranışlar vardır. Değer etiği değerlendirme süreci karar vericiye davranışlarında sonuçlarına bakmadan "en iyi" yi seçmesi gerektiğini söyler. Çünkü doğru davranışın kökünde temel zorunluluklar vardır (Akaah, 1997: 72).

Temel zorunluluklar genel olarak sübjektif ve objektif değerler arasında ayrım yapılmasını gerektirir. Filozoflar genellikle sübjektif ve objektif değerlerin altını sıklıkla çizmiş olmalarına karşın bunları kolaylıkla ve kısaca açıklayamamışlardır. Her iki anlam da sıklıkla birine karıştırılmaktadır. Değerler kişisel ve evrensel değerlerin yanında sübjektif ve objektif değerler arasındaki ilişkinin açıklanmasında kullanılır (Bourguignon, 2005: 361). Değerlerin arasındaki ilişkinin açıklanmasında kullanılan alan objektif ve sübjektif bilgi alanından oluşur. Objektif ve dış dünya ile ilgili geçerli iddialar, gerçeklere dayalı iddialara bağlıdır. Sübjektif sosyal dünya ise sosyal normlara ve bireyin özel yaşamında samimiyetine bağlıdır (Broadbent, 1998: 278).

1.2.3.2.1. Sübjektif Değer

Sübjektif değer, bir kişi ya da bir gurubun üyesi tarafından gerçeğin özelliklerinin daha fazla ya da daha az arzulanmasıdır. Değer kişi tarafından arzu edilir ya da takdir edilir. Sübjektif değerde daha çok edilgenlik vardır (Bourguignon, 2005: 360). Yani herkes tarafından değil de biri tarafından bir şeye değer verilme derecesidir. Gerçekte o şey değerli olduğu için değil de kişinin nesneye değer yüklemesidir. Âşık Veysel'in dediği gibi " *Güzelliğin beş para etmez, bendeki bu aşk olmazsa* " Sübjektif değerde nesneye değeri yükleyen bireyin kendisidir ve nesne ile obje arasındaki ilişkinin derecesini gösterir. Diğer bir ifade ile objenin subje için ihtiva ettiği değerdir. Sübjektif değer, TDKS'nde özneye ilişkin olan, öznedeki oluşan nesnelerin gerçeğine değil, bireyin düşünce ve duygularına dayanan (TDKS, 1988: 1149) olarak tanımlanmaktadır.

Subjektif bilgi ise güvenilirliği ve kesinliği olmayan bir sanı ya da tahmindir. Bu nedenle tahmin temeline dayanan sanılar bilgi olmayıp inançtır(Hirsch, 1996: 13). Mill, insan bilgisinin dış dünyanın duyular aracılığıyla zihinde doğurduğu izlenimlerin sonucu olarak meydana geldiğini ifade etmektedir. Zihinde meydana gelen izlenimler, zaman ve mekân içindeki yakınlık veya birbiri ardı sıra gelme durumu nedeniyle birleşmekte ve fikirler teşekkül etmektedir (Güriz, 2003: 272).

Muhasebenin temelini oluşturan teoriler, etik kuralları ve zorunluluklar dinsel vecibeler, hisler ya da düşüncelerin aksine akılcı analizler yardımıyla oluşturulur. Finansal olayları ifade etmedeki düşünceler tekniğe indirgenip ve değer yargılarının iskeleti olarak ortaya çıkmasına izin vermektedir (Mcphail, 1999: 848).

1.2.3.2.2. Objektif Değer

Objektif değer asıl olandır. Asıl olan ise objenin gerçek özelliklerini ihtiva eden takdir derecesidir. Tarafsızlık ise aklın duygulardan bağımsız olarak, olan bir gerçekliği ifade etmesidir. Ahlaki tarafsızlık ise insan fikrinin bağımsız ve tarafsız olarak serbest iradesi ile doğru ve yanlış belirlemesidir. Ahlaki tarafsızlık için irade ve seçim arasında bir ilişki vardır. Bir davranışın ahlaki olup olmaması iradenin serbestçe seçimini gerektirir (WWW.wikipedia foundation, 2006: 2).

Nesnellik; algılayan öznenen ayrıldığı için, algılama nesnesi ya da düşüncesidir. Bu nedenden ötürü var olan "şey" gerçek akıldan ayrı olarak var olduğu düşünülen nesnenin kendisiyle ilgili olan ya da özne'nin bilincinden ayrı olan şeydir (Wojdak; 1970, 88). Nesnellik; (1) Öznenen bağımsızlık, nesnenin kendisine uygunluk, (2) Öznenin kendi duygu, görüş ve önyargılarından uzakta kalarak ve herhangi başka bir etki altında da kalmaksızın bir nesneyi kavrama niteliği, (3) Genel geçerlik, (4) Bireyüstü gerçeklik (<http://www.felsefeekibi.com>)

Sosyal bilimler açısından bakıldığında, herhangi bir olay, durum, kişi veya nesne değerlendirilirken yansız kalabilme, tarafsız olabilme veya kanıtların değerlendirilmesinde açık görüşlü olabilme durumudur. Bilimsel metot prosedürlerinin temelinde yer alan bir düşünce kalıbıdır (<http://www.itusozluk.com>)

Nesnelliğin farklı tanımları mesleki incelemelerde yoğun bir şekilde kuramsal tezleri desteklemek için bir "sinyal" olarak kullanılmakta olduğu gibi anlamı ya da hangi seviyede uygulandığı hakkında çok az kesinlik vardır. Üstelik niteleme sıfatı ile kullanıldığında, doğru anlamını belirtmek zordur. Bu durumda objektiflik farklı insanlar için farklı şeyler anlamına gelmektedir. Bu durum ise muhasebe teorisi problemlerinin çözümüne yönelik, muhasebe iletişimini ve prosedürlerini engeller (Wojdak, 1970: 96).

Nesnel bilgi; bir iş ya da konu hakkında objektif bir tarzda güvenilir kesinlik derecesi yüksek ve mantık ilkelerine uygun olarak meydana getirilen kavram, yargı ve kıyasların bütünüdür. Felsefe alanında bilginin temelini kesinlik oluşturduğu halde her bilimsel sistem için çelişmezlik asıldır. Diğer bir ifade ile bir bilgiye bilimsel ya da objektif niteliği verebilmek için aşağıdaki unsurlar gereklidir (Hirsch, 1996: 13)

- Bilimsel bilginin dayandığı temellerin objektif ve kesin olarak tespit etmek mümkün olmalı ve bu bilgi üzerinde genel kabul görmeli
- Bilimsel sayılacak kavram, yargı ve kanıtlar mantığın ilkelerine uygun olarak ortaya çıkarılmalı,

Nesnel bilgi; nesnel olmayan bilgilerden ayrı olarak, her tür öznellikten, yani özneye ait her tür yargı ve hükümden ayrılmış, arındırılmış, nesnelliğin ya da başka bir deyişle gerçeğin saf bilgisi olarak ortaya konulmuş bir bilgidir. *Nesnel bilgi*, belli bir kuramsal çerçevede, o çerçeveye uygun olarak üretilmiş ya da belirlenmiş, yani zaten bir kuram tarafından önceden belirlenmiş olan nesnenin bilgisi olarak ortaya konulmaktadır. Bu iki eğilim aynı kavramları, nesnel bilgi kavramını sahiplenmekle birlikte kuramsal olarak uzlaşamaz iki ayrı konumda durmaktadırlar. İlk yaklaşım, nesnel bilginin bir özne tarafından (ama öznenin öznelliğinden tamamen sıyrıldığı bir durumda) üretilen bir bilgi olarak var olduğunu ileri sürer. Özne-nesne ilişkisinde böyle kesin bir anın olabilirliği kabul edilir. Gerçek daha baştan bu sebeple konu dışında bırakılır ve meseleye tümüyle bilginin doğası, kapsamı ve kaynağından bakılır. Bu tutumda yine özne tümüyle dışta bırakılır. Ancak önemli bir ayrım vardır, burada nesne olarak nesneye atıf yapılmaz, nesnel bilginin *nesnelliği* kuramsal yapının nesnelliğinden ileri gelir (<http://tr.wikipedia.org>)

Muhasebede sübjektif yargılama kullanımı bazıları tarafından arzu edilen bir kavramdır. Muhasebe işlemlerinde doğru uygulamaları belirlemede, objektif bilgi kullanan muhasebe yöneticisi ve denetçisinin yerini hiçbir şey

tutamaz. Buna örnek olarak şüpheli alacaklar için uygun artışa karar vermede işin içine giren anlaşılır ve anlaşılmaz faktörlerin çokluğu verilebilir. Aslında bu satışların yüzdesini kaydetmek kadar basit bir metot değildir. Dikkate alınması gereken diğer şeylerden bazıları şunlardır (Parfet, 2000: 482);

- Genel ekonomik yapının durumu nasıl? Sabit mi? , iyileşme mi var? , kötüye gitme mi var?
- Şirketin bulunduğu sektörde alıcıların ve müşterilerin pazarı sağlıklı mı?
- Sektördeki işletmeler büyümekte mi? yoksa küçülmekte mi? Sabit ya da kurulu şirket ortamı büyümekte mi yoksa küçülmekte mi?
- Şirket içi etmenlerde savsaklamalar çoğalıyor mu? Azalıyor mu?
- Verilen ürün/hizmet alanında yeni bir ürün girişi var mı?
- Şirketin satışları ve kredi kurumları bu piyasaya giriş ile ilgili olarak kredi verme kurallarını değiştiriyor mu?

Tahsili mümkün olmayan alacakların karşılığını belirlemek bu formülü uygulamaktan çok daha fazlasıdır. Bu kararlar yetenekli, etik ve şüpheli muhasebeciler tarafından alınması gereken ya da gözden geçirilmesi gerekli olan pek çok yargı türüne bir örnektir (Parfet, 2000: 482).

Kurallara dayalı muhasebe standartları ekonomik nesnelliğe ulaşmaktan ziyade sadece muhasebe nesnelliğini elde etmek için planlanan mali mühendislik tekniklerinin gelişimiyle sonuçlanır (Dunn ve Diğerleri, 2003: 8). Kural takibi ve ölçüm gibi kavramlar iyi tanımlanırsa, özel bir durumdaki uygulamanın belirli olması için ve muhasebe doğrusunu tanımlamak için başarılı bir yaklaşım olabilir (Arthur, 2004: 371).

Nesnellik, muhasebe işlemlerinde birkaç farklı seviyede ya da derecede bulunmaktadır. Nesnelliği ifade ederken yazarlar çoğunlukla hangi seviyeyi kastettiklerini uygun bir şekilde tanımlayamazlar. Nesnelliğin saf anlayışından başlayarak, muhasebe işleminde üç farklı seviye olduğu anlaşılabilir. Nesnellik derecelerini ayırt etmede başarısız olmak, nesnellik kavramının uygulanmasını tanımlama ve sınırlandırma işlemi çabalarında büyük engel oluşturur. Nesnel kelimesi yüksek seviyede bir soyutlamadır. Karmaşık muhasebe işlemini tanımlamada nesnelliğin yetersiz kullanımı, tek bir terimde beklenmeyen sonuçlara yol açabilir (Wojdak, 1970: 89).

a) Saf Nesnellik

Muhasebe işlemi gerçeği anlayıp yansıtmak için insan ürünü bir araçtır, dış gerçekliğin parçası değildir. Muhasebenin tüm unsurları ve etkinlikleri insan zekâsının ortaklaşa oluşturduğu bir üründür. (ekonomi toplumu) insan olmasa muhasebe işlemi de yok olurdu. Yani muhasebe doğal bir sistem değil, aksine insanlar tarafından oluşturulmuş bir sistemdir.

Nesnellik, muhasebecinin tahminen yaklaştırmaya çalıştığı gerçekliğin özelliğidir. (örneğin; hesaplanan bilgiler gerçek olayların temsili olarak yerini tutar) eğer belirli bir nesne varsa insan onun hakkında düşülsün ya da düşünmesin o nesne gerçektir. Zihinde beliren bir objenin görüntüsü, ne onu düşünen zihinden bağımsız olarak vardır ne de obje tam olarak nesnelliğin nitelik ve özelliklerine sahiptir (Wojdak; 1970: 94). Çünkü objeyi hakkında bildiğimiz bilgilerle açıklayabiliriz. Bugün obje hakkında sahip olduğumuz bilgi belki yarın hakkında yeni bulguların bulunması ile yanlışlanabilir.

Ekonomik gerçeği gözlemlerken, muhasebeciler işler, olaylar ve nesneler gibi gerçek olayların doğasını ya da özelliklerini gözlemlerler. Bu olayların belirli özellikleri, bilgi kullanıcıları ile iletişim için soyutlanmıştır. Öncelikli olarak değerler bu özellikleri belirtmek için kullanılan sayılar, hesap

başlıkları vb gerçek değildir çünkü varlıkları yoktur onlar sadece gerçek olayların yansımasıdır.

Böylece muhasebe işlemi ve onun meydana getirdiği bilgi, insanoğlundan tamamen ayrı varlığa sahip olan gerçekliğin bir parçası değildir ve muhasebe teriminin saf veya metafiziksel anlamda nesnel olduğu düşünülemez. O halde, en saf halinde nesnellik, ayrı bağımsız bir var oluşa sahip olma yani insan bilincinden bağımsız olma anlamına gelir. Nesnellik dış gerçekliğin karakterine gönderme yapar. Öyle ki gözle görülen onu algılayandan bağımsızdır. İnsan bilincinden bağımsız olmak saf nesnelliğin özünü oluşturur. Muhasebe işlemi insanoğlundan bağımsız olarak var olmadığı için, bu terim, metafiziksel anlamda nesnel değildir. Ancak soyut muhasebe işlemi metodolojisi belli bireylerden bağımsızca kurulduğu için metodolojik olarak nesneldir (Kurallar, kavramlar, prosedürler vs) (Wojdak, 1970: 88- 97).

b) Metodolojik Nesnellik

Objektifliğin kuramsal çerçevesi içinde uygulamayı açıklayacak ve ona anlam verecek teoriler geliştirilmiştir. Daha sonra bu teorilerin denenmesiyle kanunlar geliştirilmiştir. Herhangi bir konunun teorik çalışmaları göz ardı edilirse olaylara sadece keyfi tepkiler gösterebiliriz (Burke, 1964: 839- 840). Potansiyel ya da soyut bilgi sistemi olarak, soyut metodolojik muhasebe bütünüyle, aynı zamanda tüm bileşenleri ve etkinlikleriyle muhasebecilerden bağımsızdır (Wojdak, 1970: 95).

Kant nesnellik için gerekli olan üç şartı ileri sürmüştür. Bunlar; **(i) nesneler hakkında bir bilginin olması gerekmektedir, örneğin nesnenin bilgisi; (ii) bilinen nesne ve onu ortaya çıkaran olay arasında nedensel bir ilişkinin olması gerekmektedir, (iii) sipesifik bir olaydaki kavramların etiksel analizi yapılmalıdır.**

Bu şartlar incelendiğinde ilkinin az sıkıntı yaratacağı söylenebilir. Muhasebeciler şirkete faydalı olan yararlı nesnelerin mali değerlerini sürekli ölçmektedirler. Nedensele ilişkin olan ikinci şart bilimsel metodoloji için bir rehber olabilir. Her olay için ya gerekli bir şart veya onunla ilgili yeterli şartların bulunması gerekmektedir.

Muhasebede hesap kalemlerinde yapılan herhangi bir harcama unutulduğunda gelir fazla görünür. Daha açık olmak gerekirse, muhasebe sistematik bir nitelik ve nicelik bilgi sürecini dönemler arasında şirketin yapısında meydana gelen değişiklikleri ortaya koymaktadır. Çeşitli mali raporların yorumu şirketin mevcut ekonomik durumu ve önceki durumu arasındaki nedensel ilişkinin kurulmasına yardımcı olmaktadır (Burke, 1964: 840).

Muhasebe işlemi tamamen nesnel olmasa da, belli dereceye kadar nesnel özelliklere sahiptir. Soyut metodoloji, muhasebeciler tarafından değil finansal toplum tarafından ortaya çıkarılmış ve belirlenmiştir. Böylece soyut bilgi sistematik olarak muhasebe metodolojisi ve onun bütün element etkinliklerinden bağımsızdır ve bu herhangi bir muhasebeciden ayrı bir şekilde varlığını devam ettirir. Tanımlanan tüm faaliyet ve fikirler onları yerine getirmek için gereken prosedürler, herhangi biri tarafından değil finansal toplumun ortak çabalarıyla elde edilmiştir. Belirli bireylerden bağımsız olduğunda muhasebe, yöntem bilimsel olarak nesneldir. Metodolojik nesnellik, basit bir şekilde izlenen metodolojinin birey dışı olması anlamına gelir. Yani bireyden ayrı bir şekilde doğruluğu kanıtlanmıştır (Wojdak, 1970: 95).

c) İşlemsel Nesnellik

İşlemsel nesnellik belli bireylerin yapısal düşünce ve işlemlerinden bağımsız olmaktır. Gerçek ya da kullanılmaya hazır bilgi sistemi olarak muhasebe prosedürleri etkinlik ve bileşenlerin bazı kısımlarıyla belirli

muhasebecilerin yargısal düşünce sisteminden bağımsız olsa da, bir bütün olarak bağımsız değildir.

Bazı mali olaylarda hiçbir metodolojinin henüz geliştirilmediği durumlarda muhasebeci belki de işlemsel bir şekilde nesnel olamaz. Bu durumlarda muhasebecinin etkinlikleri ille de dışarıdan değil, içeriden yönlendirilmelidir. Yani soyut metodoloji tarafından değil muhasebecinin yargılarına bağlı olmalı ve böyle yönlendirilmelidir (Wojdak, 2001: 96).

İşlemsel nesnellik, muhasebe işleminin doğasına bağlı olduğu gibi, işleme dâhil olan muhasebecinin yaklaşımına da bağlıdır. İşlemsel anlamda muhasebeci bireysel olarak değil, sürecin bir parçası olarak işlev gördüğünde nesnel hareket ediyordur. Görevlerini bilimsel tarafsızlıkla makine modunda ve yargısız bir şekilde yerine getirmelidir. Etkinlikler düşünce süreçlerinden bağımsız olamaz ancak bunlar soyut muhasebe metodolojisi tarafından kontrol edilmeli ve yönlendirilmelidir (Wojdak, 1970: 96).

Bu dereceleri ayırt etmede başarısız olmak, nesnellik kavramının uygulanmasını tanımlama ve sınırlandırma işlemi çabalarında büyük engel oluşturur. Nesnel kelimesi yüksek seviyede bir soyutlamadır. Karmaşık muhasebe işlemini tanımlamada onun yetersiz kullanımı, tek bir kavramda istenmeyen uygulamalara yol açabilir (Wojdak, 1970: 89).

1.2.3.3. Muhasebe İşlem Değerleri

Değer özellikle fizik ve matematik alanında ölçüm ile eş değerdir. Muhasebede ölçüm değeri, kavramların ölçülmesini gösterir. Gerçeğin yaklaşık olarak ölçülmesi olarak tanımlanabilir. Değer sistematik olarak ölçümle ilişkilidir. Değerin tanımlanması ve ölçülmesi hep dairesel bir döngüdür. Fransızcada **“değer” ölçüm tarafından tanımlanır, ölçümlerde değerler tarafından tanımlanır** (Bourguignon, 2005: 359).

Muhasebede değerlerin ölçülmesi, fiziksel özelliğinden daha çok sosyal özelliklidir. Sosyal elementler hemen bütün muhasebe ölçümlerinin içine girmiştir. Bununla birlikte sübjektif unsurlar tanımlanıp kontrol edilebilir. Genellikle muhasebeciler bu sınırlamaların farkındadır. Fakat kamu güveninin kazanılması ve sürdürülebilmesi için problemi çevreleyen şartların tanımlanıp anlaşılmasında muhasebecilerin daha fazla çaba ve eğitime ihtiyaçları vardır (Homburger,1961: 99).

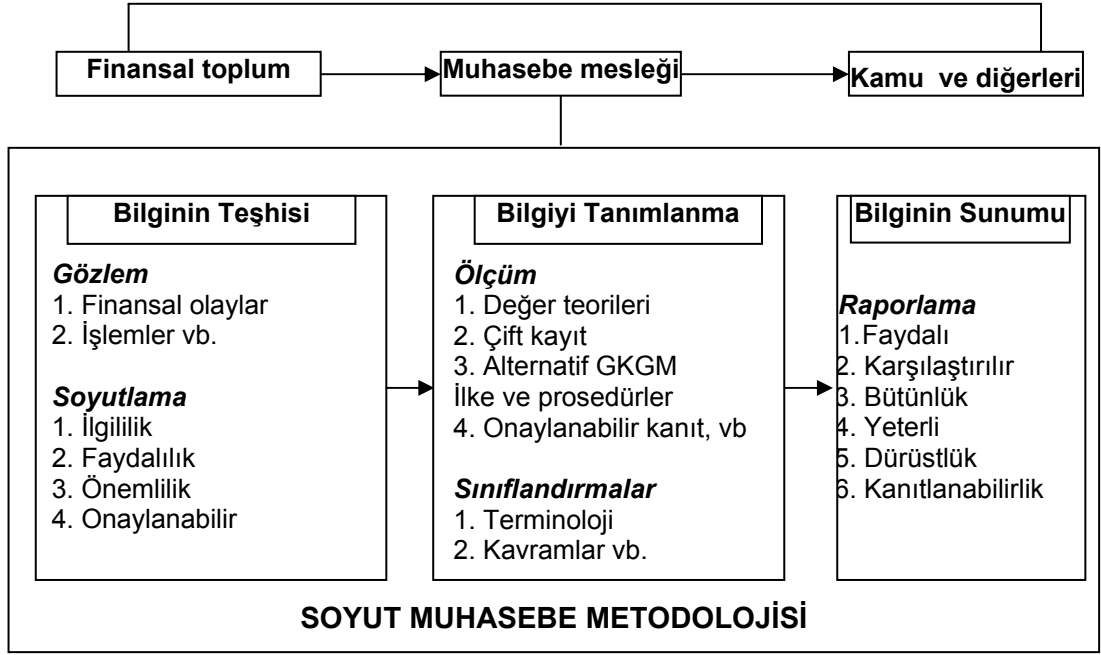
Devine (1985) muhasebe ölçümlerinin tüm ölçüm sistemlerinin çekirdeği olduğunu ifade etmiştir ve muhasebeyi “Ölçüm Kuralları Sistemi” olarak tanımlamıştır. Diğer bazı teorisyenler muhasebeyi bir ölçüm süreci olarak görmüşlerdir. Bununla birlikte bilgi perspektifi muhasebe metotlarına, hem etik açıdan hem de muhasebe pratiği açısından önemli görünüm kazandırır. Muhasebenin temel kaynağı sorumluluktur. Diğer bir deyimle muhasebenin temelinde etik bir değer vardır. Muhasebe söyleminin sorumluluk üzerine kurulu bir dilden ekonomik bilgi üzerine kurulu bir dile kayması, muhasebenin öncelikle” ekonomik uygulamaların gerektirdiği akılcı bir yönetimin teknik temeli” olarak anlaşılmasına sebep olmuştur (Williams, 2002: 4).

Muhasebede ölçüm teknik ve metotları kullanılmaktadır. Ancak bu ölçüm teknik ve metotları pozitif bilimlerden çok da farklı değildir. Muhasebe standartları ve pazar fiyatları muhasebeciye göreceli bir istikrar sağlar. Diğer yandan tutucu baskılar var olan tekniklerin geliştirilmesinde bir engel oluşturur. Muhasebeciler diğer alanlardaki teknikleri kullanarak kendi tekniklerini daha iyi anlayabilirler ve böylelikle kamu tarafından daha iyi anlaşılırlar. Ayrıca muhasebeciler tarafından ölçüm tekniklerinin geliştirilmesi diğer alanlara katkı sağlayabilir (Homburger, 1961: 99).

Muhasebe kuralları ve prosedürleri, enformasyon perspektifinden bakıldığında, bir ekonomik gerçekliği göz önüne alan ölçüm direktifleridir. Ekonomik gerçek, mali tabloları değerlendirmeye ve böylelikle belirli

insanların belirli ekonomik maksatlarını gerçekleştirmeye yarayan “Bilgi” dir Muhasebeciler bu ekonomik gerçekliğin ulaşılabilir nitelikte olduğuna ve kendilerinde bunu gerçekleştirebilecek uzmanlığın mevcut olduğuna inanmaktadır (Williams, 2002: 4).

Şekil 1.5 : Soyut Muhasebe Metodolojisinin Bileşenleri



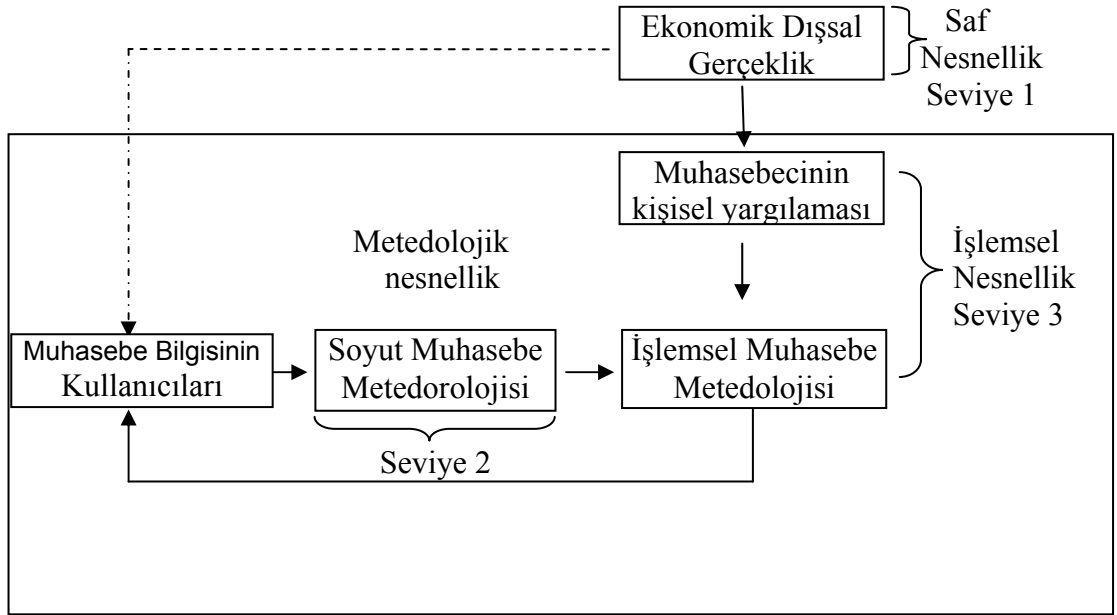
Kaynak: Wojdak Joseph,(1970)

Anlamsal kargaşayı en aza indirmek ve nesnelliğin muhasebe işlemlerinin tüm elementlerine ve etkinliklerine nüfus ettiğine emin olmak için, nesnellik tüm muhasebe işlemlerine değinerek tanımlanmalıdır. Şekil 1.5 Soyut metodolojinin kanıtlanmış kurallara, prosedürlere ve fikirlere göre yürütülen üç ana etkinlikten bilginin teşhisi, tanımlaması ve bilginin sunumundan oluştuğunu gösteriyor. Muhasebe metodolojisi, sadece muhasebeciler tarafından değil aynı zamanda muhasebe işlemlerinde olduğu gibi finansal topluluk tarafından, hükümet tarafından ve finansal topluluğun diğer üyeleri tarafından etkilenir. Finansal toplumun üyeleri bilgi ihtiyaçlarını bilinir kılarak muhasebecinin bu gereksinimini karşılamak için takip ettiği etkinlikleri ve prosedürleri yönlendirirler. Muhasebe metodolojisi kısaltılmış

olarak şekil 1.5 ve şekil 1.6 da gösterilen tüm muhasebe işlemi modelini kapsar (Wojdak, 1970, 93).

Şekil 1.6 Muhasebe süreci bilgi kullanıcılar için gerçek ekonomiyi tanımlamada bilgi işlem sistemi olarak gösterir. Soyut muhasebe metodolojinin uygunluk, doğruluk, değer, alternatif hesaplama yolları gibi bazı elementleri bulunmaktadır. Açık bir şekilde bu metodoloji cansızdır. Ancak önemli bir yargıyı tanımlarken muhasebe bilgisini kullanıcılara ekonomik dışsal gerçeklik ile muhasebe metodolojisi uygulaması yapan muhasebeci tarafından birbirine bağlanır. Muhasebenin özü soyut muhasebe metodolojinin uygulandığı yargılarda uygulama yapan muhasebecilerin oluşturduğu kullanıma hazır sistemdir (Wojdak, 1970: 93).

Şekil 1.6 : Soyut Muhasebe Süreci



Kaynak, Wojdak Joseph F., (1970)

İşlemsel nesnellik, (seviye 3) uygulamada muhasebe metodolojisinin gerçek kullanımıyla ilgilidir. Şekil 1.5 de gösterildiği gibi, muhasebeci yoğun biçimde finansal olayları tanımlama, ölçme ve ekonomik gerçeklik hakkında iletişim bilgisinin gerçekleştirme işlemleriyle çevrelenmiştir. Muhasebe

metodolojisinde birçok elementle ilgilenirken, bazı durumlarda bireysel yargıya ihtiyaç duyulur ve böylece muhasebeciler için muhasebe metodolojisine bağlılık ortaya çıkmış olur. Muhasebe metodolojisinin asıl uygulaması nesneldir. O derece ki belli bireylerden bağımsız bir şekilde uygulanır. Muhasebe metodolojisi bir bütün olarak belli bireylerden bağımsız olarak uygulanmasa da, işlemin belirli elementlerinin ya da etkinliklerinin uygulanması nispeten bağımsızdır. Ve böylece kullanıma hazır bir şekilde nesneldir. Uygulamada bazı prosedürler ya da metotlar hiç ya da minimum seviyede kişisel yargıyı gerektirir. Örneğin alternatif aşınma payı arasından seçme işlemi muhasebecinin yargısını gerektirse de, malın fiyatını düşürmek için kullanılan yöntem nesneldir (Wojdak, 1970: 95).

1.2.3.3.1. Değer Ölçüm Araçları

Muhasebede seçilen muhasebe kavram, ilke, politika ve muhasebe tahminleri mali olayların en doğru biçimde ifade edilmesinde yardımcı araçlardır.

Muhasebede doğruluk gerçeğin izlenmesini talep eder. Muhasebe rakamları doğruluk ve gerçekliğe bağlıdır. Ancak muhasebe pozitif bilimlerin tersine, sosyal bir yapı olarak tam objektiflik için gerekli olan hassasiyetten yoksundur. Her ne kadar kavramsal bir çerçeve elde etmek için çalışıldıysa da muhasebenin tek bir yapısı yoktur. Genel olarak kabul edilir muhasebe ilkeleri ve genel olarak kabul edilen denetim standartları sadece sosyal olarak yol gösterici yapılardır. Birçok muhasebe seçimi “mesleki karara” bırakılmıştır. Tercihleri yani seçenekleri azaltmak için kuralları daha sıkı hale getirmek teorik olarak mümkündür fakat bunun gerçekleşme ihtimali azdır (Carroll, 1998:158).

a)Teknik Değerler

Muhasebe faaliyetleri, muhasebe prosedürleri ile ilgili yöntem ve tekniklerin kullanılmasını gerektirir. Temelinde ölçme ve değerlendirme faaliyeti bulunan muhasebe, farklı yöntem, teknik ve farklı işlemlerden oluşmaktadır. Muhasebe uygulamalarında farklılığın asgariye indirilmesi için (Bayırlı, 2006: 71) doğru bilgiyi sağlayacak en objektif ve akılcı ölçüm metodunun seçilmesi gerekir. Bir mali olayın tanımlanmasında en doğru (objektif) sonuca götürecek ölçüm metodu varken, güvenilirliği ve doğruluğu düşük ölçüm metodunun seçilmesi mali olayın sonuçlarının doğru yansıtılmasında bilginin kullanıcılarına yorum boşluğu yaratacaktır. Muhasebecinin görevi objektif olarak mali olayı yorumlamasını ve mali olayı muhasebe prosedürüne en doğru şekilde yansıtabilecek muhasebe ölçüm metodlarını seçmesini gerektirir.

Nesnellik anlamında Muhasebe Metodolojisi muhasebecinin kişiliğinden ayrıdır. Ancak mali olayları muhasebeci, muhasebe metodolojisini ve işlemsel nesnelliği kullanarak tanımlar, analiz eder ve yargılarının sonuçlarını mali tablolara yansıtır. Diğer bir ifade ile GKGM Kavram ve İlkeleri, finansal raporların hazırlanmasında, çoğunlukla yargılamayı ve bu yargıların uygulanmasını gerektirir. Böyle yargılar finansal bilgilere dönüşerek işletme ile ilgili taraflara finansal bilgi sağlar (Fields ve Diğerleri, 2001: 259).

Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları; karar verilmesinde dikkate alınması gereken etmenleri, muhasebe kurallarının niteliklerinin doğruluğu, raporlama işlemleri için sağlam prensipler ve tanımlamaları ifade eder. Bunlar kurallardan etkilenen tüm kurumların görüşleri doğrultusunda geliştirilir. Ayrıca test edilir, sürece bağlı olan eğilimler gözden geçirilir. Aynı zamanda anlamı anlaşılır kılmak için örnekler ve açıklamalar getirilir. Bununla birlikte bu açıklamalar yüzeysel açıklamalardır ve muhasebe perspektifinin kavrama eksikliğini yansıtır. Bu yüzden birçok durumda kesin ifadelerden kaçınılır ve sürekli bir gelişim

içindedir. Muhasebe standartları her ne kadar önemli olsa da tüm mali raporlama sürecinin sadece bir yönünü oluşturur. Muhasebe standartları, bize sonuçları sınıflandırmaya ve ölçmeye yarayan iyi ve genel kıstasları verebilir (Parfet, 2000: 483- 487).

b) Muhasebe Politikaları

Muhasebe politikaları, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulması için işletme tarafından kabul edilmiş ilkeler, esaslar, gelenekler, kurallar ve uygulamalardır (TMS, No:1, Madde: 16). Muhasebe standartlarının bulunmadığı konularda, yönetim finansal tablo kullanıcılarına en yararlı bilgiyi sağlayacak biçimde muhasebe politikalarını oluşturur. Bu politikaların belirlenmesinde TMS No: 1 Madde: 17'e göre şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir.

(a) Benzer konular ile ilgili muhasebe standartları

(b) Varlıkların, yabancı kaynakların, öz kaynakların, gelir ve kârlar ve zararların tanımlanmasında, tahakkuk ve değerlendirilmesinde esas alınan ölçütler ve yöntemler

(c) Sadece (a) (b) paragrafları ile uyumlu olma koşuluyla genel kabul görmüş sektör uygulamaları.

Muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş sektör uygulamalarının oluşturulması aynı sektörde faaliyet gösteren işletmelerin mali bilgilerinin karşılaştırılabilirliği için son derece önemlidir. Sektörel uygulamanın oluşturulamaması durumunda bilgi kullanıcısı için finansal tabloların en önemli özelliklerinden olan karşılaştırılabilirliğin faydası ortadan kalkacaktır.

c) Muhasebe Tahminleri

Muhasebe yöneticisi mali tablolarda yer alacak muhasebe tahminlerini yapmakla sorumludur. Bu tahminler genellikle gerçekleşmiş ya da gerçekleşmesi muhtemel bir olayın sonuçlarının belirsiz olması durumunda yapılır ve bir değerlendirme yapılmasını gerektirir (UDS, No:540, Madde: 4). Muhasebe tahminlerinin tespiti muhasebe kaleminin niteliğine bağlı olarak basit ya da karmaşık olabilir. Örneğin bir kira giderinin tahakkuk ettirilmesi basit bir hesaplama ile yapılabilir. Ancak devir hızı düşük olan ya da kullanılmayan stoklar için ayrılacak karşılıklara ait tahminlerin yapılması, mevcut veriler ve gelecekteki satışlara ilişkin yapılan tahminlere ilişkin önemli analizleri içerir (UDS, No: 540, Madde: 5). Muhasebe tahmini, bir muhasebe kaleminin tutarının kesin ölçümünün yapılması durumunda gerçek tutarının, yaklaşık olarak belirlenmesidir (UDS, No: 540, Madde: 3)

(a) Stoklardaki değer düşüklüğü karşılığı ve alacaklar için ayrılan şüpheli alacak karşılıkları,

(b) Sabit kıymet maliyetlerinin tahmini faydalı ömürleri üzerinden amortismanına tabi tutulması ile ayrılan karşılıklar.

(c) Gelir tahakkukları

(d) Ertelenmiş vergi

(e) Dava karşılıkları

(f) Yapılmakta olan yatırım sözleşmelerinden kaynaklanan zararlar.

(g) Garanti kapsamı için ayrılan karşılıklar

Makul tahminlerin yapılması finansal tabloların güvenilirliğini zedelemmez. Ancak makul tahmin yapılmadığı sürece ilgili kalem finansal tablolara alınmaz. Makul bir tespitin yapılmasında, ilgili işlemin varlıklara, borçlara, gelire ve gidere etkisinin hemen ortaya çıkıp çıkmadığı ve rasyonel bir kanıtla desteklenip desteklenmediği ölçü olarak kullanılmaktadır (Bayırlı, 2006:15)

Önemli muhasebe tahminleri genellikle Muhasebe Yöneticisi tarafından yeniden incelenir ve onaylanır. Denetçi bu yeniden incelemenin ve onaylamanın uygun yönetim kademesi tarafından yapılıp yapılmadığını ve bunun muhasebe tahmininin belirlenmesini destekleyecek belgelerle kanıtlanıp kanıtlanmadığını değerlendirir (UDS, No: 540, Madde: 21).

1.2.3.3.2. Ölçüm Değerleri

Muhasebeci, muhasebe sürecinde problemin çözümünde hangi değer parametreleri uygulanacağı ile ilgilenir. Böyle karar verirken muhasebeci kaçınılmaz şekilde tahmin sürecinin içinde yer alır. Herhangi bir varlığın değerinin analizi bu varlığa gelecekte ne olacağına bağlıdır. Ekonomik olayları tanımlamada muhasebe kurallarının bazıları çok net olarak ortaya konmuş olduğundan bu işlemlere ilişkin rakamların manipüle edilmesi oldukça güçtür. Buna karşın stok değerlendirme, karşılık ayırma, duran varlıklara amortisman ayırma, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi gibi bazı muhasebe uygulamalarında alternatif ölçü ve değerlendirme konuları muhasebe yöneticilerinin karar alanlarına girmektedir (Bayırlı, 2006:72)

Nesnellik muhasebecinin algı niteliğidir. Algılama eksikliğinin görece yokluğu fikri muhasebede, mesleki yargılamalarda nesnelliğin genel anlamıdır. Algılama kusurları, beceriksizlik ve ahlak eksikliği olarak tanımlanır. İşlemsel nesnellik için muhasebecinin etkinlikleri yönlendirilmeli, soyut muhasebe metodolojisi ve muhasebecinin kendi bireysel yargısı kontrol

edilmelidir. Böylece nesnellik muhasebecinin algı ürünü olmaz (Wojdak; 1970: 91).

Muhasebede nesnellik, mali bilgilerin, verilen işin özünde yer alan ve bu olaylar hakkında kullanıcının aklında beliren zihinsel tasvirler arasında oldukça güvenilir bir bağ meydana getirdiği durumlarda var olan bir niteliktir. Rapor edilen olaylar ve kullanıcıların bu olayları anlaması arasında güvenilir bağ edinme, nesnellik bakımından ulaşılmaya çalışılan bir amaçtır. İşlemsel nesnelliği sahip olmak kullanıcıların mali raporları algılama becerilerine ya da şarta bağlı değildir. Aslında muhasebe işleminin belirli etkinlikleri ve elementleri, kullanıma hazır bir şekildedir. Kullanıcıları için neyle sonuçlanır ya da neden etkilenirse etkilensin belli bireylerden bağımsızdır. Kullanıcının muhasebe bilgisi sonucunda gerçeği anlaması pek çok doğru ve verimli kararlar verilebilmesinin kaynağıdır (Wojdak, 1970: 91).

Nesnelliği test etmek için uygulanacak bir formül yoktur. Çünkü kanıt yeterliliği her durumdaki şartlara göre tespit edilecektir. Muhasebecinin kanıtların incelemesi ve alınan bilgiler arasından mantıklı bir düzenlemenin yapılabilmesi nesnel olayın bilgisini gerektirmektedir. Muhasebe bir akıl düzeni olarak sadece önemli destekleyici kanıta sahip olan önerilerle ilgilenmektedir, örneğin mantıklı bir değerlendirme nesnel kanıtlardan yapılmaktadır. Olaylar arasında neden ilişkisi yeterli şartlar kapsamında açıklanmalıdır. Bu durumların biraz daha ileri düzeyde analiz edilmesi, olaya ilişkin temel nedenin ortaya çıkmasını sağlayacaktır.

Nesnelliğin doğasını açıklayan tanımlar ve objektifliği ölçen testleri tarif eden tanımlar açıkça ayrılmalıdır. Sonuçların uyumu ve doğrulanabilir kanıtların toplanması objektifliğin varlığı için kullanışlı testlerdir (Wojdak, 1970: 97). Geçerliliğin test edilmesi için, bilinenden bilinmeyen çıkarılması ya da kıyas yöntemi yararlı bir uygulama olabilir. Maliyet ve kazancın birbirine uygunluğundan bahseden Paton ve Littleton' a göre "belirgin fiziksel bağlar takip ve sorumluluk gerektirmektedir. Fiziksel ölçüm yerine önemli şartlar

dâhilinde mantıklılık en önemli kontroldür". Bu demektir ki muhasebeci muhasebe sistemine dâhil edeceği kanıtların rasyonel olanlarını tercih edecektir. Rasyonel olandan kastedilen ya nedenin kendisi veya nedene en uygun olanların seçilmesidir (Burke, 1964: 848).

Mali tablolarda tarafsızlık: İşletmedeki olayların tarafsız bir gözle gerçekte olduğu gibi topluma ve muhasebe bilgi kullanıcılarına sunulmasıdır. Bu nedenle diğer bilgi kullanıcılarının aleyhine olabilecek şekilde, belirli bazı kullanıcıların isteklerine ya da amaçlarına dönük hazırlanan finansal tablolar, tarafsız olma niteliğinden uzaklaşır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 30).

Paton ve Littleton farklı ve nesnel kanıttan bahsederken; " Ayırt edici özelliğe sahip nesnel kanıtlar muhasebede önemli unsurlardır ve güvenilir bilginin sağlanması için gerekli muhasebe görevinin yerine getirilmesinde gerekli olan ilave yapılardır", demişlerdir. Bu kavramı anlatmak için kullanılan terimlere dikkat edilmelidir. Çünkü "kanıt" fatura ve senetlerden başka şeyler de olabilir" (Burke, 1964: 842- 843). Kanıt bilginin nesnellik derecesinin yüksekliği ya da kalitesidir.

Daha açık olmak gerekirse rasyonellik akıl ve anlayışın uyumu ile ortaya çıkmaktadır. Bu da mevcut kanıtın dikkate alınması anlamına gelmektedir. Rasyonellik her durumun şartına bağlıdır. Bir muhasebe araştırmacısı nesnel olabilir ama rasyonel olamayabilir. İlgili olmayan ve yanlış olan kanıtların dikkate alınması muhtemeldir. Karmaşık bir olay yanlış analiz edilebilir. Bilgiyi geliştirmek için hem nesnel hem de rasyonel olmak gerekir (Burke, 1964: 844)

Muhasebeci mevcut kanıtların uygun şekilde analiz edildiğine kanaat getirirse, rasyonel inancın kriterleri tespit edilebilir. Kanıt arama çalışmalarında yanıtın her zaman ve her durumda doğru olacağı söylenemez. Ancak rasyonel inceleme sonucu ortaya çıkan tahminlerin, daha

sonraki bir dönemdeki belirgin olaylara uygun olmalarında talep edilebilir (Burke, 1964: 844).

Nesnellik muhasebe işleminin tüm etkinlik ve elementlerini kapsar ve bütün bu işlemlere dayanarak gerektiği gibi ele alınır. Bazı yazarlar, işlemin tek bir elementine ya da etkinliğine odaklanarak daha sınırlayıcı bir bakış açısına sahip olmaktadır. Örneğin pek çok yazar nesnelliği tartışırken ölçüm sistemi bağlamında sınırlamış gibi görünüyor. Yine de nesnellik muhasebe işlemlerinin diğer bütün etkinliklerini yerine getirmede temel ilkedir. Daha geniş bir bakış açısından nesnelliğin üç derecesi daha araştırmalar için çalışılabilir (Wojdak, 1970: 94).

Muhasebecinin farkına varması gereken özel tehlike sinyalleri vardır. Kanıtlardan ortaya çıkan bazı belirsiz muallak durumlar mantıklı bir prosedür ile ortadan kaldırılabilir. Muhasebeciler inançları destekler şekilde olan kanıtları rasyonelleştirmeye karşı çıkarak, kendilerini öznel davranışlardan koruyabilirler. Hesaplar yapılırken sunulan nihai durumun öznellikten etkilenmiş ve ümit edilen durum olmaması gerekir. Açığa çıkarma ve koruma (muhafazakarlık) her zaman uzlaşılabilen amaçlar olacaktır. Birisi diğeri için ret edilecektir. (Yani ikisinin bir arada olması söz konusu değildir). Eğer muhasebe objektif yani nesnel olaksa varlıkların değerleri belirlenirken piyasadaki gerçekler ciddi olarak dikkate alınmalıdır (Burke, 1964: 847).

Toplumsal birçok kesimi prestijlerinin tehlikede olduğunu düşünerek zaman zaman geleneksel teorilere bağlanmıştır. Bencillik, önyargı gibi tutumlar ve muhasebede geleneklerin kabul edilmesi, nesnelliğin mümkün olmadığı düşüncesini desteklemek için yeterli değildir. Öznel göstergeler bilimsel metodun ısrarla kullanılmasıyla ortadan kaldırılabilir. Tartışma nesnelliğin davranış teorisine kadar inebilir (Burke, 1964: 843).

Muhasebe objektif bilgi verecekse çevrede bulunan gerçekleri değiştirmeden mali olayları güvenilir bir şekilde her aşamada yönetime

sunmalıdır. Mali raporlar alıcıya sinyal olarak gelmektedir. Bu mali sinyaller alıcıyı etkilemekte ve tepki oluşturmaktadır. Çevreden alınan diğer yanıtlarla uyumludur ve yönetime bir seri varsayımlar sunmaktadır; bunlar varlığın mevcut durumunu göstermektedir. Gelecekte yapılacak olan hareketleri planlamaktansa şirketin mevcut durumu konusunda bilgi sahibi olmak her zaman daha önemlidir. Muhasebe sistemi kendisine tahsis edilen yani kendisine verilen bu görevini yerine getirecekse ve alıcı da rasyonel harekete bir başlangıç teşkil edecek olan rasyonel yanıtları teşvik edecekse, o zaman herkesçe bilinen muhasebe bilgilerinin artık objektif olarak iletilmesi gerektiği konusu ortaya çıkmaktadır (Burke, 1964: 837).

Varsayımlardan gerçekçi bir ayırım söz konusu olduğunda, bilginin rasyonel olarak teşhisi kolaylaşmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde hesaplama ve içerik için seçilen materyaller açısından kullanılan yöntemler çok önemlidir. Muhasebe gözlemcisi, bilgi sistemine dâhil edeceği mali bilgileri toplarken, sınıflandırırken ve yorumlarken, zorunlu olarak bazı kararlar almaktadır. Muhasebeci mevcut amaçlara uygun olan bilgiler konusunda karar vermelidir yani amaçlarına hangi bilgilerin uygun olduğunu kararlaştırmalıdır. Bilgiler kişisel yorum bazında veya inanca en az kişisel yorum ve duyguların katılımıyla toplanabilir. İlk metot gözlemciye dayanmaktadır ve öznel dir diğeri ise gözlemciden bağımsız bir kararı ortaya koymaktadır ve bu yüzden nesnel dir (Burke, 1964: 837).

1.2.4. Muhasebecinin Temel Etik İlkeleri

Değerler, tavır ve davranışlarımıza rehberlik eden veya onları motive eden inançlarımızdır. Etik, ahlaklı bir insanın nasıl davranması gerektiği ile ilgilenirken, değerler ise bir insanın somut bir durumda nasıl davranması gerektiği ile ilgilenirler. Bazı değerler doğrudan etik ile iç içedir, çünkü bunlar neyin doğru ya da yanlış olduğuna dair inançlarla ve neyin ahlaki ödev ve erdem duygusunu motive ediyor olduğuy la ilgilidirler. Örneğin; muhasebe mesleğinin en önemli “değer”i, kamusal çıkarlara bağlılıktır. Bu, kamu

yararını diğer her çıkarın önüne koymayı gerektirir. Benzer şekilde, muhasebeciler mesleklerini yürütürken, toplumsal sorumluluklarının gerektirdiği ahlaki bakış açısına uygun davranmalıdırlar. Muhasebe mesleğinin diğer “değer”leri, IFAC’ın da ifade ettiği gibi, yeterlilik, mesleki sorumluluklarını gözetirken nesnel olmak ve dürüst olmaktır (Mintz, 1995: 5)

Değerlerin işlevselliği “doğru olana karar verme ve onu doğru zamanda doğru yerde ve doğru şekilde yapabilme kapasitesini” gerektirir. Bu “karar verme” faaliyeti belirli kuralların rutinleşmiş uygulamalarıyla değil, kişiyi “iyi” kılacak tercihleri (bir yandan alternatiflerini ararken) yapmayı mümkün kılan bazı karakter özelliklerine sahip olmayla gerçekleşir. Bazı bireyler belirli bir durumda, belirli bir erdemin gerektirdiği şekilde davranma yetisini doğadan edindikleri mizaçlarında barındırırlar. Ancak bu mizaç özelliğine sahip olmak, bu davranışın gerektirdiği erdeme sahip olmak anlamına gelmez (Mintz, 1995: 6).

Aristo’ya göre kişinin yetkinliği ve aklın yetkinliği ayrılamaz. Bizler doğa tarafından verilen karakter özelliklerini, zihinsel faaliyetlerimiz sonucu erdemlere dönüştürebiliriz. Kişinin değerleri, onun “iyi”liği doğrultusunda pratik aklın hizmetine sunulmalıdır. Değerler arası bu ilişki, bu değerlerin bize doğru olana karar vermek için neden kesin kriterler yerine sadece çerçeve bir ölçüt sunduğunu açıklar (Mintz, 1995:6).

Riahi- Bekaoi ye göre (1992) Muhasebe etiği muhasebe mesleğinin doğruluğu ve güvenilirliğinin temelidir. Muhasebeciler faydacı tanımlamalar yaparak kendi etik tanımları tarafından yanlış yönlendirilebilirler. Muhasebe etik kurallarının varlığı çeşitli davranış kurallarını gösterdiği kadar meslek tarafından değer kaynaklı bakış açısını da gösterir (Sullivan, 2004; 35).

1.2.4.1. Mesleki Ahlak Yeterliliği

Yeterlilik, genellikle gerçek bir çalışma ortamı ile ilgili olarak belirlenmiş standartlara göre bir görevi uygulayabilme becerisi olarak kabul edilmektedir (Boritz ve Carnaghan, 2003: 7). Bir meslekte ahlaki yeterlilik, teknik yeterlilikten daha fazlasıdır. Teknik yeterlilik bir işi yapma kapasitesi olduğundan, etik ikilem ya da çatışmalar var olduğunda, teknik yeterlilikler ikilemin en doğru şekilde nasıl çözüleceğine karar veremez. Bu kurallar ile her durumu kapsayacak genel bir doğrunun formülü yoktur. İkilemler ya da çatışmalarda her bir doğru olayın kendi içinde yatmaktadır.

Ahaidat ve Mackie (1993) ve Ahaidat ve Smith (1994) Muhasebecilerin, mesleki değerlerinin farkında olmaları gerektiğine ilişkin yaptıkları araştırmadan şu sonucu çıkarmışlardır; İşverenlerin muhasebe mezunlarından sahip olmalarını bekledikleri niteliklerin bazılarının; Dürüstlük, güvenilirlik, bağlılık, kamu gücüne ve kamusal çıkarlara itimat olduğu görülmüştür. Araştırma sonuçlarına göre bunlar ve etik davranışın gerektirdiği diğer özellikler, işverenin muhasebe mezunlarından istediği diğer özelliklere göre (iletişimsel beceriler, muhasebe bilgisi ve öğrenim durumu v.s) daha üst sıralarda yer almışlardır (Mintz, 1995: 3).

Gaa' a göre (1992), teknik kurallar hiçbir zaman muhasebecilik mesleğinin uygulamasında ortaya çıkan tüm olaylarda tam olarak yol gösterici değildir. Teknik bilgi gereklidir, ancak bilgilerin belirsiz olduğu veya bilgi kullanıcılarının menfaatlerinin çatıştığı durumlarda yetersizdir (Carroll, 1998: 144). Muhasebe ve mali raporlara uyumlu olmalarından başka, yapılanların ahlaka da uygun olmalarını sağlamalıdır. Örneğin muhasebeci bir çalışanın Cumartesi akşamları dışarıda yediği yemeklerin bedellerini işletmeye fatura ettiğini tespit edip bunu üst yönetime bildirdiğinde üst yönetim bunu görmemezlikten gelirse bu muhasebecinin mesleki sorumluluğunu zedeler hatta işten ayrılmasına bile neden olabilir. Bundan

dolayı üst yönetimin ahlaki değerlere bakış açısı çok önemlidir (Bruce, 2006: 3).

Muhasebeciler, toplumsal rollerini yerine getirmek için hem teknik hem de ahlaki yetkinliğe sahip olmalıdırlar. Amerikan Accounting Association Kurumu (AAA)'nın oluşturduğu Bedford Kurulu, bu gerçeği 1986'da fark etmiş ve "Muhasebe mesleğine dair eğitim sadece mesleği icra etmek için gerekli bilgi ve beceriyi değil, aynı zamanda bir muhasebecinin sahip olması gereken etik duruşun ve bağlılığın telkinini de içermelidir" demiştir (Mintz, 1995: 3).

Ahlaki yeterliliğe sahip olmak muhasebe uygulamalarında muhasebecinin vazgeçilmez değeridir. Bununla birlikte ahlaki yeterlilik; etkinliğini kaybetmiş hesaplama yöntemlerine körü körüne bağlanılmamasını bilimsel çalışmaların izlenmesini ve eğer mali bir olayı daha iyi ölçecek yeni bir yöntem bulunduysa eski yöntemlerle yenilerinin ikame edilmesini gerektirir.

1.2.4.1.1. Etiksel Yeterliliğinin Korunması

Muhasebeci muhasebe prosedürlerinde, raporlamalarda vb durumlarda muhasebe metodolojisini ve muhasebe ölçüm araçlarını kullanarak, gözlemlediği mali olayın yargılama sonuçlarını, doğru sonuca götürecek en yakın kurallar ile etik ilkeleri bir arada kullanarak daima bir yargılama faaliyetinin içinde olmaktadır.

Yüksek ahlaki gelişim düzeyinde olan bir muhasebecinin daha fazla ahlaki davranışlarda bulunması beklenir. Ahlaki gelişimin yüksek düzeyinde bulunan muhasebeciler yalnız doğru ahlaki kararlar almayıp aynı zamanda kararlarına uygun yönde de davranmaktadırlar. Ayrıca ahlaki düzeyi yüksek olan birey diğer kişilerin haklarına ve ihtiyaçlarına saygı duymakta ve daha fazla sorumluluk almaktadır (Türk, 2004: 11).

Bir insanın doğruluğu, ona güvenmek için gerekli temel unsurdur. Muhasebe yöneticisinin, yönetime ait bilgileri kişisel çıkar sağlamak için kullanmama gibi bir yükümlülüğü vardır. Çelişen yükümlülükler, işletme yönetimi ile ilkeler arasında fikir ayrılığı ortaya çıktığında söz konusu olur. IFAC meslek etik ilkelerinde doğruluk ilkesi, “ muhasebecin, teknik ve etik standartların hem biçimini hem de içeriğini incelemesini buyurur ki bu standartlar muhasebecinin yapması gereken muhakemelerin temel koşuludur”. Ahlaki yetkinliğin, mesleki standartlar yetersiz kaldığında muhasebecilere yardım edeceğini söyler. Böyle çelişkiler ortaya çıktığında, muhasebecinin ahlaki yetkinliğin gerektirdiği gibi davranmasını sağlayan şey doğruluk erdemidir (Mintz, 1995: 10).

Etik kararlar, belleğin sunduğu geçmiş deneyimlerin ve değerlerin de bir parçasını oluşturduğu bir çerçeve içinde verilir. Bu saklı değerler muhasebecinin geçmişte öğrendiklerinden kaynaklanır. Kazanılan deneyime göre bu tür değerler bazen sosyal sınıftan, bazen inançtan, bazen de aileden kaynaklanır. Eğer muhasebe mesleğinin yapısında bireysel altyapılar varsa ve bu altyapılar verilen kararları etkiliyorsa o halde bu durum belirli etik kuralların desteğini gerektirecektir (Schweikart, 1992: 476)

Bir işletmede bir ikilemin çözülmesinde, diğer bütün koşullar sabit olmak üzere, on ayrı muhasebeci değer ve sonuçlar aynı olmak üzere aynı sonuçlara ulaşabilir mi? Sorunun cevabı elbette hayır olacaktır. Ahlaki ikilemin çözümünde muhtemelen her bir muhasebeci farklı araçları ve gerekçeleri kullanacaktır. Her bir muhasebeci elbette ikilemi çözecektir. Ancak bu defa sonuçların hangisinin diğerine göre daha doğru olduğu problemi başlar. Bu nedenle IFAC muhasebecilerden yüksek düzeyde etik standartlara (yüksek ahlak gelişim düzeyi) sahip olmalarını beklemektedir. Yüksek düzeyde etiksel standartlara sahip olmak ise etik bilgisini gerektirir.

1.2.4.1.2. Etiksel Yeterliliğin Sürdürülmesi

Mesleki gelişimin devamı muhasebeciler için çok önemlidir. Eğer muhasebeci yenilikleri takip etmez ve kendini geliştirmez ise başarılı olamaz. Kalifiye bir muhasebeci olmak yeterli değildir. Sürekli olarak yeni şeyler araştırılıp öğrenilmelidir (Bruce, 2006: 4). Mesleki gelişme biçimsel eğitimden daha fazlasıdır (Wallin, 2004: 6). Biçimsel eğitimin sona ermesi ile meslek hayatına geçilir. Biçimsel eğitimde elde edilen bilgiler daha doğrunun bulunması için bir başlangıçtır. Doğruyu ise ancak nesnenin bilgisine sahip olduğumuz kadar biliyoruz. Doğru olanın saptanması için yeni metotlar bulunmuş ise bu yeni metotlar daha doğru bilgiye ulaşılmasını sağlayacaktır. Çağınaya göre devrim olan çift taraflı kayıt sistemi ilk defa sistemli hale getirilip uygulanmaya başlandığında, bugünkü kadar geliştirilebileceği düşünülmemiştir.

Muhasebeciler sahip olmadıkları deneyimlere sahipmiş gibi davranmamalıdır (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 3.1). Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi muhasebe konularını içeren ulusal ve uluslararası resmi bildirimlerin izlenmesini ve bu alandaki gelişmelerin farkında olmayı gerektirmektedir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 3.2).

Etiksel yargılama düzeyleri düşük olan öğrencilere meslek kurallarının eğitimle verilmesinden sonra bu öğrencilerin profesyonel yargılama gücünün yükseldiği sonucuna varılmıştır (Sullivan, 2004: 73). Muhasebe Bilgi yöneticilerinin mesleki yeterlilik sorumluluğu aşağıdaki unsurları ifade etmektedir (Verschoor, 2005: 44)

- (a) Muhasebe yöneticileri bilgi ve becerilerini devamlı geliştirerek, profesyonel yeterlilik seviyelerini uygun bir düzeyde sürdürmelidirler.
- (b) Muhasebe yöneticisi, ilgili kanun, düzenlemeler ve teknik standartlara uygun olarak profesyonel görevlerini yerine getirmelidir.

Bu sorumluluk iç kontrol sistemindeki zayıflıkların devamlı incelenmesini de içerir.

(c) Güvenilir bilgiye dayalı ve amaca uygun analizler yapılabilmesi için tam açık raporlar ve tavsiyeler hazırlanmalıdır.

(d) Muhasebecinin düşünce süreci muhasebe kararlarını, muhasebe kararları ise finansal raporları etkiler.

1.2.4.2. Mesleki Bağımsızlık, Tarafsızlık, Nesnellik

Mesleki bağımsızlık başkaları tarafından etkilenmemesi gereken inanç olarak tanımlanabilir. Muhasebeci, başkalarının duygu, önyargı fikirlerinden ziyade kendi uzmanlığına dayalı olarak mesleki faaliyetlerini yerine getirir (Cottel ve Perlin, 1990: 29) Muhasebecinin mesleki faaliyetlerini yerine getirebilmesi için irade özgürlüğünün bulunması gerekir. Kant ve onu izleyenler doğru eylemin, insanın kendi akıl ve iradesiyle kendisine koyduğu ilkelerin gerçekleştirilmesine yönelik olacağını belirtirler. Kant'a göre doğru eylemde bulunma becerisi erdemde ve özgür irade sahibi olunmasında yatmaktadır. Ahlaklılığın kökeni insan aklındadır. Eylemi doğru eylem kılan şey otonomidir (Topakkaya, 1998: 71).

Ahlaki bir davranış muhasebecinin iyiyi kötüden, doğruyu yanlıştan ayırarak, mesleki temele dayalı olarak karar vermesidir. Muhasebecinin kararlarının ya da uygulamalarının ahlaki olup olmaması muhasebecinin iradesini serbestçe kullanmasıyla ilgilidir. İradenin serbestçe kullanılmadığı durumlarda ahlaklıktan söz edilemez. Bu durum yasalar tarafından da bu şekilde kabul edilmektedir. Birine kendi iradesinin dışında zorla veya onu zor durumda bırakarak, ya da tehdit ederek işlem yaptırılması durumunda yapılan işlem yasalar karşısında mutlak butlan hükmündedir. Kaldı ki etik bir davranış yasal olandan çok daha fazlasıdır. Yasal olan etik olanın asgari şartıdır.

Bağımsızlık erdemi, hem şekli (fiziksel) hem de içeriksel (zihinsel) anlamda geçerli olmalıdır. Nesnellik zihinsel bir edinim iken bağımsızlık, somut koşullardan (finansal, kurumsal, ailevi v.s. ilişkilerden) türeyen bir erdemdir. Bağımsızlık bir zihinsel faaliyet olarak çıkarların çeliştiği durumlarda, muhasebecinin ilgililerin finansal durumunu ve kamusal yararı göz önüne alarak doğru ve adil kararlar verme yeteneğine bağlıdır (Mintz, 1995: 10).

Muhasebeciler bulundukları pozisyona bağlı olarak finansal tabloları hazırlar, iç denetim hizmeti yapar, sunulacak mali tabloların yasallığını onaylar, danışmanlık yapar hatta mesleğe girişi amaçlayan kişileri eğitirler. Profesyonel muhasebeciler profesyonel hizmetler de dürüstlüğü korumalı ve kararlarında objektif olmalıdır. Muhasebe yöneticisinin tarafsızlık sorumluluğu (Verschoor, 2005: 46)

Tarafsızlık ilkesi ise kurallara uygun davranmayı ve taraf tutmama, ön yargıdan ve çıkar çatışmasından ve objektifliğini engelleyecek davranışlardan kaçınmayı gerektirmektedir. Buna ilaveten objektiflik ilkesi entelektüel dürüstlüğü ifade etmektedir. (IFAC, Mesken Ahlak Kuralları, Madde: 18-20). Seçilen durum ve uygulamalarda kullanılan ve objektif ve yeterli düşünmeyi ifade eden etik gereksinimlerde aşağıdaki faktörler izlenmelidir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 1.3) ;

- a) Muhasebeciler uygulama yaparken üzerlerine çeşitli taraflardan baskı uygulanabilir. Böyle bir baskı durumunda muhasebecinin objektifliği bozulabilir.
- b) Muhtemel baskıların yapılabileceği bütün bu durumları tanımlamak imkânsızdır. Ancak makul olan, muhasebecinin objektifliğini bozan görünürdeki muhtemel ilişkilerin tanımlanmasıdır.

- c) Önyargı ve taraf tutmaya izin veren ilişkilerden kaçınılmalı ya da etkide bulunmayı deneyenlerin etkisi bastırılmalıdır.
- d) Muhasebeciler tarafsızlık prensibine bağlı kalarak, tarafsız hizmet sunan ya da sunacak personeli işe almayı garanti etmek zorundadır.
- e) Muhasebeciler ilgilendikleri şeyler veya profesyonel kararları üzerinde önemli ve uygunsuz etkiye sahip olacak makul olduğuna inandırılabilir davet ve hediye ne sunmalı nede kabul etmelidir. Muhasebeciler tarafsız duruşlarına gölge düşürebilecek durumlardan kaçınmalıdır.

1.2.4.3. Mesleki Doğruluk

Doğruluk insan olmanın bütünlüğü ile ilgilidir. Muhasebeci için mesleki olarak bütünlük; hem teknik uzmanlık hem de ahlaki uzmanlığı kapsamalıdır. Doğru hareket etmek samimiyeti, sorumluluğu kabul etmeyi ve terslik anında, doğru karar almak için cesaretini gerektirir. Bu durumda kanun karşısında şirketlerde birer tüzel kişi kabul edildiğine göre kişisel doğruluğun şirketlerde de uygulanıp uygulanamayacağı sorusu ortaya çıkmaktadır. Ancak doğruluk şirketin temsilcileri olarak hareket eden kişiler için geçerlidir. Eğer şirketler sosyal sorumluluğa sahip olacaklarsa doğru, güvenilir tam bilgi sağlayan bir raporlama sistemine sahip olmalıdırlar. Bu durumda doğruluk muhasebe rakamlarına bağlı olmaktadır (Carroll, 1998: 160).

Doğruluk olmadan etik çerçeveler sadece belli durumları ve bakış açılarını desteklemek için kullanılabilir. Bir kişi kendi bulunduğu duruma en iyi destek veren bir rakip teoriden diğerine geçebilir (yani kendi çıkarına göre teorilerden yararlanır). Oysa bu durumda samimiyet kaybolmaktadır. Hâlbuki ahlak bakış açısı samimiyeti gerektirir. Bireylerin iyi niyetle hareket etmelerini

ve yaptıklarının sorumluluğunu yüklenmelerini talep eder (Carroll, 1998: 143-144).

Doğru eylem, özünde taşıdığı doğruluğun amaç edinilmesi sayesinde ahlakilik vasfını kazanır. Buna karşın kaygıların, kişisel çıkarların ön planda olduğu eylem ahlakilik niteliği kazanmaz. Bir takım yaptırımlara maruz kalma korkusuyla ortaya çıkan eylemler ahlaki sayılmaz. Ödev, insanın ahlaki bir düzeyde yaşamasını ve kendi özgürlüğünü gerçekleştirmesini mümkün kılan insani bir tavidir (Özgener, 2004: 43). Muhasebe yöneticilerinin Mesleki doğruluk sorumluluğu, şunları içerir (Verschoor, 2005: 44).

(a) Herhangi bir çatışmanın varlığında bütün taraflara bilgi ver, mevcut ya da olabilecek çıkar çatışmalarından kaçın,

(b) Önyargıya dayanan bir faaliyete dayanarak söz vermekten kaçın,

(c) Herhangi bir hediye almaktan ya da iyilik ve kayırma istemekten kaçın çünkü bunlar davranışlara etki eder,

(d) Aktif ya da pasif olarak örgütün kazanma gücünü düşürecek, devamlılığını tehlikeye sokacak ya da etik amaçlarını gerçekleştirmekten uzaklaştıracak davranışlardan kaçın,

(e) Olumlu bilgileri olduğu kadar olumsuz bilgileri de profesyonel değerlendirme ve fikirleri de bildir,

(f) Mesleğin itibarını düşürecek herhangi bir hareketi desteklemekten kaçın.

Doğaldır ki muhasebe yöneticilerinin etiksel sorumluluğu sadece kural haline getirilmiş yukarıdaki maddelerden ibaret değildir. Muhasebeci doğruluğunun korunmasında ve geliştirilmesinde sürekli gelişim içinde bulunmalıdır bunun için ise (a) Açık fikirli , (b) Dürüst ve (c) Tarafsız olmalıdır.

1.2.4.3.1. Doğruluk Ve Açık Fikirlilik

Açık fikirlilik; düşünen insanları gerektirir, insanlar ancak etraflıca düşündükten sonra konular hakkında karar verebilirler. Yeni bir durum ile çelişkili kanıtlar ortaya çıktığında ise düşünce ve inançlarını revize ederler (Carroll, 1998: 155). Doğruluk, bir insanın en iyisini yapma niyetinde olmasını ve bu iyi niyetine uygun hareket etmesini, gerektirir. İnsan doğru olmasına rağmen yanlış kararlar da alabilir. Böyle durumlarda doğruluk, insanın yanıltıcı kanıtlar ortaya çıktığında hareketlerini ona göre değiştirmeye niyetli olmasını gerektirir (Carroll, 1998: 148).

İnsanlar içeriği dikkate almadan kural ve prosedürlere fazlasıyla uyabilirler. Bu da iletişim bozukluğuna ve kurum moralinin yıkılmasına neden olabilir. Hare' e göre (1985) bu durumda doğruluğun bir başka fikre bağlı olduğu tartışılabilir. Bu fikir gerçeği bulmayı amaçlayan bir özellik olan açık fikirliktir. Açık fikirlilik amaca ulaşmak için nesnellik ve tarafsızlık gibi önemli özellikleri gerektirmektedir, bunlar muhasebecilerde de olması gereken önemli özelliklerdir. Doğruluk konusunda açık fikirlilik, ideale ulaşmak başarısızlıklardaki eksikliği fark etmek ve ona ulaşabilmek için de sürekli çabalamayı desteklemektir. Bu kendi kendini aldatma değildir; eğer bir kişi bu noksanlıkları ve bu fikri daha da ileriye doğru izlemeyi kabul ederse doğruyu ya da gerçeğe en yakın doğruyu bulacaktır (Carroll, 1998: 148).

Muhasebeciler için doğruluk adil bir değerlendirmenin yapılabilmesini sağlayacak olan gerekli bilginin verilmesi demektir. Ayrıca açık fikirliliği ve doğruya karşı yüksek saygı göstermeyi gerektirir. Doğrulukta sadece doğruyu söylemek yeterli değildir, aynı zamanda doğru olan aranmalı ve bulunmalıdır. Habermas' a göre gerçek hakkındaki rasyonel kararlar kişisel ve ideolojik yaklaşımların sınırlamalarından uzak bir yapıyı gerektirmektedir (Carroll, 1998: 152).

1.2.4.3.2. Doğruluk Ve Dürüstlük

Doğruluk, muhasebeciler için önemli olarak nitelendirilen dürüstlük ve güvenilirlik erdemlerini ima etmektedir. Gerçeğe, doğruya ulaşmak açık fikirliliğin amacıdır. Biri olmadan diğeri de olmaz yani açık fikirlilik doğruluğu gerektirirken, doğrulukta açık fikirliliği gerektirmektedir. Muhasebeci için bu sadece ekonomik güce sahip olanların ihtiyaçlarını karşılamak değil, farklı guruplarla ilgili raporlama ihtiyaçlarına açık olmak anlamına gelmektedir. Sadece sahtekârlığı açığa çıkarmak değil, bir bütün olarak gerçek maliyetleri ve topluma yararlarını bulmak ve rapor etmektir. Bunu başarmak için muhasebeciler başkalarını düşünmeli yani ahlaki bakış açısına sahip olmalıdır (Carroll, 1998: 149).

Doğruluğu destekleyici kavram olarak dürüstlük ise, gerçeklerin iyi de olsa, kötü de olsa gönüllü açıklanması ile ilgilidir. Dürüstlük, adil ve tarafsız olmayı ifade etmektedir. Tarafsız olmak açıklanan (nesne) şeye ait sadece iyi olanı değil iyi ile birlikte kötüyü de açıklamayı ifade etmektedir. Dürüstlüğün destekleyici kavramı ise güvenilirliktir.

1.2.4.3.3. Doğruluk, Güvenilirlik

Güvenilirlik, muhasebecinin davranışının gözlemlenemez olduğu durumda önemli bir erdem haline gelir. Nesnellik birinin davranışlarına değer biçmek ile ilgili bir “zihin durumu”dur. Nesnel bir muhasebeci, tarafsız olmak zorundadır. Tarafsızlık erdemi ise açık bir zihin gerektirir. Alternatifler mevcut olduğunda, erdemli muhasebeci başka düşüncelere açık olmalıdır. Ancak yine de nihai karar bu yeni düşüncelerin değerinden çok alternatiflerin teknik niteliklerine dayanmalıdır (Mintz, 1995: 10).

Güvenilirlik, muhasebecinin sorumlu olduğu kişilerde, bir işin yetkinlikle ve bu kişilerin çıkarları doğrultusunda yapılacağı konusunda itimat hissi uyandıran karakteristik bir özelliktir. Örneğin dürüst bir muhasebeciden,

finansal durumun belirlenmesi için gerekli tüm bilgiyi ortaya koyması beklenir. Bunun yanında, muhasebecinin işverene veya mükellefine olan dürüstlük ve sadakat borcunu göz ardı etmeyeceğine dair güveni sağlayan da doğruluk erdemidir. Doğruluk erdemine sahip bir muhasebeci, hissedarların, kreditorlerin ve diğer ilgililerin çıkarlarını gözetmek konusunda güvenilir olacaktır. Güvenin; kişinin, bir ilişkinin sürmesi için, başkalarına emanet ettiği şeylere o “başkalarınınca” isteklilik ve yetkinlikle sahip çıkılacağına dair inanç” olduğu söylenir. Çünkü “güven” şüphenin ötesindedir ve “güvenilirlik” içinde şüphe barındırmayan bir erdemdir (Mintz, 1995: 2).

1.2.4.4. Mesleki Gizlilik

Muhasebeciler profesyonel hizmetlerde işverenin işleri hakkında edindikleri gizli bilgileri saklamak ya da müşterileri hakkında edindikleri bilgilerin gizliliğine riayet etmek zorundadırlar. Gizlilik görevi muhasebeci ile işveren veya müşterisi arasındaki ilişki sona erse bile devam eder (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde, 4.1).

Bilgiyi açıklamak için bir yetki verilmedikçe veya bilgiyi açıklamak için yasal ve mesleki bir görev yoksa muhasebeci gizlilik kuralına uymalıdır (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 4.2). Muhasebeciler kontrolleri altındaki eleman ve/veya bilgisine başvurulmuş kişilerin bilgi ve tavsiyelerinde gizlilik kurallarına uymalarını temin etmek zorundadırlar (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 4.3). Gizlilik sadece gizli bilginin açığa çıkarılması değildir. Aynı zamanda muhasebecinin profesyonel hizmet sunarken elde ettiği bilgileri kendi kişisel avantajı için ya da üçüncü kişilerin avantajı için kullanmamasını gerektirir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 4.4).

Muhasebeci kamuya açıklanmayan müşterisi veya işverenin işleri hakkında pek çok bilgiye erişir. Bu yüzden yetki verilmeden muhasebecinin bu bilgileri diğer kişilere ifşa etmeyeceğine güvenilmelidir. Bu muhasebecinin meslek standartlarına uygun olarak sorumluluğunu yerine getirebilmesi

amacıyla böyle bilgilerin açığa çıkarılması gerektiğinde uygulanmaz (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 4.5).

Aşağıdaki örnekler gizli bilginin açıklanıp açıklanamayacağına ilişkin karar vermede düşünülebilir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 4.8);

- (a) Müşteri ya da işveren tarafından bilginin açıklanmasına izin verildiği zaman, bütün tarafların ve açıklanacak bilgiden çıkarları etkilenebilecek guruplar da dâhil tüm gurupların çıkarları düşünülmeli
- (b) Muhasebeci tarafından gizli bilgilerin açığa çıkarılması gerektiren durumlar;
 - (b1) Gerekli belgeleri sağlamak ya da yasal süreçte kutu içindeki delilleri vermek ve
 - (b2) Keşfedilen yasa ihlallerini kamu yetkilisine açıklamak
- (c) Muhasebecinin açığı vuracağı mesleki görev bir hak olduğunda
 - (c1) Etik gereksinmelerle ve teknik standartlarla uyumlu olmak,
 - (c2) Yasal süreçlerde muhasebecinin çıkarlarını korumak,
 - (c3) Meslek üyelerinin ya da meslek kuruluşlarının teftiş kalitesi,
 - (c4) Düzenleme Kurulu ya da meslek üyesi tarafından yapılan soruşturmaya cevap vermek.

Muhasebeciler gizli bilginin ne zaman ortaya çıkarabileceğine karar verdiklerinde aşağıdaki noktalara dikkat etmelidirler (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 4.9)

- **Durum kanıtlanmamış bir gerçeği veya düşüncüyü içerdiği zaman profesyonel değerlendirme bilginin açığa vurulma biçiminin belirlenmesinde kullanılmalıdır.** Şunlara dikkat edilmelidir;
- Ne çeşit bir iletişim tipi bekleniyor; Sorumluluğu olan bütün taraflar tarafından muhasebeci ikna edilmelidir.
- Muhasebeci yasal sorumluluğa maruz kalsa da kalmasa da iletişim kurmadan önce ikna edilmelidir.
- Bunun gibi durumlarda muhasebeci avukat ya da meslek kuruluşundan yasal tavsiye almayı düşünmelidir.

Muhasebede gizlilik her durumda mutlak şekilde muhasebecilerin işletmeye ait bilgileri açıklamayacağı anlamına gelmez. Şirketin stratejik planlarını ya da bilgileri diğer bir ifade ile ticari sırlarını kapsayan gizlilikler, gizli kalması gereken sır olup, bu bilginin açıklanıp açıklanmayacağı bilginin niteliğine göre etiksel yargılamayı gerektirir.

1.2.4.5. Kişisel Ahlaki Sorumluluk

Kişisel Ahlaki Sorumluluk, çalışma hayatı boyunca muhasebecide bulunması gereken doğruluğun önemli bir parçasıdır. Kişisel ahlaki sorumluluk kavramının bu yönü ile uyumlu olarak muhasebe meslek mensuplarının topluma karşıda büyük sorumlulukları vardır. Sosyal sorumluluk tam ve yeterli açıklama ile sağlanabilir. Muhasebecilerin burada önemli bir rolü vardır. Doğruluk, muhasebe raporlama sistemlerinin detaylı olarak tüm öğeleri yansıtmayı gerektirir. Şu anda şirketler, muhasebe

firmaları tarafından denetlenen mali raporlar üretmektedir. Doğru olanı bulup kaydetmek muhasebe için önemlidir. Muhasebede doğruluk esnek bir kavramdır. Bunun sebebi muhasebe ölçümlerinin; varlıkların amortismanı ve maliyetlerin tahsisatı açısından varsayımlarına dayanmasıdır. Kaydedilen rakamlar objektif olarak kaydedilebildiği halde diğer bilgiler objektif olarak rapor edilmemektedir (Carroll, 1998: 157).

Erdemler başkaları üzerinden hiçbir haksız faydanın elde edilmemesini zorunlu kılar. Buna dair örnekler dürüstlük, güvenilirlik, samimiyet gibi çeşitli değerleri barındırır. Erdemli kişi elindeki verileri, başkalarını yanlış yönlendirecek şekilde çarpıtmayacaktır. Veya güvene dayalı konumlarını haksız çıkar elde etmek için kullanmayacaklardır (Mintz, 1995:7).

Farz edelim işletme yönetimi, muhasebe yöneticisine finansal durumu olduğundan daha iyi gösterip stok satış tahminlerini manipüle etmek için farklı bir muhasebe prosedürü kullanması konusunda baskı yapıyor. Bu durumda muhasebeci, tercih edilmesi gereken başka bir prosedür olduğunun, ancak bu prosedürün ortaya konacak finansal duruma etkisi olmayacağını farkındadır. Ahlaki erdemler bu noktada muhasebe yöneticisinin, işletme yönetiminin direktiflerine uymamasını gerektirir. Aksi halde kamusal güven ve yatırımcıların çıkarı tehdit altında kalacaktır. Ahlaki bakış açısı kamusal çıkarların işvereninkilerden önde tutulmasını gerektirir (Mintz, 1995: 7).

Kişisel Ahlaki Sorumluluk, hem bilgi hem de özgürlüğü gerektirir. Cahillik, bir kişinin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. *Kabahatli cahillik (culpable ignorance) Bir şeyin bilinmesi gerekmesine rağmen, söz konusu şeyin ihmal veya kusur sonucu bilinmemesi* demektir. Diğer bir ifadeyle, insanın sahip olması beklenen bilgiye sahip olmaması durumudur. Örneğin profesyonel bir denetçi, denetim tekniklerine ilişkin bilgi ve tecrübeye sahip olmalı ve denetim alanındaki son gelişmeleri de sürekli takip etmelidir. Bu mesleki sorumlulukları yüklenmemek doğruluğun eksik olduğunu gösterir. Bu ihmal kusurlu cahilliktir (Carroll, 1998: 156).

Bir kişi olaylardan şahsen değil de nedensel olarak sorumlu olabilir. Örneğin, makul denetim prosedürleri %100 hilenin olduğu yerde hileyi bulamaz. Doğruluk bir insanın isteyerek ve özgürce bir hareketi yapmasını ve o hareketin neden olacağı etkilerden sorumlu olmayı kabul etmesini gerektirmektedir. Birey, dikkatsizlikten veya kusurlu cahillikten (bilgisizlikten) ortaya çıkan beklenmeyen etkilerden de bazen sorumlu tutulabilir. Profesyonelliğin bir özelliği de kişinin özerklikle birlikte özel bilgiye de sahip olmasıdır. Kişisel ahlaki sorumluluğun bilinmesi ve kabul edilmesi doğruluğun bir özelliğidir ve meslek hayatı boyunca geliştirilmelidir (Carroll, 1998: 156).

Finansal tablolar temel olarak finansal bilgi kullanıcıları için hazırlanmaktadır. Oysa Türkiye uygulamasında birçok firma mali tabloları maliye elemanları dışında hiçbir kişi ya da kurumun bilgisine mesleki sır genelçesi ile sunmamaktadır. Hatta finansal tablolardan yararlanmak isteyenlerin sırf bu imkânı elde edebilmek için mahkemeye başvurdukları gözlenmektedir. Oysa mesleki sır ya da işletme sırrı; finansal bilgi kullanıcılarından saklanan mali olay sonuçlarını özetleyen finansal tablolar değil, işletmenin bulunduğu sektörde elinde bulundurduğu bazı stratejik bilgileri ifade etmektedir. Finansal tabloların tek kullanıcısı olarak çoğunlukla kamu maliyesi görölmektedir.

Muhasebecinin hileli işlemlere göz yumması ya da bizzat kendisinin yapması hiçbir şekilde mesleki sır olarak kabul edilemez. SEC hileli işlemlerin çalışanlar tarafından ya da yönetim tarafından yetkili mercilere bildirilmemesi durumunda çalışanların hileye iştirak etmese bile sorumlu sayılacağını kabul etmiştir. Kişisel ahlaki sorumluluk (KAS) nedensel sorumluluğu ima etmektedir. Bir olayın meydana gelmesiyle ilgili olan kişi o olaydan nedensel olarak sorumludur (Carroll, 1998: 156).

İKİNCİ BÖLÜM

ETİKSEL KARAR SÜRECİNİN ANALİZİ

2.1. Etiksel Karar Sürecini Etkileyen Faktörler

İş yaşamında etik karar vermek için birçok model geliştirilmiştir. Ancak bu modellerin birçoğu kararların, bir dereceye kadar karar vericinin ahlaki gelişim seviyesinden etkilendiğini ve kişinin özellikleri ile sorunların özellikleri arasında karşılıklı bir ilişkinin olduğunu, bir kısım modeller ise kararlarda örgütsel etkenlerin etkilerini vurgulamaktadır (Gilbertson ve Herron, 2004: 501). Bu modeller, iş etiği incelemelerinde etik ve etik olmayan davranışların sebeplerini açıklamayı amaçlamaktadır (Pater ve Gils, 2003: 762). Ancak, etiksel davranışın ne olduğunu açıklayan çok az çalışma bulunmaktadır.

Muhasebe etiği konusundaki davranışçı çalışmalar başlıca iki düzlem üzerinde yapılmaktadır. Bunlardan ilki bireysel psikoloji düzlemi diğeri ise sosyal psikoloji düzlemidir. Yapılan çalışmalarda daha çok bireysel psikoloji düzlemi tercih edilmektedir. Bireysel psikolojik düzlemde muhasebenin ürettiği bilgilerin karar verme sürecine etkilerini, bilginin kullanım şekline odaklanarak inceleyen Lens Modeli özünde; bilginin bir karar verici tarafından ulaşılabilir hale getirilmesi ve kişide oluşturduğu tepkiyle ilgilenen davranışçı bir kuramdır. Bundan dolayı uyarıcı tepki modelidir. Bu model, karar verme sürecinde gerekli bütün bilgilerin kullanıldığı fakat bu bilgilerin bilişsel bir süzgeçten geçmediği varsayımına dayanır (Schweikart, 1992: 471).

Muhasebe etiği alanındaki araştırmalar Kholberg'in Ahlaki gelişim seviyesi teorisi ve Rest'in etiksel karar süreci modeline odaklanmaktadır. Muhasebecinin uygulamalarının ahlak gelişim seviyelerinden etkilendiği birçok çalışmada ortaya konulmuştur. Rest'in (1986) bir bireyin etik karar verirken algılaması gereken ve birbirini izleyen dört aşamalı bileşik model

geliştirmiştir. Bunlar; (1) hareketi çevreleyen durumun ve etkilenen taraflar için sonuçların yorumu (2) bazı etiksel ölçütler ile ilgili her hareketin ahlaki yargılaması ve onunla ilgili ahlaki seçimin saptanması (3) bu seçimin yapılması için mutabık olmak ve (4) seçimin yerine getirilmesi. Aşamalarından oluşur.

Rest (1999) Kohlberg'in bilişsel gelişim evrelerini çevreleyen şema tabanlı bir örnek sunmuştur. Bir ahlaki değerlendirme yaparken özel durumlara uygulanabilir bu yaklaşım daha çok sosyal psikolojiyi temel alan bir yaklaşımdır. Oysa Kohlberg'in ahlaki gelişim evresinde, kişinin herhangi bir evrede bulunması esas alınmıştır (Gilbertson ve Herron, 2004: 502).

Etik karar süreci ile ilgili araştırmalarda önemli ölçüde karışık, teorik anlamda şekilsiz ve deneysel anlamda zayıf tanımlamalar bulunmaktadır. Ahlak felsefesi ve ahlaki gelişim süreci metotları, kullanılan iki baskın yaklaşımdır. Ancak durum gerçek yaşam konularına uygulandığında, bu yaklaşımlar sınırlı kalmaktadırlar. Muhasebe etiği incelemelerinde tartışmalar daha çok üç ana bölüme ayrılır. (a) Ahlaki Felsefe Kuramları, (b) Bilişsel Ahlak Gelişimi ve (c) Çalışma Değerleri (Bartlett, 2003: 224). Gerçekte bu incelemeler birbirinden bağımsız olmayıp etiksel bir karar verme durumunda her üç yol da durumun gerekliliğine göre bir arada kullanılmaktadır.

Etik yargılama, ahlaki durumlara soyut ilkelerin uygulanma sürecidir. Hunt ve Vitell (1986), ahlaki yargıların deontolojik ve teleolojik değerlendirmelerin bileşiminden kaynaklandığını ifade etmiştir (Shapeero ve Diğerleri, 2003: 481). Bu süreçlerde temel olarak deontolojik ve teleolojik değerlendirmeler birbirinden farklıdır. Deontolojik değerlendirme süreci karar vericinin davranış ve uygulamalarını karar durumları ile kıyaslamasını içerir. Deontolojik normlar ise kişisel değerlerin ya da davranış kurallarının önceden öngörülmesidir (Akaah, 1997: 72).

Deontolojik yaklaşımla tutarlı olarak "Yüksek derecede erdeme sahip olan muhasebeciler, ahlaki davranışlarını, şirketin içindeki ve dışındaki önyargı ve baskılardan uzak tutarak oluşturmaya eğilimlidirler." Muhasebecilerin, davranışlarını kabul edilebilir ya da kabul edilemez olarak sınıflandırırken deontolojik süreci kullanma eğiliminde oldukları ifade edilmektedir.

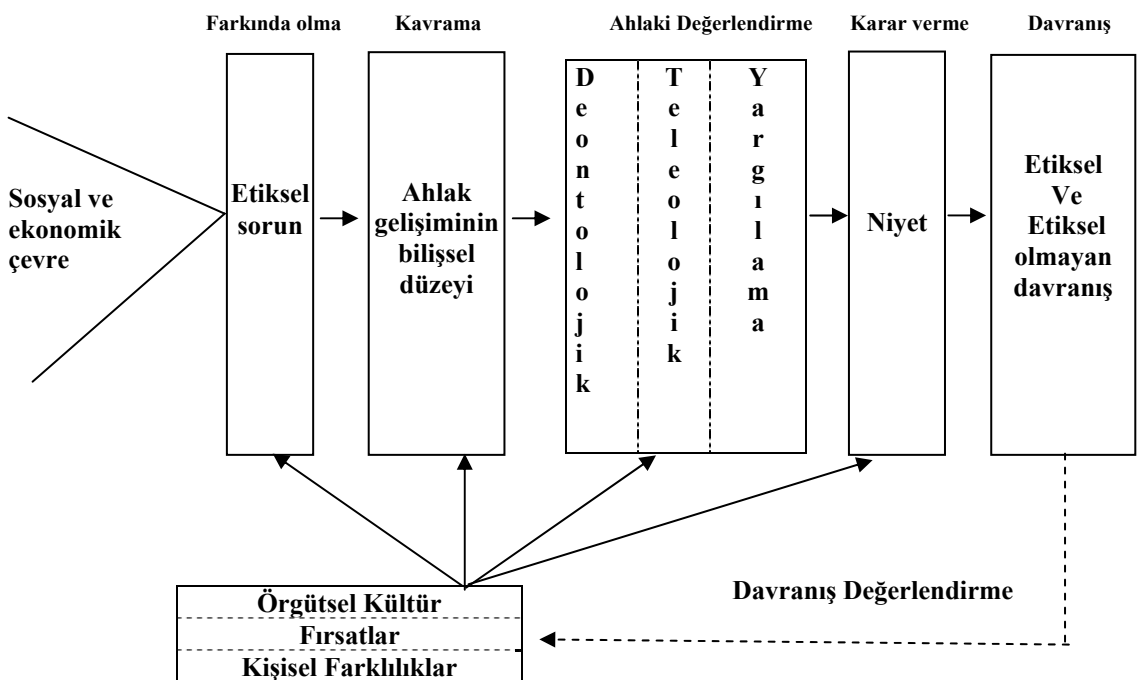
Farklı değerlerin çatışması durumunda etik ve etik olmayan davranışa karar vermek zordur (Roxas ve Stoneback,1997: 507). Lampe ve Finn (1992) etiksel karar vermek için kod uygulama modeli geliştirdiler. Beş elementli karar verme modelinde, kural tabanlı ilkelerin karar süreci üzerine etkileri büyük olmasına karşın, kararlar üzerine ahlaki değerlerden ziyade diğer tarafların kişisel çıkarlarının düşünülmesi etki etmektedir. Bu durum bilişsel ahlak gelişim seviyesindeki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Lampe ve Finn muhasebe mesleğinde geleneksel yargılamanın baskın olduğu ve bunun sonucu olarak da yargılamaya GKGM İlkelerinin etki ettiği sonucuna varmışlardır (Sullivan, 2004: 40).

Hunt ve Vitell (1986,1991) "bir yönetici etiksel değerlendirmeyi nasıl yapar konusunda bir model önerdiler. Hunt-Vitell modelinin temel özelliği bir yöneticinin etik yargısının deontolojik ve teleolojik ahlak yargılarının birleştirilmesi ile oluşmasıdır. Bu etik değerlendirmeler arasındaki temel farklılık, özünde hareketin sonucuna odaklanmalarıdır. Deontolojik değerlendirme hareketin iyi olup olmamasına bakarken, Teleolojik değerlendirme hareketin sonucunun iyi olup olmaması ile ilgilenmektedir.

Hunt ve Vitell'in modelinde kişi teleolojik ve deontolojik değerlendirmenin birleşimini amaçlamakta ve kararını buna göre gerçekleştirmektedir. Ancak bu model insanlara etik yargıda bulunma yolunu tarif etmez. Gerçekte insanlar etik karar verme sürecinde bu iki değerlendirme tipinin karışımını kullanmaktadırlar. Etiksel değerlendirmede

deontolojik ve teleolojik değerlendirmelerin etkisi modelin merkezini oluşturmaktadır (Cole ve diğerleri, 2000: 260). Hunt ve Vitell modeli; etik karar verme sürecinde sorunun çözümünde kişisel algılama ile ilgili karar verme modelidir. Etik problemi muhtemel alternatifleri kullanarak teleolojik ve deontolojik değerlendirmelerle ilişkilendirerek çözmektedir (Akaah, 1997: 72).

Şekil 2.1. Birleştirilmiş Etiksel Karar Verme



Kaynak: Shapeero Ve Diğerleri,(2003)

Etik karar süreci, sorun olsa da olmasa da bir yapının ölçülmesinden daha çok, sürecin teleolojik ve deontolojik olarak değerlendirilmesini içerir (Akaah, 1997: 72) Teleolojik karar, kişisel karar verme olmakla birlikte verilen karardan bütün taraflar etkilenmekte ve verilen kararın maliyeti ile ölçülmektedir. Kararın maliyeti ölçülürken göz önüne alınan kararın maliyetinden çok yarar sağlayan kararın doğru karar olmasıdır. Maliyet yarar analizleri, faydacılık teorilerinde sıklıkla kullanılmaktadır. Bununla birlikte bütün davranışları ölçmek imkânsızdır. Bu yüzden insan her zaman doğru hareketi yaptığından emin olamaz. Ancak bu belirsizlik ulaşılan muhtemel

sonuçlardan en iyi olasılığa karar verirken azaltılır (Davison, 2000:5).Etiksel karar süreci kişisel değişkenler, durumsal değişkenler ve fırsatlardan etkilenmektedir.

2.1.1. Kişisel Değişkenlerin Etkisi

Etik yargılar değer sorunundan kaynaklanmaktadır. Farklı düzeylerdeki insan ilişkilerinde değer sorunlarının ortaya çıkış nedeni, insanlar arasındaki düşünce yaklaşım, görüş, ve rol farklılıklarıdır (Örnek, 2002: 17-18). Kişinin etik bilgisi, bulunduğu ahlaki gelişim seviyesi ve kişiye has daha birçok özellikler yargılamalar üzerine etki etmektedir.

2.1.1.1. Etik Bilgi Kapasitesi Değişkeni

Etiksel bilgi; kural, ilke ve değerleri doğru anlamayı içerir. Bilgi birikimi olarak da öngörülebilir. Aynı zamanda kişinin etiksel yargılama yapmasında kullanılır. Etiksel bilgi özellikle tecrübe olmaması ve düşük düzeyde pratik bilginin bulunması durumunda daha da önemli olur. Bununla birlikte kurallar, ilkeler ve değerler etiksel yargılamada sadece yardımcı araç olarak düşünülmelidir. Pratik bilginin (alışkanlık) yerine konmamalıdır (Mele, 2005: 104).

Etik konusunda bilgi eksikliği olması durumunda, muhasebeci muhtemelen kuşkulu alanlarda bir uzman olarak karar vermekten kaçınacaktır (Flanagan, 2006: 4). Etiksel kapasite pratik aklın, etiksel boyutlarının algılanmasından başka bir şey değildir (Ahlaki sezgi). Pratik bilgi örneğin, objektif, doğru, ön yargısız ve bağımsız olmak şeklinde ifade edilebilir. Kanunların şeklinden ziyade ruhunu izlemeyi öngörür (Mele, 2005: 102).

Ahlak olgusunun objektif olduğunu savunanlar, ahlaksal bir eylemin bizzat kendisinde iyi ve kötü gibi niteliklerin var olduğunu, bunun insanın

farklı nitelikler yüklemesinden bağımsız olduğunu ifade ederler. Pratik aklın kendisinde mevcut olan bazı kurallara uymak durumunda kalmasını ve bunun bütün insanlarda aynı şekilde ortaya çıkmasını ahlakın bazı objektif değerlere sahip olduğuna kanıt olarak gösterirler (Ceylan, 1998: 81).

Muhasebeciler her bir durumda objektif, bağımsız ve profesyonel yeterlilikle, dürüst karar vermek zorundadırlar. Her bir durumda ne yapılması gerektiğine kurallar karar veremez ancak evrensel ilkeler rehber görevi görebilir. Bununla birlikte her durum tektir. Muhasebecinin her bir durumu tarafsız ve dürüstçe yargılaması ve sonra oluşan yargısına göre hareket etmesi beklenmektedir. Yargılama önemli ölçüde algılamaya dayanır. Etiksel algılama ise önemli ölçüde insan kapasitesine dayanır, bu kapasitede birbirinden farklı olan karakterlere dayanır (Mele, 2005: 102). Ahlak teorileri kişisel karar ve davranışlar için yol göstericidir (Türk, 2004: 31). Muhasebecinin mesleğin ahlaki değerlerini ve bu değerlerin neleri içerdiğini bilmesi etiksel sorumluluğudur. Bireyin sahip olduğu değerler ve değerlerin içeriği ahlaki karar alma sürecini etkileyecektir.

2.1.1.2. Bilişsel Gelişim Düzeyi Değişkenleri

Kimi psikologlar ahlak gelişiminin, bilişsel gelişim ile sosyal gelişim arasında bir gelişim olduğunu kimileri ise sosyal gelişimin bir alt boyutu olduğunu ileri sürmektedir (Yeşilyaprak, 2004: 127). Onlara göre ahlak, hayatı anlamak ve yönetmektir. Dolayısı ile onun çevresi ile ilişkilerini sağlayan ruhsal faaliyetleri de yakından tanımak gerekir. Psikoloji, ahlaki yaşamın şartlarını tanımaya yardım eder. Önce yükümlülüğün karakterini ve kurallarını tanıtmak için akli tarif eder. Çünkü akıl olmazsa ahlakda olmaz. Sokrates'in tarif ettiği gibi ahlak bireyi özerkliğine dayalı olarak akli kullanmaya teşvik etmektedir. Ahlak ile psikoloji arasında farklılık olduğunu savunanlar şu şekilde ifade etmektedirler (Özgener, 2004: 12).

(a) Ahlak, standartlar, kurallar ve değerler üzerinde dururken, psikoloji ise gerçekleri incelemektedir.

(b) Ahlak daha çok iradeli davranışlarla ilgilenirken, psikoloji bireyin bütün davranışları ile ilgilenmektedir. Çünkü ahlak bireyi iradesini kullanmasından dolayı sorumlu ve yükümlü kılmaktadır. İrade dışı davranışlarda ise bireyin yükümlülüğü yoktur.

Muhasebe yöneticilerinin ahlak gelişimlerinin farklı düzeyde olması muhtemelen farklı Deontolojik ve Teleolojik değerlendirmeler yapmalarını beraberinde getirebilir. Ahlak gelişiminin en alt düzeyinde bulunan (Faydacı dönem) muhasebe yöneticisi için kendi kişisel istekleri daha önemlidir. Ahlak düzeyinin üst düzeyinde (Evrensel dönem) olan muhasebe yöneticisi için ise kendi kişisel eğilimlerinden ziyade, diğer insanların eğilim ve beklentileri daha önemlidir. Diğer bir ifade ile teleolojik değerlendirmede, ahlak gelişiminin farklı düzeyinde bulunan muhasebe yöneticileri arasında bulundukları ahlak gelişiminin düzeyine göre farklı değerlendirmeler olabilir. Çünkü ahlak gelişiminin düzeyi kişinin algılamasını etkilemektedir (Cole ve diğerleri, 2000: 260).

Araştırmacıların tamamına yakını etiksel değerlendirmede ahlaki gelişim düzeyinin önemli bir rol oynadığı konusunda hem fikirdirler. Ahlaki gelişiminin her bir farklı evresinde olan yöneticiler farklı sonuçlar üzerine odaklanmaktadır. Örneğin gelenek öncesi dönemde ödül ve ceza her şeyden önemli iken, geleneksel dönemde ahlaki iyiliğin ölçütünde aile, gurup ve yaşadığı toplumun beklentilerine göre davranışta bulunmak belirleyici olmaktadır. Evrensel dönemde ise geleneklerden ziyade, olayların gerçek niteliklerine göre hareket ahlaki olmaktadır (Cole ve diğerleri, 2000: 260) Etik karar verme kişinin karakter özellikleri ile ilgilidir (Sullivan, 2004: 5). Bunlar;

—Kişinin etik sistemi,

—Ahlaki yargılama seviyesindeki ahlaki düzeyidir.

Lampe ve Finn (1992) muhasebecilerin ahlaki gelişim düzeyini ölçmüşlerdir. Ölçüm sonucuna göre, muhasebecilerin çoğunluğunun ahlaki gelişim düzeyinin geleneksel düzeyde olduğu bulgusunu elde etmişlerdir. Muhasebeciler bu evrede “doğru davranışı” ; sosyal emirleri sürdürmek, otoriteye saygı, insanın görevini yerine getirmesi temeline dayalı olarak açıklamışlardır (Sullivan, 2004: 39).

Bilişsel ahlak gelişimi ile ilgili yapılan çalışmalar, ahlaki karar verme ile bağlantısı zayıf olsa bile en azından bir bireyin ahlaki karar verme sürecinin temel anlayışını nasıl geliştireceğine yönelik yararcı bir tanım oluşturur (Bartlett, 2003: 225) Gerek IFAC'ın Etik İlkelerinde gerekse muhasebe literatüründe, Muhasebecinin yüksek ahlak gelişim düzeyine sahip olması gerektiğini vurgulanmaktadır. Kanımızca bu vurgulamada kast edilen ahlak gelişim seviyesinin evrensel dönemidir.

2.1.1.2.1. Faydacı Biliş Düzeyine Sahip Olanlar

Faydacı düzey iki alanı kapsamaktadır. Bunlar büyük ölçüde, bireyin cezadan sakınma ya da yarar gözetme arzusuyla hareket edeceği birinci evreyle başlar. İkinci evre ise faydacı düzeyin evrelerinde bir evreden diğer evreye geçmeler mümkün olduğunda diğerlerinin ihtiyacını karşılamanın yararlı olabileceğini kabul etmektedir. Bireyler bu evrelerden geçmiş olabilecekleri gibi, bir evrede kalmışta olabilirler. Bu evrede bulunanlar ahlaki karar vermeye çok az ya da hiç dâhil olmazlar (Dunn ve Diğerleri, 2003: 13).

2.1.1.2.2. Gelenekçi Biliş Düzeyine Sahip Olanlar

Geleneksel dönemde; Kişiler arasındaki ilişkiler karşılıklı beklenti içinde gelişmektedir. Birey içinde bulunduğu gurubun beklentilerine uygun davranış göstermesi gerektiği yargısına sahiptir. Bir davranış doğru olduğu için değil de beklentilere uygun olduğu için doğrudur. Dördüncü evrede ise birey davranışlarında toplumsal sistemin yasal kurallarına uygunluğu esas

almaktadır. Gelişmiş bir ahlak anlayışını temsil eden bu evrede birey toplum içinde diğer bireylerin haklarına saygılı olmayı benimsemektedir (Yeşilyaprak, 2004: 128- 129). Bu evredeki davranış kişisel çıkarlarla yönetilmese de, bireyin ilkelerine ve ahlaki duygularına da fazla yer bırakmaz (Dunn ve diğerleri, 2003: 13).

Gelenekçi yargılama da dış yönlendirme etiksel kararlara hâkim olur. Gurup normlarına, kural ve kanunlara uygun etiksel kararlar verilir. Geleneksel yargılama gurup normlarını profesyonel yargılamanın özelliklerini vurgular. Adams(1995) ve Mccharty (1993) Muhasebe mesleğinde etik ikilemlerin kişisel yargılamadan ziyade profesyonel yargılamaya daha uygun olduğunu belirtmişlerdir (Sullivan, 2004: 7).

2.1.1.2.3. Evrensel Biliş Düzeyine Sahip olanlar

Bireyler evrensel döneme ulaşır ulaşmaz, kuralların ötesinde düşünmeye başlarlar (Dunn ve diğerleri, 2003: 13). Sosyal sözleşme evresinde olan bireyler toplumsal normlara ve değerlere uygun davranışlar sergilemekle birlikte, insani değerlerle çatışan yasal düzenlemeleri sorgulayabilmekte ve bu kuralların değişmesi gerektiğini savunabilmektedir. Bu evrede uyulması gerekli olan yasalar toplum için gerekli olanlardır. Toplumun gereksinimini karşılamakta yetersiz kalan yasaların değiştirilmesi gerektiği savunulmaktadır. Evrensel ilkeler döneminde, bireyin ahlak anlayışı toplumun kurallar ve yasalarının ötesine geçmekte evrensel nitelik kazanmaktadır. Toplum düzeninde evrensel ilkelerle çatışan yasalar olduğunda, bireyler evrensel ilkelere uygun davranışlara yönelmektedirler (Yeşilyaprak, 2004: 131). Pek çok birey bu evreleri sırası ile takip eder ancak evrensel döneme ulaşmadan durur. Diğer bir ifade ile çok az birey evrensel döneme ulaşır (Dunn ve Diğerleri, 2003: 13).

Bireylerin etiksel gelişim seviyesinin farklı oluşu bir davranış ya da uygulamada sürekli aynı seviyede bulunacağını göstermez. Eğer birey

öğrenmeye ve kendini geliştirmeye diğer bir ifade ile açık fikirli ise bir dönemden diğer döneme geçebilir, ya da hayatı boyunca aynı dönemde de kalabilir. Ayrıca etiksel gelişim seviyesi kişinin bütün uygulamalarında aynı düzeyde kararlar vereceğini de garanti etmez. Çünkü bireyin bir konuda üst bilgi düzeyine sahip olması diğer başka konularda da aynı bilgi düzeyine sahip olmasını sağlamaz. Esasen ahlaki gelişim düzeyi ile etiksel bilgi kapasitesi arasında direkt bir ilişki bulunmaktadır. Etiksel bilgi kapasitesi arttıkça verilecek ahlaki kararların kapasitesi de bu oranda artacaktır.

Fisher ve Sweeney (1998) muhasebecinin ahlaki yargılama kabiliyetini ölçmüştür. Evrensel dönemde, ahlaki yargılama da kişi otoriteden ya da normlardan ayrılmakta, kendi etik ilkelerine uygun olarak etiksel yargılarda bulunmaktadır. Evrensel dönem, kişisel yargıların özellikleri ve kişisel değer sistemi üzerine kuruludur. Gaa (1992) ve Lampe ve Finn (1992) muhasebe de etiksel ikilemi çözerken muhasebe mesleğindekiilerin çoğunun gelenekçi evrede olduğunu göstermiştir (Sullivan, 2004: 6).

2.1.1.3. Eğilimlerin Şiddetindeki Değişkenler

Bütün insanların eğilimleri aynı düzeyde olmadığı gibi her muhasebecinin aynı eğilimlere sahip olduğunu düşünmek de hayalcilik olur. Bununla birlikte bir muhasebecinin muhasebecide bulunması gereken ve kaçınılması gereken eğilimleri bilmesi, davranışlarını bilişsel süzgecinden geçirirken fayda sağlayabilir. Bununla birlikte eğilimler de davranışlar üzerine etki edebilir.

Muhasebeci tiplerinin uygulamalarındaki hileler ilk bakışta kolaylıkla anlaşılabilmesine rağmen, atak ve tutucu muhasebe uygulamalarının tespit edilmesi daha zor olmaktadır. Ancak incelemelerle ispat edilebilir. Bununla birlikte, atak ve tutucu muhasebe uygulamalarının hile ve usulsüzlüğü içinde barındırma olasılığı daha yüksektir.

Tablo 2.1. Muhasebecilerin Eğilimlerindeki Değişkenler

	Muhasebe seçimleri	Nakit akım seçimleri
	G.K.G.M. Kavram ve ilkeleri ile	
Dürüst muhasebeci →	✓ Mali olaylar sonucundaki işlemlerin tarafsız olarak tespiti. ✓ Aşırı yedek ve karşılık ayrılması ✓ Karşılık ve yedeklerin fazla değerlendirilmesi ✓ Kayıtlardan düşülecek varlıkların aşırı değerlemesi ✓ Alım işlemlerinde araştırma geliştirme giderlerinin fazla değerlendirilmesi	✓ Satışların ertelenmesi ve geciktirilmesi ✓ Araştırma geliştirme giderleri veya reklam harcamalarının artırılması
Aşırı Tutucu Muhasebeci ↗ ↘		
Aşırı Atıcı Muhasebeci ↗ ↘	✓ Tahsili şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıkların düşük değerlendirilmesi ✓ Karşılık ve yedekleri atak bir tarzla aşağı çekilmesi	✓ Araştırma geliştirme giderlerinin ertelenmesi ✓ Reklam harcamalarının artırılması ✓ Bilanço çıkarılmaya yakın satışların artırılması
	GKGM. Kavram ve İlkelerinin Sınırlarının Aşılması	
Dolandırıcı Muhasebeci ↗ ↘	✓ Satışlar gerçekleşmeden önce kayıt etmek ✓ Hayali satışları kaydetmek ✓ Satış faturalarının tarihini eskiye çekmek ✓ Stokları şişirmek veya hayali mallar kayıtlamak	

Kaynak: Dechow Patrica M. Ve Skinner Douglas (2000)'dan uyarlanmıştır.

Bir davranışı uygulamak için niyet ne kadar güçlü olursa, bireyin o davranışta bulunma ihtimali de o kadar artacaktır (Carpenter ve Reimers, 2005: 117- 118). Yukarıdaki muhasebeci tiplerinde görüldüğü gibi, bir muhasebecinin her durumda bütün mali olaylara aynı yaklaşım ile yaklaşması beklenemez.

Aşırı atıcı muhasebeci tipi ve uygulamaları ile tutucu muhasebeci tipi ve uygulamalarında yapılan işlemlerin doğruluk kalitesi nesnel muhasebeci tipine göre düşüktür. Herhangi bir mali olayın sonuçlarının bilerek, çarpıtılarak yansıtılması işlemini de, bu muhasebeci tiplerinin usulsüz uygulamaları olarak ifade edebiliriz.

2.1.1.3.1. Dürüst Muhasebeci

Dürüst muhasebeci gördüğü mali olayı tarafsız olarak gözlemleyen ve mali olayı işlemlere ve mali tablolara aktarmak için en doğru açıklayan ölçüm tekniklerini seçip uygulayan kişidir. Tarafsız muhasebeci için önemli olan; bilginin doğru kararlarda kullanılması amacıyla mali olayı doğru tanımlayacak yöntem ve teknikleri seçmektir. Seçim ve uygulamaları işletme yönetiminin kişisel arzu ve korkularından bağımsızdır. Yatırım yapma kararlarının işletme yönetimine ait olduğunu ve bu yatırım kararları için işletme yönetiminin doğru bilgilere ihtiyacı olduğunu bilir. Yatırım yapma kararının bir riski olduğunu ve yatırımcının bu riski üstlendiğini gerçekleştiren mali olayların açıklaması olan belgelerde oynamanın ise hem kendisine hem de işletmeye risk getireceğini ve işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüreceğini bilir. En büyük tehlikenin mali olayın sonuçlarını çarpıtarak açıklamak olduğunu farkındadır. Ahlaki gelişim düzeyi yüksek olan muhasebecidir. İşini kaybetme korkusu ile veya işletme yönetimi tarafından kendisine ekstra ödül veya mükâfat verilecek diye hak etmediği hediye ya da pirimler almaz.

Hata yaptığını fark ettiğinde hatasını düzeltmenin yolunu arayacak, hatasını saklamayacak veya örtbas etmeyecek erdeme sahiptir. Uygulamalarda sürekli doğruyu arayan, doğrunun ise bildiklerinden ya da bilinenden ibaret olmadığını bilen, bunun için ise eleştirel düşünen, uygulamalarında devamlı rasyonel uygulanabilir gerekçeler kullanabilir.

Dürüstlüğe değer vermeyen muhasebeciler, tereddüt etmeksizin çarpıtılmış hesaplar sunabilse de çoğu insan, hesap verirken yanıltıcı bir

ifade sunmaktan kaçınmak isteyeceklerdir. Dürüst insanlar, hesap vermeye ve ne biliyorlarsa ortaya koymaya yatkındırlar (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 10)

2.1.1.3.2. Aşırı Tutucu Muhasebeci

Mali olay hakkında düzenleme olmayan durumlarda ya da seçimlik bir alanın olması durumunda tutucu muhasebeci, ihtiyatlık kavramının sınırlarını zorlayarak gelirlerde asgari hadleri giderlerde ise azami hadleri kullanan muhasebecidir. Aşırı tutucu muhasebeci işkolundaki riskleri ya da ekonomideki riskleri karamsar olarak algılar. Şirketin aktiflerini ve gelirlerini değerinin altında göstermeyi tercih eder ve karı artırıcı uygulamalar yapmaktan kaçınır.

Aşırı tutucu olarak, aktifte varlıklardaki değer azalışları için ve pasifte ise borçlardaki artma ihtimali için ayrılan karşılıkları, aynı zamanda dönem karını da fazla azaltma yolunu seçmektedir. (Bayırlı, 2006: 88) Oysa ihtiyatlılık muhasebecinin ihtiyatlılığından bağımsızdır. İhtiyatlılık kavramının kişisel ilgilerden bağımsız olarak, genel ekonomik şartlar, sektörün şartları ve işletmenin içinde bulunduğu mali yapı tarafından sınırlandırılması gerekir. Genel ekonomik gidişat ve sektörün ve işletmenin içinde bulunduğu durum iyi ve beklentiler de iyi iken “ihtiyatlılık kavramı” bu hakkı verdi diye abartılı ihtiyatlı davranılması etik değildir.

2.1.1.3.3. Aşırı Atıcı Muhasebeci

Yürürlükteki muhasebe standartlarına uygun ya da uygun olmayan yöntemler kullanarak, hedeflenen bir sonuca ulaşmak için, örneğin yüksek dönem karı göstermek üzere, muhasebe standartlarını bilinçli ve zorlayıcı bir şekilde seçen ve uygulayan muhasebecidir (Bayırlı, 2006: 49)

Muhasebe standartları içinde ya da dışında kalan “atak muhasebe” uygulamaları ile kar yönetimi ve karın istikrarlı gösterilmesi yöntemleri” yaratıcı muhasebe uygulamaları şeklinde değerlendirilmektedir. Muhasebe standartları dışında kalan “hileli finansal raporlama” uygulamaları da bu kapsamda değerlendirilmektedir (Bayırlı, 2006: 65).

2.1.1.3.4. Dolandırıcı Muhasebeci

GKGM Kavram ve ilkelerini, muhasebe standartları ve vergi kanunlarını ihlal eden, gerçek olmayan mali olaylara ilişkin işlemler yapan ve belge düzenleyen, ya da bazı bilgileri kayıtlara almayan ve bunun gibi davranışlarda bulunan muhasebecidir.

2.1.2. Durumsal Değişkenler

“İyi” kavramının kültürden kültüre hatta insandan insana değişen tamamen sübjektif bir alan olduğu ve rasyonel standartlara indirgenemeyeceği iddia edilmektedir. Bu düşünceye göre her ahlaki eylem kendi içinde tarafsızdır. Bertrand Russell’e göre “iyi-kötü” etki altında kalan duygularla dile getirilir. Duyguların ise mantığı olmadığından ahlak kavramlarını ve kurallarını bir sistem haline getirmek mümkün değildir (Ceylan, 1998: 80).

Hunt ve Vitell’e göre çevresel faktörlerin (kültürel, mesleki, sektörel ve örgütsel) etiksel ikilemlerin algılanmasında ve davranışlarda etkisi bulunmaktadır. Etik karar vermenin kökünde kültürel değerlerin olduğunu iddia etmişlerdir. Evrenselciler ise her kültürde bazı genel normların olduğunu örneğin adam öldürmek, hırsızlık ve yalancılığın bütün kültürlerde kötü olduğunu fakat bu normların uygulanış biçiminin farklı olduğunu ileri sürmektedirler. Bu farklılıklar bir konuya etik uygulanırken çatışmaların yargılanmasından kaynaklanmaktadır. Deng (1992) , ahlak seviyesinin ve etik standartlarının farklı kültürlerde ve örgütlerde birbirinden ayrı olduğunu

gözlemiştir. Bu farklılık ise örgütün gelişmişlik ya da kurumsallaşmışlık düzeyinden kaynaklanmaktadır (Roxas ve stoneback, 1997: 507).

Posner ve Schmidt'in (1992) araştırmasının bulgularına göre üst seviyedeki yöneticilerin, kişisel etik ile örgütün beklentileri arasında daha az baskı hissettiği alt seviyedeki personelin ise daha fazla kendilerini baskı altında hissettikleri sonucuna ulaşılmıştır (D'Aquila, 2001: 234).

Etik durum çerçevelerinin ve durumsal analizler ve diyaloglar aracılığıyla öğrenilen kişisel değerlerin doğru şekilde algılanması için, durum çalışmaları ve laboratuvar deneyleri olması şarttır. Diğer bir deyişle, karar verme süreçlerini etkileyen değişkenleri belirleyebilmek için, kişisel değerlerde etğin belirginliğini azaltarak veya arttırarak farklı düzeneklerde farklı deneyler yapmak gereklidir (Schweikart, 1992: 477).

2.1.2.1. Kurumsal Davranış İlkeleri

Bir işletmede çalışanlar için kabul edilebilir etik iletişim ve doğruluk kültürü yaratmak işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Böyle kültürün temelinde etik değerler bulunur. Etik değerlerin özü işletmede personelin etik davranması ve doğrululuğu geliştirmesi için etik bir çerçevenin sınırlarını çizer. Bunların gerçekleştirilmesi ise aşağıdaki unsurlara bağlıdır (AICPA, Yönetimin Hileyi Önleme programı ve Kontrol, 2002: 6- 15);

— Etiksel davranış için yönetim ve çalışanların tepe yönetimden en alt çalışana kadar, çalışanlar ve yönetim için müşterek kuralların oluşturulması

— Etik iş ortamı yaratılması

— Etik eğitimi

— Denetim riskinin tanımlanması

- Hile riskinin düşürülmesi
- Etkin iç kontrol uygulamaları
- Denetim komitesi oluşturulması

Etik karar ve uygulamalarının desteklenmesi her şeyden önce örgütte etik ortam bulunup bulunmamasına bağlıdır. Etik ortamın yaratılması, işletme yönetiminin etik algılamasına bağlı olduğu kadar personelin etik algılamasını etkileyen faktörlerin de anlaşılmasını gerektirir. Etik ortamın personelin etik algılaması üzerine direkt etki ettiğine inanılmaktadır (D'Aquila, 2001: 234).

Bir işletmede Kurumsal Davranış İlkeleri çalışanı ya da ortak davranışı yönlendirmek için kullanılan ahlaki standartlardan oluşan; yazılı, belirgin ve resmi bir doküman olarak tanımlanmaktadır. İşletmede ahlaki normların bireylerin ahlaki davranışlarını etkilediği genel kabul görmektedir. İşletme etik ilkeleri, ahlaki konuları biçimlendiren kural ve prosedürler olarak da tanımlanabilir. İnsanın ahlaki davranışına, organizasyonun etik ortam yaratması suretiyle etki edilebilir (Pater ve Gils, 2003: 764).

İşletme amaçları ile mesleki amaçlar arasında çatışma olması kaçınılmazdır. Yönetimin finansal raporların sonuçlarının manipüle edilmesini isteme gibi etik olmayan muhasebe uygulamalarını muhasebe yöneticisinden istemesi muhtemeldir. Bu gibi baskılar direkt olarak mesleki değerlerle çatışır. Mesleğin kamu yararına hizmet ve özerkliğine zarar verir (Shafer, 2002: 264-265). Böyle durumlarda, kişilerin bireysel etik değerleri ile örgütlerin ve toplumun değerleri arasındaki çatışma sonucu etik sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte değerler sürekli değişim halindedir bu değişim hem kişisel değerlerde hem de örgütsel değerlerde söz konusudur. Ayrıca her işletmenin bulunduğu sektöre göre kendine ait sektör kültürü olduğu bir gerçektir (Kirel, 2000: 25).

Muhasebeciler işletmenin politikaları ile kendi düşündükleri doğru arasında zaman zaman seçim yapmalarını gerektiren durumlarla karşılaşır. İşle ilgili gizli durumların varlığı halinde işletmenin politikalarını tercih etmek durumunda kalırlar (Dunfee ve Werhane, 1997: 1590).

2.1.2.2. Mesleki Davranış İlkeleri

Meslek davranış ilkeleri, ahlaksal davranışları kesinleştirmede önemli rol oynamaktadır. Mesleki davranış ilkelerinin yazım dili, nelerin ahlaki olup olmadığını ya da nelerin mesleki değerler olduğunu ifade eder. Meslek mensubu için var olan ahlak kurallarının ve mesleki görevin bir uzmanlık işi olduğunu dile getirirler (Banks, 1998: 27).

Muhasebecilerin iyi bir muhasebeci olarak nasıl davranması gerektiğinin, davranışları yargılamasının, muhasebe mesleğini bir uzman olarak algılamasının ve mesleki uygulamalarının merkezinde “Meslek Ahlak Kuralları” vardır. Meslek ahlak kuralları, toplumun meslekten spesifik beklentilerini, kuralları ve ilkeleri içerir. Bowie ve Duska'ya göre (1985) Bu ilkeler muhasebecinin müşterileri ya da yöneticileri ile ilişkilerini düzenler, mesleki sorumlulukları ve kamuya karşı bildirimlerini ve kamu ile ilişkilerini düzenler (Mele, 2005: 98).

Meslek birlikleri; mesleğin toplumsallaşma sürecini kontrol etmektedirler. Meslek birliklerinin başlıca görevlerinden biri de, birlik üyelerinin mesleki kurallara ve profesyonel ilkelere uymaması durumunda, cezalandırılmalarına ilişkin disiplin yönetmeliğinin uygulanmasını sağlamaktır (Pater ve Gils, 2003: 766).

Ahlak yasaları örgüt içinde geliştirilirken, birçok meslek birlikleri de üyelerinin davranışlarını yönlendirmek için yasalar ve ilkeler veya kurallar geliştirmektedir (Pater ve Gils, 2003: 765). Bununla birlikte Muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe iç denetçilerinin kendilerine ait bir birliği ya da

kurumu olmadığı için, mesleki ahlaksal normların kurulması ve geliştirilmesi konusunda yetersiz kaldıkları görülmektedir (Pater ve Gils, 2003: 765).

İşletmelerde çalışanlara bağımlı muhasebeci yakıştırmaları yapılması ve üstelik meslek yasasında, işletmelerde çalışan muhasebeciler ile ilgili olarak “bağımlı çalışan meslek mensuplarının etik ilkeleri” başlığı işletmelerde çalışan muhasebecileri meslek odalarına karşı davranışsal olarak soğutacağı gibi, etik değerlere yaklaşımlarını ve benimsemelerini de olumsuz yönde etkileyebilir. Muhasebecinin etik uygulamaları üzerinde tehdit oluşturan bu ve benzer etkilerin derecesinin meslek odası tarafından düşürülmesi gerekir. Ancak işletmelerde çalışan muhasebecilerin kendilerine ait meslek odalarının bulunmaması da etik ve etik olmayan davranışlar üzerinde etik bilinç oluşumunu engelleyebilir.

Kayıtların kesinliğinin güvencesi, kıymetli evraklar arasındaki eşgüdüm, riski hafifletme gibi konular mesleğin içerisindeki muhasebecinin himayesindeki konulardır. Bir kurumun kontrol sisteminin kritik bir unsuru olan etkin yönetim kuralları, muhasebeci açısından bakıldığında onun himayesindeki bu işleri hakkıyla yürütebilmesine yardımcı olacaktır. Başka bir ifadeyle, yönetim kuralları, geleneksel iç kontrol mekanizmalarını, muhasebecilerin doğrudan ilgili oldukları konuları da kapsayacak kadar geniş kapsamlı ele alarak besler. İç denetçi olarak çalışan muhasebeci de kuralların şirketin yönetsel risklerini minimize etmek konusunda ne kadar işlevsel olduğunu belirler.

Kurumların kendi yönetim kurallarına sahip olmalarının yanında, muhasebecinin kendi mesleğinin yapısı gereği gözetmek zorunda olduğu etik kurallar da vardır. IFAC’a bağlı bu muhasebeciler, IFAC Etik Yönetmeliği’ndeki ilkelere uymak zorundadırlar. IFAC üyesi bir muhasebeci, IFAC’ın öngördüğünden daha gevşek standartlar uygulayamaz. Yani, IFAC üyesi olan ve mesleki yapılanma içinde bulunan bir muhasebeci, kurumsal

yönetim ilkelerine olduğu kadar IFAC'ın hazırladığı Etik Yönetmelik kurallarına da uymak zorundadır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 3)

2.1.2.3. Finansal Raporların Güvenilirliklerindeki Değişkenler

Finansal raporların güvenilirliği; belli bir beyanın yatırımcılar tarafından inanılabilirlik algılaması olarak ifade edilmektedir. Bu tanımın iki unsuru dikkat çekmektedir. Beyanın güvenilirliği, beyanın nesnel bir koşulu değil, yatırımcıların zihninde oluşan bir algıdır. Yatırımcılar işletme yönetiminin sunduğu finansal raporları aldıklarında öncelikle beyanın doğruluğu ve kalitesi hakkında bir fikirleri bulunmamaktadır. İkinci olarak yönetimin sunduğu beyanlara önem vermektedirler.

Finansal tablolarda tekdüzenlilik bulunmakla beraber her firmanın sunduğu finansal bildirimlerin güvenilirlikleri firmaların kurumsallaşmış olup olmamalarına bağlı olarak finansal raporların güvenilirliği de birbirinden farklı olur. Mercer (2004) yaptığı çalışmada finansal raporların güvenilirliklerini etkileyen faktörlerin bazılarını şu şekilde sıralamaktadır (Mercer, 2004: 186)

- Durumsal güdülemeler; yönetimin finansal tabloların hazırlanmasında yönlendirici ya da baskıcı teşvikleri arttıkça finansal raporların güvenilirliği azalır.
- Yönetimin güvenilirliği; çıkar gurupları daha güvenilir yöneticilerin beyanlarına daha çok güvenirlir.
- İçsel faktörler; işletmede çalışan muhasebecilerin ve mesleki bağımsızlık düzeyi ve Kurumsal Davranış ilkelerine bağlılığı yönetim verdiği güvencelerle arttıkça finansal bilgilerin güvenilirlik dereceleri de artacaktır. Ayrıca işletmede etkin etik komitesinin kurulması etik olmayan uygulamalara karşı objektif kontrol güvencesi sağlayacaktır.

- Dışsal güvence boyutu; kurumsal Davranış ilkelerine uyumun kamuya beyanı ve finansal tabloların dış denetçiler tarafından denetlenmesi gerekir.
- Finansal raporların karakteristik özellikleri; finansal raporların gerçek, zamanlı, bütünlüğü vb özellikler finansal raporlara olan güvenilirliği etkiler.

Karar vericiler bilgileri bilgi kaynağının (Finansal raporlar) etkisi altında kalarak değerlendirmektedirler. Ancak bireyler etki altında kaldıklarını düşünmezler. Diğer bir ifade ile bireyler bilgiyi kimsenin tesirinde kalmadan, bağımsız olarak ele aldıklarına inanırlar. Bu bulgular finansal raporlara uygulandığında yatırımcıların yönetimlerce kişileri yönlendirme amacı ile çarpıtılmış şekilde sundukları finansal raporları güvenilir bulmayacakları açıktır (Mercer, 2004: 187)

Muhasebe etiği alanında baskın görüş; yatırımcıların, işletmenin borçluları ve alacaklılarının kararlarında yönetim tarafından sağlanan finansal bilgilerin temel amaç olduğudur. Bilgi insanların kararlarını değiştirebilecek bir materyaldir. Yönetimin etiğe bakış açısı işletmelerde bilginin üretimi ile ilgilidir (Gaa, 2004: 351).

Çıkar gurupları işletmeler tarafından sunulan bilgilerin sonuçlarını değerlendirerek kararlarını vermektedirler. İşletme tarafından sunulan bilgilerin gerçekte yatırımcıyı yönlendirme amaçlı olup olmayacağı değerlendirmesinde bulunmazlar. Ayrıca bağımsız denetçiler tarafından değerlendirilmiş bilgilerin mutlak doğruyu ifade eden bilgiler olduğuna inanmaktadırlar. İMKB’nda işlem gören şirketlerin SPK denetimine tabi olduğuna ve kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde işletmeler tarafından uygulandığına inanmaktadırlar.

Finansal verilerin ortaya konuş sürecindeki önemli eksiklik ve çarpıtmalar, finansal verileri kullanan akılcı bir insanın yaptığı muhakemeyi etkileyecek dereceye varabilir. Önemlilik kavramı, finansal verileri kullananların karar verme süreçlerinde ihtiyaç duydukları şeylerle doğrudan ilgilidir. Bu anlamda önemlilik finansal verilerde eksiklik veya çarpıtma anlamında ele alınabilir (Roberts, ve DWyer, 1998: 573)

Muhasebe bilgisinin üreticisi ve kullanıcısı arasında bir iletişim vardır. Bu iletişimin genel geçerliliği ve güvenilirliği bilginin tarafsız, dürüst ve zamanlı, sunumuna bağlıdır. Muhasebeciler bir iletişim aracı olarak hem işletme içindeki kullanıcılar hem de işletme dışındaki taraflar için, finansal bilgi sisteminin ürettiği bilginin karar almada kullanıldığını tabiatı ile bilirler. Bu anlamda muhasebenin etik alanı da muhasebe bilgi sistemi olarak anlaşılabilir (Cottell ve Perlin, 1990: 2). Muhasebe uygulamalarında son yıllarda ortaya çıkan en önemli gelişmelerden biri, muhasebe uygulamalarının çıktısı olan “finansal bilginin” özellikle zamanında ve doğru kararlar almak isteyen finansal kurumlarca bir kriter olarak dikkate alınmaya başlanmasıdır (Williams, 2002: 1).

2.1.2.3.1. Yönetimin Güvenilirliği

Finansal raporların güvenilirliği aynı zamanda yönetimin güvenilirliğini de ifade etmektedir. Yönetim ne kadar güvenilirse, onun sunduğu finansal raporlar da o kadar güvenilir olacaktır. Yönetim güvenilir finansal tablolar sayesinde itibar kazanabilir. Bu durum ise daha sonraki hazırlanan finansal raporların güvenilirliğini artırabilir. Yatırımcılar o yönetimin bîlânço değerini güvenerek değerlendirmekte kararını da buna uygun olarak vermektedir. Bütün bunlar yönetimin güvenilirliğinin finansal tabloların güvenilirliğinde önemli bir faktör olduğunu göstermektedir (Mercer, 2004: 189)

Yatırımcılar işletmenin kaliteli bir yönetim kuruluna sahip olması durumunda o firmanın finansal raporlarına daha fazla güven duyarlar.

Yapılan çalışmalara göre, daha bağımsız yönetim ve denetim kurullarına sahip olan firmalar böyle olmayan firmalara göre daha az dolandırıcılık ve kötü yönetim deneyimi yaşamaktadırlar. Kurumsallaşmış işletmeler yönetim ve denetim kurulları daha sık bir araya gelen, finansal yetkinliğe sahip firmalardır. Yönetim ve denetim kurulları yetkin, bağımsız ve özenli olan firmalar daha kaliteli finansal raporlar sunmaktadırlar. Wild (1996) Bir firmanın denetim kuruluna sahip olmasının, firma beyanlarına büyük doğruluk kattığını ifade etmektedir. Son zamanlarda ortaya çıkan muhasebe skandalları dikkatleri yönetim kurulları üzerine çekmiştir (Mercer, 2004: 190)

İşletme yönetiminin katılımcıları, yönetim kurulu, denetim komitesi, yönetim takımı, iç denetçiler, dış denetçiler, kamu maliyesi ve SPK dır. Hileyi önlemek için geleneksel olarak dış denetime odaklanılır. Bununla birlikte son yıllarda beklentiler tamamen, kaliteli, doğru, şeffaf, güvenilir finansal raporlama sorumluluğu üzerine odaklanılmaktadır. İşletme yönetimi yatırımcı çıkarlarını korumak, finansal raporların güvenilirliğini, şeffaflığını, kalitesini ve dürüstlüğünü garanti etmek zorundadır. Ayrıca yeterli ve etkili iç kontrol yapısı denetim fonksiyonlarının kalitesini garanti etmek zorundadır (Rezaee, 2002: 289)

Sarbanes- Oxley yasası'na göre denetim komitesinin sorumlulukları şunlardır. (1) dış denetçinin çalışmalarındaki dikkatsizlikten ve tazminattan direkt olarak sorumlu (2) bağımsız yönetim kurulu üyelerinden sorumlu (3) danışmana söz yetkisi verme yetkisi var, (4) dış denetçi tarafından denetim hizmeti olmayan herhangi bir şeyin yapılmasını onaylama yetkisi var, (5) muhasebe ve denetim sorunları ile ilgili personel için muhbir prosedürleri kurma yetkisi var (kırmızı telefon), (6) denetim komitesinde en azından bir üye muhasebe uzmanı olmak zorunda, (7) muhasebe işlemlerine ilişkin bağımsız denetçiden düzenli raporlar alması gerekli ve (8) işletme avukatından bozulmalara karşı rapor almak (Rezaee, 2002: 291)

İşletme yönetiminin, işletmede değişik taraflara karşı hakları ve sorumlulukları vardır. Geleneksel olarak işletme yönetimi işletmede varlıkların korunmasına dikkat eder. Oysa günümüzde varlıkların korunması veya çalınmasından ziyade finansal raporların güvenilirliğinin sağlanması için iç kontrol sisteminin etkinliğinin korunması ve geliştirilmesi için temel amaç konumuna gelmiştir. İşletme yönetiminde kaliteli finansal raporlama, iç kontrol sisteminin etkililiği ve denetim fonksiyonlarının güvenilirliği için şunlar gereklidir (Rezaee, 2002: 290).

- (1) Yönetim kurulunun çoğunluğunun gerçekte ve görünüşte bağımsız üyelerden oluşması,
- (2) sadece bağımsız yöneticiler denetim komitesinde yönetici olabilir,
- (3) dış denetçinin seçimi ve görev süresi denetim komitesine aittir,
- (4) yönetim çıkarları ile hissedarların uzun dönemdeki çıkarları yönetimin tavizlerine bağlıdır.

2.1.2.3.2. İşletme Muhasebecilerinin Etik Güvenceleri

İkna metotları, bir bilgi kaynağındaki teşviklerin bilginin güvenilirliğini etkilediğini öne sürerler (Mercer, 2004: 187). İşletme bilgi sisteminin merkezinde bulunan muhasebecilere sağlanan teşvikler ve yaptırımların da işletme muhasebe yöneticilerinin kararlarını büyük ölçüde etkileyeceği bir gerçektir.

İşletmelerde iç kontrol servisi finansal raporların güvenilirliğinde güvence kaynağıdır. Finansal raporlarda sorun çıktığında firmada çalışan muhasebeciler ilk devreye girenlerdir. Eğer yatırımcıların firmanın muhasebe hizmetlerinin kalitesini değerlendirme fırsatı olursa güçlü muhasebe servisine sahip firmaların finansal raporlarına güvenilirliği daha artacaktır. Ancak

finansal raporların güvenilirliği ve firma muhasebecileri arasındaki bağ konusunda pek fazla çalışma yapılmamıştır. Çalışmaların azlığının bir sebebi hem araştırmacılar hem de yatırımcılar için firmanın muhasebecilerinin kalitesini ölçmenin zor oluşudur (Mercer, 2004: 190)

Bununla birlikte son muhasebe usulsüzlüklerinden sonra işletmeler kurumsal etik davranış bildirgelerini yayınlarken özellikle işletmede çalışan muhasebeciler ve yönetim kurulunun bildirgelerin bir bölümünde kurumsal davranış ilkelerine uyacakları güvencesi istenmektedir. Günümüzde buna uygun kurumsal davranış ilkeleri firmalar tarafından yayınlanmaktadır. Ancak bu uygulama kurumsal yönetim ilkelerinde henüz yer almamaktadır.

2.1.2.3.3. Dış Güvencelerin Güvenilirliği

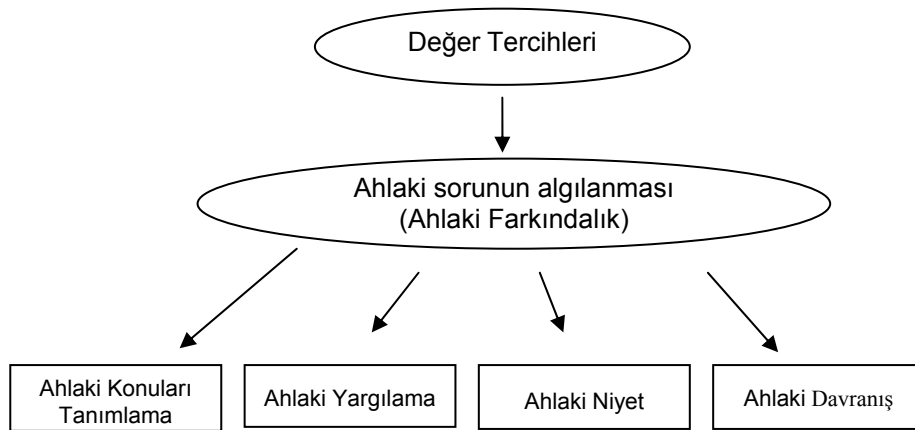
Denetleme faaliyetinin finansal tabloların güvenilirliği üzerine yapılan bazı çalışmalarda, diğer koşullar sabit iken denetlenmiş finansal raporların denetlenmemiş finansal raporlara göre daha güvenilir olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu çalışmalarda katılımcı bireylere ayrı ayrı, dış denetçi kontrolünden geçmiş ve geçmemiş finansal tablolar sorulmuştur. Bankacılar ve finansal analistler dış denetçi kontrolünden geçmiş finansal raporları daha güvenilir bulmuşlardır (Mercer, 2004: 189)

Ayrıca işletmenin kamuya duyurduğu işletme etik politikaları da işletmede etik politikaların uygulanacağına ve finansal tabloların doğru olduğuna ilişkin bir güvence sağlar. Bununla birlikte işletme etik politikalarına çalışanların uymaması durumunda muhtemel yaptırımlar belli iken, yönetimin Kurumsal Yönetim İlkelerine uymaması durumunda buna ilişkin kontrol mekanizmaları ya da etik komitelerinin bulunmaması bir eksikliklerdir.

2.1.3. Fırsatlar

Kurallar sanki bütün insanlar eşitmiş gibi vardır. Oysa insanlar üstlenmiş oldukları rollerden dolayı, farklı kurallara karşı sorumludur. Bazı kurallar fırsatçı yapıya sahip olmasına karşı bazıları dürüstlüğü gerektirir (Brinkmann ve Lms, 2003: 265). Rol farklılığında değerlendirme yargısı algıya bağlıdır etiksel algının ise davranışlar üzerinde etkisi vardır (Mele, 2005: 103).

Şekil 2.2. Değer Tercihlerinin Ahlaki Algılamaya etkisi



Kaynak: Türk Zeynep, (2004)

Muhasebecinin davranışta bulunmadan önce içinden geçmek zorunda olduğu alanı belirleyen unsurlar ahlak atmosferi olarak tanımlanmaktadır. Muhasebecinin içinde hareket ettiği ve hareket etmeye devam ettiği ahlaki atmosferin birçok unsuru vardır. Ahlaki atmosfer muhasebecilerin davranışlarını açıklamada yardımcı olmaktadır (Türk, 2004: 70)

2.1.3.1. İç Kontrol Sisteminin Yetersizliği

Usulsüzlük: yolsuzluk yapmak için fırsatların uygunluğu kavramını da içerir. Bireyler çeşitli sebeplerle, örneğin iç kontrol sisteminin zayıflığı ya da etkin olmaması ve kişisel hırslardan dolayı varlıkları kötüye kullanma

eğilimine sahip olabilirler. Hileli mali raporlama yapılması için yönetime; İşletme içi ve işletme dışı kaynaklar tarafından belirli bir çıkar hedefine ulaşmak için ya da bunun tersi durum için baskı yapılmış olabilir (UDS, No: 240, Madde: 8). Örgüt içindeki uygunsuz çalışma koşullarının, çalışanları uygunsuz davranışlara sevk ettiği ispatlanmaktadır. Bu koşullar şöyle örneklendirilebilir (Yılancı, 2003: 58)

- Kontrol ortamının olmaması ya da etkisiz kontroller,
- Alt yöneticilere yetki ve sorumluluk verilmemesi,
- Etkisiz bir yönetim kurulu,
- Uygun olmayan davranışları bulma ve raporlama konusunda ne yeterliliğe nede yetkiye sahip olmayan zayıf bir iç denetim fonksiyonu,
- Önemsiz ve gizli cezalar,

Hile, hile yapma fırsatlarının yaygın olduğu yerlerde gelişir. O halde işletmelerde hilesizliği başlatan en önemli unsur, hile yapılabilecek muhtemel tüm fırsatların en aza indirilmesidir. Bu kontrol mekanizmaları ve prosedürleri uygulaması sadece dolandırıcılığı en erken zamanda tespit etmeyi değil, aynı zamanda onu meydana geldiği ilk yerde önlemeyi gerektirir (Krummeck, 2000: 270).

2.1.3.1.2. Muhasebe Fırsatları

Muhasebe incelemelerinde, muhasebeciler için ahlak dışı uygulama fırsatları olduğu belirtilmektedir (Türk, 2004: 74) Türkiye Muhasebe Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları ekonomik gelişmelere paralel olarak sürekli güncellenmektedir. Ekonomik gelişmeler ve bilgi

teknolojisindeki gelişmeler ise muhasebe uygulamalarına yansımaktadır. Bununla birlikte muhasebe işlemlerinin bütününe yönelik düzenlemelerin kurallar ile yapılması imkânsızdır. Bu sebeple muhasebe karar alanlarındaki boşluklardan dolayı muhasebe uygulamalarından bazıları etik olmayıp bazı durumlarda fırsatçı yapıya sahiptirler.

Bazı yöneticilerin, GKGM kavram ve ilkelerinin sınırlarının dışına çıkmaksızın kazançlarını canlandırmak için fırsatları en iyi şekilde kullandıkları gözlenmektedir. Bu sorumsuzluk son dönemde batmaz denilen şirketlerin çöküşlerine yol açmıştır (Miller ve Bahnson, 1999: 88).

2.1.3.1.3. Sosyolojik, Ekonomik Fırsatlar

Sosyolojik, Ekonomik faktörlerin muhasebe etiği ile ilişkisi; Muhasebe, ekonomi toplumunun ürettiği bilgi ve kavramları kullanmaktadır. Muhasebe ile ekonomi topluluğu arasında bir iletişim bulunmaktadır. Muhasebe işlemleri ve raporları kullanılan bu dilin somut ifadeleridir. Diğer bir deyimle eldivenidir. Ekonomi toplumu ile muhasebe süreçleri etkileşim içindedir. Bununla birlikte bilgi teknolojilerinde çok hızlı bir gelişmenin yaşanması bazı ekonomilerde bilginin izlenmesinde etkin faaliyetler gözlenirken bazı ekonomilerde bu gerçekleşmemektedir. Son muhasebe usulsüzlüklerinden sonra bazı ülkeler ve onların ekonomi kurumları kendilerini ve hatalarını düzelterek kendilerini geliştirirken, bazı ekonomiler bunda aynı başarıyı gösterememektedir.

Oysa muhasebenin görevi bilginin üretilmesinde ve mali tablolara yansıtılmasında mümkün olduğu kadar mali olayın ya da olayların doğru sonuçlarının yansıtılmasını gerektirmektedir. Bu durum ise gelişmiş ülkeler ile gelişmemiş ülkeler arasındaki gelir farkı gibi bilginin üretilmesinde de kaliteli bilgi ile kalitesiz bilgi arasındaki fark kadar bir fark yaratmaktadır. Kaliteli bilgi üretecekken bu bilgiyi üretmemek, yani kalitesiz bilgi üretimi ile kaliteli bilgi arasındaki fark ekonomik toplum tarafından oluşturulan fırsatlardır.

Ekonomi kurumlarının ve yöneticilerinin genel kabul gören bakış açısının muhasebe uygulamalarına da yansıtacağı unutulmaması gereken bir gerçektir. Çünkü muhasebe ile finansal toplum arasında bir iletişim vardır. Finansal toplulukta etik olmayan uygulamaların normal ya da olağan görülmesi muhasebecinin de etik olmayan uygulamaları normal görmesine yol açacaktır. Finansal toplumda etik olmayan uygulamalara karşı muhasebecilerin mücadele etme olasılığı da düşük olacaktır.

Günümüzde finansal piyasalarda, finansal piyasanın gelişmişliğine bağlı olarak, gelişmiş piyasalarda kuralların yokluğu subjektif kararlar için bir fırsat olmadığı gibi kanun ve kurallar doğru davranış için ulaşılabilecek azami amaçlar olmayıp, doğru davranışın gerçekleştirilmesinde asgari amaçlardır. Oysa gelişmemiş piyasalar ya da ekonomilerde kuralların yokluğu subjektif uygulamalar için bir fırsat olarak görülmekte ve mevcut yasalar ve kurallar ulaşılması gereken azami doğru gibi yanlış bir algılama bulunmaktadır.

Yasa ya da kurallar ile muhasebenin bir alanında düzenleme yapılmamış olması bazı uygulayıcılar tarafından faydacı bir yaklaşımla istenilen uygulamanın yapılabileceği olarak algılanmaktadır. Böyle bir durumda davranış yapıldıktan sonra da, davranışa uygun kural çıkarılmaktadır. Gerçekte hiçbir ülkede ekonomik olayın bütünü kapsayacak kanun ve yönetmelik çıkarılması imkânsızdır.

TÜSİAD'ın yaptığı bir araştırmada (1992) "Bireyler neden ahlaki olmayan davranışlarda bulunurlar?" sorusunun cevapları (Türk, 2004: 75);

(a) Ahlaka uygun davranmanın olumsuz sonuçlarını önceden tahmin edemedikleri için,

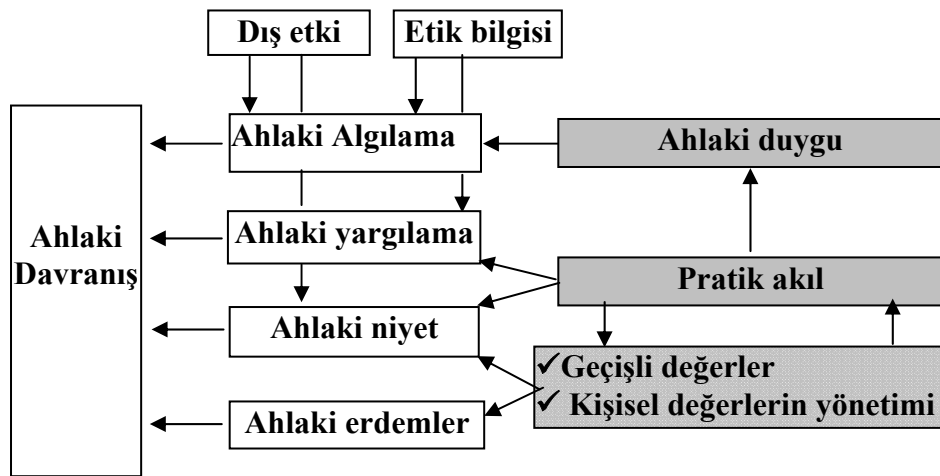
(b) Ahlaka aykırı davranışların bedellerini anlayamadıkları için şeklindedir.

2.2. Etiksel Davranışı Birleştiren Faktörler

İskoçya Uzman Muhasebeciler Enstitüsü'nün parolası, doğrunun bulunmasının üyeleri için temel görev olduğudur. Doğru muhasebecilik ve dürüstlük keyfilikten daha çok ahlaki davranma isteğini ifade eder. Doğru söylem için ise bir ölçüt oluşturan ya da belirleyen felsefi bir genel teori olamaz. Muhasebeci için “doğru teorisinin” somut bir örneği, muhasebe dilinin nasıl kullanılması gerektiği ve muhasebe raporlarının dayandığı çeşitli ölçümlerin ve testlerin nasıl uygulanması gerektiği hakkında kapsamlı bir yol gösteren muhasebe kural ve ilkeleri kümesidir. Diğer bir ifade ile kavramsal iskelet projesidir (Arthur, 2004: 369- 370).

Rest (1986) etiksel yargılama sürecini; etiksel sorunu algılamak, yargılama yapmak, ahlaki niyeti oluşturmak ve ahlaki hareket olarak dört aşamalı olarak öngörmüştür (Roxas ve Stoneback, 1997: 507). Rest'in dört ögeden oluşan modeli aşağıda görüldüğü gibi bir işlemi ifade etmektedir (Dunn ve Diğerleri, 2003: 11). Muhasebe literatüründe benimsenmiş olan bu model süreci, dört kısma ayırır (Shafer, 2002: 246).

Şekil: 2.3 Etiksel Davranış için Kurucu Faktörler ve Değerler



Kaynak: Male Domenic, (2005)

1.Adım; Ahlaki bir sorun olduğu kabul edilmelidir. Karar verici vereceği kararla ilgili tarafların refahlarını etkileyebilecek belli bir kararın yönünü değerlendirmelidir, (Etiksel hassasiyet).

2.Adım; Karar verici uygun bir hareket seçebilmelidir,(Etiksel Yargılama).

3.Adım; Karar verici kendi kişisel çıkarlarını ahlaki değerlerden ayırarak önceliği ahlaki değerlere vermelidir, (Etiksel niyet).

4.Adım; Karar verici daha önceki adımlarda tanımlanmış kararı uygulamak için yeterli ahlaki bilgi ve açıklığa sahip olmalıdır, (Etiksel Davranış).

2.2.1. Ahlaki Algılama

Ahlaki algılama, bir konunun ahlaki muhtemel etkilerini tanımayı, mevcut olan faaliyetlerin alternatif yönlerini belirlemeyi ve bu faaliyetlerin sonuçlarını değerlendirmeyi içerir. Bir konunun muhtemel ahlaki etkileri doğru şekilde belirlenir belirlenmez, faaliyetlerin ahlaka uygun olduğunu belirleyen etik bir yargıda bulunulacaktır (Shafer, 2002: 246).

Algılama, duyusal bilginin anlamlandırılması ya da yorumlanması sürecidir. Kısmen nesnel gerçeklere, kısmen de kişinin hayallerinde sahip olduğu öznel bilgilere dayalı olarak yapılmaktadır. Algılamayı etkileyen temel faktörler (a) geçmişte kazanılan deneyimler ve ön yargılar, bilgiler (b) ve beklentilerdir (Senemoğlu, 1998: 297).

Birincisinde, bireyin uyarıcılara verdiği anlamlar, büyük ölçüde geçmişte edindiği tecrübeler ve bilgilere dayalıdır. Muhasebecinin bir davranışın etik olup olmadığını değerlendirmeden önce etik davranış ve doğrulukla ilgili kavramları ve muhasebenin temel etik ilkelerini öğrenmesi

gerekir. Eğer muhasebecinin bu öğrendikleri yanlış ve yetersiz ise, sonraki uyarıcıları yanlış algılayabilir. Yani  n  ğrenmelerdeki eksiklik nedeniyle sonraki uyarıcıları yanlış algılayabilir ve yanlışlığa neden olabilir. Algılamayı etkileyen ikinci faktör beklentidir. Bir olay ve objeye verilen anlam, kişinin yaşantılarında kazandığı beklentiden etkilenir (Senemoğlu, 1998: 298)  rneğin bir muhasebecinin “gerçek değer” yargılamasında; çevresindeki muhasebecilerin gerçek değerin tespitinde sübjektif tespit yöntemleri uygulamaları sonucu “gerçek değeri” sübjektif olarak algılamışsa, böyle bir beklenti i ine girecektir. “Gerçek değer” sübjektif olmasa bile algılamaları bu beklentiden etkilenecektir. Gerçek değer yargılamalarında zorlanabilecektir.

Throne’a göre kişinin bulunduğu ahlakı gelişim düzeyi etiksel karar verme sürecinde etiksel duyarlılığın algılanması ile başlar. Bu safhada karar verici belli bir durumdan etkilenecek tarafların durumlarını fark eder. Bu yüzden ahlaki sorunun içeriğini tanımlar. Etik davranışa karar vermeden önce kişinin etiksel bir sorunun varlığını kabul etmesi gerekir (Amstrong, ve Diğerleri, 2002:4)

Etik davranışların düzenlenmesi için bir potansiyel mevcuttur. Hatta doğru ve yanlış ayırt edebilme sezgisinin de elimizin altında bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu ise etik kararlarda, yönlendirilmesi gereken iki tür etki olduğunu s yleyebilmemizi sağlar; (1) muhasebecinin kişisel ahlakı ve(2) etik sürecini değiştiren veya onu bölen dışsal etkiler. Yasal sınırlandırmalardan ibaret olan mesleki etik kurallar, davranışlar için gerekli olan yönlendirmenin etkin aygıtları gibi görünmektedirler (Schweikart, 1992: 474)

Ahlaki duyarlılık, bir durumun etiksel boyutlarının özne tarafından tanımlanması ya da kavranmasıdır. İnsanın belli bir  l de diğer insanların neye ihtiyaç olduğunu algılanması ile başlar. Muhtemel durumları yorumlamayı ve bu durumla ilgili ahlaki unsurlardan haberdar olmayı gerektirir. Muhasebeci uygulamada bazı insanların lehinde ya da aleyhinde işlem yapmak isteyebilir. Bunun nedeni ise duygularıdır. Bu durumda ise

ahlaklılık kuşkulu olabilir. Bu yüzden ahlaki duygular ahlaklı davranmak için yeterli olmayabilir. Pratik bilgi ahlaki hassasiyeti getirir. Pratik akıl her bir durumda “ahlaki iyi” yi kapsar. Bununla birlikte dış etkileri dikkatle algılamayı da içerir. Eğitim ve etiksel bilgi ahlaki duyguları artırabilir ya da azaltabilir (Male, 2005: 104).

Etiksel farkında olma seviyesini artırmak, meslekte doğruluk seviyesinin artırılmasına ve ahlaki gelişim seviyesinin yükseltilmesine katkı sağlar. Rest'e göre (1986) iyi bir etik karar verebilmek için gerekli olan, spesifik bir durumdaki etiksel ikilemi önceden görüp fark etme yeteneği etiksel farkında olmaya bağlıdır (Cohen ve diğerleri, 2001: 321).

Meslek, kendi uygulayıcılarının davranışlarını, etik yasaları kullanarak düzenler. Bu yasaların işlevi, muhasebecilerle mükellefleri arasındaki ilişkiyi niteleyen etik standartları vurgulamaktır. AICPA meslek ahlak kuralları (1992) ilkelerden ve kurallardan oluşur. İlkeler amaç odaklıdır ve mesleğin teknik standartları ve etik kurallar için çerçeve oluşturur. Muhasebecilerin ulaşmaya çalıştıkları bu ilkeler etik sorumluluktan bahseder ve muhasebeciye kamuya, mükelleflerine ve meslektaşlarına karşı taşıdıkları sorumlulukları belirlemek ve gözetmek konusunda tavsiyeler verir. Ve Bu ilkeler “onurlu davranış” kavramına ve kamusal çıkarlara, kişisel çıkarın feda edilmesi pahasına da olsa, kesin bir bağlılık taşır. Bu ilkeler (1) kamusal faydayı gözetmeyi, (2) doğruluğu, (3) nesnelliği ve bağımsızlığı ve bunların yanında (4) özenliliği içerir. Bu kurallar yasanın yaptırıma tabi kurallarıdır (Mintz, 1995: 9- 10).

Muhasebe yöneticilerinin temel sorumluluklarına ek olarak etiksel bir çatışma olduğunda bu çatışmanın da çözülmesi gerekir. Etiksel değerleri bilmek tek başına yeterli değildir. Doğruluğun gerçekleştirilmesi de gerekmektedir (Mele, 2005: 101). Doğru davranmak için muhasebeciler hangi özelliklerin erdem olduğunu bilmek zorundadırlar ki başarı için standartlar belirlenebilsin. Doğruluk; sağlam bir taahhüt ve zayıf iradede uzak bir erdemdir (Carroll, 1998: 149).

2.2.2. Etkilerin Yoğunluğu

Ahlaki yoğunluk inşa etmek pek çok temel bileşen içerir. Sonuçların büyüklüğü sorun olan ahlaki hareketin kurbanlara (veya yararlananlara) verilen zararlarının (veya yararlarının) toplamını içerir. Etkinin olasılığı aslında, ahlaki konuda hareketin sebep olacağı zararın (veya yararın) olasılığına paraleldir. Ahlaki sorun, ahlaki davranışın sonuçlarının başlangıcı ve şimdi arasındaki zaman uzunluğunu ifade eder (Valantine ve Gary, 2003: 329).

2.2.2.1. İçsel Etkilerin Yoğunluğu

Kadous'a göre (2001) etki, değerlendirme sürecine bilgi olarak katıldığında, bu etkinin değerlendirme sürecine tesiri, bireyin duygusal durumunun farkına varmasını sağlayarak olumsuz etkiler azaltılabilir. Etki dışsal bir koşuldan çıkıp sürece katılmaktadır. Eğer olumsuz etki, karar verme sürecine katılan bir girdi ise yönetici konumundaki karar vericilerin durumunda hislerin yönlendirmesi kişinin duygularını değiştirebilecektir. Ancak bu hislerin değerlendirme sürecindeki etkilerini azaltabilir. Bireylerin kendi hissel durumlarının farkında olmaları, onları hangi duyguyu niçin hissettiklerini düşünmeye teşvik edecektir. Bu farkındalık ile birlikte bireyler karar verme süreçlerine kattıkları hissel unsurları azaltacak ve bunların yerine normatif unsurlar koyacaklardır. Ancak bunun için çelişkinin veya olumsuz etkinin şiddeti değişken nitelikte olmamalıdır (Sawers, 2002: 19-20)

2.2.2.2. Dışsal Etkilerin Yoğunluğu

Etik karar verme sürecini anlamanın püf noktası, mümkün olabildiği kadar çok etkeni bir arada göz önüne alabilmektir. Ancak bütün bu faktörler birbirleriyle iç içe olduğundan bu biraz zor olacaktır. Bunun yanında problem içeren durumlarla yeteri kadar karşılaşmak da değer sistemlerini ve

muhasebe kararlarını etkileyen dışsal etmenleri anlamaya yarayacaktır (Schweikart, 1992: 477)

Erdemler, muhasebecilerin işverenlerine, mükelleflerine ve topluma karşı olan etik yükümlülüklerini görmelerini sağlayan kavramlardır. Mesela, bir muhasebeci, bir mükellefin hesap denetimini yapmak gibi mesleki faaliyetleri yaparken nesnel davranmak için tarafsızlık ve açık fikirlilik gibi meziyetlere sahip olmalıdır. Bu meziyetler faaliyetin dış etkilerden uzak gerçekleşmesini ve çıkar çatışmalarına yol açmamasını sağlayacaktır. Tarafsızlık, vicdani yargılar için zorunludur ve finansal değerlendirmelerin adil şekilde yapılmasını sağlar. Bunun yanında muhasebeciler mesleki sorumluluklarını yerine getirirken bu erdem doğrultusunda hareket etmelidirler (Mintz, 1995: 5).

Shaw ve Constanzo (1970), muhasebecinin yaşam alanını, etik çelişkinin iki dışsal etmeniyle birlikte sunmaktadır: “etki küresi”nin davranışları etkileyen dış yüzeyi, kişinin ulusal çevresi tarafından belirlenir. Yani ulusal bazda etik davranış, kısıtlanmış niteliktedir. Muhasebeci kendi ulusal çevresine kendisi uyum sağlamış niteliktedir ki bu çevre, kültür, değerler, ekonomik ve politik sistemler aracılığıyla kurulur. Bu dışsal etki, meslek etiği kurallarının, yasaların, müşteri şirketin ve kamunun tesirlerinden oluşmaktadır. Bu tesirler ulusal çevrenin alanı içinde ortaya çıkarlar ve onun bir sonucudurlar. Bilindiği üzere kamusal tesir denetleme faaliyetinde daha etkin iken, işletme yönetiminin veya müşterinin tesiri vergilendirme faaliyetinde daha belirgindir (Schweikart, 1992: 476). Bir iş yerinde genellikle kararlar birkaç kişi ile alınır. Başkalarına zarar verecek karar alınırsa mesela çevre kirletiliyorsa veya alınan ürün veya hizmet kullanıcıya zararlı ise o zaman her bir kişinin (kararı alan her bir kişinin) sorumlu olduğu ve suçlu olduğu tartışma konusudur (Carroll, 1998: 156).

Söz konusu birey o zararlı etkiye neden olsa da durum aynıdır. Yani bireysel ahlaki sorumluluğun, yasal sorumluluk gibi dağıtım özelliği yoktur.

Birlikte(ortak olarak) belirlenen etkiler için kişisel ahlaki sorumluluk tek başına belirlenen etkiler ile aynıdır. Bireysel ahlaki sorumluluk kanunlaştırılmaz. Öğrenilmesi lazımdır (Carroll 1998: 157).

Finansal bilgilerin yanlış ifade edilmesi durumsal ve konuya bağlı bir değişkendir. Ahlaki karar verme süreci üzerinde bu tür değişkenlerin etkilerini araştırmak için, karar vericilerin özellikleri gibi diğer potansiyel değişkenler üzerinde değil de, ahlaki konuların karakteristikleri üzerine odaklanan bir modele ihtiyaç vardır. Ahlaki yoğunluk teorisi böyle bir odaklanmayı sağlar (Shafer, 2002: 246).

Morris ve MacDonald (1995), ahlaki yoğunluğun; sonuçların önemi ve sosyal oy birliği olmak üzere iki boyutunu inceleyen deneysel araştırmalarında sonuçların “değerler” den daha önemli olmaya yatkın oldukları sonucuna varmışlardır. Singer (1998) ise ayrıca sonuçların önemini ve sosyal uzlaşmanın ahlaki yargılamada çok önemli etkileri olduğunu keşfetmiştir. Frey (2000) iki ahlaki senaryo ile ilgili olarak yöneticilerin kararlarında, sonuçların önemi, sosyal uzlaşma ve etki ihtimallerinin en önemli etkilere sahip olduğunu bulmuştur. Sonuçların önemi, öngörülen bir faaliyetten kaynaklanan zarar ya da faydaların özeti anlamına gelir. Sonuçların öneminin yüksekliği daha büyük ahlak yoğunluğuna yol açar. Etki ihtimali, sonuçların gerçekten ortaya çıkma ihtimalidir. Gerçek bir zarar ihtimali nispeten düşükse, senaryonun ahlaki yoğunluğu da düşük olacaktır. Ahlaki bir hareketin maddi yakınlığı, hareket ve bunun sonuçlarının başlangıcı ve sonuçları arasındaki zaman dilimine denmektedir. Jones’a (1991) göre insanlar gelecekteki olayların sonuçlarının etkilerine önem vermezler bu nedenle sonuçların önemi göz önüne alındığında gelecekte meydana gelecek olaylar yakın zamandaki olaylardan daha az ahlaki yoğunluk taşıyacaktır (Shafer, 2002: 247).

Sosyal uzlaşma; bir hareketin ahlaki mi yoksa ahlaka aykırı mı olduğu konusunda uzlaşmanın boyutu demektir. Daha büyük oy birliği daha büyük

bir ahlaki yoğunluğa yol açar. Ahlak yoğunluğu ahlak karar vermede sonuçların öneminin ve sosyal fikir birliğinin esaslı bir destek sağladığını gösterir. Ancak ahlak yoğunluğunun bütün kısımları ahlaki karar verme senaryoları ile bağlantılı değildir. Yani farklı karar bağlamlarını inceleyen araştırmalar arasında değişiklikler beklenebilir. Belirli bir ahlak bağlamında ahlak yoğunluğu kavramı uygulaması, bu bağlamın ilgisinin bulunduğu şey hakkında dikkatli düşünmeye dayanmalıdır (Shafer, 2002: 248).

2.2.2.3. Karar Vermekten Kaçınma

Ampirik çalışmalarda tercihe dair bir beklenti ortaya çıksa bile tercih yapmak için bunun yeterli olmayabileceği ifade edilmektedir. Bir davranış olarak kaçınma genellikle olumsuz etkilerin üstesinden gelmeyi amaçlayan bir mekanizmadır. Psikoloji literatüründe olumsuz etkileri artıran özgürlüğün yitirilmesi, pişmanlık kaygısı ve tercih yapmanın zorluğu gibi durumlar tercih yapmaktan kaçınmaya neden olabilir. Özgürlüğün yitirilmesi durumu bireyi özgürlüğünü tekrar kazanmak için tepkisel olarak motive de edebilir.

Özgürlüğü kullanmayı güçleştiren her durum bir tehdit yaratır. Karar vermek bireyde diğer alternatifleri seçme özgürlüğü konusunda tehdit hissi uyandırabilir ve bunun sonucunda birey yitirdiğini düşündüğü özgürlüğünü geri kazanmak için tercih yapmaktan kaçınabilir. Tercihlerin unsurlarını ve niteliklerini karşılaştırmak zorlaştığında veya bu unsurların birbirleri yerine ikame edilmesi zorlaştığında, tercih yapmakta güçlük ortaya çıkar. Bireyler, bu çelişkileri çözmeye çalışırken, olumsuz etkileri tecrübe ederler. Çelişkiler keskinleştğinde bireylerin tercihten kaçınmaya meylettikleri öne sürülmektedir (Sawers, 2002: 6).

Tercihten kaçınma durumu olumsuz etkilerin bir sonucu olarak görülmektedir. Olumsuz etkinin durumuna ve bu etkinin daha önceki tecrübeler ya da öngörülme durumlarına göre farklılaşır. Özgürlüğün yitirilmesi durumunda oluşan olumsuz etki, bir veya daha fazla bireyin

seçeneklerinin tehdit altında kalmasının sonucudur. Pişmanlık korkusu durumunda olumsuz etki ise; Yanlış tercih yapma kaygısının ve geçmiş deneyimlerin veya tasavvur edilen pişmanlığa dair bir kaygının sonucudur. Bu korku, öngörölmüş olumsuz etki olarak adlandırılabilir. Tercihin zorluğu durumunda olumsuz etki seçeneklerin, barındırdıkları unsurlardan kaynaklanır ve karar verme anında deneyimlenir (Sawers, 2002: 7).

Bununla birlikte her bir risk tecrübesi ve risk tecrübesi hakkında bilgi insanda endişe, üzüntü ve heyecana neden olur. Bu hayatın bir gerçeğidir ve kimse bunu görmezlikten gelemmez. İlki bir tehdit geldiğinde riski tanımamıza izin verir. İkincisi ise biraz şüphelidir. Bilimsel risk bilgisi bizim tahmin yapmamıza, korunmamıza ya da kontrol yapmamıza izin verir. Gerçek risk bilimi bize riski ortadan kaldırmamızda güç verir. Fakat bizim riski anlamadaki zorluklarımız felsefeden çıkarılır. Riskin düzenli nedenleri yoktur. Oysa bilim düzenli sebeplerle gelen bilgidir. (sebeplerin sonucu) Biz bir riske neden olan etkileri rastlantısal olarak öğrenebiliriz. Fakat neden rastlantısal etkiler olduğunu bilemeyiz. Nedenlere daha az güvendiğimizde göz ardı ederiz ve bir riske katkı yapan faktörleri analiz ederiz. Fakat riskin kendisi hakkında az bilgiye sahip oluruz (Alejo ve Sison, 2000: 290).

Tercih zorluğu etmeni, diğer alternatiflerin öğelerini de göz önünde bulundurduğundan bir ekonomik karar alma sürecinin temel unsurlarıyla doğrudan ilgilidir. Bağımlı muhasebeciler, bu unsurları belirlemek ve özetlemek için analitik vasıtalar kullanırlar. Ve Bu vasıtalar sayesinde mesleki karar alırken, olumsuz etkiler getirecek unsurlara sahip tercihleri yapmamaya çalışırlar. Sonuç olarak “tercih zorluğu” unsuru, analizlerin harekete geçmenin uygun olduğunu belirtmelerine rağmen, muhasebecilerin neden hareket etmemeyi tercih ettiklerini incelemek için kullanılabilecek en iyi çıkış noktasıdır (Sawers, 2002: 7).

Seçeneklerin özelliğı de içinde bulundukları çelişkinin şiddetini etkiler. Tercih yapmak güçleştikçe çelişki de şiddetlenir Örneğın, dikkate alınan

seçenekleri karşılaştırmak zor olabilir veya bunlar “değer” barındıran amaçları ikame etmeyi gerektirebilir. elişkinin şiddeti sadece karar vericinin psikolojik durumunu etkilemekle kalmaz, aynı zamanda hangi seçeneğin tercih edileceğini veya bir tercih yapılıp yapılmayacağını belirler. Tercih yapmak güçleştikçe olumsuz etkinin derecesi de artar. Daha fazla olumsuz etki, tercihten kaçınma için daha belirgin bir eğilim yaratır (Sawers, 2002: 8-9).

Riskli durumlara dair değerlendirmelerin de kısmen, kaygı, korku, endişe gibi duygulardan etkilenebileceği ortaya konulmuştur. Örneğin, kaygı, ilgi ve ajitasyon gibi muhasebecinin kendisinden kaynaklanan durumların belirginleşmesiyle uygulamalarının riskliliğini daha titizce incelemeye başladığı söylenmiştir. Bu durumlardan kaynaklanan kaygıların yarattığı titizlik muhasebecileri daha düşük, ancak kendisi için daha güvenilir uygulamaları tercih etmeye itebilir. Yani olumsuz etkiler bağımlı muhasebecilerin olumsuzluklarla baş etmesi için yeni stratejiler geliştirmelerine ve tercihten kaçınmalarına yol açmaktadır (Sawers, 2002: 10).

Etkin mesleki düzenlemelerin ve kurumların olmaması ya da işlerini kaybetme korkusu bağımlı muhasebecileri etik olmayan yada yasal olmayan uygulamalar yapmaya itebilmektedir. Olumsuz etkilerin artması, alternatiflerle ilgili değerlendirmeleri ve yapılacak tercihle ilgili muhakemeleri etkileyecektir. Olumsuz etkilerin bir çeşit bilgi olarak kullanıldığı gösterilmiştir. Ancak bu bulgular, bütün ekonomik karar verme süreçlerinde bireylerin duygularını değerlendirme süreçlerine kattıklarına dair bir genelleme yapmaya izin vermez (Sawers, 2002: 10).

Özgürlüğün belirli şeylerden kurtulmuş olmak ve belirli bir şeyleri yapabilmek olmak üzere iki anlamı vardır. Diğer bir ifade ile olumlu ve olumsuz anlamları vardır. Örneğin bir muhasebeci adayının meslek stajını tamamlayıp meslek sınavlarında başarılı olması ona muhasebeci olma

imkânı tanıyacaktır. Muhasebeci sertifikasını almakla kazanacağı özgürlük hem bir şeyden kurtulmayı, hem de profesyonel olarak muhasebecilik yapmayı içerir.

Nietzsche özgürlüğü ifade etmek için sunu sorar: “sen özgürüm demekle ne kastediyorsun?” Bir baskıdan kaçıp kurtulduğunu mu? Yoksa insan olarak, davranışlarını özgürce seçebilme yetisine sahip olduğunu mu?” Nietzsche özgürlüğü bireyin kendi hareketlerini, kendi iradesiyle seçmesi olarak görmektedir. Seçme bireyin davranışlarını kendi kişisel iradesi ile tayin edebilme iktidarındır. O halde özgürlük iradenin serbest kullanımına bağlıdır.

İradeyi etkileyen etkenlerde duyguların büyük rolü bulunmaktadır. Bireyin davranışını, içten ve özgür iradesi ile tayin edebilme erkine sahip olması, onun edindiği düşünce tarzına, vicdanına göre hareket ettiğini kabul etmektir. Yani burada bir taraftan iyi’yi kötü’den ayırt etme diğer taraftan akli yetilerini kullanma esas olacaktır. Tutkuların baskısı ve bilgisizlik iradeyi etkiler. Tutkuların esiri olan bilgisiz bir kişi kendince bu tür serbestlikten ve başıboşluktan yararlanabilir. Bu durum aslında bir özgürlük değil cahilliğin esiri olmaktır (Hirsch, 1996:133- 134)

2.2.3. İşlevsel Yargılama

İşlevsel yargılama, muhasebecinin öznel/ nesnel unsurları birbirinden açık fikirli olarak akıl süzgecinden geçirerek davranışın doğruluğunu etiksel yargılama sistemleri ile ilişkilendirmesidir. Etiksel yargılama unsurları temel etik sistemlerini (fayda bilimi-görev bilimi) ifade etmektedir. Kant dikkate alma ve gözetme duygusuna özel bir önem vermektedir. Çünkü bu kendisini akıl süzgecinden geçirmiş aynı zamanda kendi kendisini denetleyen bir duygudur. Bu göz önünde tutma duygusu meyilleri motive eden güce engel olmakta ve eyleme ket vurmaktadır (Topakkaya, 1998: 77). Öngörülen davranışsal kontrol ne kadar büyükse bir bireyin etiksel davranışı uygulamaya niyeti de o kadar güçlüdür (Carpenter ve Reimers, 2005: 119).

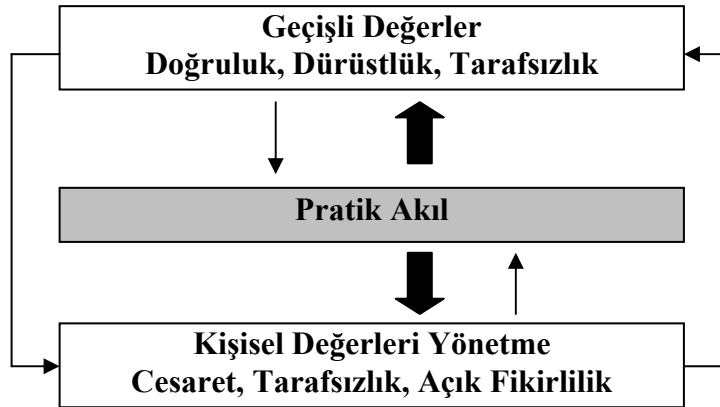
Ahlaki güdü kavramından, bir davranışta bulunurken ahlaki hareketin yönünü isteksizce dikkate almak anlaşılır. İnsanda "iyi değerler" diğer değerlerin yerini alır. Ahlaki sonuçlar için kişisel sorumluluk alınır. Bir başka deyişle ahlaki değerler diğer değerlerin üstünde tutmayı gerektirir. Ahlaki güdü daha çok kişiyi iyi bir etiksel değerlendirme yapmaya zorlar. Böylelikle uygulamada doğru hareketin seçilmesinde kritik bir rol oynar. Pratik akıl ve geçişli ahlaki değerler (dolaylı olarak kişisel değerlerin yönetimi) ahlaki güdüyü besler. Çünkü pratik akıl ve ahlaki değerler kişiyi doğru hareket yapmaya sürekli olarak güdüler. Dışsal güdüler, örneğin ahlaki rol modeli, etiksel liderlik, kültür, eğitim vb insanların ahlaki davranışa motive edilmesinde rol oynayabilir (Mele, 2005: 104).

MacIntyre (1984) pratiğe yansımış erdemleri, (bir ödül olarak) "iyi" ile ilişkilendirir. Burada pratik derken kastettiği, sosyallik içerisinde kurulmuş, tutarlı ve karmaşık insani aktivitelerdir. Bu aktivitelerin yetkin standartlarına ulaşma çabası içerisindeyken ise bazı içsel ödüller ortaya çıkar. Macintyre bir pratiğin dışsal ödüller (para, ün, güç gibi) ile içsel ödüller arasında ayırım yapmaktadır. Macintyre için "pratik" pek çok farklı faaliyet için kullanılabilen genel bir terimdir. Örneğin Macintyre futbol oyununu bu tür bir pratik olarak görür. Futbolun içsel ödüllerini bir takım olarak birlikte oynayan insanların kendi becerilerini seri ve verimli şekilde ortaya koymalarıyla oluşur. Bu tür bir yetkinliğin sonucu olarak, takımın üyeleri diğer takımdan iyi oynadıkça övgü kazanırlar. Futbolun dışsal ödüllerini ise bir kupayı kazanmanın getirdiği prestij, ün v.s. olacaktır.

MacIntyre muhasebe pratiği sürecinde içsel ödül yaratan beş belirgin pratiği şöyle sıralar: dürüstlük; başkalarının ekonomik durumunu gözetme; ortaklıklar ve çelişkiler konusunda hassaslık; muhasebeciliğin iletişimsel karakteristiğine önem verme ve ekonomik verilerin doğru yayınlanmasını sağlama. Ardından bu erdemlerin farkına varmayı engelleyen üç unsur sayar; dışsal ödüllerin baskınlığı (prestij, konum, para v.s.), kurumların yozlaştırıcı

gücü ve kurallar ve erdemler arasında ayırım yapma konusunda başarısızlık (Mintz,1995: 9).

Şekil 2.4. Ahlaki Değerlerin İşlemcisi Olarak Pratik Akıl



Kaynak: Mele Domenec, (2005)

Şekil 2.4.de gösterildiği gibi pratik akıl neyin doğru olduğuna ilişkin her bir durumdaki eyleme bakarak ve kişisel değerleri yöneterek karar verir. Kişisel değerlerin yönetiminde gerekli olan durumlarda pratik akıl yöntem geliştirir. Bunun sonucunda eylem ve mesleki değerler birbiri üzerine etkide bulunur. Adalet cesareti gerektirir, cesaretin geliştirilmesi de adil olmaktan beslenir (Mele, 2005: 104). Aristo'ya göre duygular insanın dengesini bozar ve bozulan denge insanı kötü davranışlara iter. Yaşam nedenlerini kullanarak duyguların kötü etkilerini önleyebiliriz. Ona göre etik, değere özgüdür (Stohr, 2002: 33). İyiliğin en üst sınırı aklın kullanımı ile ilgilidir. Aklın kullanımı ise Pratik aklı gerektirir. Pratik akıl hem aşırılığı hem de eksikliği önlemeye yardımcı olmaktadır (Türk, 2004: 8)

Bireye cesaret verecek erdemlerin, bireyin tercihi ertelemek yönündeki isteğini azalttığını söyleyebiliriz. Değerlendirme sürecine, bireyin her seçeneğin unsurlarını ayrı ayrı dikkate almasını sağlayan bir adım daha eklemek, bireylere seçenekleri daha derinlemesine düşünmek ve onları hayatlarında bir yere oturtmaya çalışmak konusunda yine cesaret verecektir. Bu seçenekler üzerinden giden bu kafa yorma süreci, daha çok problem

odaklı çaba mekanizmasının bir parçasıdır. Problem odaklı bir yaklaşımın olumsuz etkilere nasıl tesir ettiğini açıklayamaz. Çaba mekanizmalarıyla olumsuz etkilerin etkileşim içinde olduklarını söyler; yani olumsuz etkiler ve seçilen mekanizma ayrı ayrı birbirlerine tesir edebilirler. Örneğin bireylerin, tercihten kaçındıktan sonra bildirdikleri olumsuz etkiler, tercih yapan bireylerin bu tercihten önce bildirdikleri olumsuz etkilerden daha hafif seviyede olmaktadır (Sawers, 2002: 20)

Bir kişinin karakterinde pratik akıl önemli yer tutar. Pratik akıl bir alışkanlıktır. İyi alışkanlık ya da erdem ve kötü alışkanlık ya da ahlaksızlık kişilikle bağlantılıdır (Mele, 2005: 102). Akıllılık ve iyi karar gibi zihinsel beceriler birçok yönden tercih edilirler, ayrıca cesaret, kararlılık ve azim gibi karakter belirleyen özelliklerde önemlidir. Fakat doğanın bu hediyeleri kötü niyetli bir insanda kötü ve zararlı hale gelebilir. Muhasebeci karakter özelliği olarak doğruluk, adalet, tarafsızlık, ılımlılık ve tahammül gibi tüm gerçek erdemleri kapsamalıdır. Muhasebecilerin işi birçok insanın hayatını etkilediği için doğruluk, özellikle muhasebecilerin kullanmalarına uygun olan bir idealdir (Carroll, 1998: 144).

Ahlaki erdemler, ahlaki bir davranış için kalıcı karakterler ve içsel güçtür. Bu erdemlerin muhasebe ile özel bir ilgisi vardır. Doğruluk, tamlik ve güvenilirlik gibi erdemler genel iyiye, minnettarlık ve iyiliğe hizmet eder. Kişisel değerlerin yönetimi, bir durumda insanın ne yapması gerektiğine ilişkin olarak içsel direnci yenmesine yardım eder. Pratik akıl her bir durumda doğru hareket edebilmek için doğru algılama kapasitesi sağlar. Ve Her bir değer için içeriğine karar verilmesine yardımcı olur (Mele, 2005: 104).

2.2.3.1.Sübjektif Yargılama

Sübjektif değer yargılaması devamlı referanslarla ilişkilidir. Genellikle gerçek olgulara dayanan gözlemlere karşı neyin iyi, neyin kötü olduğu ile ilgilidir. “Kişisel değer” de bilginin sorgulanması yoktur. Buna karşın duygu,

takdir ve istek vardır. Bazı filozoflara göre her birimizin kişisel değerleri aldatıcıdır ve hakkında konuşulan objeyi açıklayamaz, ancak sadece bizim değerle olan ilişkimizi açıklayabilir (Bourguignon, 2005: 360).

Sübjektivistler bir davranışın doğruluğu ya da yanlışlığını değerlendirmede duygu ve sezgilerin yeterli olduğunu ileri sürerler. Onlara göre bir davranışın doğruluğu ahlaki yargılama tarafından değil, ahlaki niyetler tarafından desteklenir normatif durumlara inançları uygulamak imkânsızdır. Çünkü normatif kararlar rast gele uygulanabilir. Bundan dolayı ahlaki tartışma yapmak anlamsızdır, kişi kendi tercihlerini değerler arasında yarıştırmak kendi kararını verebilir (Haigh, 2006: 11).

2.2.3.2. Objektif Yargılama

Objektiflik düşüncesi anlaşılması zor olsa da, yapısı gerçekçi bir şekilde bir işlemin/olayın birkaç özelliğinden ziyade, bir muhasebe işleminde/olayında nesnenin bütün unsurlarının gözlemleyerek tanımlanabilir. Bu tanım verilince, nesnelliğin doğası nesnelliğin bulunduğu "testlerden" ve diğer anlaşılması güç fikirlerden kolaylıkla ayırt edilir (Wojdak, 1970: 88). Aynı zamanda nesnellik, sonuçların uyumunu karşılaştırabilmek için nesnenin bilgisine sahip olmayı gerektirir (Topakkaya, 1998: 71).

Karar verme sürecinin dayanak noktası gerçek dünya ve insan amaçları hakkında nesnel ve doğru entelektüel bilgiye sahip olma isteğidir. Karar verme süreci yanlış entellektüel bilgiler üzerine kurulursa, sürecin bütünü çarpıklıklar taşıyacak ve etik olmayan kararlara ve çıkarımlara ulaşılmasına yol açacaktır. Bu noktadaki en önemli entelektüel erdem, "bilimsel algılayış gücü"dür. Sonraki aşamada, etik amaca ulaşmak için gerekli etik tavırlar ve davranışlar tartışılıp belirlenecektir ve gerekli muhakemeler yapılacaktır. Sorulması gereken sorulara birkaçını şöyle sıralayabiliriz; Belirli davranış ve anlamlandırmalardan hangileri beni gerçek amacıma yaklaştıracak, hangileri bundan uzaklaştıracaktır? Kişisel

çıkarlarımın ve dışsal baskıların kararlarımı etkilemesine izin vermeli miyim? Vereceğim karar benim üzerimde veya benim mesleki bilgilerime ve muhakeme yeteneğime itibar eden diğer kişiler üzerinde zararlı ve adil olmayan sonuçlara yol açacak mıdır? Bu sorular sorulduktan sonra amacı gerçekleştirmeye yönelik belirli bir örnek davranış seçilir. Ve nihayetinde seçilen davranış belirlenen koşulların altında uygulanır. Bazen seçilen bu davranışın uygulanması, karar verici için hayli cesaret gerektirir (Irving, 2005: 21).

Daha sonra, karar verme süreciyle ilgili kimi düzeltmeler yapılır. Durum ve koşullar, kararı verecek kişinin amaçları, bu kişinin güvenilirliği ve davranışlarının sorumluluğunu üstlenme konusundaki tavrı gibi unsurlar gözden geçirilir. Bu süreçteki en önemli nokta, karar vericinin karakteri, doğruluk bilinci ve davranışlarının etik niteliğidir. Aristo'nun da dediği gibi, sadece doğru düşünen bir insan doğru davranabilir ve sadece doğru davranan bir insan iyi düşünebilir Yani karar verme süreci kendi içinde bir döngü ihtiva etmektedir. Eğer kişi ahlaki açıdan kötü alışkanlıklara sahipse, bu ahlak dışı alışkanlıklar kişinin, akli yürütmelerinin başlangıç noktasında yanlış entelektüel bilgiler kullanmasına yol açabilir. Bu ise teoride, ahlaki açıdan kötü kararlar ve çıkarımlara varılmasına yol açacaktır. Ve bu karar ve çıkarımlar doğru olarak algılandıklarından kendi içlerinde bir döngü yaratacak, karar verme süreçleri hatalı başlangıç noktaları oluşmasına yol açacak ve bunlardan dayanak alan kişilerin kötü ahlaki kararlar vermelerinin yolu açılacaktır (Irving, 2005: 21)

William Hamilton'ın nesnellik hakkındaki düşüncesi, “konunun bilinmesinden değil bilinen objeden ortaya çıkan bir şeydir” şeklindedir. Nesnelliğe ilişkin bu kavram her ne kadar nesnellik ve öznellik arasındaki farklılığı göstermekte yeterli olsa da yine de nesnellik için hangi şartların gerektiği konusunda bize bilgi vermemektedir. Bu durumda nesnelliğin muhasebedeki kullanımı açıklanmadan önce nesnellik için gerekli olan şartların belirtilmesi zorunludur (Burke, 1964: 840).

2.2.3.3. Etiksel Yargılama

Ahlaki yargılama, iyi bir davranışta bulunmadan önce davranış hakkında düşünerek karar vermek ve davranışı gerçekleştirmektir. Etik yargılama iyi bir karar vermeden önce yargılama yapmayı gerektirir. Üzerinde düşünülen konu hakkında pratik akıl, hayati rol oynar. Ahlaki yargılama her bir durum için geçerli şartları ve evrensel ilkeleri göz önüne alan doğru ahlaki gerekçeler ile beslenir. Bununla birlikte muhasebedeki tarafsızlık, açık fikirlilik ve alışkanlık (pratik akıl) ile birleşik olarak düşünülebilir. Etiksel yargılama etik olduğu kabul edilen alternatifleri yargılama kapasitesi ve niyetin doğruluğuna karar vermek demek değildir (Mele, 2005: 104). Her durum için farklı olmak üzere, muhtemel davranış biçimlerinden hangisinin ahlaki açıdan daha doğru ve doğrulanabilir olduğunu bulmak amacıyla yapılan bir değerlendirme sürecidir.

Karar verme mevcut alternatifler arasından seçim yapmaktır ve bir seçimi içerir. Seçimlerin tümü ise değerlerin yolunu içerir. Muhasebeci muhasebe politikalarını temel düzenlemeler ya da ilkeler arasından seçer. Bütün bu seçimler bir yargılamayı içerir. Bu yargılar karar vericinin kişisel değerleri ile ilgili bazı temeller üzerine kuruludur. Örneğin kurallara uyma, otoriteye itaat, başkalarını gözetme, adalet ya da doğrunun seçilip seçilmemesine bağlıdır (Flanagan, 2006: 1). Muhasebecinin bu seçimlerde ahlaki yargılama yapma görevi vardır. Muhasebe ahlakı üzerine yapılan birçok araştırmanın konusu ahlaki yargılama ile ilgilidir. Bunlar genellikle muhasebecilerin etik bir ikilemle karşılaştıkları zamanlarda özel hareket sahası seçtikleri durumlara odaklanır. Özellikle bu araştırmalar, muhasebecilerin ikilemleri ilkelerden ziyade kurallara başvurarak çözdükleri boyutlarla ilgilenirler (Dunn ve Diğerleri, 2003: 5).

Değer uzmanlığı hem teknik uzmanlık hem de etiksel uzmanlık tarafından çevrelenir. Etiksel uzmanlık olmadan muhasebe karar vericisi

doğru dürüst profesyonel yargılama yapamayabilir. Etiksel uzmanlık kamu ihtiyaçlarını bildiren görev bilgisini içerir (Keim ve Grant, 2003: 404).

Değerler karar verilirken birbiriyle yarışır ve seçimler üzerine etki eder. Örneğin kurallara uyma ihtiyacı (yasalara ve muhasebe standartlarına), otoriteye itaat (işveren, müşteri, talepler), problemin büyüklüğü (eğer önemsiz ise önemsememe), ilgili taraflara zarar verip vermeme (hissedarlar, çalışanlar, kreditorler) adaletli olup olmama (kişisel ya da kurumsal perspektiften), haklı olup olmama (kişisel ya da değer sistemine göre) incitip incitmeme, doğru olup olmama (kişinin doğruluk kavramının çizgisi), ya da seçicinin kişisel çıkarlarının olup olmaması (ekonomik, sosyal) böyle değerler spesifik bir seçim durumunda kullanılabilir (Flanagan, 2006: 4).

Mesleğin taşıdığı değerlere ve ahlaka uygun kararlar verebilmek için muhasebeci, etik davranma yetisine (teknik ve ahlaki yetkinliğe) sahip olmalı ve bunu yapmayı istemelidir. Bu isteği sağlayan erdem, “doğruluktur. Doğruluk, etik ilkelere uygun davranmayı ve bu ilkeleri bedeli ne olursa olsun kişisel çıkarların önüne koymayı gerektirir (Mintz, 1995: 5).

Etiksel yargılama, değerleri vurgular ve burada insan davranışlarının doğruluğu ya da yanlışlığı ilkelerden kaynaklanır (Birian ve Deirdre, 2001: 257). Bu durum ilkelerin deontolojik (görev kaynaklı) ya da teleolojik (sonuç kaynaklı) olarak düşünülmesinden kaynaklanır (Roxas ve Stoneback, 1997: 507).

Deontolojik ve teleolojik değerlendirmeye yol açan birçok önemli faktör vardır. Etiksel bir senaryoda süreç etiksel bir olayın farkına varılması ile başlamaktadır. Daha sonra oyuncu durum karşısında göstereceği muhtemel alternatifler arasından reaksiyonlar üretir. Bazı alternatifler deontolojik normlar açısından acilen değerlendirilebilir. Muhtemel her sonuçla ilgisi olan üç temel unsur vardır. Bunlar alternatif hareketlerin sonuçlarının sırasıyla değerlendirilmesidir (Cole ve Diğerleri, 2000: 260).

1. Muhtemel hareketin çıkar guruplarına muhtemel etkisinin ne olacağının tahmin edilmesi,
2. Muhtemel karardan etkilenen çıkar guruplarının sonuçları nasıl değerlendireceğinin öngörülmesi,
3. Muhasebe yöneticisinin farklı çıkar guruplarının yerine kendisini koyması,

Bu üçlü yapı içinde alternatif hareketlerin düşünülmesi ve sonuçların negatif ve pozitif yanlarının değerlendirilmesi yoluyla karar verilir. Teleolojik değerlendirme süreci dört yapıyı birbirine bağlar (Akaah, 1997: 72).

1. Çeşitli çıkar gurupları için her bir alternatifin algılanması
2. Her bir çıkar grubu için olabilecek muhtemel sonuçlar
3. Arzu edilen ve arzu edilmeyen her bir sonucun önemi
4. Her bir çıkar grubunun önemi

Muhasebecilerin ilkelere dayanarak karar vermesinde mutlak etik bilgi kapasitesine sahip olmaları ve eğilimleri oldukça önemlidir. Bireyler karar verme tarzlarına göre çeşitlilik gösterirler. Kuralların uygulanmasında kişiler genelde aynı kapasite düzeyine sahip olmalarına karşın, ilkelerin uygulamasında farklı kapasite düzeylerine sahiptir. Özellikle bu durum bir çatışmanın çözümü konusunda bariz bir şekilde kendini gösterir. Gelişimle ilgili psikologlar bireylerin tercih ettiği ve kullanabildikleri karar verme tarzlarını ölçmenin yollarını araştırdılar. Bazı bireyler kurallara değinerek ahlaki ikilemlerle ilgilenmeyi tercih ederken bazıları ilkeler doğrultusunda düşünmeye eğilimlidirler (Dunn ve Diğerleri, 2003: 9).

Muhasebe daha çok değerler seti olarak algılanır ve her bir kural diğer değerlerle karşılıklı etkileşim içindedir. Bu değerler karar verme ve ölçme derecelerini sunar. Sonuç olarak algılamamız duyularımızın ve anlayışımızın (duygu ve düşünce) birlikte hareket etmesine bağlı olacaktır. Algılama belirgin olayların anlaşılması olarak tanımlanabilir ve söz konusu olaya bağlı olarak alınan karar ile sonuçlanır. Alınan herhangi bir kararın amacı bulunulan ortamda şirket için en uygun ekonomik düzenlemenin gerçekleştirilmesidir. Bu kararın dayanağı muhasebecinin mevcut kanıtı ne derece dikkate aldığına göre ölçülecektir. Bu kriterin kabulünün desteklenmesi için soyutlanmasına gerek yoktur. Muhasebe gözlemcisi peşin hüküm ve önyargıdan uzak bir şekilde olayların bağımsız görüntüsünü sergilemek durumundadır. Muhasebe tarafından kayıt edilen birçok parasal değer, gerçek piyasa değişiminden doğan tanımlanmış işlemlerden oluşmaktadır. Belgeler de bu değerleri doğrulamak için elde tutulmaktadır (Burke, 1964: 842).

2.2.4. Ahlaki Niyet

Profesyonel yaşamda birçok kişinin ünü doğruluk ve dürüstlüğüne dayalıdır. Bununla birlikte iş yaşamında herkes hata yapar. Fakat hatanın arkasındaki niyet önemlidir. Eğer hatanın arkasındaki niyet iyi ise bu hatalar genellikle bağışlanır. Diğer yandan bir kişi mesleki bilgisini kullanarak etik olmayan bir davranış yaparsa ona güven kaybolur. Bir işletmede etik olmayan uygulamalar işletmenin güvenilirliğini azaltır. Ayrıca işletmenin potansiyel riskini de artırır (Timothy ve Redmer, 1999: 14). Bireyin kendi davranışlarını iyi istence (irade) göre düzenleme isteğinin olmadığı bir yerde ahlakilikten söz etmek imkânsızdır (Topakkaya, 1998: 71).

Etiksel bir davranışta bulunmak için davranışsal amaçlar saptanmalı ve faaliyetlerin yönünü ahlaki değerler ile diğer değerlerle ilişkisini tartışılmalıdır. Örneğin bir kişi kariyerinde ilerlemeye ahlaki davranmaktan daha çok değer verirse ahlaki değerlerini tehlikeye atabilir. Ahlaka uygun olarak

görülen bir şeyi yapmaya karar verse bile kişi, bu azme sahip olmayabilir ya da kendi amaçları doğrultusunda ilerlemeye karar verebilir. Bu yüzden ahlaki niyetler ve gerçek davranışlar arasında keskin bir ayrım bulunmaktadır (Shafer, 2002: 246).

Planlanmış Davranış Teorisi, karara varılmış hareket teorisinin bir uzantısıdır. Kökü sosyal psikolojide olan karara varılmış hareket teorisi; "insanların oldukça mantıklı olduğu ve mevcut bilgilerin kullanımını sistemli şekilde yaptığı ve bir işe girişmeden önce o işin etkilerini gözden geçirdiği varsayımına dayanır" Chang (1998) Ahlaka aykırı davranışı tahmin etmede planlanmış davranışın hâkim olduğu sonucuna varmıştır (Carpenter ve Reimers; 2005,117).

Planlanmış davranış teorisi; davranışı açıklamak için anahtarın niyet olduğunu ileri sürer. Niyetler, (1) davranışı uygulamaya yönelik tutum, (2) sübjektif normlar ve (3) davranış üzerinde öngörülen kontrol tarafından şekillenir. İnançlar bu tutumların, normların ve öngörülerin en büyük kaynaklarıdır. Teoriye göre, çok az sayıda kavram insan davranışını tahmin edebilir ve açıklayabilir (Carpenter ve Reimers, 2005: 117).

Planlanmış davranış teorisinin ana hedefi, bireyin davranışını tahmin etmek ve açıklamaktır. Teoriye göre bir davranışın belirleyicisi bireyin o davranışı uygulama ya da uygulamama konusundaki niyetidir. Davranışsal niyet bireyin o davranışı yapıp yapmayacağı ihtimalidir. Bir davranışı uygulamak için ne kadar güçlü niyet olursa, bireyin o davranışta bulunma ihtimali de o kadar artacaktır. Finansal bilgi kararlarının gözlemlenmesi oldukça zordur. Çünkü bu tarz kararlarda finansal sonuçlar bir araya getirilir ve finansal hesaplar sınıflandırılarak özetlenir. Bireyin niyetleri ve onun sonrasındaki davranışları arasındaki ilişkinin oldukça güçlü olduğu görülmüştür. Bu bağ, araştırmaları davranışın kendisini değil de davranışsal niyetleri ölçmeye yönlendirmiştir (Carpenter ve Reimers, 2005: 117- 118).

Davranışsal niyet üç temel belirleyicinin bir fonksiyonu olarak ifade edilir: (a) Davranışı uygulamaya yönelik tutum, (b) bilgiyi işleme sistemi, (c) vicdani yargılama. Bu üç bileşenin ağırlığı tahmin edilen davranış çeşidine ve davranışın uygulanması beklenen şartlara göre değişiklik gösterir.

Davranışı uygulamaya yönelik tutum kaynağını değerlerinden alır. Birçok değer çeşidi bulunmaktadır. Bir davranışı uygulamaya yönelik tutum kaynağını nereden alıyorsa o değer ile uyumlu karar alınması beklenir. Örneğin kaynağını bir yasadan alıyorsa, o yasaya karşı uyumlu bir davranış olmalı ve o yasaya karşı sorumlu olmalı. Bir otoriteden alıyorsa söz konusu otoritenin değerlerine uyum göstermesi ve sorumlu olması beklenir. Bununla birlikte eğer kaynağını mesleki sertifikadan alıyorsa mesleki değerlere karşı uyum ve sorumluluk taşıması beklenir.

Davranışı uygulamaya yönelik tutum bir kişinin o davranışı uygularken duyduğu genel bir uygunluk hissidir. GKGM ilkelerini ihlal etme konusunda yöneticilerin tutumları; şirketin kültürü, en üstteki yöneticilerin idaresi ve yönetim kurulu tarafından şekillenir. Bir kişi bir davranışı uygulamaya ne kadar çok istekli ise kişinin, o davranışı yapmaya o kadar çok meyilli olacağını gösterir. Eğer seçilen sonuçlara ceza uygulanmıyor ama ödül veriliyor ise kişinin ahlaka aykırı olarak davranması daha büyük bir ihtimal olacaktır (Carpenter ve Reimers, 2005: 118).

Bireyin, başka türlü davranmış olsaydı mevcut durumun daha iyi olacağını fark etmesi ya da hayal etmesi davranıştan önce veya sonra yaşanan bir durumdur. Bireyler gelecekte yaşayacaklarını öngördükleri pişmanlıklardan kaçınmak veya bu pişmanlıkların etkisini azaltmak için tercih yapmak istemeyebilirler. Bireyler verdikleri ön kararlar bir tercihin yapılması gerektiğine işaret etse bile yanlış tercih yapma ihtimali olan durumlardan kaçınma eğilimindedirler. Ayrıca bireyler bir tercihin getirdiği kötü sonuçlardan, tercih yapmamanın getirdiği kötü sonuçlara oranla daha fazla pişmanlık duyarlar (Sawers, 2002: 6).

Bir tercih yapmak, içinde bir çelişkiyi ve bunun yanında da karşıt veya çelişik güdülerin çarpışmasına dair bir gerilimi barındırır. Buradaki çelişki-olumsuz etki durumunda olduğu gibi tedirginlik, üzgünlük ve huzursuzluk duyguları ile birlikte hareket eder. Bir dereceye kadar bu çelişki kendiliğinden ortaya çıkar. Çünkü tercih yapmak, diğer alternatifleri seçme özgürlüğünü kısıtlayan yönde bir davranışa işaret etmektedir. Buna ek olarak, davranış seçeneklerinden birinin tercih edilmesi üzerine “karar veren”, tercih etmediği davranış seçenekleriyle birlikte kaçırdığı fırsatlar için (fırsat maliyeti) pişmanlık, tercih edilen davranış için de (bir yük olarak) sorumluluk duyabilir. Çelişki, seçeneklerin tümüyle iyi veya tümüyle kötü olmaması durumunda da ortaya çıkabilir. “Karar verici” hezimete uğramaktan korkabilir ve hiçbir davranışta bulunmamanın kötü getirilerini, kendi yapacağı davranışın kötü getirilerine yeğleyebilir. Buna ek olarak bir davranış çaba gerektirir ve “karar verici” kapasite üstü çalışıyor olabilir ve bir davranışta bulunmak için enerjisi bulunmayabilir. Ve son olarak, bir davranış değişime işaret eder ve değişim yıpratıcı olabilir. Çelişki ve doğal olarak olumsuz etki, tercih yapma eylemine özgü temel unsurlardır (Sawers, 2002: 8).

2.2.4.1. Bilişi Yönetme

Bilgiyi işleme sisteminde işlem akışını yürüten süreç ” Bilişi yönetme” olarak kabul edilmektedir. Bilişsel süreçler işlemlere ilişkin kullanılan bilgiyi ve bu süreçleri kontrol etme özelliklerini kapsamaktadır. Zihinsel süreçte bilgi akışı kendiliğinden meydana gelmez. Bilgi akışını bilinçli olarak yönlendiren yürütücü süreçler vardır. Bu süreçler, hangi bilgiyi işlemek için hangi faaliyetlerin gerektiğini ve işlem ögesinin sistem kaynaklarını nasıl kullandığını belirlemek için işlem akışını kontrol eden bellek sisteminin ögesidir ve bilgi birikimi ve tecrübe tarafından etkilenir. Bilişi yönetme sürecinde bilgi yapısı, tecrübe işlenirken aynı zamanda davranışın doğruluğu sürekli kontrol edilir. Ancak bu modelde bilişin yönetilebilmesi için öncelikle uyarıcıların fark edilmesi gerekir. Bunu sağlayan süreç ise “dikkat”tir. Dikkat ise daha çok ahlaki algılama yapısı ile ilgilidir. Birey dikkat ettiği şeyi algılar

(Yeşilyaprak, 2004: 275- 276) Bunlara ek olarak bilginin işlenme sürecinde, dikkat ve algının olabilmesi için bireyin açık fikirli olması gerekmektedir. Açık fikirli olunmaması algılamayı yavaşlatacak ve bunun sonucunda bilişsel kontrol gerçekleşmeyecektir.

Bilişin yönetilmesinde muhasebeci sıklıkla işlemsel nesnelliği kullanmaktadır. İşlemsel nesnellik, muhasebe işleminin doğasına bağlı olduğu gibi, işleme dâhil olan muhasebecinin yaklaşımına da bağlıdır. İşlemsel anlamda muhasebeci bireysel olarak değil de sürecin bir parçası olarak işlev gördüğünde nesnel hareket eder. Görevlerini bilimsel tarafsızlıkla, makine modunda ve yargısız bir şekilde yerine getirmelidir. Bununla birlikte etkinlikler düşünce süreçlerinden bağımsız olamaz ancak bunlar soyut muhasebe metodolojisi tarafından kontrol edilerek ve yönlendirilerek yönetilmelidir (Wojdak, 1970: 96).

Diğer yazarlar gibi Stanley de muhasebe sisteminin mantıksal tutarlılıktan elde edilen sonuçlarındaki uyumu vurgular. Bütün soyut muhasebe metodolojisinin belli muhasebecilerden bağımsızca kanıtlandığı, belirlendiği ve türediği gerçeğini kabul etmez. Stanley nesnelliği; Mali olayları hesaplama işleminde benimsenen prosedürlerin kolaylıkla ölçülebilir mali bilgileri yansıtan raporlarla sonuçlandığı, herhangi yetenekli bir muhasebecinin aynı durumda aynı sonuçlara ulaşabileceği bir gereksinim olarak algılar. O halde tekrarlanabilirlik, bu tür nesnelliğin bulunduğunu belirleme testidir (Wojdak, 1970: 92).

Kişisel fikir ve ön yargıdan bağımsız olma fikri; işlemsel nesnellik ile birbirini tutmaktadır. Ancak düşüncede ve uygulamada sınırlıdır. Düşüncede “işlemsel nesnellik” muhasebe işleminde muhasebecinin taraflı ya da tarafsız, kanıtlanmış ya da kanıtlanmamış, tüm yargısal düşünce işlemlerinden bağımsız olmasını gerektirir. Muhasebe bilgi sisteminde pek çok bilgi, (Gelir ve giderlerin periyotlara tahsis edilmesi gibi) ilk kayıttan bir sonraki muhasebe

işlemine kadar önemli ölçüde yönlendirmeye maruz kalır. Arnett'e göre geleneksel olarak mali bilginin (Wojdak, 1970: 89);

(1) Kişisel fikir ve önyargı bağımsız olduğunda,

(2) Bağımsız bir araştırmacı tarafından tarafsızlığı ya da tarafsız olma yeteneği kanıtlandığında, nesnel olduğu sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte muhasebecinin kaygılarının olması durumunda, davranışlar bundan olumsuz etkilenebilecektir. Karar verme sürecinde muhasebecinin sunduğu bilgiler arasından tercih yapma zorunluluğu bir sorun olmaktadır. Böyle bir durumda karar süreci etik kaygılar barındıracaktır. Örneğin, bir birey gizli bir amaç için bilgileri göz ardı edebilecektir. Bilişsel olumsuzluk teorisinde, bilişsellik bir ön kabul olarak ele alınır. Burada muhasebeci bütün dışsal etkileri karar verme sürecinin bir unsuru olarak ele almaktadır. Muhasebede etik karar verme süreçlerinin bilişsel yönleri, psikolojik bilişsellik teorileri içinde incelenebilir. Bu, algı, dikkat, bellek ve problem çözme teorilerini muhasebe alanına uygulamak suretiyle yapılabilir. Algı ve dikkat konuları hangi dışsal etkilerin hangi koşullarda belleğe ve ardından karar verme sürecine girdiğini belirlemeye yarayacaktır (Schweikart, 1992: 476)

Mesleki yaşam profesyonel yargılamayı gerektirir. Mesleki uzmanlık ise bir alışkanlık, uygulamalarda bilinç analizini gerektirir. İnsan mantığının görevi; Herhangi bir olaya yada bilgiye ilişkin sezgiyi, alışkanlığı, deneyimi ve nesnenin bilgisini dikkatle analiz etmeyi gerektirir (Paley, 2002: 140) .

2.2.4.2. Vicdan Muhasebesi

Vicdan muhasebesi, sübjektif normları ve bunların kontrollerini içermektedir. Davranışla ilgili olarak bireylerin başkalarının düşüncesinin ya da kendi değerlerinin etkilerini algılamasıdır (Carpenter ve Reimers, 2005:

119). Yüksek ahlaki değerlere sahip kişilerde vicdan muhasebesi; nesnenin bilgisi ile uygulama sonuçlarının uyumu şeklinde gerçekleşecektir. Yüksek ahlaki değerlerle vicdanı yargılama yaparken kişisel değerlerin yerini nesnenin nitelikleri almaktadır. Nesnenin nitelikleri ise ancak nesnenin özellikleri hakkında bilinen kadar olacaktır.

Kant'ın ödev etiğinde, vicdan kendi kendimize koyduğumuz ahlak ilkeleri ile eylemlerimiz arasındaki tutarlılığı akılcı ölçütlere göre denetleyen ve bir tutarsızlık olduğunda bunu acı olarak yansıtan duygudur. Diğer bir deyimle vicdan ilkeler ve eylemler arasındaki tutarlılık veya tutarsızlığı yargılama yeridir (Özlem, 2004: 36). Vicdani hesaplaşma yapılabilmesi için duyguların değil mantığın dinlenmesi gerektiğini savunmaktadır (Paley, 2002: 139)

Kant duyguların aşırı boyutta yaşanmasını ahlaki çöküntü olarak görür. Bununla birlikte insanın kendini başkalarının yerine koyarak duygularını geliştirmesini beklemektedir ve bunu bir vazife olarak görmektedir. Vicdani hesaplaşma yapılabilmesi için duyguların değil mantığın dinlenmesi gerektiğini savunmaktadır (Paley, 2002: 139)

AICPA'nın Meslek Yönetmeliğine göre (1992b, 4), muhasebeciler hizmetlerinden yararlanan herkese karşı sorumluluk taşımaktadırlar. Bu sorumlulukları güderken, “muhasebeciler, bütün faaliyetlerinde mesleki ve ahlaki bakış açısına uygun vicdani kararlar vermelidirler”. “Vicdani muhakeme”, muhasebecinin, mesleğini uygulama sürecinin temel bir unsurudur. Örneğin, genel kabul görmüş muhasebe standartları; muhasebe denetçisinin, muhasebe verilerinin ve takviye bilgilerin bir hesap dökümü çıkarmaya elverişliliğini “muhakeme etmesini” öngörür (Mintz, 1995: 6).

Bu muhakemeler, verilerin ve bunların ortaya konuluş şeklinin önemine göre yapılmalıdır. Hesap dökümlerinde yapılması gereken önemli bir muhakeme, dökümü yapılan finansal durumun muhasebe ilkelerine uygun

şekilde, mevcut hesap dönemi ile önceki dönem arasındaki bağ gözetilerek ortaya konulup konulmadığıdır. Muhasebenin gerektirdiği erdemlere Aristocu bir yaklaşımla baktığımızda, bu tür karakteristik özelliklerin, muhasebecinin kamusal güvenin gerektirdiği mesleki ve etik muhakemeleri(pratik akıl yürütmeleri) yapmasını sağladığını görürüz (Mintz, 1995: 6)

Vicdan yeri (kontrol yeri); hayatın içinde ödüllerin, tecrübelerin veya sonuçların olduğu bir yerdir. Kişinin kendi hareketlerinin yine kendisi tarafından (içsellik) ya da diğer güçler tarafından (dışsallık) kontrol edilmesinin beklendiği şeklinde genellenebilir (Shapeero ve Diğerleri, 2003: 481). Kant dikkate alma ve gözetme duygusuna özel bir önem vermektedir. Çünkü bir duygu, kendisini akıl süzgecinden geçirmiş aynı zamanda kendi kendisini denetleyen bir olgudur. Göz önüne alınan duygu meyilleri motive eden güce engel olmakta ve eyleme ket vurmaktadır. Kant ahlakiliğin ölçüsü olarak her türlü anlamlandırmanın dışında bırakılan yalın akıllı gösterir. Sadece akıl süzgecinden geçirilmiş duygular Kant'a göre yalın akılla sosyal yaşam arasında köprü vazifesi görmektedir (Topakkaya, 1998: 77).

İçsel kontrol yerine sahip olan bireylerin, neyin doğru neyin yanlış olduğu konusundaki inandıkları ilkelerle davranışları son bulduğundan ahlaka aykırı davranışta bulunmaları daha az olasıdır (Shapeero ve Diğerleri, 2003: 481). İçsel kontrol yeri bulunmayan bireylerde ise bunun tersidir.

Öngörülen davranışsal kontrol; bir davranışı uygulamanın öngörülen kolaylığı ya da zorluğudur. Muhasebecinin sahip olmak istediği kontrol algısıdır ve muhasebeciye verilen gerçek kontrolden güçlü bir şekilde etkilendir. Öngörülen davranışsal kontrolün gelecekte beklenen engeller kadar, geçmiş deneyimi de yansıttığı düşünülür. Öngörülen davranışsal kontrol ne kadar büyükse bir bireyin davranışı uygulamaya niyeti de o kadar güçlüdür. Öngörülen davranışsal kontrol derecesi, davranışsal tahminin doğruluğuna çok az katkıda bulunur. Yine de, bir birey davranışı uygulamadaki yeteneğine sınırlamalar olduğunu sezerse, bu değişkenin niyet üzerinde önemli bir etkisi

olabilir. Bireyler ne kadar çok kaynak ve imkânlara sahip olduklarını hissederlerse o kadar az engellerle karşılaşır ve öngörülen kontrolün davranışlar üzerinde etkisi de o kadar çok olur (Carpenter ve Reimers, 2005:119).

Vicdana sahip olan bireyler neyin doğru olduğu neyin yanlış olduğu konusunda ve kendi davranışlarının sonuçlarından kendilerinin sorumlu olduğunu kabul edecek kadar kararlılıklarına güvenirler. Sonuçlarının kendinin dışında başka şeylere bağlandığı dışsal kontrol yerine sahip olan bireylerin sonuçlar için kişisel sorumluluk alma ihtimalleri çok azdır (Shapeero ve Diğerleri, 2003: 481).

Muhasebeciler muhakeme yaparken kendi kişisel konumlarını bir bilgi olarak bu muhakeme sürecine katarlar. Kompleks nitelikte değerlendirmeler ve muhakemeler yaparken bireyler kendi hislerini ölçüp kendilerine “ Bu konuda ne hissediyorum?” diye sorarlar. İşte bu sezgisel sorunun cevabı muhakeme sürecinde kullanılan bir veri haline gelir. Bazı muhakemeler, muhasebecinin tercih yapma amaçlarıyla ilgili hissi tepkileriyle de ilgilenirler. Diğer muhakemelerde de bu geçerlidir. Mesela “ şüpheli alacaklar için ne kadar karşılık ayırmalıyım?” gibi bir sorunun cevabı, bu sorunun gerektirdiği muhakeme içinde bireyin hissi tepkileri ile doğrudan ilgili olmayabilir ancak muhakeme görevi için gerekli olan bütüncül ve istekli duruşu sağlamaya yardımcı olur. Muhakeme görevine karşı duyulan isteklilik, bireyin amaçla ilgili duygusal tepkisine değer biçmesini gerektirir (Sawers: 2002, 9- 10).

2.2.4.3. Niyetin Yasal Boyutu

Niyet gerçekte amaçtır. Amacın gerçekleşmesi ise davranışta bulunmakla ya da bir uygulama yapmakla mümkün olur. Amaç davranışa dönüşmeden bunun hata, usulsüzlük ya da hile olarak nitelenmesi imkânsız olduğu gibi düşüncede gerçekleşen amacı yasalarda da suç saymamaktadır.

O halde niyetin (amacın) bir hata ya da usulsüzlük olabilmesi için bunun uygulamaya dönüşmüş olması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile niyetin niye' sinin cevabı öncelikle yapılan eylem ve bu eylemin gerekçesidir. TDK sözlüğünde "kasıtsızlık" bilmeden yapılan olarak açıklanmaktadır. Bu durum güncel yaşamda mesleki yeterlilik gerektirmeyen uygulamalar için geçerli olabilir. Ancak muhasebe uygulamalarında muhasebecinin bilmeden bir işlem yapması söz konusu olamaz. Muhasebeci sertifikasından aldığı yeterliliğe göre muhasebe hizmeti sunmaktadır.

Mahkemeler genellikle muhasebecinin yapmış olduğu usulsüzlük ve suçları sertifikası olmayan muhasebecilerin yaptığı eylemlerle eşdeğer görmekte ve buna uygun nitelikli usulsüzlükten dolayı bir ceza vermemektedir. Oysa nitelikli bir muhasebecinin usulsüzlüğü ile sertifikasız birinin usulsüzlüğü eşdeğer değildir. Bu durum etik uygulamaların uygulanabilirliğinin önünde engel oluşturmaktadır. Muhasebe mesleğinin mahkemeler tarafından bir meslek olarak görülüp görülmediği konusunda şüphe yaratmaktadır. Çünkü muhasebeci belgesi olan bir muhasebecinin mesleki bilgisini ve yetkisini kullanarak işlediği suç organize ve palanlı bir işlemdir. Birçok aşamanın organize olarak birlikte gerçekleştirilmesini gerektirmektedir.

Niyetin kelime köklerine göre, muhasebecide mesleki ve hukuki yeterliliklerin bulunması gerektiği varsayımı altında birleşik anlamının boyutları hakkında şunları ifade edebiliriz;

1- Niyetin kaynağı yeterliliğe dayanır (Niyetin kaynağına göre)

1.a. Davranışta bulunanın hukuki yeterliliği

1.b. Davranışta bulunanın mesleki yeterliliği

2- Niyetin Gerçekleşmiş olması (Davranış)

2.a. Amaca aykırı olarak istemeden bir davranışta bulunma (kaza)

2.b. Yeterliliklerle (hukuki ve mesleki yeterlilik) uyumlu davranış, etik davranış

2.c.Yeterliliklerden birinin ihmali ya da yeterliliklerden birinin kaybedilmesi (usulsüzlük)

2.d. Yeterliliklerden her ikisinin de ihmali ya da yeterliliklerden her ikisinin de kaybedilmesine rağmen işlem yapılması (Hile)

2.e. Yeterliliği olmayan muhasebe yöneticilerinin muhasebe işlemleri yapması (usulsüzlük)

2.f. Gerçekte yeterliliği olan muhasebecilerin yetersiz mesleki uygulamada bulunması, IMKB'na tabi bir işletmede muhasebe yeterliliği olmayan yönetim kurulu üyesinin iç denetim faaliyeti yapması (kabahatli cahillik)

2.g. Yasalar usulsüzlüğü genelde suç saymamaktadır. Ancak yeterliliklerden her ikisine aykırı bir davranış olduğunda suç saymaktadır.

3- Niyetin zihinde tasarlanması

3.a. Eyleme dönüşmemiş niyet bir davranış değildir

3.b. Ölçülmesi imkânsızdır.

3.c. Zihinde gerçekleşen, Hata, usulsüzlük, hile olduğu söylenemez

Kantçı düşünceye göre ilişkiler ve istekler mantıklı düşünebilmek için bastırılmalıdır. İlişkiler ve isteklere göre davranışta bulunulması yapılan görevlerde adam kayırmaya, usulsüzlüklere yol açabilmektedir. Bütün bu rasyonel değerlendirmelerin içinde insanların gereksinimleri vardır. Bu yüzden bu uç noktalardaki eğilimlere karşı ihtiyatlı davranılması gerekmektedir (Paley, 2002: 139).

Muhasebe usulsüzlüğün de iki boyut bulunmaktadır. Birincisinde Muhasebeci "doğru uygulama"nın ne olduğu bilgisine sahiptir. Bu bilgiye sahip olmakla birlikte bilerek, bazı kuralları öne çıkararak bazılarını savsaklayarak uygulamanın doğruluk düzeyini düşürmektedir. Diğer boyutunda ise "Doğru uygulama"nın ne olduğu bilgisine sahip olmayan muhasebecinin (Kabahatli cahillik⁸) uygulamada bulunması vardır.

Bize göre Muhasebecilerin etiksel yeterlilikle mesleğin gereklerini yerine getirmeleri gerekir. Etiksel yeterlilikleri olmayan muhasebecilerin hileyi kolaylıkla ayırt etmeleri mümkün iken, hata ile usulsüzlükleri birbirinden ayırt etmeleri oldukça zordur.

2.3. Değerlerin Çatışması

Etik ikilem ortaya çıktığında potansiyel yanlışlığın düzeltilmesi konusunda herkes hem fikirdir. Ancak sorun ikilem ya da çatışmanın nasıl çözüleceği ya da doğru olanın nasıl bulunacağıdır. Bilgi toplumunda çıkar çatışmaların kişisel değerlerle kıyaslanarak karar verilmesi yanlıştır. Çeşitli felsefi bakış açıları görevci (deontolojik), faydacı (teleolojik) bakış açıları kullanılarak etik ikilemin çözümünde kullanılır (Davison, 2000: 4). Etiksel yargıda bulunulurken dikkat edilmesi gereken nokta geliş güzel davranılmamasıdır. Etik alanındaki değer yargıları ile birlikte "hak",

⁸ Kabahatli Cahillik; Bir muhasebecinin muhasebe uygulamalarında teknik ve etik yeterliliğe sahip olmaları beklenir ve muhasebecinin uygulamaların profesyonel olarak yapmaları beklenir. Bu yeterliliklerin olmamasına rağmen muhasebe uygulamalarının yürütülmesi kabahatli cahilliktir.

“ödev”, “erdem” gibi kavramların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Örnek, 2002: 17).

Etiksel çatışma ya da ikilemler birçok durumda meydana gelebilir. Bu tür olayları listeleyerek bir sıralama ya da çizelge yapılması imkânsızdır. Her şeyden önce ikilem önceden var olmayan ya da öngörülemeyen bir durumdan kaynaklanır. Meslek mensuplarının bu tür olaylar karşısında bilinçli olmaları beklenir. Çatışmanın konusu etik konusuna da girmeyebilir. İkilemlerde ya da çatışmalarda doğru karar çatışmayı çevreleyen şartların içindedir.

Norton (1991) iş hayatında profesyonellerin çift yönlü bir rolü bulunduğuna ve profesyonellerin zorunlu yükümlülüklerini uygulaması ile etiksel çatışmaların arttığına dikkat çekmektedir. Örneğin muhasebe denetçilerinin çıkar guruplarına karşı yükümlülüklerinden dolayı sık sık etiksel çatışmalar yaşadıklarını ifade etmektedir (Kleyn ve Kapelianis, 1999: 364).

Erdemler, çatışan çıkarların doğurduğu bir gereklilikten ortaya çıkmışlardır. AICPA Yasası(1992) bu tür durumlarda yol göstericidir. Üyelerine, çelişkilerin üstesinden (mükellefe, işverene ve kamuya dair sorumlulukların yerine getirilmesi anlayışının rehberliğinde) “doğruluk” erdemi sayesinde gelmeleri gerektiğini söyler. Kamu yararı ile mükellefin veya işverenin çıkarları çatışabilir. Mesela üst yönetim, muhasebeciye ortaya konacak finansal verileri çarpıtması için baskı yapabilir. Veya bir yönetim muhasebeciden her konuda mutlak sadakat beklediğini ve hatta ona bunun için para ödediği düşünebilir. Aynı şekilde muhasebeci de yönetimden mesleki kariyerini tehlikeye atacak hiçbir davranışta bulunmamasını isteyebilir. Ancak yönetimin beklediği sadakat, muhasebecinin beklediği sadakatsizlikle her zaman uyuşmayabilir (Mintz, 1995: 10).

Etik açıdan iki olanak ortaya çıkmaktadır. İlk olarak, muhasebeci, belirli muhasebe prosedürleri ile hazırlanan şirket raporlarının ve

değerlendirmelerinin finansal açıdan ne kadar adil ve makul olduğunu görmesini sağlayacak bir “sezgi” geliştirmek durumundadır. Muhasebe, olguları ve nesneleri ele alma olanakları açısından pek çok seçenek sunar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri bu noktada, Muhasebe Standartları Kurulu aracılığıyla ortaya konulan rehber niteliğinde kurallar haline gelir. Muhasebeci ise, meşruluklarının ortadan kalktığından emin olmadıkça, bu kuralları uygulamaktan vazgeçemez. Ve bu durum bir muhasebecinin hem mesleki hem de kişisel nitelikte ahlaki muhakemeler yapmasını gerektirir (Schweikart, 1992: 472)

İkinci olanak ise, muhasebecinin bir şirket tarafından seçilmesi ve o şirket tarafından kendisine ödeme yapılacak olunması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bu durumda muhasebeci, kimi zaman, önündeki pek çok seçenek ile birlikte, müşterisine sunacağı hizmet ile kamuya karşı taşıdığı adil olma yükümlülüğü arasında bir çelişkiye düşebilir. Yani esas mesele, muhasebecinin gerçekte kime karşı sorumlu olduğudur. Muhasebecinin, kendisine ödeme yaptığı için müşteriye karşı mı, yoksa yaptığı iş yatırımcıların karar verme süreçlerini etkilediğinden kamuya karşı mı sorumluğa sahip olduğu sorusunun cevabı elbette kamuya karşı sorumluluk olacaktır (Schweikart, 1992: 472)

Erdem, muhasebe ilişkisini kafamızda canlandırmak için yardımcı olacaktır. Örneğin; İşletme Yöneticisi çıkarılacak hesap özeti şirketin zarar verdiği görülen mevcut bir veriyi açığa çıkarmasını istemiyor. Bu durumda muhasebeci, bir menfaatler çatışmasıyla karşı karşıyadır ve hem işverene hem de dürüstlük erdemine karşı ayrı ayrı sahip olduğu sadakat yükümlülüklerini tartmalıdır. Kamusal çıkarlar gözüyle bakıldığında dürüst muhasebeci dürüst olmayana tercih edilecektir. Çünkü şirketin hesap özeti açığa çıkaracağı veriler, bilgi sahibi kullanıcıların vereceği kararları etkileyecektir. Ahlaki bakış açısına göre hareket eden erdemli(dürüst) muhasebeci, kamusal çıkarları işverenin çıkarlarının ve kendi çıkarının önüne koyacaktır. Bu muhasebeci aynı zamanda doğruluk erdemi

doğrultusunda hesap özetinin şirketin finansal durumunu doğru ve adil şekilde sunması için gereken her şeyi yapacaktır (Mintz, 1995: 4).

Erdemler sağladıkları karakter özellikleriyle, güven ilişkisini zedeleyecek baskıları egale etmeye yarar. Erdemler birbirlerinden bağımsız değildirler. Tersine, birinin uygulanabilmesi, çoğu zaman bir diğerinin varlığına bağlıdır. Örneğin, bir güven ilişkisi içinde “doğru” davranmayan, dürüst de olmayacaktır. Mesleki uygulamalarda kendini dış etkilere uzak tutamayan biri, o işi güvenilir şekilde yapmamış olacaktır. Sadakat erdemi de her zaman diğer erdemlerle birlikte düşünülmelidir. Aksi halde etik dışı bir davranış “sadece işverene duyulan sadakat” zemininde meşrulaşabilecektir (Mintz, 1995: 12).

2.3.1. Muhasebecinin Muhtemel İkilem Alanları

Muhasebenin yapısından dolayı yasal standartlar, kurallar ve düzenlemelerin birbiri ile çatışması riskleri de beraberinde getirir. Neyin doğru, yanlış ya da yasal olduğu uygulayıcıyı şaşırtabilir. Bu gibi durumlarda mesleki etik ilkeler ve bu ifadelerin neyi içerdiği açık olarak sunulabilir (Male, 2005: 98).

Bazı durumlar da muhasebecinin sorumluluğunun bir veya birden fazla iç ve dış taleplerle çatışabileceği hatırlanmalıdır. Bunlar muhasebeciye, yönetim kurulu ya da yönetici veya iş arkadaşları tarafından baskı tehlikesi ya da muhasebecilerin üzerinde aile ve özel ilişkilerle güç kullanma olasılığı olabilir. Aslında ilişkiler ve ilgiler karşılıklı olarak birbirini etkiler ve muhasebecinin dürüstlüğü bozar (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 2.2).

Olası örgütsel mesleki çatışma muhasebe literatüründe de göze çarpmaktadır. Muhasebe yöneticilerinin, yaptığı fonksiyondan dolayı örgütsel-mesleki çatışma olasılığı çok yüksektir. Örgütsel ve mesleki hedefler

arasındaki çatışmanın olası bir nedeni de raporlanmış mali sonuçların hazırlanmasına yönetimin raporlama sürecine dâhil olma isteğidir. Böyle bir baskı, özerklik ve kamu yararına hizmet etme gibi profesyonel değerlerle doğrudan çatışır (Shafer, 2002: 264).

Son muhasebe usulsüzlüklerinden sonra dünyada profesyonel yargının uygulanması için daha fazla olanak sağlayacak ilkeye dayalı sisteme doğru geçilmesi yönünde eğilimler artmaktadır. Kurallara karşı ilkeler meselesi, şu anda mali rapor düzenlemesinin geleceğini ilgilendiren ahlaki tartışmaların merkezinde bulunmaktadır. Tartışmanın merkezi ise Amerika Birleşik Devletleridir (Dunn ve Diğerleri;2003, 5).

a) İlke Temelli Uygulamalara Yöneltilen Eleştiriler Ve Savunmalar

İlkeler çok genel ifadelerdir ve yorumlamaya ihtiyaç duyarlar. Örneğin muhasebede "mesleki gizlilik" diğer prensiplerin içinde önceliği nasıl etkiler. Mesleki gizliliğin uygulaması duruma özgü koşulların göz önünde bulundurulmasını gerektirecektir. Yoksa mesleki gizlilik her durumda mutlak uygulanması gereken bir şart değildir. Mesleki gizlilik uygulamasında durumun kendi şartları etiksel yeterliliğe sahip olmakla göz önünde bulundurulacaktır. Aksi takdirde diğer prensiplerle çatışır (Banks, 1998: 29).

İlke temelli standartlar muhasebe işlemlerinde, tam doğruluğu ve bütünlüğü sağlamaya çalışır. Jonas ve Blanchet (2000) standartları betimlemişlerdir. Onlara göre standartlar öncelikle kararların faydalılığını test etmelidir. Diğer kriterler güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik, açıklık, tutarlılık ile ilgilidir. İlke temelli uygulamalar daha az detaylı uygulamaları içerir. Ayrıca er bir standardın amacında gerçekte neyi içerdiğinin kavramsal bir çerçevede açıkça belirtilmesi gerekmektedir (Keim ve Grant, 2003: 403).

İlke faydacılığın da önemli olan sonuç değildir, asıl önemli olan yapılan hareketin hangi kurala göre yapıldığıdır. Genel anlamda belli bir kural ilgili

olan herkes için en iyiyi sağlıyorsa kişi o kurala göre hareket etmelidir. Bir kuralı takip etmek onu yapmamaktan daha çok iyiliği neden oluyorsa o zaman takip edilmelidir. Avantajlı durumda olan çoğunluğun işine yarayacak kurallar oluşturarak, toplumun dezavantajlı konumunda olan belli bir kesimine karşı ayrımcılığa neden oluyor düşüncesiyle bu teori eleştirilebilir. Aslında ilke faydacılığı, eylem faydacılığının gelişmemiş bir şeklidir çünkü bir hareketin sonucuna göre o kurala uymakta ya da uymamaktadır (Carroll, 1998: 139).

İlkelere dayalı yaklaşımın uygulanabilir olması için uygulamadan sorumlu olan kişilerin, ilkeye dayalı yaklaşımı uygulayacak yetenek ve bakış açısına sahip olmaları gerekir. Diğer bir ifade ile ilkeler doğrultusunda karar verebilmek için muhasebecilerin kapasitelerinin ve eğilimlerinin yeterli olması gerekir. Ampirik çalışmalar tarafından en sık ölçülen boyut, ahlaki yargıların ilkeler yerine kurallara dayandığı boyuttur (Dunn ve Diğerleri 2003: 7- 8).

b) Kural Temelli Uygulamalara Yöneltilen Eleştiriler ve Savunmalar

Kurallar muhasebeciye doğru davranış için rehber hizmeti sağladığı gibi, kararlarında dayanak da sağlar. Bununla birlikte kurallar yalnız başına etiksel davranışı garanti etmez. Sadece mesleki etik değerler bu amaçları gerçekleştirebilir (Keim ve Grant, 2003: 404).

Kurallar çatışmaların nasıl çözümlenmesi gerektiğini söylemez. Eğer çok ayrıntılı kurallar hazırlanmış olsa bile, bu mümkün değildir. Çünkü verilen detaylar ahlaki ikilemin nasıl çözüleceği ile ilgili değildir. Ayrıca kurallar ahlaki ikilemin detaylarına da sahip değildir. Meslek ahlak kuralları daha çok meslektaşlar arasındaki ilişkileri ve mesleki üyesinin odaya karşı sorumlulukları ve mesleki davranış konuları ile ilgilidir. Bazı kuralların disiplin amaçları için kullanılması gerçeği, sorunu karıştırmaktadır. Çünkü bu özellik gerçekte kuralların yaptıklarından çok nasıl hareket edileceği ile ilgili kusursuz açıklamalar yapılmasını mümkün kılmaktadır. Örneğin meslek

mensubunun meslek unvanları kullanımı ile ilgili ayrıntılı düzenleme (Banks, 1998: 29).

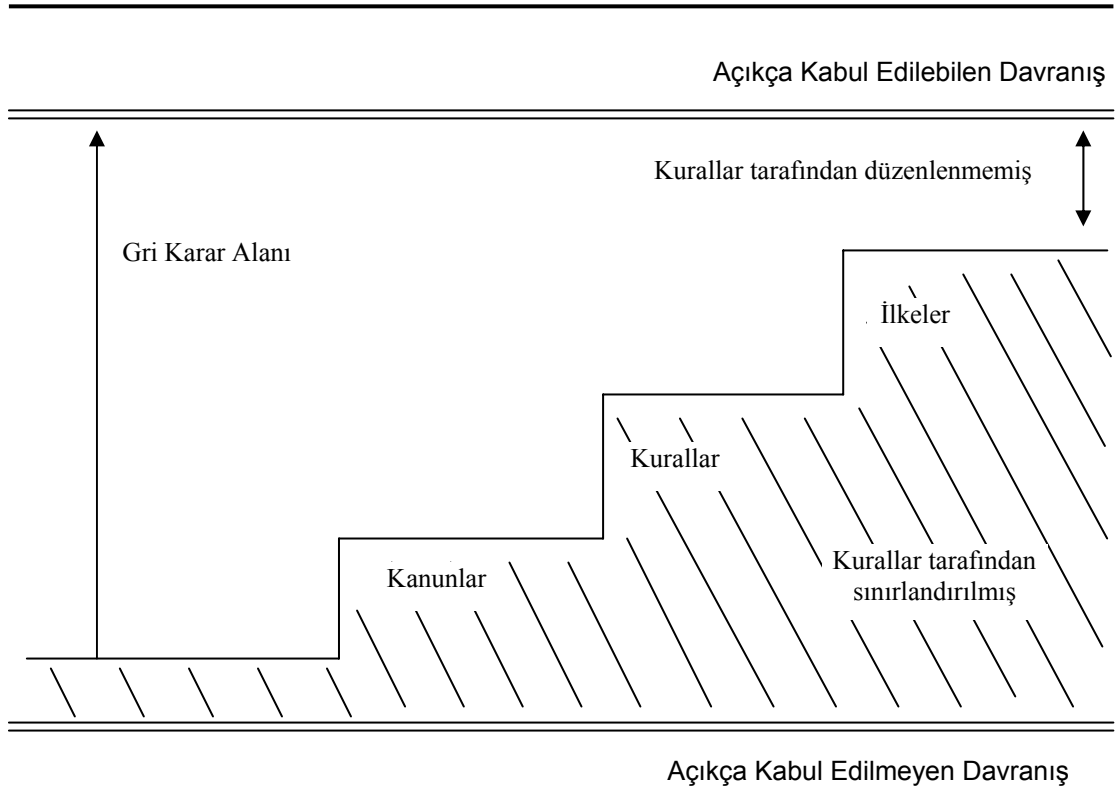
Muhasebenin temel amacını gerçekleştirebilmesi için muhasebeciler temel prensiplere mutlak uymalıdır. IFAC ilke temelli etik çerçevesi geliştirerek yürürlüğe koymuştur. Kural temelli, meslek ahlak kuralları çok fazla ayrıntıyı içeren boşluklar bulunmasına fırsat sağlayan teknikleri içerir. Oysa ilke temelli yaklaşım kural temelli yaklaşımdan daha fazla etik davranışları teşvik eder. Çünkü spesifik kurallar her durumda uygulanamadığı gibi meslek üyeleri için yeteri kadar esnek ve kapsamlı değildir (Mele, 2005:103).

Muhasebe sürecinde çok sayıda yargılama olmasından dolayı bazıları yemek kitabı gibi daha kapsamlı muhasebe standartlarının uygulanması gerektiğini savunmaktadırlar. Kapsamlı standartlar ile muhasebede hilenin aza indirileceğini ya da ortadan kaldırılacağını düşünmektedirler. Oysa yemek kitabı tarzında muhasebe standartları, iyi bir fikir değildir. Mümkün olan her durumu ve olasılığı kapsamak için kurallar yazmayı denemek boşuna uğraştır. Birincisi asla her şey önceden göz önünde bulundurulamaz. İkincisi birkaç tane kural kesin olarak belirtilse de daima kurallar çevresinde yolunu bulmaya çalışan bireyler olacaktır. Oysa gerekli olan temel muhasebe ilkelerini anlama ve uygulamanın etik ilkelerle geliştirilmiş anlaşılır kurallar ve örnekleridir. Aynı zamanda bu ilkeleri ve kuralları iyi bir yönetim ve kontrol yapılarıyla yorumlayıp uygulayacak yetenekli ve kendisini bu işe adanmış yöneticilere ve muhasebe denetçilerine ihtiyaç vardır (Parfet, 2000: 482).

Kurallar finansal raporlarda kamu çıkarının korunmasına yardım eder. Bununla birlikte toplumun çoğunluğu sadece kuralların uygulanmasını yeterli görmemektedir. Karar verici, kurallara uygun davranmaya eğilimlidir. Karar verici doğru davranış için, bir rehberden daha ziyade kurallarla oynayarak davranmaya daha çok eğilimlidir. Kural temelli sistem kararın değerlendirilmesinde usulsüzlüğe neden olabilir. Kural temelli sistem iki farklı

tipte probleme yol açar. Bunlar a) kurallı davranma problemi b) kuralların olmaması durumunda nasıl karar verileceği problemdir (Keim ve Grant, 2003: 402).

Şekil 2.5. Etik Karar Alanı



Kaynak: Finn W Don Ve Lampe James C.,(1992)

Uyuma dayalı görgü kuralları tek başına, bir kültür değişikliği oluşturacak ne enerjiye ne de içeriğe sahiptir. Kurallar çalışanların bir kısmının analitik düşüncüyü harekete geçirememesinde cansız yetki kaynağıdır. Davranış kurallarının varlığı, sadece kurallara uymakla etik bir davranış olabileceğini gösterir. Fakat gerçekte etik davranış sadece kurala uygun davranmak değildir. Diğer bir ifade ile ilkeler kurallardan daha fazlasını ifade eder. Yani İlke, kuralın değerini ve neyi başarmaya çalıştığını (amacını) anlamaktır. Kural ise sadece amaca ulaşmak için bir araçtır (Gates, 2004: 495- 496). Kanun ve kurallar; gerçekte düzenlemek istedikleri amaçlarına (ihtiva ettikleri değer) uygun kullanılmalıdırlar.

Yukarıda şekil 2.5. te yer alan gri alan, özel kurallar içindeki boşlukların bulunduğunu, düzenleyici kuruluşların düzenlemek şöyle dursun hayal bile edemeyecekleri düzenlenmemiş boşlukları ve kuralların birbiri ile çatışması durumunda ortaya çıkan boşlukları ifade etmektedir (Bayırlı, 2006: 65) Bununla birlikte sosyal bilimlerin hiç birinde uygulamaları ya da olayları bütünü ile kapsayacak kuralların konulması imkansızdır. Çünkü her bir olayın içinde birden fazla değişken bulunmaktadır. Bu durum muhasebe kuralları için de hukuk kuralları için de aynıdır.

Kuralların varlığında, kurallar bazı işlem ve olayları tanımlamayabilir. Karar verici bu boşlukları yaratıcı muhasebe uygulamaları için fırsat olarak görebilir. Kuralların olmadığı durumda gerçeklere dayanan bütün doğruların açıklanması umulabilir ya da kuralların yokluğu suiistimallere yol açabilir. Bu durum ise kural yapma ile sonuçlanabilir. Ancak kuralların yapılması problemlere yol açabilir ya da ek kuralların yapılmasını gerektirebilir. Kuralların varlığında karar verici kuralları takip eder ancak kuralların ruhunu ihmal eder (Keim ve Grant, 2003: 403).

Çeşitli çalışmalarda muhasebecilerin kural takipçisi olmaya yatkın oldukları ortaya konmuştur. Kural takipçisi bireylerin kolaylıkla kural temelli çalışmalarını değiştirip ilke temelli çalışacaklarını kısa zamanda değişeceklerini ummak gerçekçi olmayabilir (Dunn ve Diğerleri, 2003, 8). Geisler (1990) etik sistemlerinin ilkeden kaynaklanan ya da faydacı olduğunu belirtmiştir (Sullivan, 2004: 5).

Muhasebe yöneticileri için görevden kaynaklanan (deontolojik) bakış açısı AICPA tarafından da onaylanmaktadır. Çünkü profesyonel davranış zorunluluğu ya da muhasebecinin kamuya karşı sorumluluğunda görevini vurgulamaktadır. İlke kaynaklı bakış açısının özelliği kişisel yargılamadan ziyade profesyonel yargılamayı gerektirmesidir. Diğer bir ifade ile mesleki standartlar ve normlarla ilgili olarak kişinin zorunluluğunu ya da görevlerini vurgular (Sullivan, 2004, 5). IFAC' ın etiğe bakış açısı da ilke kaynaklıdır.

Tablo 2.2. İki Etiksel Bakış Açısı Tablosu

İlke kaynaklı bakış açısı	Sonuç Kaynaklı Bakış Açısı
İlkeler sonuca karar verir.	Sonuçlar kurallara karar verir.
İlkeler davranışın temelidir.	Sonuçlar davranışın temelidir.
Her ne sonuç olursa olsun ilkeler iyidir.	Sonucu iyi olan kural iyi kuraldır.
Sonuç her zaman ilkelerle hesaplanır.	Sonuçlar bazen kuralları kırmak için kullanılır.

Kaynak: Sullivan Gene R., (2004)

2.3.2. İkilemlerin Muhtemel Çözüm Araçları

Etiksel ikilem ve çatışmalar birçok konuda meydana gelebilen daha önceden öngörülmemiş durumlardır. Böyle durumlarda etiksel çatışmanın çözümü de çatışmanın niteliğine bağlı olarak kendi çözümünü kendi içinde barındıracaktır. Buna göre de çözüm araçlarının niteliği duruma göre farklılık gösterecektir.

Etiksel ikilemlerde çözüm araçları etik teorileri, muhtemel seçenekler arasından en doğru seçeneğin seçilmesi ve etiksel sınırlılıkların farkındalığını gerektirmektedir. Kurumsal – mesleki çatışmalarda ise daha çok uzlaşma temeline dayalı etik yöntemler kullanılmaktadır.

2.3.2.1. Etik Farkındalık

Etiksel çerçeveler; görev kaynaklı değerlendirmeleri ve faydacı değerlendirmeleri içermektedir. Etiksel çerçevelerin sınırlılıklarının farkında olunması ise etiksel değerlendirmede objektif kontrol düzeyinin kalitesini artıracaktır⁹.

⁹ Birinci bölümde detaylı olarak açıklanmıştır.

Langenderfer ve Rockness (1989) etik sorunları çözmek için sekiz adımlık bir karar verme modeli kurmuştur. (1) durumun unsurlarını belirle, (2) durumla ilgili etik noktaları belirle, (3) durumla ilgili kuralları, ilkeleri ve değerleri belirle, (4) alternatif davranış olanaklarını belirle, (5) bu kurallara bağlı en uygun davranış seçeneğini belirle, (6) her alternatif davranışın muhtemel sonuçlarını değerlendir, (7) mümkünse, güven duyduğun bir insanla alternatif davranışları değerlendir. Ayrıca bu konuda daha geniş bir bakış açısına sahip olmaya çalış (8) ve bir karara var. Armstrong (1990) bu sekiz adımlı modelin etik sorunları çözme konusunda getirdiği çözümlerin ve yaptığı rehberliğin belirli eksiklikler taşıdığı konusunda eleştiriler getirmiştir. Bu eleştirilere göre, 2. adımın ardından gelmesi gereken, muhasebecinin etik meseleler konusunda resmi bir tavsiye niteliği taşıyan meslek ilkelerini göz önüne almasıdır. Bu doğrultuda yukarıdaki modelin 3. adımı “durumla ilgili kuralları, ilkeleri, değerleri ve erdemleri belirle” şeklinde olmalıdır. Benzer şekilde 5. adım “ bu kurallar, ilkeler, değerler ve erdemler doğrultusunda en uygun davranış türünü seç” şeklinde okunmalıdır (Mintz, 1995: 12).

Ross (1930) bir eylemin bir anda birçok görevi gerektirebildiğini düşünerek deontolojik ahlaka daha esnek bir yaklaşım getirmektedir. Ross’un ilk bakıştaki (Prima facie) zorunlu görevler genel olarak bize sorumluluk yükleyen fakat bazı şartlarda, belli durumlarda gerekmeyen sadakat, şükür, adalet, kendini geliştirme gibi görevlerdir.

Çatışma, muhasebecilerin bir gruba karşı görevlerinin, başka bir gruba karşı taşıdıkları görev ve sorumluluklarla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmadığı noktada ortaya çıkar. Örneğin; bir muhasebe uygulaması üzerine yönetim ile düşülecek bir fikir ayrılığı, yönetim tarafından muhasebeciye bir baskı dayatılmasına sebep olabilir. Öyle ki, bu tür bir durumda muhasebeci ödün vermek zorunda kalabilir. Muhasebecinin çatışan görevlerden kaynaklanan bu tür baskılarla baş etme yöntemi, doğrudan bir özyapı meselesidir. Muhasebecinin çatışan görevlerden kaynaklanan bu baskıları ahlaka uygun

yöntemlerle çözmesi gerektiğinden, erdem kavramı bir unsur ve amaç olarak muhasebe içinde yerini alır (Mintz, 1995: 4).

Bireylerin olumsuz etkilerin üstesinden gelmek için iki mekanizma kullandıkları öne sürülmektedir. Bunlar; 1) Problem odaklı çaba, 2) his odaklı çabadır. Problem odaklı çaba, kişinin kendi durumunu, çevresiyle birlikte ele alarak değiştirmesi üzerine kuruludur. Problem odaklı çaba devreye girdiğinde karar vericiler, konuyla daha ilgili olan bilgileri değerlendirme süreçlerine katmaya ve seçenekler üzerinden hareket etmeye meyilli olurlar. His odaklı çaba ise, öncekinin aksine, sadece durumun nasıl görüldüğüyle ilgilenir ve inkâr veya yabancılaşma gibi vasıtalarla bireyin durumu algılayış biçimini değiştirmeye yöneliktir. His odaklı çabada değerlendirme sürecine dâhil olan bilgiler daha öznel niteliktedir (Sawers, 2002: 10- 11).

Olumsuz etkilerin üstesinden gelmek için her iki çaba mekanizması da eşzamanlı olarak kullanılır. “Olumsuz etki” meydana getiren kararlar bireye, verdikleri kararın önemli olduğunu ve bu karar üzerinde yaptıkları değerlendirme süreçlerine, konu ile ilgili daha fazla bilgi katmaları gerektiğini gösterirler (problem odaklı çaba). Ancak bireyler, bu karar verme sürecinde kıyaslanması zor unsurlarla yüz yüze geldiklerinde, çelişkilerin yarattığı olumsuz etkilerden uzak durmak için kendilerini geri çekebilirler (his odaklı çaba). Bu davranış sonucunda birey karar vermekten kaçınmak gibi bir tepki gösterebilir. Bu iki davranış da “kaçınma davranışı” niteliğindedir (Sawers, 2002: 11).

Sawers, bireylerin zor bir tercih yapmak zorunda olmanın getirdiği olumsuz etkilerin yükünden kurtulmak için başvuracakları iki yol olduğunu düşünmüştür. Bu yöneticiler, ya seçeneklerin olumsuz etkilerine bakıp en iyi seçeneğin bile yeteri kadar iyi olmadığı sonucunu çıkaracaklardır ya da his odaklı bir çaba aracılığıyla olumsuz etkilerle baş etmeye çalışacaklardır. Bu iki tavrın sonucu da tercihten kaçınmak olacaktır (Sawers, 2002: 11).

Lazarus'a göre (1991) bireyler, olumsuz etkilerin üstesinden gelmek için eşzamanlı olarak problem odaklı ve his odaklı çaba mekanizmalarını kullanırlar. Eğer his odaklı çaba bireyi kaçınma davranışına itiyorsa o zaman, çelişkilerin üstesinden gelmek için bireyi daha çok emek ve daha çok düşünce süreci gerektiren seçenek-temelli bir süreçle motive etmek gerekmektedir. Muhtemel çözümler, bireye karar verme aygıtları sunarak karar vermekten kaçınmamasını teşvik edecek çözümler sunarlar. Bu tür aygıtlara örnek olarak, her seçenek değerlendirilirken, bireyin adımlar halinde o seçeneğin unsurlarını göz önüne sermesi sürecini verebiliriz (Sawers, 2002: 19)

2.3.2.2. Etiksel Yöntemler

IFAC uzlaşmanın sağlanmasına dönük tavsiyelerinden çıkardığımız sonuç, daha çok etik yöntemler tavsiye etmektedir. Bunlar etik yöntemlerden bazıları aşağıda sunulmuştur.

Tablo 2.3. Etik Yöntemler

YÖNTEM	Gerekçelendirilen	Prosedür	ilke
Mantıksal	Ahlaki yargıların biçimsel doğruluğu	Mesleki Görev ölçüsü	Çelişkisizlik, Tutarlılık
Tartışmacı	Pratik durumlar üzerinde uzlaşma, görüş birliği	Danışma	Özneler üstü Objektiflik
Diyalog	Erdemli eylem ve davranış	—İdeallere yükseltme —Olgulara inme	Doğru davranış
Kıyaslama	Durumla ilgili olarak yapılması gereken	Karşılaştırma	Orantılilik
Özüne inmek	Eylem ve yargıların ahlaki geçerliliği	Geri gitme	Özgürlük
Analitik Çözümleyici	Betimlenen		Amaç
	Ahlakın gündelik dildeki tezahürü		Enformasyon
Yorumsayıcı	Anlama süreci	Yorumlama	Aydınlanma

Kaynak: Pieper annemarie, Çevirenler: Atayman Veysel, Sezer Gönül, (1999)

2.3.2.2.1. Etiksel Gerekçeler

Değerlerin nedeninin açıklayıcı kurallarla ilişkilendirilmesi önemlidir, bununla bilgiler arasında deneysel anlamda mantıklı bir düzen kurulabilecektir. Öncelikle bir eylemin yapılmasındaki niyet ile bunun gerçekleştirilmesi arasında bir ilişki vardır. Yada yapılan eylem ile yapılmak istenen ancak yapılamayan eylem arasında bir ilişki vardır (Burke, 1964: 840).

Davranışın doğruluğunu ispat ederken açıklama gerektiren veya gerektirmeyen nedenler olacaktır. Açıklama gerektirip gerektirmediği de büyük ölçüde mevcut bilgi durumuna bağlıdır. Eğer herhangi bir açıklama yapmak durumundaysak olayı bir nedene ya da kurala göre açıklamak gerekecektir (Burke, 1964: 841). Etiğin gerekçeleri ile ahlaklılığın gerekçeleri birbirinden farklıdır. Etik gerekçeler aşağıda verilmiştir.

a) Mantıksal yöntem

Etik yöntemlerin hepsi, bilimsel sonuçlara varılmasını sağladıkları ölçüde, bilimsel mantık ölçütlerine uygun olmak zorundadır. Bu anlamda her etik yöntem aynı zamanda mantıksal bir yöntemdir. Çeşitli normatif önermeler arasındaki tutarlı ilişkileri gösteren yapılması gereken ödevlerdir (Pieper, 1999: 171- 172).

b) Derinliğine İnceleme Yöntemi

Derinliğine inceleme yönteminde; uygulamaların kurallara uygunluğuna kişi tek başına değil de, başkalarıyla konuşarak herkes için kabul edilebilir eylem kurallarına ulaşmak amacıyla, üzerinde uzlaşarak doğru eyleme karar verilmesidir. Bu yöntem aynı zamanda aşamalı olarak geliştirilen her bir unsurun gerekçelendirildiği kurucu bir yöntemdir. Herkesin kendi çıkarları ve ilgileri açısından gündeme getirdiği gerekçeler, anlaşılır

nedenlerle birlikte ele alınıp tartılır. Böylelikle iradenin akılcı bir temelde oluşumu sürecinde varılan amaçlar, herkesin uyması gereken genel bağlayıcı normlar olarak işlev kazanır.

Derinliğine inceleme yöntemi gündelik yaşamdaki uyuşmazlık durumlarında ve çıkar çatışmalarında, ilgili herkese yönelik bağlayıcı bir çözüme ulaşmak için nasıl bir yol izleneceğini gösteren pratik bir yöntemdir. Bununla birlikte tüm çatışmalar bu yöntemle çözülemez. Örneğin birbiriyle uzlaşmaz iki normun ortaya çıkmasıyla sorunun daha da tırmanması mümkündür (Pieper, 1999:177- 182) . Derinliğine inceleme yöntemi IFAC'ın çatışmaların çözümünde önerdiği modele uygulanabilir bir yaklaşımdır.

c) Diyalektik Yöntem

Bu yöntemin derinliğine inceleme yöntemine benzer yanları vardır. Her iki yöntem de karşılıklı tartışma ve konuşma ilkesi üzerine kurulu yöntemlerdir. Bu yöntemler konuşma ve karşı konuşma biçiminde, ne yapılması gerektiği ya da hangi normların genel geçerlilik talep edebilecekleri hakkında görüş birliğine varmayı amaçlar ve diyalogun aracılık işlevi bulunmaktadır. Bununla birlikte kararı sonuçta eylemde bulunan bizzat verecek ve yaptıklarından sadece o sorumlu olacaktır. Bu özgürlüğün bir göstergesidir (Pieper, 1999:183- 185). IFAC etiksel bir çatışma durumunda, işletmedeki muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerine, çatışmanın çözümünde diyalog yöntemini önermektedir.

d) Ahlakiliğin Temeline İnerek Araştırma Yöntemi

Kant bu yöntemi felsefenin ilkesi olarak gören ve etiğe uygulayan ilk kişidir. Ahlakilik kavramının oluşumunu kayıtsız şartsız kökenine kadar geri götürüp yeniden kurarak, ahlaki eylemin imkânlarını oluşturan kurucu koşulları araştırır. Ahlakilik kavramının bütün bağlantıları mantıksal bir kavram dizisi oluşturur. Bunu yaparken koşula bağlanmış olandan koşula

bağlayana doğru geri giden bir yol izleyen yeniden kurma en üst düzlemdeki norma ulaşmayı amaç edinir (Pieper, 1999: 192).

IFAC etiksel bir ikilemle karşılaşıldığında öncelikle sorunun tanımlanmasını önermektedir. Sorunun tanımlanmasında, ahlakiliğin temeline inerek araştırma yöntemi gerçeğin ya da doğrunun ortaya çıkarılmasında faydalı bir araç olarak kullanılabilir. Örneğin bu yöntem neyin gizli bilgi, neyin stratejik bilgi olduğuna ilişkin ikilemlerin çözülmesinde kullanılabilir.

e) Analitik Yöntem

Analitik yöntem, mantıksal yöntemle benzerlik gösterir. Her etik yöntemde karmaşık bir nesnenin unsurları kavramsal düzeyde bir sınıflandırma yaparak analiz edilir. Kavramsal olarak sınıflandırma ya da ayrıştırma, çok boyutlu bir olguyu içinde yer alan alt unsurlara ayırma yöntemidir. Her etik yöntem aynı zamanda çözümleyici bir yöntemdir. Hare'e göre etik, ahlak dilinin mantıksal incelemesidir (Pieper, 1999: 195- 197).

Analitik inceleme yöntemi muhasebe prosedürlerinde ve muhasebe denetiminde sıklıkla kullanılan bir yöntemdir. Analitik inceleme prosedürleri işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasında ve denetim faaliyetlerinde sıkça kullanılmaktadır.

f) Yorumlama Yöntemi

Yorumlama yöntemi etiğin belli bir yere kadar kullanmak durumunda olduğu bir yöntemdir. Belli bir davranışta bulunan birinin kendini kendi eylemi içinde anlayıp kavrayabilmesi için, başkalarının eylemlerini, kendini onların yerine koyarak anlayıp kavraması gerektiğinden, yorumlama yöntemi önemlidir. Etik başkalarını anlama sürecine katkıda bulunmalıdır. Bunu yaparken, aradığı ahlaki anlamı, yorumlama sürecini yorumlayarak

anlamlandırmaktadır. Böylelikle eylemde bulunan kişiyi norm ve değer bilinci hakkında aydınlatmaktadır (Pieper, 1999: 199- 200).

2.3.2.2.2. Ahlaki Gerekçeler

Yapılan ya da yapılacak bir eylemin ahlaki açıdan değerlendirilmesinde, eylemin bazıları tarafından onaylanması bazıları tarafından ise onaylanmaması günlük yaşantıda sıkça karşılaşılan bir durumdur. Gerek eylemin ahlakiliğinin tartışıldığı durumlarda gerekse ahlaki bir yargıya ulaşmak için ahlaki yargıyı haklı kılacak “iyi” gerekçeler öne sürülmektedir (Pieper, 1999: 158).

a) Somut Bir Olguyla İlişkilendirme

Normatif bir yargının ya da değer yargısının desteklenmesi amacıyla, eylemin kurallara uygunluğunun araştırılması bir olguyu kullanma biçimidir. Burada bir olgunun açıklanmasında ya da gerekçelendirilmesinde çoğunluk tarafından kabul edilmesi beklenen somut bir gerçeklikle ilişki kurulmaktadır.

- Bağımlı muhasebeci olduğu için, mesleki bağımsızlığı yok
- Ücretler oda tarafından belirlendiği için ücrette indirim yapamam

Bu tarz yanıtlar genellikle bir eylemin kurallara uygunluğunu açıklamaya yarar. Bu açıklamalar aynı zamanda çoğunluk tarafından sorgulanmadan kabul edilen genel bir kuralı ya da değer yargısını dile getirdiği için kabul edilmektedir. Ahlaki olarak eylemde bulunma zorunluluğu vardır. Ahlaki olduğu iddia edilen bir eylem hakkındaki yargıyı desteklemek için davranış bir gereklilik üzerine kurulmaktadır. Diğer bir deyimle davranış olaydaki bir değer yargısına dayandırılır. Bu olması gerektiği iddia edilen şeye ilişkin bir yargıdır (Pieper, 1999: 158- 159).

Somut bir olgu ile gerekçelendirme de bir davranış doğru olduğuna inanıldığı için değil de genel bir kural ya da genel bir değer yargısı olduğu için doğru kabul edilmektedir. Bazen de sorumluluktan kaçmak için sorumluluğu genel kaniya transfer etme yolu olarak kullanılmaktadır. Örneğin; “mali tabloları veremem çünkü mesleki sır” Oysa mali tablolar kamunun bilgilendirilmesi amacıyla hazırlanan tablolardır.

b) Duygularla İlişkilendirme

Bir eylem ya da eylemin sonucu hakkındaki bir yargının kurallara uygunluğu gösterilmek istenirken bir duyguya işaret edilir;

— “Kimin ekmeğini yersem onun türküsünü söylerim”

— Defter tutma sınırlaması olmadığından, canım istediği kadar defter tutarım.

Ahlaki tartışmaların çoğu zaman duygu içermesine karşın, bir eylemin ahlakiliği duygulara dayanılarak açıklanamaz. Bir eylemin ahlaki olarak nitelendirilebilmesi için gerek duygunun ve gerekse duygu olarak yansıyan değer yargısının kurallara ve ilkelere uygunluk açısından eleştirisel biçimde sorgulanması gerekmektedir (Pieper, 1999: 161- 163).

c) Muhtemel Sonuçlarla İlişkilendirme

Davranışların yol açabileceği olası sonuçlara dikkat çekilerek şöyle cevap verilmektedir;

— Yapmasaydım patron beni işten atacaktı, bunun için yaptım.

— ... Yapmasaydım, meslek unvanımı kaybedecektim.

Bir eylemin neden yapılması ya da yapılmaması gerektiğinin gerekçesi olarak onu olumlu ya da olumsuz sonuçlarla ilişkilendirme, yararcılığı tek açıklama biçimi olarak sunar. Buna göre bir eylem, kendisiyle ilişkili kişi ya da kişiler açısından en büyük faydaya veya en az zarara yol açacak eylem ya da davranış olarak gösterildiğinde ahlaki olduğu kanıtlanmış olur. Ancak azami fayda sağlama ilkesinin ahlaki açıdan gerekçelendirmek için yeterli olup olmayacağı sorusu üzerinde durulması gerekir. Sonuçlar yalnızca beklenen fayda açısından değerlendirilmekle kalınmamalı, hedeflenen faydanın ve buna ulaşmak için kullanılacak araçların ahlaki olup olmadıklarına da bakılmalıdır. Yararcı yaklaşıma göre amaç aracı haklı çıkarır. Bir eylemin getireceği fayda götüreceği zarardan fazla ise “iyi”dir (Pieper, 1999: 163-166).

d) Ahlaki yasalarla ilişkilendirme

Bir eylem hakkındaki yargının ahlaki olduğu çoğunlukla yazılı olmayan norm ya da ahlak yasasıyla ilişkilendirilmektedir. Bu ilişkilendirmede herkesçe benimsenmiş olan ve doğruluğundan kuşku duyulmayan örneklerle dayandırılır.

— Mesleki bağımsızlığımı korumak için yaptım.

— Bana usulsüzlük teklif ettiği için kabul etmedim.

Bu tür gerekçeler söz konusu ahlak yasalarının tartışmasız geçerli görüldüğü ve benimsendiği gurup üyeleri tarafından yeterli kabul edilmektedir (Pieper, 1999: 163- 166).

e) Ahlaki Otorite ile ilişkilendirme

Bir eylemi ahlaki olarak gerekçelendirmek için çoğu zaman genel kabul görmüş kişi ya da mercilerin otoritesine başvurulmaktadır.

— Müşterime ait işyerinde büro açabilirim. Çünkü TÜRMOB tarafından verilmiş bir yasal bir hak.

— Yargıtay'ın bu konuda böyle bir kararı olduğu için.

Bu türdeki kişilerin ahlak yargıları belli bir dereceye kadar ahlaki eylemin kurallara uygunluğunun gösterilmesinde yeterli görülebilir. Ancak eylemde bulunan kişi sadece ahlaki otoriteye danışmakla yetinmeyip kendi ahlaki yetkinliğine güvenerek davranmak istiyorsa, getirilen değer yargılarını haklılık açısından eleştirisel olarak sorgulamak zorundadır. Ahlaki konularda hiç kimse eylemlerini gerekçelendirme yükümlülüğünü başkasına devrederek kişisel sorumluluktan kurtulamaz. Aynı şekilde bir kimse kendi ahlaki yetkinliğini değişmez bir ahlaki merci gibi göremez ve başkasına zorla kabul ettiremez (Pieper, 1999: 168).

f) Vicdanla ilişkilendirme

En son ahlaki merci olarak vicdana dayanarak eylem ve davranışları meşru kılmak en yaygın ve benimsenmiş yoldur. Bu kategoriye giren anlayışta davranışı açıklayabilmek için şu gerekçelerin kullanıldığı görülmektedir.

— Vicdanımla çelişiyordu. (kişinin mesleki/ mesleki olmayan ilkeleri ile davranışının çatışması)

— Vicdanımın sesini dinledim.

Ahlaki eylemleri gerekçelendirip meşrulaştırmak için başvuru olan bu altı strateji, ahlak tartışmalarında bazen buradaki kavramsal düzeyinden ayrı olarak farklılaştırılmış biçimde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile bir eylem ve davranışın ahlaki haklılığını göstermek için bir dizi farklı gerekçe karma biçimde kullanılabilmektedir (Pieper, 1999: 169- 171).

Ahlaki gerekçelendirmede vicdan, problemli bir alandır. Kişilerin ahlak gelişim seviyesinin ve etik bilgi kapasitesinin farklılığından dolayı kişiler arasındaki ahlaki farkındalık seviyelerinin farklı olması büyük bir ihtimaldir. Bu durum ise direkt olarak vicdani yargılamalar üzerine etkide bulunacaktır. Aynı zamandaki aynı olaya ilişkin olarak bir davranışa karşı birinin vicdanında hiçbir rahatsızlık olmamasına karşı bazılarının vicdanının rahatsız olmasının kaynağı da buna dayanmaktadır.

2.3.2.3. Düzenleme Kurumlarının Tavsiyeleri

Etik ikilemlerle karşılaşılması muhtemel olduğu gibi, etik davranış standartlarını uygulamada, etik olmayan davranışı tanımlamada ve etiksel anlaşmazlığı çözmede problemlerle karşılaşılması da muhtemeldir. Muhasebeci belirli etiksel sorunlarla karşılaştığında böyle anlaşmazlıkların çözümünü bulmak için, işletmenin önceden saptanan etik politikalarını izlemelidir. Eğer var olan etik politikaları etik anlaşmazlıkları çözmezse aşağıdaki adımlar üzerinde düşünülmelidir (IFAC. Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 2.3) .

Eğer sorun muhasebe işlemlerinde ya da finansal tabloların hazırlanmasında bir uyumsuzluk ya da kuşku ise sorunu çözmek için muhasebecinin yeterlik, tarafsızlık, doğruluk gibi değerleri profesyonel bir şekilde IFAC'ın temel etik değerleri ile desteklenmelidir (AİCPA, Karar Ağacı, 2002: 2). Etiksel bir ikilemle karşılaşılnca etiksel karar vermek ve mesleki sorumluluğu koruyabilmek için şu yollar takip edilebilir (Cottell ve Perlin, 1990: 13)

I. AŞAMA

1. Problem olan konu ile ilgili bütün ilgili faktörleri tanımlamak. Problem ile ilgili ortaya çıkarılamayan faktörleri not etmek.
2. Tarafların sorumluluğunu yasal ve etik bakış açılarını tanımlamak. Yasal ve etiksel sorumlulukları birbirinden ayırmaya çalışmak. Çıkar gurupları arasında potansiyel değer çatışmalarını not etmek.
3. Sorunda değer çatışmaları ile ilgili ilkeleri not etmek
4. Muhtemel yapılabilecek davranışlara karar vermek. Hem kısa hemde uzun dönemde davranışın getirebileceği faydaları not etmek. Muhtemel hareket için özetlenmiş onaylanmış ilkeleri tanımlak ve her bir muhtemel davranış için değer ilkeleriyle davranışın faydalarını birbirinden ayırmak.
5. Bir karar ver ve seç. Eğer sorun çözümlenememiş ise problemin çözümlenmesi sürecine devam edilmelidir. Bu noktadan sonra ikinci aşamaya geçilmelidir ve şu adımlar takip edilmelidir (AİCPA, 2002: 2).

AŞAMA

Etiksel problemin çözümü için birinci aşamada çözümlenemeyen tanımlanmış problemler işletmenin etik politikası yardımı ile çözümlenmeye çalışılmalıdır. Bunun içinde şekil 2.6. da verilen etik karar ağacındaki aşamalar problem çözülünceye kadar takip edilmelidir. Etik karar ağacında gösterilen (1) ikilemin çözümü için yöneticilerle, güvenilen bir başka kimse ile denetim komitesi ile ikiliemin çözümü için konunun tartışılmasını ifade etmektedir (2) yapılabilecek başka alternatif yolların olup olmadığını, ikilem çözüldü ise uygulanmasını, çözülemedi ise şirketin yasal danışmanları

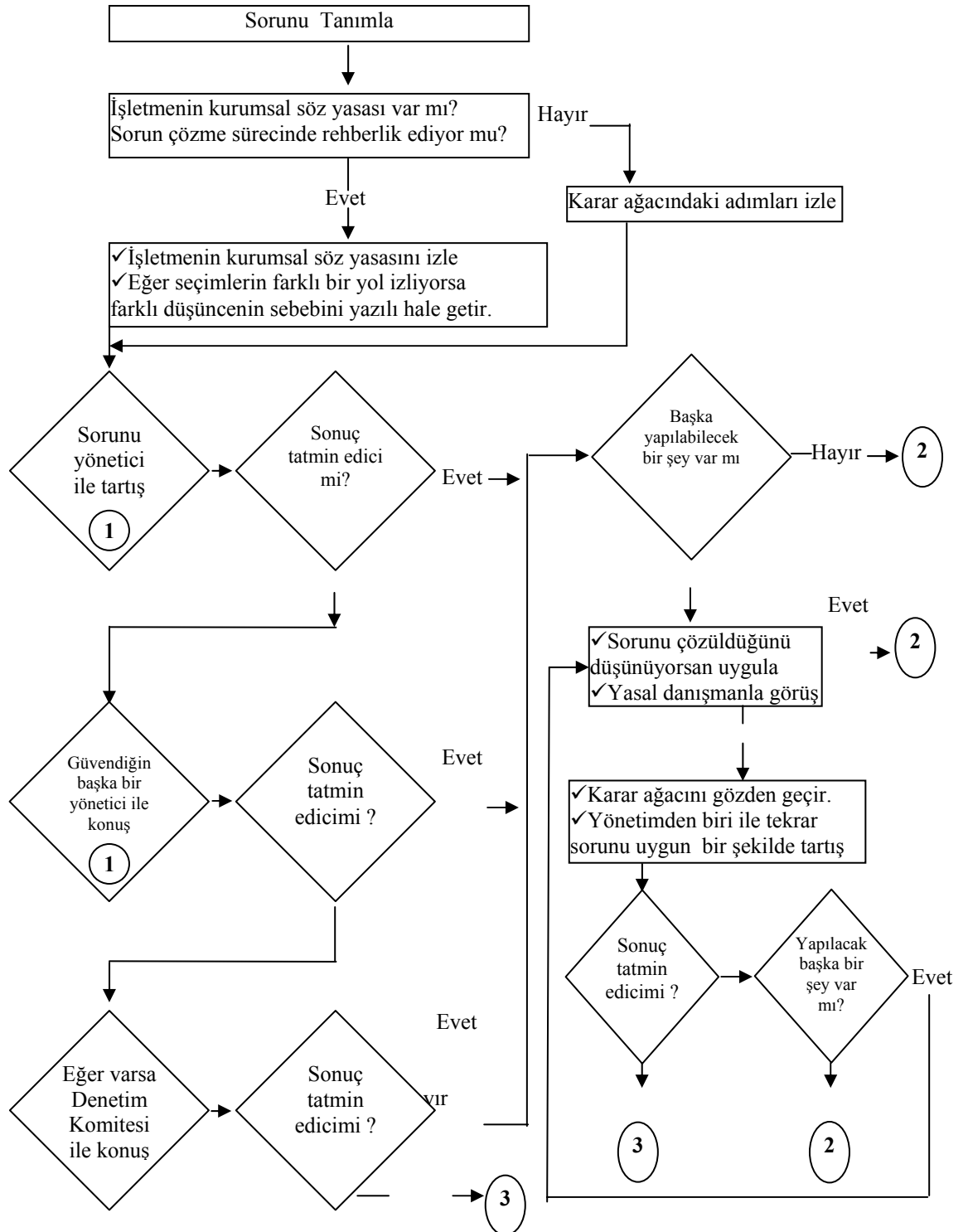
görüşülmesini ifade etmektedir. (3) etiksel ikilem      lenmedi ise istifa seçeneğinin düşülmesini ifade etmektedir.

1. Problem bir üst seviyede yönetici var ise onunla tarti  ılmalı. Yönetimle ya da daha üst düzeyde yönetici ile konuşurken, profesyonel şüphecilik gerektiren saygı ile yaklaşılmalı ve her zaman   l      olarak konu üzerinde fikirler tarti  ılmalıdır. Yönetici ya da işletme yönetimi ile aynı fikirler kabullenilmese dahi bunlara içsel olarak katlanılmalıdır.       yönetici ya da daha üst yönetim g  zlemledi  in durumun ya da sorunun bir parçası olabilir. Eğer problemin çözümünde tatmin edici bir çözüm bulunamazsa ise daha üst düzeyde ki bir yöneticinin bilgisine sunulmalıdır. Hala problemin çözümünde tatmin olunmadı ise ilgili kavramlar ve muhtemel davranışların yönü danı  şmanla gizlilik içinde tarti  ılmalıdır (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 2.5).

2. Problem   z  ld    nde tatmin edilmeyen hiçbir soru işareti kalmadı  ıysa bu uyuşmazlığın başarı ile yönetildiğini gösterir. Muhasebecinin bu konu ile ilgili izlediği politikaları, bunların belge ve kayıtlarını, yasal tavsiye ve   nerileri ileride bir sorun çıkarsa diye koruması tavsiye edilir.

3. Bu   irkette çalışmaya devam etmenin sizin için uygun olup olmayacağı değerlendirilmelidir. Bütün seviyelerde ki yollar kullanıldıktan sonra eğer hala etiksel çatışma devam ediyorsa ve muhasebe yöneticisinin istifa etmekten başka çaresi kalmamışsa, durumu açıklayıcı bir not yazarak örgütten istifa etmeli. Tanımlanan sorunu ilgili meslek kuruluşuna, SPK, TURMOB, diğer karar verici kuruluşlara ya da diğer taraflara raporlanıp raporlanmaması gerektiği ciddi bir şekilde düşülmelidir.

Şekil 2.6. Etik Karar Ağacı



Kaynak: American Institute of CPA ,Sf.2, 2002

2.4. Türkiye Uygulamasında Muhasebe Mesleğinin Konumu

TÜRMOB'un görevlerinin gerekçelerinden " Anayasanın 135 inci maddesine göre her bir meslek odasının ve üst kuruluş olan birliğin teşkili ve faaliyet sınırı ile diğer hususlar 1983 yılında mevcut kamu kurum niteliğindeki meslek kuruluşlarının kuruluş kanunlarında yapılan değişikliklere paralel olarak düzenlenmiştir" (Arıkan, 2006: 24).

13 Haziran 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı meslek kanunu Türkiye'de muhasebe mesleğinin temel hukukunu oluşturmaktadır (Türk, 2004: 40) Söz konusu yasa 1989 yılında TBMM'ne gönderilmeden önce akademisyenler ve uygulayıcılar tarafından üzerinde uzlaşılarak birbirinden ayrı 3 yasa maddesi olarak meclise gönderilmiştir. Yasalardan biri serbest Muhasebeciler için, diğeri Mali Müşavirler için bir diğeri ise Yeminli Mali müşavirler için üç ayrı yasa olarak TBMM'ne gönderilmiştir. Ancak söz konusu yasalar Mecliste ilgili komisyon tarafından birleştirilmiş ve 3568 sayılı meslek yasası olarak kabul edilmiştir.

3568 yasayla, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli müşavir olmak üç ayrı meslek elemanı, mesleki faaliyetleri sürdürmekte ve gurupların faaliyetlerinin, düzenlenmesi, geliştirilmesi ve denetimi iki farklı oda tarafından yürütülmektedir. 3568 sayılı yasa 3 ayrı mesleki faaliyeti kabul etmiş, ancak bunlarla ilgili iki düzenleme ve denetim organı kabul etmesi önemli bir eksikliktir.

Diğeri bir eksiklik ise bu mesleki faaliyetlerin küreselleşen dünyada diğeri ülke uygulamaları ile benzerliklerinin yok denecek kadar az olmasıdır. 3568 sayılı meslek yasasının yetersizliğinden dolayıdır. Mesleki faaliyeti tanımlamada bu faaliyetler muhasebecilerin işlevleri ve görev alanları ile örtüşmediğinden, meslek yasasının kabulünden önce kullanılan bağımlı muhasebeci kavramı hala kullanılmaktadır. Farklı olarak bağımlı muhasebeci kavramının yanına bağımsız muhasebeci kavramı gelmiştir.

Meslek yasasının çıktığı o günden bu güne gelene kadar meclise ilk gönderilen ilk üç yasanın Meclis komisyonu tarafından değiştirilerek birleştirilmesinin sıkıntıları yaşanmaktadır ve Kurumsal Yönetim İlkelerinin hazırlanmasında, bağımlı muhasebecilerin yerinin işletmedeki konumunun tespitinde ve mesleğin gelişmesinde yasanın birleştirilerek çıkarılmasının büyük engel olduğu kanaatini taşıyoruz.

2.4.1. Geleneksel Muhasebe Topluluğunun Mesleki İlişkileri

1994 öncesindeki mesleki uygulamalardaki sistemsizlik ya da dağınıklık 1994 yılında Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yürürlüğe girmesi ile mesleki uygulamalara daha önce var olmayan bir düzen getirmiştir. Bununla birlikte işletmelerde çalışan muhasebe yöneticilerin ve muhasebe iç denetçilerinin konumu yasalarda açıkça ortaya konmamıştır. Kanunda, muhasebe fonksiyonları muhasebe faaliyetleri ve denetim faaliyetler olarak düzenlenmiş olup, bu düzenlemelerden de iki muhasebeci portresi çıkmaktadır. İlki SM, SMMM olarak muhasebeciler, diğeri ise YMM olarak muhasebe denetçileridir.

Bu durum 3568 sayılı kanunun amacında açıkça görülmektedir: “ Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebecilik”, “Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik” ve “Yeminli Malî Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.” (SM,SMMM Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde: 1)

Tablo 2.4. Geleneksel ve Eşzamanlı Muhasebe Sistemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Muhasebe Sistemi	Eşzamanlı Muhasebe Sistemi
1) Geleneksel organizasyon Tanımlanmış bir yapısı vardır. Değişime uyumu zayıftır.	1) Kendiliğinden oluşan organizasyon Muhasebe sisteminin çevresi değişikçe kendini ona uyarlar.
2) Durgun çevre Muhasebe sisteminin çevre unsurlarının beklentilerinin değişmediği varsayılır veya sadece bir bilgi kullanıcısı üzerine yoğunlaşılır. Vergi muhasebesi gibi	2) Dinamik çevre Muhasebe sisteminin çevre unsurlarının beklentilerinin devamlı değiştiğini varsayar ve muhasebe bilgisi kullanıcılarının arasında eşit bilgi iletişimini öngörür.
3) Adım adım iyileşme	3) Sürekli iyileşme
4) Teknolojileri sadece uygulama aracı olarak kullanma	4) Teknolojileri muhasebe sisteminin iyileştirilmesindeki faydalar için kullanma
5) Muhasebe çıktısına yönelme Temel performans ölçüsü olarak, kar rakamının tespit edilmesine odaklanmıştır.	5) Muhasebe bilgisi kullanıcılarına yönelme Muhasebe bilgisi kullanıcılarının her birinin ihtiyaç duyduğu farklı bilgilerin hepsini karşılamaya yönelmiştir.
6) Tek boyutlu ölçüm Sadece faaliyetlerin ulusal para birimli ve nominal değerleri dikkate alınır.	6) Boyutlar arası ölçüm Paranın zaman değeri, enflasyon etkisi, etkinlik ölçümü ve hissedar tatminini dikkate alır
7) Bilgi tabanlı sistem anlayışı Sadece bilgiye ulaşmayı hedefler	7) Öğrenen sistem anlayışı Bilgiyi ve bilineni değişim için kullanmayı hedefler
8) Dönem odaklı Sadece dönemsel finansal tabloları hazırlamaya yöneliktir	8) İşlem odaklı Finansal tablolara ek olarak faaliyet raporları hazırlanmasıyla, geçmiş, şimdiki ve gelecekteki durumla ilgilenmektedir
9) Değerlerin hesaplanması	9) Değerin yaratılması
10) Tarihi Geçmişe bakarak şimdiki durumu gösterir	10) Cari (Gerçek zamanlı) Şimdiki durumu gösterir ve gelecek durumu tahmin için daha kuvvetli veriler hazırlar.

Kaynak: Bayırlı Rıdvan, (2006)

2.4.1.1. Muhasebecilerin Mesleki Faaliyetlerdeki Dağılımları

Muhasebecinin tutacağı defter sayısına veya çalışabileceği işletme sayısına ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Bunlara sertifikasız çalışanlar da dâhil edilince meslekte şiddetli bir rekabetin olması kaçınılmazdır. Hatta muhasebeciler arasında son dönemlerde muhasebeci sayısının çokluğundan dolayı mesleki rekabetin yoğunluğundan şikâyet edilmektedir.

Tablo 2.5. Faal Mükellef Sayıları ile Muhasebecilerin Karşılaştırılması

Meslek Mensubu Başına Mükellef Sayısı	Faal Mükellef Sayıları	Gelir Vergisi	Basit Usule Tâbi Gelir Vergisi	Katma Değer Vergisi	Kurumlar Vergisi
		1.720.035	786.464	2.212.167	601.913
Meslek Mensupları					
Serbest Muhasebeci	29.722	58	27	75	21
Bağımsız Çalışan	14.801	116	53	150	41
Bağımlı Çalışan	14.921	115	53	149	41
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	30.957	56	26	72	20
Bağımsız Çalışan	16.151	106	49	137	38
Bağımlı Çalışan	14.806	116	53	150	41
Toplam	60.679	28	13	37	10
Toplam Bağımsız Çalışan	30.952	56	26	72	20
Toplam Bağımlı Çalışan	29.727	58	27	75	21

Eğer bağımlı muhasebecilik bir işverene bağlı olarak ücret karşılığı ve/veya sosyal güvelik pirimlerinin bir işveren tarafından karşılanması kriterine bağlı ise, bir bağımlı muhasebeci yukarıdaki birden fazla mükellef guruplarına muhasebe hizmeti verebilir mi? Eğer veriyorsa bu durumda bağımlı muhasebecimidir. İkinci soru ise bir bağımlı muhasebeci bu kadar çok sayıda defter tutma yetkisi varsa bu mükelleflerden hangisine bağımlıdır. Mevcut durum göstermektedir ki bağımlı muhasebecilik kurumunun yeniden düzenlenmeye ihtiyaç olduğudur.

Türkiye’de Bir SM veya SMMM bütün muhasebe hizmetlerini yürütebilmektedir. Bir muhasebecinin bu kadar fonksiyonel olması sevindiricidir ancak bu durum aynı zamanda meslekte ihtisaslaşmanın da olmadığı, mesleki gelişimin sağlanmadığının ve mesleki gelişmelerin takip edilemediğinin açık bir göstergesidir. Çünkü muhasebe mesleğindeki ihtisaslaşmaya vergi mevzuatındaki değişme ve gelişmelerin takip edilmesinden ibaret olan bir uygulama olarak bakılmaktadır.

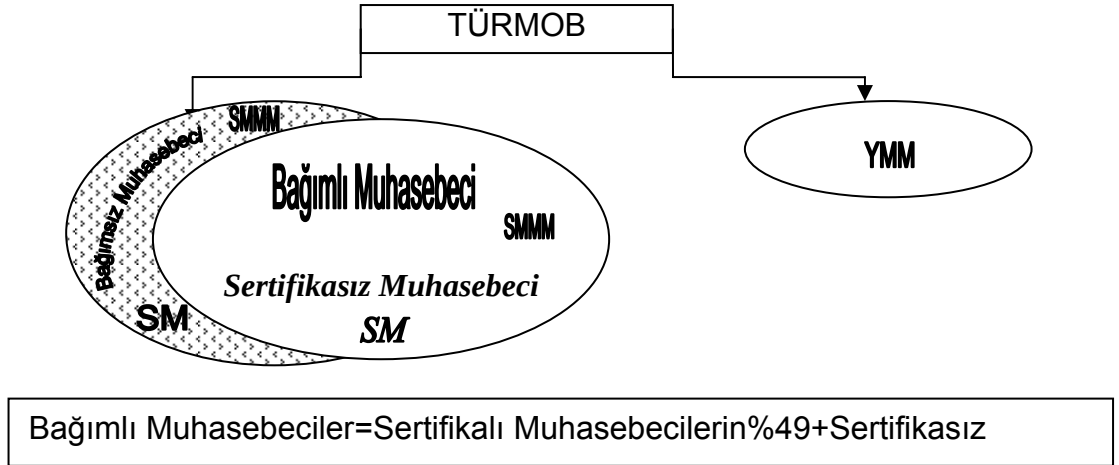
Toplam 60.679 muhasebecinin 29.727’sini bağımlı muhasebeciler oluşturmaktadır. Bağımsız muhasebecilerin dışarıdan işletmelere muhasebe hizmeti verdiği düşünülürse bu sayı daha da artacaktır. Son toplam sayıya muhasebeci sertifikası olmayan muhasebeciler de eklenirse bağımlı muhasebecilerin mesleki uygulamalarda sayısal büyüklüğü ortaya daha net çıkacaktır. Ancak Türkiye genelinde ne kadar sertifikasız bağımlı muhasebeci bulunduğuna ilişkin bir veri bulunmamaktadır. Bazı muhasebecilere göre bu sayı en az bağımlı muhasebecilerin sayısı kadardır.

2.4.1.2. Bağımlı Muhasebecilerin Meslek Odalarına Üyelikleri

Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları’nın nitelikleri ve faaliyet sınırı şu şekilde ifade edilmiştir. “Serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirlerin odaları ayrı ayrı kurulur. Serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirler

odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır. Bu Kanunda kullanılan oda deyimi, ayrı ayrı kurulacak olan serbest muhasebeci malî müşavirler, yeminli malî müşavirler odalarını ifade eder. Odalar, kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar.” (SM, SMMM Ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Madde: 14).

Şekil 2.7: 3568 Sayılı Yasaya Göre Muhasebecilerin Mesleki Çevresi



Bağımlı muhasebecilerin SM, SMMM olarak gerek çalıştıkları işyerlerinde gerekse meslek odalarında mesleki unvanlarını kullanamayıp meslek oda kayıtlarında ise bağımlı muhasebeci olarak tanımlanmaları kendilerine ilişkin yasal düzenleme boşluğunun geçerli ve güvenilir bir ispatıdır.

3568 Sayılı yasanın kabul edilmesinden bu yana TÜRMOB tarafından Bağımlı Muhasebecilere ilişkin mesleğin bağımlılık statüsünden kurtarılarak, muhasebe yöneticisi ve Muhasebe iç denetçilerinin kendini geliştirmelerine

imkân sağlayacak herhangi bir mesleki düzenleme girişiminde bulunulmaması, TÜRMOB'un bu konuda isteksizliğini göstermektedir.

TBMM'ne ilk haliyle sevk edilen meslek yasasının mevcut 3568 sayılı meslek yasasına kıyasla muhasebecilerin konumlarının tespiti bakımından daha gerçekçi olduğuna inanıyoruz. Ahlakiliğin temeline inerek ve 3568 sayılı yasanın çıkarılış sürecini etik olarak incelersek bu yasanın TBMM'nin ilgili komisyonu tarafından değiştirildiği gerçeğine ulaşırız. Komisyon üyelerinin muhasebe mesleğinin geleceğine ilişkin düzenlemelerde ne kadar mesleki bilgi düzeyine sahip olduğu ise tartışmalıdır. Bize göre meclise ilk haliyle gönderilen 3 ayrı yasa içinde muhasebe yöneticileri ve muhasebe denetçilerine ilişkin gelecekte yapılacak çalışmaların temelini oluşturacak olan bu yasaların birleştirilmesi büyük bir hata olmuştur. Bu hatanın düzeltilerek muhasebe yöneticileri ve denetçilerine ilişkin mesleki özerkliğin tanınması mesleğin geliştirilmesinde büyük katkı sağlayacaktır.

2.4.1.3. Bağımlı Muhasebecilerin Yeterlilikleri

İşletmelerde Muhasebe Yöneticisi ya da Muhasebe iç denetçisi olarak çalışan muhasebeciler işletme yönetimindeki SM veya SMMM sertifikası olmayan kişiler tarafından seçilmektedir.

Türkiye'de bağımlı muhasebecilik mesleği, serbest muhasebecilik kadar olgunlaşmış bir seviyede değildir ancak gelişimini sürdürmektedir. TÜRMOB'un bağımlı muhasebecilere ilişkin mesleğin geliştirilmesine isteksiz olması bu gelişimi yavaşlatmaktadır. Muhasebe yöneticiliği alanında ortaya çıkan çeşitli çıkmazlar aynı zamanda meslek etiğinin gelişimini de yavaşlatacaktır (Schweikart, 1992: 472). Meslek etiğinin en temel şartlarından biri, bir mesleğe ilişkin asgari yasal düzenlemelerin bulunmasını gerektirmektedir.

2.4.1.4. Bağımlı Muhasebecilerin Sınıflandırılması

İşletmelerde çalışan muhasebecilerin mesleki çevrelerinin tespit edilebilmesi için öncelikle mesleki konumlarının ortaya konması gerekmektedir. Bunun yapılmasındaki meslek ahlak kurallarının ve değerlerinin mesleki çevreye göre oluşturulması gereğidir.

2.4.1.4.1. Sertifikalı/ Sertifikasız Çalışma Ölçütüne Göre

İşletmede muhasebeci sertifikası belgesi ile çalışanlar mesleki unvanlarını kullanamamaktadırlar. Sertifikalı muhasebeciler arasından bağımlı Muhasebeci işletme yönetiminin takdirine göre belirlenmektedir. Örneğin işletmede bir serbest muhasebeci birde Serbest muhasebeci mali müşavir sertifikasına sahip olan iki muhasebeci olsun. İşletme yönetimi serbest muhasebeciyi muhasebe müdürü serbest muhasebeci mali müşaviri ise muhasebe memuru yapabilmektedir.

İşletme yönetimlerinin muhasebe yöneticileri ve muhasebe denetçilerini hangi ölçütlere göre atadıkları ile ilgili bir çalışma bulunmamakla birlikte, eğer böyle bir çalışma yapılmış olsaydı eminiz ki birçok farklı yöntemlere göre atanmış oldukları tespit edilebilirdi. Ülkemiz henüz sanayi toplumu olma hüviyetinden uzak olduğu gibi, işletmelerde kurumsallaşma oranı düşük ve hala birçoğu aile şirketi hüviyetindedir.

Oysa bir meslekte yeterliliğin en önemli unsurlarından birisi mesleki standardizasyonun olması gerektir. Bu mesleği icra edecekler sertifikanın mesleğe yönelik bir eğitim sürecinden sonra yetkilendirilmiş kurumlar tarafından verilmesi gerekmektedir. Oysa işletmelerde çalışan bağımlı muhasebecilere muhasebe yöneticiliği unvanı bir kurum tarafından verilmediği gibi mesleki yeterliliği ölçme ehliyeti olmayan kişiler tarafından da verilmektedir.

Bazı İşletmelerde muhasebe sertifikası olmayan kişiler Türkiye uygulamasında muhasebe işlemleri yürütmekte, gerekli görüldüğü durumlarda sertifikası olan bir muhasebecinin belgelerde onayına başvurulmaktadır. Bu durum onay işlemini yapan muhasebecinin mali olay ve işlemleri görmeden belge incelemesi yapmadan, hatta sayım ve ölçüm yapmadan işletmedeki sertifikasız muhasebecinin işlemlerinin onayı şeklinde gerçekleşmektedir.

Ayrıca sertifikasız muhasebe yöneticileri ve denetçilerinin mevcut durumda muhasebecilik faaliyetleri içine muhasebeci olarak katılmalarının bu alanda haksız rekabet doğurduğu ve hizmet kalitesini düşürdüğü tartışmasız bir gerçektir. Sertifikasız bir muhasebeci herhangi bir usulsüzlüğüne karşı meslek disiplin yönetmeliğinin yaptırımlarından muaftır. Ülkemizde vergi denetiminin düşük olduğu düşünüldüğünde bu durum etik olmayan davranışları ayrıca cesaretlendirmektedir.

2.4.1.4.2.Çalışma Bürolarının Kullanım Süresi Ölçütüne Göre

İşletmenin muhasebe departmanını kullanım biçine göre sınıfladığımızda, şu anki mevcut hali ile işletmede çalışan muhasebecilerin bütününe kapsayan bir tanımlama yapabiliriz. Buna göre işletmede çalışan muhasebeciler;

- İşletme bürosunu sadece işletmenin muhasebe hizmetlerini yürütmek amacıyla sürekli kullanan muhasebeciler.
- İşletmenin bürosunu sadece işletmenin muhasebe hizmetlerini yürütmek amacıyla değil, başka işletmelerin amaçları ile de sürekli kullanan ve kullandıran muhasebeciler. (Büro Tahsis Belgeli Muhasebeciler)

- İşletmenin bürosunu sadece işletmenin muhasebe hizmetlerini yürütmek amacıyla geçici kullanan muhasebeciler. (Dışarıdan Muhasebe Yürütücüleri)

TÜRMOB'a mahsus bir uygulama olan Büro Tahsis belgesine dayanılarak bir işletmede çalışan bir muhasebeci, çalıştığı işletmede büro açarak diğer (sınırsız sayıda) işletmelere muhasebe hizmetleri satmaktadır. Ancak işyerinde çalıştığı bürosunun elektrik gideri, su gideri, telefon gideri, güvenlik gideri, muhasebecinin diğer müşterilerini ağırlama gideri vb gideri işletme yönetimi tarafından karşılanmaktadır. Türkiyede muhasebe mesleği dışında büro tahsis belgesi ile yapılan böyle bir uygulamaya diğer meslek guruplarında rastlanmamıştır.

Meslekte bu durumun bazı muhasebeciler tarafından doğru bir uygulama olduğu ifade edilmektedir. Muhasebecilerin açıklamalarında bu uygulamanın TÜRMOB tarafından verilen büro tahsis belgesine dayanılarak yapıldığı bu nedenle yasal ve doğru olduğu ifade edilmektedir.

Yine TÜRMOB'un büro tahsis belgesine dayanılarak işletme dışında **büro da çalışan muhasebeciler de** bu yolla muhasebecilik hizmetleri sunmaktadırlar. Farz edelim defter tutması yetkisi olmayan YMM X kendine ait büroda çalışmaktadır. Yine farz edelim ki Bay X'in SMMM olan bir oğlu bulunmaktadır. Yasalarda YMM'in SMMM oğlunun babasının bürosunda defter tutmasını yasaklayan ne bir yasa maddesi nede bir mesleki ahlak kuralı bulunmaktadır. Bu durumda ülkemizde bütün yasal olan uygulamaların azami doğru olduğu şeklinde bir algılama olduğu gibi yanlış bir yargının olduğu düşünülürse bu tür uygulamalar doğru uygulamalar olarak algılanacaktır.

Büro Tahsis Belgesi uygulaması mesleğin doğru ve dürüst yapılmasını önleyici kötü uygulamaların başında gelmektedir. Ayrıca kötü niyetli kişiler tarafından suistimale oldukça açıktır.

İşletmelerde dışarıdan muhasebe hizmeti satın alınması genelde iki şekilde yapılmaktadır. İlkinde daha çok küçük ölçekli işletmeler bünyelerinde muhasebeci çalıştırmadıkları için muhasebe hizmetini dışarıdan SM, SMMM'den satın almaktadırlar. Bu durumda SM veya SMMM mesleki unvanını kullanmaya devam etmektedirler.

Dışarıdan bu tür muhasebe hizmeti satın alınmasında işletme yönetimi mali olaylar ile ilgili belgeleri SM veya SMMM'in bürosuna götürerek ilgili işlemler muhasebeci tarafından kendi bürolarında yapılmaktadır. Muhasebecinin mali olayları görme analiz etme ve analiz sonuçlarını uygulama ihtimali yok denecek kadar azdır. Daha çok mükellefin ya da işletme yönetiminin kendine sunduğu belgeler üzerinden analiz ederek gerekli işlemleri yapmaktadır.

Küçük ölçekli işletmelerde mali sorumlulukların genelde son güne bırakıldığı bir gerçektir. Oysa işlemlerin Miatlı olması ve ekonomik şartların da etkisi ile muhasebecinin bu belgelerin sahteliğini dahi kontrol etme imkânına sahip olmadığı görülecektir. Çünkü muhasebeci belgelerin sahteliğini kontrol etmek istese kontrol süresinden dolayı mükellef gecikme cezasına maruz kalacak belki de mali incelemeye maruz kalacak, ayrıca böyle bir kontrol yapması durumunda muhtemelen müşterisini kaybedecektir. Muhasebecinin Bu tür ikilemler ile karşılaşması durumunda muhasebeci belgelerin kontrolünü yapmaktan kaçınabilecektir.

Türkiye uygulamasında bir muhasebecinin dışarıdan kaç tane şirketin muhasebe işlemlerini yürütebileceğine ilişkin TÜRMOB' un bir sınırlaması yoktur. Bir muhasebecinin kaç tane gelir vergisi mükellefinin veya kurumlar vergisi mükellefinin ya da her iki tür defterlerden kaç tane tutabileceğine dair çalışmada bulunmamaktadır. Örneğin, Ankarada SMMM'lik yapan Kemal Y. Ankarada bütün kurumlar vergisi mükelleflerinin ve gelir vergisi mükelleflerinin muhasebe işlemlerini yürütmesinde yasal bir engel bulunmamaktadır.

2.4.2. Fonksiyonel Muhasebe Topluluğunun Mesleki İlişkileri

Bir uğraşın meslek kabul edilebilmesi için belirli özellikleri taşıyor olması gerekmektedir (Türk:2004: 38) Bu özellikler (a) sürekli gelişen bir bilgi yapısının olması, (b) mesleki yargıların kullanılmasını gerektirmesi, (c) kamuya karşı mesleki bir sorumluluğun bulunmasıdır. Thomas ve diğerlerine göre (1991) Muhasebe mesleğinde davranışları yönlendiren ve etkileyen kuralların amaçları şunlardır;

a) Meslek mensupları için kurallar, mesleğe devam ettikleri sürece onlardan beklenen davranış modelini oluşturmaktadır.

b) Davranış kurallarının kamuya açıklanmasıdır.

Bu yolla kurallar mesleğin imajını geliştirmekte, meslek sahiplerinin sunduğu raporların güvenilirliğini artırmakta ve meslek sahiplerinin hizmetlerini daha etkili yerine getirmesine yardımcı olmaktadır (Türk, 2004: 90).

Fonksiyonel bakış açısı, muhasebecinin sosyal çevre ve mesleki çevre içindeki rolünü anlamamız için kullanışlı ve açıklayıcı bir model işlevi görür. Fonksiyonalcilerin iddia ettiklerine göre toplum kendi varlığını sürdürmek için organize olmakta ve sonrasında ortaya çıkan pek çok işlev aracılığıyla kendi sosyal yapısının istikrarını korumaya çalışmaktadır. Mesleki uzmanlık konusunda mesleğin toplumdaki statüsünü gösteren çeşitli göstergeler niteliğinde belirli ölçütler bulunmaktadır. Örneğin mesleki sertifika veya unvanlar sosyal statünün göstergelerini ifade ederler. Ayırt edilebilir nitelikteki mesleki uzmanlık dalının taşınması gereken temel özellik ve ölçütler şu şekilde sıralanır. Beceri, yetenek, entelektüel yetkinlik, görevi mümkün olan en iyi biçimde yerine getirme bilinci ve tarafsızlık. Yani bir uğraşın mesleki bir uzmanlık haline gelebilmesi için özel bilgi birikimine sahip belirli sayıda kişi tarafından yapılan bir uğraş olması gerekmektedir. Bunun yanında mesleki

bir kurum tarafından bir uğraşın normatif standartları oluşturulmalıdır. Yani bir uğraşın mesleki bir uzmanlık alanı olup olmadığı ayırt edici özelliklerinden anlaşılır (Reynolds, 2000: 116)

“Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu” ifadesi muhasebe yöneticilerinden beklenen hizmetin gerek dilbilgisi, gerekse içerik olarak işverene bağımlı çalıştığını ifade etmektedir. Biz bu çalışmamızda Türkiye dışında hiçbir ülkede bağımlı çalışan muhasebeci unvanı ya da bağımlı muhasebeci unvanı ile karşılaşmadık. Türkiye’de diğer meslek dallarının hiçbirinde bağımlı doktor, bağımlı avukat, bağımlı mimar, vb ile de karşılaşmış bulunmamaktayız.

Muhasebecinin şirkete kazandırdığı yani kattığı değer sadece güvenilirlik değil aynı zamanda öne sürdüğü yenilikler ve yaptığı tavsiyelerdir. Bunlar sayesinde şirket performansı artırmaktadır. Bir şirkette muhasebe birimi sadece fasulyeleri sayan bir birim olarak görülmemelidir. Diğer birimlerin başarılı olması için neler yapmaları gerektiğini bilen ve bunları onlara gösteren bir birim haline gelmelidir. Muhasebe sadece veri ve bilgi demek değildir. Başkalarının fark etmediği yenilikleri ortaya çıkarmaktır (Mercer, 2004: 16)

2.4.2.1. Muhasebe Mesleğinde Mesleki Uzmanlaşma

Muhasebeciler farklı müşterilerle ve farklı iş alanlarında çalışmaktadırlar, böylelikle farklı insanlar tanımakta ve farklı muhasebe şekilleri öğrenmektedirler. Profesyonel muhasebeciler şirketleri, finansmanı ve örgüt stratejilerini bilen kişilerdir. Şirketin gidiş hattını görüp bir sıkıntı anında hemen tavsiyelerde bulunup yöneticileri yönlendirebilmektedirler (Mercer, 2004: 31)

Genel olarak bir meslek dalının “uzmanlık alanı” sayılabilmesi için gereken dört temel özellik bulunmaktadır: genel ve sistematik bir bilgi birikimi,

toplumsal çıkarları ve refahı gözetme, içsel etik kodlar ve ödül mekanizmaları aracılığıyla meslek içi denetim oluşturma ve bütün bunların mesleğin kapsamı içinde olması gerekir. Bir uzmanlık alanını diğer mesleklerden ayıran şey, bu uzmanlık alanının faaliyetlerinin “sosyal faydayı” ve refahı gözle görülebilir şekilde, doğrudan etkilemesidir. Toplumu yıpratıcı kararlardan ve uygulamalardan korumak ve toplumun bu uzmanlık alanına taşıdığı güveni güvence altına almak için, uzmanlık alanına özgü bir bilgi sistemi oluşturulmalı ve bu sisteme resmiyet kazandırılmalıdır. Mesleki uzmanlık şartlarından bazıları şunlardır (Irvine, 2005: 3- 4);

- 1) Sorumluluk ve hesap verebilirlik bağlamında muhasebeciler mesleki kurumları aracılığıyla bazı mesleki yönetim ilkelerine ve etik ilkelere tabi tutulmaktadırlar. Kendi mesleki faaliyetlerinin sorumluluğunu taşımakta ve etik yükümlülüklerin ihlali halinde meslekten ihraç edilebilmektedirler. Başka bir deyişle, etik ilkeleri yaptırım gücüne sahiptir.
- 2) Vasıflar ve yetkinlikler açısından bakacak olursak, muhasebeciler ortak bir bilişim sistemi oluşturup, mesleki seviyelerini yeknasak uygulamalar ve ölçütler üzerinden değerlendirdiğini görülür.
- 3) Muhasebeciler sistemli olarak mesleki bilgilerini güncellemek zorundadırlar. Resmi ve sistemli bir yapı içerisinde yapılan bu güncelleme, mesleki yetkinliğin çeşitli eğitimlerle geliştirilmesini ve deneyimlerin uygulamalara etkin bir şekilde yansıtılmasını sağlar.
- 4) Muhasebe uygulamaları içerisinde, üzerinde yeniden düşünülmeyi hak eden bir özellik vardır. Muhasebeciler sertifikaya sahip bulunmaktadırlar. Ancak bu belgeler gelişmiş ülkelerde olduğu gibi muhasebecilerin fonksiyonel çevrelerine göre değil, gerçekte muhasebe faaliyetlerini yürütenlere ve bu faaliyetleri denetleyenlere SM, SMMM, YMM ünvanları altında verilmektedir.

Türkiye uygulamasında muhasebe mesleği diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi yaptıkları işin niteliğine bağlı olarak resmi mesleki uzmanlaşma alanları bulunmamaktadır. 3568 sayılı meslek yasası uzlanım alanlarında meslek faaliyetlerini yürütenler (SM, SMMM) ve bu faaliyetleri denetleyenler (YMM) olmak üzere ikili bir yapı benimsemiştir. Bu uygulama şekli diğer ülke uygulamalarıyla ve muhasebecilerin yaptığı faaliyetlerle gerek içerik gerekse şekil bakımından örtüşmemektedir. Mevcut hali ile SM, SMM hemen hemen bütün muhasebe faaliyetleri yürütebilmektedirler ve YMM' lerde faaliyetlerini yasalara uygunluk denetimi şeklinde yerine getirmektedirler ve yaptıkları yeminde yasalara uygun faaliyet gösterecekleri üzerindir.

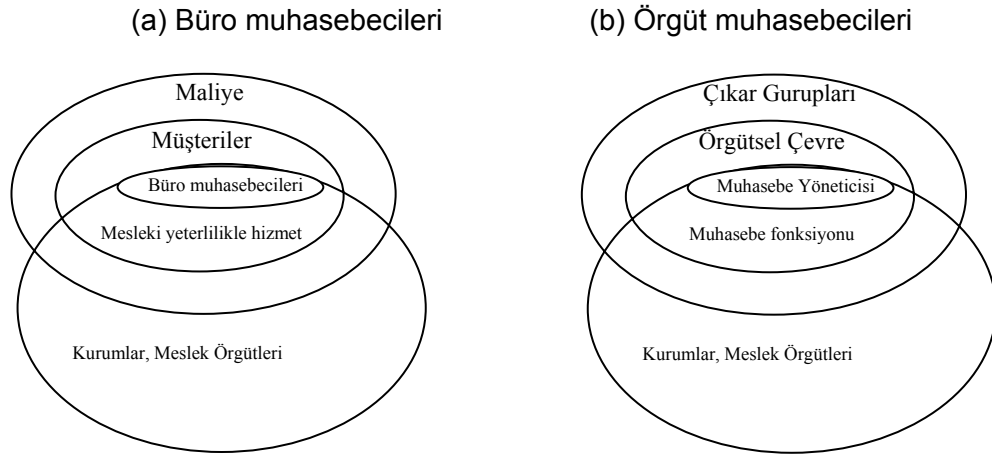
Doğruluk ve dürüstlükte yasal uygunluk azami amaçlar olmayıp, doğruluğun ve dürüstlüğün gerçekleştirilmesi için asgari noktalardır. Nitekim bu anlayışın azami noktalar olarak kabul edilmesi sonucundadır ki, belgelerin olup olmadığı, eğer belgeler varsa bunla ilgili işlemlerin doğru kabul edilmesi şeklinde genel bir anlayış bulunmaktadır. Oysa belgelendirme doğruluk için geçerli bir şart olmakla birlikte yeterli bir şart değildir. Söz konu belgelerin mali olayı açıklaması ve mali olayın gerçekliğini ispat etmesi de gerekmektedir.

Muhasebeciler içinde bulundukları sosyal ekonomik yapılara kenetlenmiş olarak muhasebe hizmeti görmektedirler. Bu durumda muhasebeyi sadece muhasebecilik ve muhasebe denetçiliğinden ibaret gören bir sınıflamanın yanında sosyal ve ekonomik ilişkiler ağının bir parçası olarak ele alma zorunluluğu bulunmaktadır. Mesleki uzmanlık kolları esasen toplumla yapılmış bir sözleşme niteliğindedir. Bu yüzden muhasebe mesleğini incelerken sosyolojik düzeyde bir analiz yapmak daha yararlı olacaktır.

2.4.2.1.1. Büro Muhasebecileri

Büro muhasebecilerinin çevresi daha çok müşteri odaklıdır. Mevcut meslek ahlak kuralları da bu nedenle daha çok müşteri ile ilişkilerini ve büro muhasebecilerinin birbirleri ile ilişkilerini, ücretlerini düzenlemektedir. Diğer bir ifade ile meslek ahlak kurallarında büro muhasebecilerinin ahlaki sorumluluğu daha çok müşterilere karşı sorumluluk, muhasebecilerin birbirlerine karşı sorumluluğu ve müşterilerin işlemlerinin yürütülmesinde mali vekillikten dolayı maliyeye karşı sorumluluk ön plana çıkmaktadır.

Şekil 2.8. Büro Muhasebecileri ile Örgüt Muhasebecilerinin Çevre Farklılıkları



Kaynak: Kaye Ronald G., (1988)

Türkiye uygulamasında büro muhasebecilerinin mesleki uygulamaları daha çok küçük ölçekli işletmelerin ya da gelir vergisi mükelleflerine yönelik muhasebe hizmetleri üzerinde yoğunlaşmaktadır. Muhasebe hizmetleri daha çok yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesine dönük olmak üzere yoğun bilgi sistemlerinin kullanılmasını gerektirmemektedir. Oysa örgüt muhasebecileri işletmenin büyüklüğüne göre bilgi sistemlerin yoğun şekilde kullanmaktadırlar.

2.4.2.1.2. Örgüt Muhasebecileri

Örgüt muhasebecilerinin çevresi ise örgütün kendi çevresi ve finansal bilginin kullanıcılarıdır. Diğer bir ifade ile muhasebe yöneticilerinin ve denetçilerinin sorumluluğu; işletme yönetimine ve mali tabloların kullanıcılarına karşı sorumluluktur.

Finansal tabloların sunumunda sorumluluğun direkt işletme yönetimine verilmesinden dolayı muhtemelen finansal bilgileri hazırlayanlar anahtar rol oynamıyormuş gibi görünmektedir. Oysa muhasebe Yöneticisi, bir işletmede iç kontrol sistemini kuran, iç kontrol sistemi kurulu işletmelerde, sistemin korunması geliştirilmesi, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasını sağlayan kişidir. Gelişmiş ülkelerde ki uygulamalarda ve kurumsallaşmış işletmelerde Muhasebe yöneticisi birden fazla işletmede çalışamaz. Ayrıca muhasebe yöneticisi bir işletmede çalışan kontrol, planlama ve işletme yönetimine kararlarında destek için tavsiyelerde bulunan ve finansal bilgi sağlayan kişidir (Kaye, 1998: 252).

Bayırlı' ya göre (2006) bağımlı muhasebeci, bilgi üretiminin merkezinde olmasına karşın firma üst yönetiminin aldığı politika kararlarını etik olmasa bile uygulama konumundadır. Bağımsız çalışan muhasebe uygulayıcıları da firma ile olan ücret ilişkisinden dolayı riskleri bağımlı muhasebeciler kadar olmasa da firma üst yönetimi ile uyumlu çalışmak zorundadırlar. Bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe uygulayıcıları ücret ilişkisinden dolayı zaman zaman yaratıcı muhasebe uygulamalarında aktör olmak zorunda kalmaktadırlar (Bayırlı, 2006,73)

Muhasebeci bağımsızlığı üzerine araştırma ve incelemelerde, ayırım sıklıkla gerçekte bağımsızlık ve görünüşte bağımsızlık arasında yapılır. İlki muhasebecinin zihinsel tutumuyla ilgilidir ve saptamak veya kanıtlamak zordur. İkincisi bağımsızlığa tehdit olarak algılanabilen (koşullarla), ve objektifliğin temeli gibi görülebilen gerekli uzaklığı göstermek için kontrol

edilmesi gereken koşullarla ilgilidir (Spira, 1999: 264). Örneğin işletmede çalışan muhasebe yöneticisinin Büro Tahsis Belgesi ile diğer firmalara muhasebe hizmeti sunması muhasebecinin bağımsızlığına tehdit oluşturmaktadır.

Şirketler zora düştüklerinde durumlarını ölçmek ve/veya bildirmek için kullanılan metotları çoğu kez değiştirerek onları gizlemeye çalışırlar. Bazen tahminler, kötü yönetim ya da önceden kestirilemeyen olumsuz koşullar yüzünden Muhasebe Yöneticileri, müdürlerin ilgisini uyandıracak bütün iyi metotları kullanmak için baskı altına alınabilirler. Böyle durumlarda muhasebeciler ikilemlere düşer. Uç noktalarda, yasayı, mesleki düzenlemeleri ya da kendi inançlarını reddetmelerine neden olacak, kendilerinden üst düzeydekilerin talimatlarını mı takip etseler, mesleki güvenilirliklerini mi korusalar ya da kamunun çıkarlarını mı korusalar gibi ikilemlere düşebilirler. Ya da yönetim taleplerine boyun eğmeyi reddederek, kendilerini bu reddin sonuçlarına mı maruz bıraksalar ikilemi ile karşılaşacaklardır (Pike, 1999: 252).

Bu tür durumlar özellikle gelişmekte olan ekonomilerde daha da önem kazanmaktadır. Çünkü etik karar verme cesareti doğrulukla ilgili olduğu gibi ekonomik faktörlerle ilgilidir. İşini kaybetme korkusu ve mevcut işi sertifikalı ve sertifikasız muhasebecilerin yapabileceği bilgisi davranışlar üzerine etik olmayan etkiler yapabilir.

2.4.2.1.3. Kamu Muhasebecileri

Kamu muhasebecileri devlet kurumlarında çalışan ve kâr amacı gütmeyen kamu kurumlarının muhasebe faaliyetlerini yürüten ya da kamuya ait serbest piyasa ekonomisinin kurallarına tabi işletmelerde çalışan muhasebecilerdir. Kamu Muhasebecilerinin çevrelerine ilişkin bir çalışma bulunmamakla birlikte kamu kurumlarında çalışan muhasebecilerin çevresi, kendi kurumsal çevresi ve diğer kamu kurumlarıdır. Kamu muhasebecileri

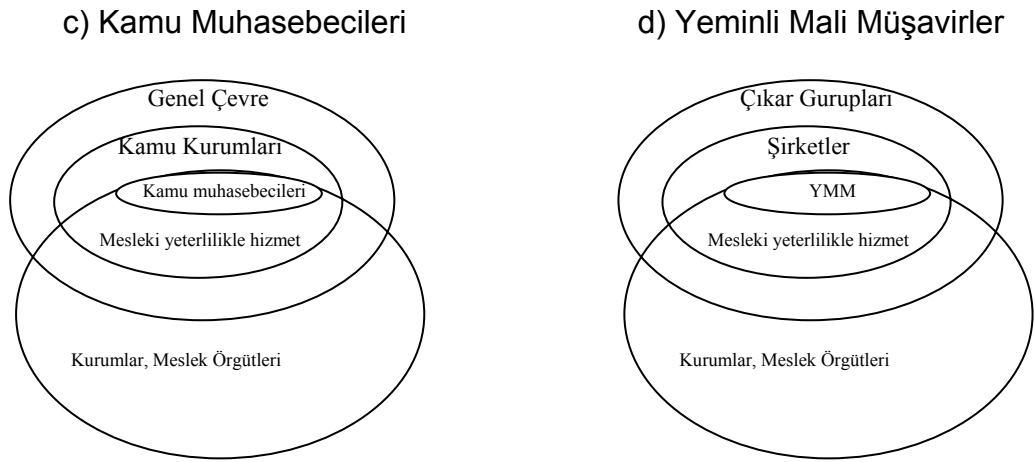
gerçekte mevcut bağımsız muhasebe denetçilerine ve Yeminli Mali Müşavirlik Kurumuna önemli sayıda kaynak sağlayan kurumdur. Kamu kurumlarının mali işlemlerinin yürütülmesinden ve denetlenmesinden sorumlu olan muhasebecilerdir.

(A) Kâr amacı gütmeyen kamu kurumlarında çalışanlar

(B) Kâr amacı güden kamu işletmelerinde çalışanlar

(C) Kâr amacı güden ve gütmeyen kamu ve özel üniversitelerde çalışanlar

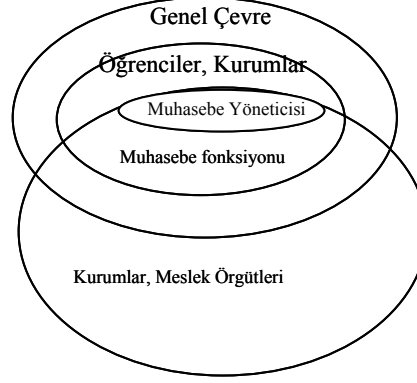
Şekil 2.9. Kamu Muhasebecileri ile YMM'lerin Çevresel Farklılıkları



2.4.2.1.4. Üniversite Muhasebe Öğretim Üyeleri

Çeşitli kamu ve özel üniversitelerde muhasebe yöneticiliği yapan ya da muhasebe dersleri veren muhasebeciler bulunmaktadır. Muhasebe akademisyenlerinden bazıları akademik unvanlarının yanında YMM unvanlarına sahip iken diğer kısmı buna sahip değildir. Ve Muhasebe öğretim üyelerinin fonksiyonel çevresi öğrenciler ve çeşitli kurumlardır.

Şekil 2.10. Muhasebe Öğretim Üyelerinin Çevresel Farklılığı



Muhasebe öğretim üyelerinin uzmanlaştıkları alanda birbirinden farklılık göstermektedir. Bu uzmanlık alanları daha çok teorik uygulama alanlarını ifade etmektedir. Örneğin maliyet muhasebesi, Yönetim muhasebesi, denetim muhasebesi, ortaklıklar muhasebesi ve bunun gibi alanlar. Bunlara ek olarak ayırt edici özelliğinden dolayı muhasebe etiği alanını da bu sınıflamalara ekleyebiliriz.

2.4.2.2. İşlevsel Muhasebe Kurumları

Görünürde TÜRMOB bütün muhasebecileri temsil etmektedir ve bütün muhasebecilerin sertifikası TÜRMOB' un bir alt birimi olan TESMER tarafından ölçme ve değerlendirme yöntemlerine göre verilmektedir. Oysa TÜRMOB' SM, SMMM, odaları ile YMM odalarından oluşan bir üst birlik olmasına karşın bütün muhasebeciler TÜRMOB tarafından temsil edilmemektedir. Örneğin kamuda çalışan kamu muhasebecileri ve firmalarda çalışan muhasebeciler kendilerine ait odaları bulunmamaktadır. Ve kamu muhasebecileri TÜRMOB'un kontrolü dışında faaliyette bulunmaktadır. SM SMMM odaları bağımlı ve bağımsız çalışan sertifikalı muhasebecilerin bütününe kapsamaktadır. İşletmelerde sertifikasız muhasebecileri kapsamamaktadır.

Görünürde bütün muhasebecilerin sertifikası TÜRMOB tarafından verilmektedir. Oysa kamuda çalışan muhasebeciler kanun maddesine dayalı olarak muhasebe sertifikasına sahip olmaktadır. Ayrıca TÜRMOB' un uygulamaları ve meslek ahlak kuralları daha çok serbest çalışan muhasebecilere dönük uygulamalar olduğu gibi kamu muhasebecileri ile ilgili mesleğin geliştirilmesine ilişkin düzenlemeleri bulunmamaktadır. Kamu muhasebecileri daha çok vergisel işlem ve olaylara odaklanmış gözükmemektedirler.

Yukarıda sayılan nedenlerle Türkiye’de muhasebe mesleğinin çevresel fonksiyonlarına göre, mesleki birlikteliğin ve bütünlüğün sağlanabilmesi fonksiyonlarına göre, yeniden meslek odaları şeklinde yapılandırılarak mesleki gelişmelerin sağlanabilmesini ve muhasebe uygulamalarının daha etkin izlenebilmesi için yeniden organize edilmesi gerektiği görüşünü taşıyoruz. Böyle bir uygulamanın yapılması kurumsal yönetim ilkelerinin daha etkin uygulanmasını, muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerine ilişkin SPK' nın uygulamalarında daha rahat hareket etmesini sağlayacaktır. Aksi durumda, muhasebe yöneticiliği mesleği ve muhasebe denetçiliği mesleği tanımlanmadan ve bunlar bir sertifikasyona kavuşturulmadan gerçek anlamda kurumsal yönetim ilkelerinin etkin bir şekilde uygulanması bir hayalden öteye gitmeyecektir.

Gelişmiş ülkelerde, Muhasebe Yöneticileri Meslek Odaları, Muhasebe İç Denetçileri Meslek Odaları üyelerine iş sahasında karşılaşılabilecekleri çeşitli anlaşmazlık ve ikilemlerin çözümünde onlara yardımcı olacak prensipleri sağlamaktadırlar. Örneğin İngiltere de “Lisanslı Muhasebeciler Kurumu”, “Sertifikalı Muhasebeciler Birliği” Birleşik Devletlerdeki “Sertifikalı Muhasebe Yöneticileri Kurumu”, “Sertifikalı İç Denetçiler Kurumu”, vb etik ikilemlerin çözümünde üyelerine rehberlik etmektedirler.

2.4.2.3. Bağımlı Muhasebecilik Kurumunda Etiksel Boşluklar

Bağımlı muhasebecilik kurumunda etiksel boşluk; yapılması gereken asgari düzenlemelerin ve tanımlamaların yapılmamasını ifade etmektedir. Etiğin kelime anlamlarından biride doğruluk ve dürüstlüğü ifade etmesidir. Bu anlamıyla etik hukuk kavramı ile de eşleşen yönleri bulunmaktadır. Hukuk un yasaları kapsamına karşın, yasaların hiçbir zaman hukuku kapsamı beklenemez. Bu noktada etiksel davranışın en asgari düzeyi yasal davranmaktır. Etiğin en asgari düzeyinde yasal boşlukların bulunması, etiksel boşluk düzeyini artıracaktır.

Bir kanunun kapsamı ve anlamı her zaman açık değildir. Bu durumun muhtemel sebebi kanunun başlangıçta doğru biçimde düzenlenmemesinden olabileceği gibi daha sonra ortaya çıkan çeşitli değişme ve gelişmelerden de ortaya çıkmış olabilir. Diğer bir ifade ile bir kanun ne kadar mükemmel bir düzenleme ile yasalaştırılmaya çalışılırsa çalışılsın ekonomik ve sosyal yaşamdaki gelişmelerin gerisinde kalabilir (Saygılıoğlu, 1987: 19) Kanun boşluğundan bahsedebilmek için hukuk tarafından düzenlenmesi gereken bir konu bulunmalıdır. Bu durumlar şunlardır (Saygılıoğlu, 1987: 44)

- a. **Hukuk dışı alan;** hukuk düzenine girmeyen sosyal durumlar ve kurallardır örneğin töreler ve ahlak kuralları.
- b. **Kanunun bilerek susması;** kanunun, belirli bir sorunda, olumlu bir çözüm verebilen herhangi bir kural öngörmemesi durumunu ifade eder. Karşıt kavram yoluyla çözüm getirir.
- c. **Kanunun eksikliği;** kanunun mevcut durumu ile doyurucu ve olması gereken hukuka uygun olmamasıdır. Bu durum, kanun koyucunun kusurundan ve sosyal ve ekonomik gelişmelere ayak uyduramamaktan ortaya çıkar.

Bilginin hızla yayılmakta olduğu ve kısa zaman içinde de tüketilmekte olduğu günümüzde, ekonomide muhasebeciliği hala defter tutmaktan ibaret gören yasal düzenlemelerin terk edilerek muhasebecilerin gördükleri fonksiyonlara göre yetkilendirilmesi gerektiği görüşünü taşıyoruz.

2.4.2.3.1. Bağımlı Muhasebeci Tanımlamasında Etiksel Boşluk

Bağımlı muhasebeci tanımlaması ile ilgili olarak bulabildiğimiz en eski tanım Karayalçın (1988) tarafından yapılan tanımlamadır. Buna göre Bağımlı Muhasebeci, ” ***İşletme içinde çalışan, işletme yönetimine, kurallarına ve yönetim emirlerine bağlı kişidir***” olarak tanımlamaktadır. Bağımlı muhasebeci kurumuna ilişkin temennisini de şu şekilde ifade etmektedir.” ***Tacirin hizmetinde olmasına rağmen muhasebecinin –mesela avukat, mühendis, mimar, doktor... gibi- özel bir mesleki formasyona, statüye ve disipline tabi olması gerekir. Bir ticari işletmede muhasebe bölümünün sorumluluğunu taşıyacak kimsenin mesleki formasyonu hakkında Türkiye’de düzenleyici bir hüküm yoktur***” (Karayalçın, 1988: 200-201)

1988 yılındaki yukarıdaki ifade de gerçekte işletmede çalışan muhasebecileri bir mesleğin mensubu olarak görmemektedir ve işletmede çalışan muhasebecilere ilişkin düzenleyici hüküm bulunmadığını ifade etmektedir. **13.6.1989** tarih ve 20194 sayılı resmi gazetede yayınlanan 3568 sayılı muhasebe meslek yasası kabul edilmiştir. Aradan geçen zaman zarfında bağımlı muhasebeci tanımlamasında ve sorumluluklarına ilişkin bir değişme olmadığı açık olduğu gibi hala Bağımlı muhasebeci tanımlamasının yapılması ve işletmede çalışan muhasebecilerin mesleki bağımsızlıklarının kazanmaları için çalışmalar yapılmaması düşündürücüdür.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde ”Bağımlı” kelimesi sıfat olarak, ”**Başka bir şeyin istemine, gücüne veya yardımına bağlı olan, özgürlüğü, özerkliği olmayan, tabi**” anlamında kullanılmaktadır. Sıfat kişiler için

kullanıldığında bir nevi kişinin lakabını ifade eder. Bu lakap iyi değerleri içeren bir lakap da olabilir kötü değerleri içeren bir lakap da olabilir. Burada muhasebecinin lakabı "bağımlı anlamında" kötü anlam da kullanılmaktadır. Ayrıca "bağımlı" kelimesinin müptela, düşkün anlamları da bulunmaktadır.

Bununla birlikte "Bağımlı" sıfatı dilbilgisi olarak aktif bir sıfat olmayıp pasif bir sıfattır. Diğer bir ifade ile "bağlı" kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğünde yine sıfat olarak **"1. Bir bağ ile tutturulmuş olan. 2. Gerçekleştirilmesi bir şartı gerektiren, 3. tabi: bağlanan, tutkun 4 Sınırlanmış, sınırlı 5. Kapatılmış olan, kapalı"** Anlamını içermektedir.

Ahlaklılığın temelinde iyi ve kötünün seçiminde ya da birbirinden ayrılmasında "iyi irade" vardır. Ahlaklılık bu iradenin serbest kullanımı ile ilgilidir. Muhasebeci serbest iradesini kullanarak iyi'yi kötünden, doğruyu yanlıştan ayırır. Özellikle meslek ahlak yasasında muhasebe yöneticileri için "bağımlı muhasebeci" ya da bağımlı meslek çalışanı tanımlaması diğer bir ifade ile "bağımlı irade" ahlaklılığın önünde büyük bir engel olarak durmaktadır. Kaldı ki muhasebenin en temel kavramı objektiflik, tarafsızlıktır. Muhasebeci gördüğü mali olayları tarafsız bir gözle gözlemler ve mesleki bilgisini kullanarak mali olayın sonuçlarını muhasebe işlemine ya da mali tablolara aktarır.

Örgütte çalışan muhasebe yöneticileri için neden bağımlı muhasebeci yakıştırmasının yapıldığı muhasebecilere sorulduğunda şu cevap verilmektedir : "çünkü ücretli çalışıyorlar" bunun üzerine ikinci bir soru olarak, bağımsız çalışan muhasebe denetçilerinde ücret aldığı halde neden bağımlı muhasebeci yakıştırması yapılmadığı sorulduğunda, "Çünkü bağımlı muhasebecinin sosyal sigorta primleri işveren tarafından karşılanıyor." cevabı verilmektedir.

Bunun üzerine işverenin işyerinde çalışan muhasebecinin Büro tahsis belgesini kullanarak ya da işverenin işyerinde büro açmasını doğru kabul

edip etmedikleri sorulduğunda, doğru kabul ettiklerini çünkü bunun TÜRMOB tarafından kendilerine verilen bir yasal hak olduğunu ifade etmektedirler.

Etiksel yargılama sürecinin ilk evresi olan algılama boyutunda muhasebe yöneticisi bir ikilem ve çatışma ile karşı karşıya kaldığında meslek ahlak yasasının “bağımlı çalışan meslek mensuplarının...”kendilerine ilişkin yakıştırmasından dolayı ahlaki yoğunluk düzeyinden olumsuz etkilenebilir. Ayrıca tepkisel yoğunluk evresinde de, bağımlı çalışan ve işletme yönetimine karşı mesleki özgürlüğü olmayan muhasebeci olarak etiksel karar verme sürecinin diğer evresi olan etiksel yargılama evresine geçemeyecektir.

Psikolojik incelemelerde olumsuz etkileri artıran durumlar, özgürlüğün yitirilmesi, pişmanlık kaygısı ve tercih yapmanın zorluğu, tercih yapmaktan kaçınmaya neden olabilir. Özgürlüğün yitirilmesi durumu bireyi özgürlüğünü tekrar kazanmak için tepkisel olarak motive de edebilir (Sawers, 2002: 6)

Yukarıda açıklanmaya çalışıldığı üzere bağımlı meslek mensubu tanımlaması bilimsel bir alt yapısı, içeriği ve tutarlılığı olmayan mesleğin gerçek fonksiyonunu ifade etmekten uzak bir yakıştırmaadır. Biz muhasebeciye yakıştırılan lakabın doğru bir lakap olmadığını ve yanlış kullanıldığını düşünüyoruz. Çünkü muhasebecilik ister büroda ister bir örgütte ister kamuda çalışsın yüksek ahlaki değerlere sahip olan kişilerin yapması gereken bir meslektir. Bu ifade IFAC tarafından da birçok açıklama ve bildirimlerde sık sık vurgulanmaktadır. Bu nedenle muhasebe yöneticilerinin taşıması gereken ahlaki değerler ve mesleki değerler ile Türkiyede bağımlı muhasebeciden beklenen ahlaki fonksiyonlar arasında etiksel bir boşluk olduğunu düşünüyoruz

2.4.2.3.2. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Eksik Uygulaması

Muhasebe Yöneticilerinin kendilerine ait meslek odalarının olmaması kanımızca en çok Kurumsal Yönetim İlkelerinin hazırlanmasında kendini

hissettirmiştir. Çünkü Muhasebe Yöneticilerinin kendilerine ait meslek odaları ve mesleğin fonksiyonları ile örtüşecek unvanlara sahip olmamaları olmadığı için, Muhasebe Yönetici ve İç Denetçilerine ilişkin tek bir madde bile Kurumsal Yönetim İlkelerine konulamamıştır. Bu ikilemi yaşayan SPK kanımızca Muhasebe Yöneticileri ve İç Denetçilerinin varlığını bir kez daha görmezden gelmektedir. Oysa diğer ülkelerin kurumsal yönetim ilkelerinde muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe denetçilerinin kurumsal yönetim ilkelerinde, etiksel görevleri önemle vurgulanmaktadır. Kurumsal Yönetim İlkeleri muhasebe yolsuzluklarına karşı geliştirilmiş bir uygulama olup özünde Muhasebe Yöneticileri ve Muhasebe denetçileri ile yönetim kurulu ve başkanı bulunmaktadır.

Muhasebe usulsüzlükleri sonrasında Amerika'da SEC tarafından çıkarılan reform niteliğindeki Sarbanes-Oxley yasasında ağırlıklı olarak kurumsal yönetim, muhasebe ve muhasebe denetimi ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Sarbanes- Oxley Yasası, muhasebe yasası olmanın ötesinde muhasebe yolsuzlukları nedeniyle halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükleyen, şirket yöneticileri ile ilgili çok ciddi bir takım suçların ve cezaların tanımlandığı, şirketlerin karar verme sistemlerinde etkili olan diğer yöneticiler ile ilgili bir takım yeni yükümlülükler getiren ve bu yükümlülükler yerine getirilmediği durumda uygulanacak yaptırımların düzenlendiği "Kurumsal Yönetim Yasası" olup Amerika'da halka açık şirketlerin kurumsal yönetimlerinin güçlendirilmesini sağlamaya yönelik düzenlemeleri içermektedir (Bayırlı, 2006: 79).

SPK diğer dünya ülkelerinde olduğu gibi Sarbanes- Oxley yasasından esinlenerek Temmuz 2003'de "Kurumsal Yönetim İlkeleri" yayınlamış olup, yayınlanan Kurumsal Yönetim İlkelerinin uygulanıp uygulanmamasının öz itibarıyla firmayı sorumluluk altına sokmayan, dolayısı ile bu ilkeleri uyulmaması durumunda firmaya bir yaptırımı bulunmayan kurumsal yönetim ilkelerini SPK' ya tabi işletmelere büyük bir yenilikmiş gibi tavsiye etmiştir.

Genel anlamda işletme politikalarının ya da kurumsal yönetim ilkelerinin kamuya açıklanması düşüncesinin altında yatan gerçek Kurumsal Yönetim İlkelerinin yalnızca çalışanların yolsuzluk riskine karşı getirilen bir uygulama olmadığıdır. Aksine işletme yönetiminin ve üst yönetimin muhtemel olan muhasebe yolsuzlukları vb üzerine sorumluluklarının kamuoyuna açık ilanidir.

Sarbanes- Oxley Yasası firmaların muhasebe usulsüzlükleri sonucunda oluşan yolsuzluklar nedeniyle, halka açık şirketlerin yönetimlerine sorumluluk yükler. Bu sorumluluklarının kamuoyuna açıklanmasını gerektirir. Sorumluluk açıklamaları içi boş sözlerden çok daha fazlasını ifade etmektedir. Örneğin; bu çalışmanın konusu olması sebebi ile işletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe denetçilerinin, işletme yönetiminin, yönetim kurulunun, yönetim kurulu başkanı da dâhil olmak üzere yayınlanan etik ilkelere uyacaklarının altının çizilmesidir. Etik ilkelere uyulmadığı durumlarda ise yönetim kurulu başkanı da dâhil olmak üzere üst yönetimden işletmenin en alt düzeyinde çalışan memuruna dek yasalara karşı sorumluluğunun açık bir manifestosudur.

İşletmenin etik ilkeleri yazılı değilken ya da kamuya açıklanmadan önce sorumluluğu ve yaptırımı yok iken, İşletme'nin etik politikalarını kamuya açıklaması ile birlikte, bu işletmenin yarası haline dönüşmektedir.

Kurumsal yönetim ilkeleri uygulamasında SPK' nın denetimine tabi olan bazı şirketler tarafından hiçbir şekilde KYİ'ni şirketin web sayfalarında yayınlanmazken bazılarında ise şirketin yönetim kurulları tarafından bu KYİ' ne uyum raporları ya da bildirimleri yayınlanmaktadır. Bazı şirketler holding bünyesinde faaliyet gösterdikleri için aynı zamanda holding yönetim kurulları ve holding yönetim kurulu başkanı'nın da beyanlarını içermesi gerekmektedir. Aksi durumda bir beyandan öteye gitmeyecektir.

Kurumsal Yönetim ilkeleri ne kadar net ifade edilirse ve bu ifadelerin ne ifade ettiği işletme yönetimi ve çalışanları o kadar sorumluluk altına girmekte ve o kadar da yaptırıma maruz kalmaktadır. Yayınlanan kurumsal yönetim ilkelerinde ne kadar muallâk ifadeler varsa (ifadelerin gerçekte neyi ifade ettiği açıklanmazsa) işletme yönetimi o kadar sorumluluktan kaçacaktır ya da yaptırıma maruz kalmayacaktır.

Kurumsal Yönetim İlkelerinin kamuya açıklanması, bir nevi yönetim uygulamalarının çalışanlar ile kamuya karşı sorumluluk paylaşımını ve bunun da kamu tarafından denetlenmesini içermektedir. Kamuya verilen sözlerin yerine getirilmemesi durumunda ise verilen sözlere dayalı olarak yerine getirilmeyen sorumlulukların gereklerini baştan kabul etme açıklamasıdır. Türkiye uygulamasına bakıldığında, bu söz vermelerde Kurumsal Yönetim İlkeleri adı altında işletme yönetimi kendini sorumluluk altına sokmadığı gibi çalışanları işletme yönetimine mutlak itaat'e zorlamaktadır.

2.4.2.3.3. Muhasebe Yöneticilerinin Sertifikasyon Boşluğu

Türkiye uygulamasında bağımlı muhasebecilerin bir kısmı muhasebecilik sertifikasına sahip olmadan muhasebe yöneticiliği yapabilmektedir. Bu durum bağımlı muhasebecilerin kendilerine ait meslek odasına sahip olmalarını güçleştirmektedir. Ayrıca muhasebe kontrollerinin düşük oranda olduğu ülkemizde muhasebe uygulamalarının muhasebe sertifikasyonuna sahip olmayan kişilerce yapılması mesleki uygulamaların kalitesini düşürebileceği gibi, yapılan işlemlerde kuşkuyu da ortadan kaldırmayacaktır.

Doğal olarak sertifika sahibi muhasebe yöneticilerinin talep ettiği ücret ile sertifikasyonu olmayan muhasebecilerin ücret miktarları farklı olacaktır. Bu durum ise meslekte sertifika sahibi olan muhasebeciler ile sertifika sahibi olmayan muhasebeciler arasında haksız rekabet yaratacağı gibi muhasebe kalitesini de düşürecektir.

Bir muhasebeciye muhasebe yöneticisi unvanı verilmesinde ise işletme yöneticisi ve sahipleri birinci derecede rol oynamaktadır. Şöyle ki bir işletmede serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirler arasından ya da aynı sertifikaya sahip muhasebeciler arasından birini işletme yöneticileri ve sahipleri kendi değerlendirme ölçütleri çerçevesinde karar vererek muhasebe yöneticisi ya da müdür olarak tayin etmektedirler. Bununla işletme yönetimi sadece muhasebe işlerini vermemekte, ayrıca unvan da vermektedir. Oysa mesleki unvanlar, unvan vermeye yetkili kurumlar tarafından, değişik ölçüt ve değerlendirme süreçlerinden geçtikten sonra verilir ya da verilmez. Söz konusu durum muhasebe iç denetçileri için de geçerlidir.

Sertifikalı ve sertifikasız bağımlı muhasebeciler arasında meslek ahlakına uymayan bir durumda, sertifikalı bir muhasebeci meslek disiplin yönetmeliğine tabi iken, sertifikasız muhasebeci mesleki yaptırımlardan muaftır. Bu durumun sertifikalı ve sertifikasız muhasebeciler arasında aynı hükümlere karşı sorumlu olmamaktan dolayı haksız rekabete yol açması kuvvetle muhtemeldir.

2.4.2.3.4. Fonksiyonel Muhasebe Meslek Odalarının Olmaması

Ahlakı genelden özele şu şekilde sınıflandırabiliriz; (1) ulusal ahlak, (2) bölgesel ahlak, (3) şehir ahlakı, (4) mahalle ahlakı, (5) aile ahlakı, (6) birey ahlakı olarak sınıflandırabiliriz. Dikkat edileceği üzere ahlakda genelde kişinin kişinin çevresi ile ilişkisinin düzenlenmesi ve geniş çevreden (ulusal ahlaktan) birey ahlakına kadar bir çevre mevcuttur. Diğer bir ifade ile ahlak çevresel ilişkilerin bir fonksiyonudur. Uzayda yaşam olmadığı için uzay ahlakı diye bir kavram yoktur. Yaşam olduğunda bu kavramda olacaktır.

Meslek ahlakında da yine bir meslek mensubunun çevresi ile ilişkilerinin düzenlenmesi vardır. Meslek ahlakının toplumsal ahlaktan farkı; toplum ahlakında bir toplumda fiziki olarak bulunmak ya da yaşamak yeterli iken, meslek ahlakında bu yeterli değildir. Örneğin doktorların arasında

yaşamak ya da bulunmankla tıp etiğine karşı sorumluluk yüklenilemez. Meslek ahlakı mesleki yeterlilikten ve sertifikadan yetkisini alan meslek teorisinin önceden öngördüğü ya da öngörmediği durumlar karşısında meslek uzmanının hangi ilkeler doğrultusunda davranması gerektiğini öngören yüksek düzeyde bir soyutlamadır.

Meslek ahlakını da çevresi ile olan aktif ilişkisine göre şu şekilde sınıflandırabiliriz; (1) Meslek ahlakı, (muhasabe, tıp,) (2) Muhasebe meslek ahlakı, (Büro muhasebecileri ahlakı- müşteriler ve meslektaşları) (3) örgüt muhasebecileri ahlakı- Çıkar gurupları, (4) Muhasebe denetçileri ahlakı- kurumlar, çıkar gurupları, (5) Muhasebe öğretim üyeleri ahlakı- Öğrenciler, kurumlar, (6) Kamu muhasebecileri ahlakı- vatandaş, kamu yöneticileri, kurumlar.

Muhasebe meslek guruplarının çevreleri birbirinden farklıdır. Eğer muhasebeci için genel bir meslek ahlak modeli ortaya konmak isterse bu bütün muhasebecilerin çevresini kapsayan bir model olacaktır. Bu durumda ise bütün gurupları kapsayacak ahlak tanımlamaları yapılacaktır. Ve Bu da birçok çatışma ve ikilemleri beraberinde getirecektir. Aynı zamanda bu şekilde geliştirilen tek bir meslek yasasının kontrolünün de tek bir kuruma verilmesi, bütün bu çevrelerle olan ilişkilerin etik olup olmadığının kontrol edilmesinde ikilemlere ve çatışmalara yol açacaktır.

Muhasebe yöneticilerinin fonksiyonel meslek odalarının olmaması ve muhtemel yönetim baskılarına karşı etik ilkelerinin bulunmaması hatta karşılaşılan etiksel bir ikilem durumunda, ikilemin nasıl çözüleceğine ilişkin bir rehberin olmaması muhasebe yöneticilerinin, yönetim baskısına karşı koyma yeteneğini önemli ölçüde azaltabilecektir. İngiltere’de, Amerika Birleşik Devletlerinde, Kanada ve Avustralya gibi ülkelerde profesyonel kitleler bir danışmana ya da belli ikilemlerde onlarla temas kuracak profesyonellere ahlaki ve belki yasal tavsiyelerde dahi bulunacak etik komitelerine sahiptir (Pike, 1999: 252).

2.4.2.3.5. Meslek Unvanlarının Fonksiyonel Olmaması

Müşavir kelimesi Türkçemizde danışman anlamında kullanılmaktadır. Danışman ise TDK Sözlüğünde; " is Bilgi ve düşüncesi alınmak için kendisine danışılan görevli kimse, müşavir" (TDKS, 1988:338) Eğer muhasebeci gerçekte bir mali danışman ise muhasebecinin profesyonel görevi işletme yönetimine danışmanlık yapmadır. Ayrıca danışman ihtiyaç duyulan durumlarda fikrini beyan eder bunun dışında bir sorumluluğu ve karar verme pozisyonu bulunmamaktadır. Danışmanın tavsiyelerinin uygulanıp uygulanmaması işletme yönetimine veya mükellefe bağlıdır. Burada mali işlemlerin uygulamasına ilişkin karar verici pozisyonunda değil tavsiye edici pozisyonundadır. Türkiye uygulamasında muhasebe yöneticilerine ve muhasebe denetçilerine asıl görevinin tavsiyeden öte karar verici durumunda bir meslek olduğuna, Muhasebeci unvanlarının; Muhasebecilerin gördükleri fonksiyon ile örtüşmediğine ve fonksiyonel olmadığına inanıyoruz.

2.4.2.3.6. Fonksiyonel Meslek Ahlak Yasasının Olmaması

Meslek ahlak kuralları, meslek mensubunun fonksiyonel çevresi ile olan mesleki ilişkilerini düzenler. Örneğin bir askerin tabi olduğu mesleki ahlak kuralları ile bir hekimin tabi olduğu mesleki ahlak kurallarının temel karakteristikleri aynı değildir. Meslek ahlak düzenlemeleri de temel olan bu karakteristikler üzerine inşa edilerek düzenlenir. İşletmede çalışan bir muhasebecinin meslek ahlak kuralları ile büro muhasebecilerinin meslek ahlak kuralları aynı değildir. Birincisinde meslek ahlak kuralları çıkar gurupları ile ilişkileri ve örgütsel çevre ile olan ilişkileri düzenlerken, ikincisinde Meslek Ahlak Kuralları, daha çok müşterilerle ve vergi dairesi ile olan ilişkileri ve meslektaşlar arasındaki rekabeti düzenlemektedir. İşletmede muhasebe hizmeti veren muhasebecilerin Meslek Ahlak Kurallarının büro muhasebecilerinin meslek ahlak kuralları ile birlikte düzenlenmesi, muhasebe yöneticilerinin etik uygulamalarda yapma cesaretini kırabilerektir. Oysa etiksel kararlar verebilmek cesareti gerektirir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE ETİK STRATEJİLERİN YÖNETİMİ

3.1. İşletmede Muhasebecilerin Rolü

Kurumların kendi Kurumsal Söz Yasalarına sahip olmaları ile birlikte muhasebecinin kendi meslek örgütlerinin yapısı gereği gözetmek zorunda olduğu etik ilkelerde bulunmaktadır. IFAC'a bağlı muhasebeciler, IFAC Etik Yönetmeliğindeki ilkelere uymak zorundadırlar. IFAC üyesi bir muhasebe organizasyon ve muhasebecileri, IFAC'ın öngördüğünden daha gevşek standartlar uygulayamaz. Yani, IFAC üyesi olan ve mesleki yapılanma içinde bulunan bir muhasebeci, Kurumsal Söz Yasalarına olduğu kadar IFAC'ın hazırladığı Etik Yönetmelikteki kurallara da uymak zorundadır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006)

Kurumlar için, kendi davranış yapılarına uygun yönetim standartlarını belirlemek ve uygulamak konusunda başarısızlığa düşmek, önemli bir kaygı haline gelmektedir. Bu kaygı, çok ayaklı skandallardan ve bunların sermaye piyasalarına ve yatırımcılara vurdukları darbeden kaynaklanmaktadır. Pek çok birey ve grup bu konuda, kar maksimizasyonu ve saydamlık konularında olduklarından daha hassastırlar. Devletler, hem kendi yapılanmaları içinde dikkat çekmeye başlayan gevşeme, hem de A.B.D' de Federal Cezalandırma Yönergesi örneğinde olduğu gibi çeşitli resmi projelerin güdülemeleri yüzünden, firmaları, devlet kurumlarını ve kar amacı gütmeyen yapılanmaları, yönetim ilkeleri oluşturmak ve uygulamak konusunda teşvik etmeye başlamışlardır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi: 2006, 2)

Muhasebecilerin yapmakta oldukları işler strateji ve güven gerektirdiği kadar rakamların doğruluğunu da gerektirmektedir. Oysa muhasebeciler ahlaki baskı altındadırlar ve yapmak zorunda oldukları şey dikkatli ve güçlü

olmalarını gerektirmektedir. Çünkü şirketin diğer çalışanlarına örnek olmalıdırlar. Bununla birlikte muhasebeciler genel olarak takdir edilmemekten rahatsız olurlar yani kendilerine gereken değerin verilmediğini düşünürler

İşletme üst yönetiminin kendini güvende hissetmesi, şirketteki işlerin doğru ve düzgün yapılmasını ve mali raporların uygun ve uyumlu bir şekilde hazırlanmasına bağlıdır. Ayrıca üst yönetimin daha doğru ve iyi kararlar almalarını sağlamak için onlara güvenilir ve doğru bilgiler üretir ve çözümler sunar. İşletme kısa vadeli işlemlere yani yıllık faaliyetlere (1 yıl) odaklanır oysa muhasebe uzun vadeli düşünür ve uygulamalarında bu anlayış rehberlik eder (Bruce, 2006: 1).

Muhasebeciler faydalı oldukları için vardırırlar yoksa bürokrasi bunu gerektirdiği için değil. Muhasebeciler teşvik edilerek doğruluğun lideri haline gelmelidirler. Kurumların ve şirketlerin güvenilirliği tekrar kazandırılmalıdır. Muhasebe şirket için önemli ve değerlidir ve şirkete fayda sağlamaktadır (Bruce, 2006: 5).

3.1.1. Muhasebe Yöneticilerinin Rolü

Muhasebe Yöneticileri, işletmelerde çeşitli şekillerde finansal yönetime katkıda bulunur ve işletme fonlarının etkili ve faydalı bir şekilde kullanılmasını sağlarlar. İç denetçiler, iç kontrol sisteminin doğru işleyişini temin ederek işverenin sunduğu finansal tabloların doğruluğuna katkıda bulunurlar. Vergi danışmanları, vergi sisteminin etkin olması ve dürüst uygulanmasına yardımcı olurlar. Bunun dışında bağımsız denetçiler, finans kuruluşlarından kredi alınır veya halka arz suretiyle sermaye toplanırken takdim edilen finansal tabloların doğru, dürüst ve tarafsız olmalarına yardımcı olurlar (Coşkun, 2005: 2- 4)

Muhasebe Yöneticisi, şirket yönetimlerinin çeşitli işlerini üstüne alıp işletme yönetiminin iş yüklerini hafifletmektir. Bu yönetsel faaliyetler, nihayetinde finansal raporlar ile işletme içinde işletme yönetimine, işletme

dışında ise kamunun bilgisine sunulacaktır. Pek çok şekilde ortaya çıkan şirketlerde bu faaliyetlerin yürütücüleri genellikle bir çeşit risk altındadırlar. Bu işleri yürüten muhasebeci çoğu zaman kariyerini koruyabilmek için ortaya olumlu sonuçlar koymak durumunda kalır (Schweikart, 1992: 474)

3.1.1.1. Finansal Tabloların Hazırlanmasında Rolü

Meslek mensubu hizmetlerini etik ve teknik standartlarla uyumlu olarak yerine getirmelidir. İşverenin talimatlarını dikkatli ve doğru olarak, dürüst tarafsız ve bağımsız olarak yerine getirmelidir. Muhasebe bilgi kullanıcıları için hazırlanan mali tablolar işletmede bir ekip çalışmasının sonucunda hazırlanır. İşletmede değişik kademede ya da rolde bulunan muhasebeciler mali tabloların hazırlanmasına katkı sağlarlar.

Kurallar, mesleğe kamu güveninin artırılması için çeşitli yöntemler sağlar. Davranış kuralları kararlarda toplumun beklentilerini, kuralları ve ilkeleri içerir. Etik davranış kuralları özellikle ABD’de genel ifadelerden ziyade sipesifik standartları vurgulamaktadır. IFAC’ın uygulamalarında ise muhasebeci için sipesifik kurallardan ziyade kavramsal çerçeve ilkeleri ile uyumlu davranış ve değerler belirlenmiştir. Bu kurallar ilkeleri ve değerleri (teknik ve ahlaki) vurgulamaktadır (Mele, 2005: 98). Mesleki davranış kurallarına uygun meslek uygulamalarında bütün üyeler için minimum davranış zorunluluğu sağlar. Muhasebeci mesleğin itibarını düşürecek ve güvenilirliğini azaltacak davranışlardan kaçınmak zorundadır. Muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliği kamuya karşı sorumluluğudur. Kamu çıkarını koruma görevi en önemli etik davranıştır (Tempone ve Richardson,2006, 3-5).

Muhasebe yöneticilerinin bütün yaptıkları işlemlerde açık ve samimi olmaları beklenir. Bu açıklık muhasebecinin kamuya karşı mesleki algılamasıdır. Muhasebe yöneticileri ile iç denetçiler arasında finansal raporları tam ve dürüstçe sunmanın bir yoludur. (Michael ve Diğerleri, 1992:

34). Muhasebe yöneticisinin bilginin hazırlanması ile ilgili yönetim tarafından verilmiş bazı görevleri şunlardır (Nadi, ve Aline, 93: 2- 3):

(a)Yönetime sunulacak bilginin hazırlanmasında sorumluluk almak.

(b) Yönetim tarafından hazırlanmış herhangi bir raporun kalitesini iç denetçi gibi hareket ederek garanti etmek.

(c) Herhangi bir bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında yönetim kurulunun içindeki herhangi bir üye gibi aktif rol oynamak.

(d) Yönetim kurulunun üyesi gibi yayınlanmış bilgileri analiz etmek, işletme stratejileri ile ilgili işletme hissedarlarının yatırımlarını korumak için sonuçlara dikkat çekmek.

Muhasebe yöneticileri iç denetçiler ile birlikte yönetimin amaçları doğrultusunda muhasebe fonksiyonunun yerine getirilmesini sağlamak için hizmet verir. Örgütün kayıtlarının hem teknik doğruluğu hem de faaliyetlerinin gerçekliğini değerlendirirler. Dış denetçiler finansal raporların doğru ve dürüst sunulup sunulmadığını test ederler (Michael ve Diğ,1992: 30)

3.1.1.2. Vergi Uygulamalarında Rolü

Vergilendirme konusunda zarara uğrayabilecek olan sadece Kamu Maliyesidir. Buna denetçiliğin sorumlulukları açısından bakıldığında muhasebecilerin vergilendirme konusunda daha katı etik yükümlülüklerle sahip oldukları görülmektedir (Schweikart, 1992: 474). Denetim faaliyeti, YMM'ler tarafından yasal uygunluk denetimi şeklinde yapılmaktadır. Uygunluk denetiminde gri alanların YMM'ler tarafından nasıl çözümlendiğine ilişkin Türkiye uygulamasında bir çalışma bulunmadığı için bu konu puslu (belirsiz) bir alan olarak kalmaktadır.

Türkiye uygulamasında şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gösteren mali tablolar vergi dairesinin dışında diğer bilgi kullanıcılarının kullanımına sunulmaktan genellikle kaçınılmaktadır. Mali raporlar ticari sır olarak nitelendirilmekte bu raporlar ne bir araştırmacıya ne de bir analiste ve bunun gibi gurupların bilgisine sunulmamaktadır. Mali raporların görülebilmesi için mahkemeye başvurularak elde edilmesi örneklerine rastlanmaktadır. Oysa mali raporlar ticari bir sır olmadığı gibi vergi daireleri mali tabloların kullanımında çıkar guruplarından sadece biridir.

Türkiye’de Muhasebeciler genelde vergisel uygulamalarda müşterilerinin sahip olduğu en düşük vergi borcunu belirlemeye eğilimlidirler. Ancak hukuk ile gerçeklik arasındaki gri ve sorgulanabilir alanlarda, hataya düşmemek için “müşterilerinin kim olduğunu bilmek” zorunda olduklarını anlamaları gerekir. Nitekim bazı müşteriler denetlenme sürecinde riske girmek istemezler ve bunlar “yüksek vergi borcu” sonucuna katlanırlar. Bazı müşteriler ise hiç vergi ödemek istemezler ve kendilerine mümkün olduğunca en düşük vergi borcunu biçecek muhasebeciyle çalışmak isterler (Schweikart, 1992: 474) Bazı durumlarda aşırı atıcı muhasebe uygulamalarının ve aşırı tutucu muhasebe uygulamalarının sınırlarının zorlanması muhasebecinin kariyerini tehlikeye atabileceği gibi mesleğin itibarına da zarar verebilir.

Yine de pek çok muhasebeci, vergi borçlarını makul seviyelerde ve yasal sınırlar içinde belirlemeye özen göstermektedir. Geçmişte olduğu gibi bugün de işletmeler, Vergi Daireleri tarafından denetlenmekte ve ceza alabilmektedirler (Schweikart, 1992: 474)

Bugün vergi borçları konusundaki yükün büyük kısmı muhasebecinin omuzlarındadır. Vergi borcunun belirlenmesi sürecinden muhasebeci sorumlu olduğundan bu belirlemelerle ilgili cezalar, sorumluluğu ölçüsünde muhasebeciyi de etkileyecektir. Bu noktada vergi konusu, yasal

yükümlülüklerin etik buyruklarla aynı amaç için hareket etmesini sağlamaktadır (Schweikart, 1992: 474)

Muhasebeci vergi uygulamalarında profesyonel yeterlilikle, dürüstlüğü ve bağımsızlığını bozmadan kanunlarla uyumlu olarak, işverene en iyi hizmeti sunar. Bir ikilemin varlığında eğer görüşünü destekleyecek bir destek varsa, ikilem müşteri ya da işveren lehine çözümlenebilir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 5.1).

Muhasebeci vergi ile ilgili işlemlerde işverene ya da müşteriye meydan okuma yerine onu ikna etmelidir. Muhasebeci bunu yaparken, vergi uygulamaları ile ilgili sınırlamaların farkında olduğunu, müşteri ya da işverenin yanlış anlamaması için garanti etmelidir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 5.2).

Gelir vergisi hazırlanmasına yardım eden veya bunu üstlenen muhasebeci, gelir vergisi dayanaklarında müşteri veya işverenin sorumluluğunu bildirmelidir. Muhasebecinin kendisine ulaşan ya da aldığı bilgiler temelinde hazırlanan vergi beyannamelerinde gerekli adımları garanti etmesi gerekir (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 5.3). Müşteri ya da işverene verilen tavsiyeler, ya da sonuç materyalleri, mektuplar, muhtıralar dosyalanmalıdır (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 5.4). Muhasebeci yanlış anlaşılmaya neden olabilecek herhangi bir bildirimle ilgili olmamalıdır (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 5.5). Muhasebeci, eğer genel kabul gören muhasebe tahminlerini vergi beyannamelerinde kullanabilir. Ancak kesin bilgiyi içeren durumlarda tahminler kullanılamaz (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, Madde: 5.6).

3.1.1.3 Etik Stratejilerinin Uygulamasında Rolü

Muhasebe yöneticilerinin finansal bilgilerin hazırlanmasında sorumluluklarını yerine getirirken meslek etik kurallarına uymaları gerekir.

Meslek etik kuralları muhasebe yöneticilerine görevlerini profesyonel olarak yerine getirmelerinde yardım eder (Nadi, ve Aline, 93: 2-6). Muhasebe yöneticilerinin bütün yaptıkları işlemlerde açık ve samimi olmaları beklenir. Bu açıklık muhasebecinin kamuya karşı mesleki algılamasıdır. Muhasebe yöneticileri ile iç denetçiler finansal raporların tam ve dürüstçe sunulmasında işbirliği içinde hareket ederler. Muhasebe yöneticilerinin görevlerini yerine getirirken hem problemi çözme yaklaşımları hem de teknik yeterlilikleri vardır. Yönetimin kararlarını destekleyecek yeterli kalitede delil (belge) toplanması muhasebecinin sorumluluğunu yerine getirdiğini gösterir (Michael ve Diğerleri,1992: 34).

Kayıtların doğruluğunun güvencesi, varlıkların idaresi ve riskin hafifletilmesi, muhasebe yöneticisinin idaresi ile etkili bir etik programının olması işletmenin kontrol sistemi için kritik önem taşır. İşletme yönetimin en iyi kararı vermesinde muhasebe yöneticilerinin tam, doğru, anlamlı verileri kullanarak bilgi sağlaması kritik önem taşır (CMA, Etik Stratejileri Uygulama Rehberi, 1999: 5). Muhasebe yöneticisi planlama ve denetim için ilgili verileri toplarken kendisinden minimum gereklilikten daha çok üst düzeyde standartlara dayalı verileri toplaması beklenir (Michael ve Diğerleri,1992: 34).

İşletmede etik stratejileri, iç kontrol sisteminden daha geniş uygulama alanına sahiptir. Bununla birlikte etik stratejileri de, örgütün kontrolü, yönetimi ve performansının değerlendirilmesi de muhasebe yöneticisi ile ilgilidir. Muhasebe yöneticileri etik teknikleri olduğu kadar etiksel davranışın geliştirilmesi ile ilgili gelişmeleri de üst yönetime bildirebilirler ve yıllık raporlarda etik uygulamasının sonuçlarını saptayabilirler (CMA, Etik Stratejileri Uygulamaları, 1999: 5).

Kurumsal söz yasası oluşturulurken, muhasebeciye düşen role açıklık getirilmesi gerekmektedir. Muhasebeci, tıpkı yönetim kurulu üyesi ve baş denetçi gibi veya bunlardan biri olarak, Kurumsal Söz Yasasının ilkelerinin oluşturulması ve uygulanması süreçlerine doğrudan dâhil edilmelidir. Diğer

tarafından, iç denetçi olarak çalışan muhasebeci de kuralların şirketin yönetsel risklerini minimize etmek konusunda ne kadar işlevsel olduğunu belirleyecektir. İşletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin yapması gerekenler şunlardır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 3- 4);

- Kurum içerisindeki potansiyel etik problemleri saptamak.
- Çelişkilerin üstesinden gelebilmek için, karar verme süreçlerinde kullanılacak bir çerçeve hazırlamak.
- Kurumsal söz yasalarının bakış açısı doğrultusunda kararlar vermek için gereken gerekçeleri bağdaştırmak.
- Çıkar gruplarının beklentilerini tespit etmek, gerekli yerlere sunmak ve bunlar üzerinden iletişim kurmak kadar, bu beklentilere bağlı maliyetleri, karları ve riskleri belirlemek.
- Kurumun kendi kurumsal söz yasasındaki uyumu denetlenmesi.
- Mevcut ve planlanan girişimler üzerinde yapılması düşünülen hareketlerin, kurumun göze aldığı risk yönetimi ile arasındaki bağı ortaya koymak.

3.1.2. İç Denetçilerin Roller

İç denetçi mali nitelikteki faaliyetler ile mali nitelikte olmayan faaliyetleri gözden geçirir ve değerlendirmesini yapar. Kontrol ortamı, varlıkların korunmasına ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğinin sağlanmasına ilişkin yöntem ve prosedürlerle organizasyon planını içerir. Genellikle denetçinin kayıt tutma ve raporlama görevlerinin, faaliyet ve varlıkların korunmasına

ilişkin görevlerden ayrılması ve bu görevlere ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlenmesi gerekir (Aksoy, 2006: 69)

Mesleki gelişim için, geniş bir beceri ve yetkinlik yelpazesinin oluşturulması, etkin bir iç denetim faaliyetinin gerçekleştirilmesi için temel gereklilik haline gelmiştir. Yani, kurumun bağlı bulunduğu sektöre ilişkin derinlemesine bilgi, iç denetim standartlarına ve mevcut uygulamalara dair yetkinlik, teknik uzmanlık, finansal faaliyetlerle ilgili süreçleri düzenleme ve yürürlüğe koyma becerisi, güçlü bir iletişim ve sosyal prezantasyon yetisi ve uzmanlık, mesleğin temel gerekliliklerdir (IIA¹⁰, GKGİDT¹¹, 2006: 12- 13)

İç denetçiler, denetim kurullarına yönetim konusunda, yönetimin ve Çıkar Guruplarının devamlı olarak artan talepleri doğrultusunda açık bir güvence sunmak durumundadırlar. Kurum içi denetim ve risk yönetimi uzmanları gibi, kontrol sistemlerinin ve çalışma süreçlerinin etkinliği ve yetkinliği konusunda güvence verebilmelidirler. Bu beklentileri karşılamak için katı bir işe alma stratejisinin uygulanması zorunludur. İç denetim ekibini oluşturmak ve bunun fonksiyonelliğini sağlamak, baş denetçinin sorumluluğundadır. İç denetim ekibinin temel becerileri ve nitelikleri kurumsal ihtiyaçlar doğrultusunda, yönetim ve denetim kurulları aracılığıyla belirlenir. İşlevsel bir denetim planı, risklerin, kritik sistemlerin ve kurumsal süreçlerin göz önüne alınıp değerlendirilmesini gerektirir. Bunların yanında kurumun, büyük çaplı sistem entegrasyonları ve çalışma süreçlerinin yeniden gözden geçirilmesi gibi kısa vadeli somut amaçlarının yanı sıra uzun vadeli amaçlarının, büyüme planlarının ve stratejilerinin de hesaba katılması gerekir (IIA, GKGİDT, 2006: 12- 13) İşletmedeki iç denetçi etiksel ikilemleri işletme etik kurallarına göre değerlendirmekte ve muhtemel ihlallerden kaçınmaya çalışarak kararını vermektedir (Roxas ve Stoneback, 1997: 505).

¹⁰ IIA; The institute of internal auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)

¹¹ GKGİDT; Genel Kabul Gören İç Denetim Tanımlamaları

Muhasebe yönetim sürecinin seviyesi ve kurumsal gelişme için iç denetim faaliyetinin devreye sokulma derecesi şirketin gelirlerini etkileyecektir. Kıyaslanabilir nitelikteki kurumlar arasında yapılan bir kalite karşılaştırması, işe alma stratejileri konusunda kullanışlı nitelikte fikirler sunabilir (IIA, GKGİDT, 2006: 12- 13)

İç denetçiler, hileyi saptama ve caydırma konularında etkin bir unsur teşkil ederler. Şirket faaliyetlerinin çeşitli alanlarındaki potansiyel hile riskini göz önüne alarak iç denetim mekanizmalarının etkinliğini ve yeterliliğini sınavan denetçiler, hile konusundaki caydırıcılık çabalarına katkıda bulunmuş olurlar. İç denetçiler, bu sorumluluğu gerçekleştirirken aşağıdaki belirlemeleri yapmak durumundadırlar (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 15) ;

- Kurumsal yapılanmanın kontrol bilincini güçlendirip güçlendirmedeği
- Kurumsal hedeflerin gerçekçi bir biçimde ortaya konulup konulmadığı
- İhlaller ortaya çıktığı an, kurumsal altyapı metinlerinde (mesela kurumsal söz yasalarında) yasaklanan davranışların ve bunların yaptırımlarının belirtilmiş olup olmadığı
- Faaliyetler için gerekli resmi yetkilerin sağlanmış olup olmadığı
- Özellikle yüksek risk taşıyan alanlarda, şirket sözleşmelerinin, uygulamalarının, prosedürlerin ve raporlarının, kontrol faaliyetlerinin sürdürülmesine ve kıymetlerin korunmasına yardımcı olup olmadığı
- İletişim mekanizmalarının yöneticilere yeterli ve dikkate değer nitelikte bilgi sağlayıp sağlamadığı

- Hileyi saptamaya yarayan uygun maliyetli kontrol mekanizmalarının yerleştirilmesi ve geliştirilmesi için gereken tavsiyelerin yapılıp yapılmamış olduğu.

İç denetçiler, genel bozulma, verilerin çarpıtılması ve hile durumlarıyla ilgili önleyici nitelikte bir denetim faaliyeti ortaya koyarlar. Bu belirli hile durumlarında, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılmasını gerektirebilir. İç denetçiler aynı zamanda, aykırılıkları ayıklamak ve yüksek risk taşıyan hesaplardaki potansiyel hileli finansal verileri saptamak için analitik v.s. pek çok tekniği devreye sokabilirler. İç denetçilerin, yöneticilerin uygun bir iç kontrol mekanizması konusundaki tavırları ve hile konusunda, üst düzey yönetimi ilgilendiren şüpheli bir durumun varlığı halinde denetim kurulu ile doğrudan irtibata geçmelerini sağlayan iletişim kanalları oluşturulmalıdır (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 15).

3.1.2.1. İç ve Dış Denetçilerin İletişimi

İç ve dış denetçilerin, kurumun finansal denetiminin etkililiği ile ilgili karşılıklı çıkarları vardır. Her iki dal da, kendi saygın mesleki örgütlenmeleri tarafından oluşturulmuş etik kurallara ve mesleki standartlara bağlıdırlar. Ancak kurumlar aralarındaki ilişkilere, yaptıkları işlerin kapsamlarına ve amaçlarına baktığımızda, aralarında büyük farklılıklar olduğunu görülür.

İç denetçiler, kurumun yapısal bir parçasıdırlar. Amaçları, mesleki standartlar ve yönetim kurulu tarafından belirlenir. Öncelikli müşterileri ortaklar genel kurulu ve yöneticilerdir. Dış denetçiler ise kurumun parçası olmamakla birlikte, kurum adına iş yaparlar. Amaçları, mesleki kanunlar ve öncelikli müşterileri olan yönetim kurulu tarafından belirlenir (IIA, GKGİDT, 2006: 11)

Kamu güvenine güvence sağlamanın bir yolu da mali tabloların işletme dışından bir bağımsız denetim şirketine incelettirilmesidir. Dış denetimin asıl amacı, şirketler tarafından sunulan mali hesapların güvenilirliğini artırmaktır. Bunun yapılabilmesinin en temel şartlarından biri denetçinin bağımsızlığıdır. Bağımsızlık denetleme hizmetlerinin ya da denetim işleminin güvenilirliği için önemlidir. Denetçilerin görevleri (Pike, 1999: 253- 255) ;

(1) Denetim elemanları teknik eğitim ve profesyonel yeteneği yeterli düzeyde olan kişiler olmalı.

(2) Profesyonel görevlerinde, denetçiler tam bağımsızlık durumunu, dürüstlüğü ve nesnelliği korumalıdır.

(3) İş alanında ve raporları yayınlamada denetçiler profesyonel titizlikle davranmalıdır.

(4) Denetçiler, hem kendilerinin hem de denetleme gurubu üyelerinin görevleri hakkında doğruluğu ortaya konmuş muhasebe standartlarına uymaktan sorumludur.

(5) Denetçiler, iş alanında edindikleri bilginin güvenilirliğini onaylamalıdır.

İç denetçilerin kurum içerisinde yaptıkları işin kapsamı hayli geniştir. Kurumun nihai amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olmak, faaliyetleri geliştirmek, risk yönetimi, iç denetim ve idari süreçlere yardım etmek, iç denetçinin başlıca hizmetleridir. İç denetçiler kurumun finansal nitelikte olan veya olmayan temel bakış açılarını göz önüne alarak devamlı olarak yönetim ve denetim süreçlerinin gözetime ve değerlendirmeye tabi tutarlar. Buna bağlı olarak da gelecekte kurumun karşısına çıkabilecek durumlara odaklanırlar. Bunların yanında kurumun yasa suiistimallerinden uzak

tutulması ve dolandırıcılığın önlenmesi de temel amaçları arasındadır (IIA, GKGİDT, 2006: 11)

Dış denetçilerin öncelikli görevi ise kurumun yıllık finansal durumu üzerine bağımsız nitelikte fikir öne sürmektir. Yaklaşımları, işin doğası gereği tarihseldir. Sunulan finansal verilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyum içinde olup olmadığını, bunların yeteri kadar adil şekilde sunulup sunulmadığını, belirli zamanda yapılan faaliyetlerin sonuçlarının doğru yansıtılıp yansıtılmadığıyla ve sunulan finansal verilerin dışsal etkenlerin tesiri altında bulunup bulunmadığıyla ilgilenirler (IIA, GKGİDT, 2006: 11)

İç ve dış denetçiler periyodik olarak bir araya gelip ortak çıkarlarını tartışmalı birbirini tamamlayan becerilerinden, uzmanlık alanlarından ve bakış açılarından faydalanmalı, birbirlerinin yaptığı işlerin niteliğini ve metodunu anlamaya çalışmalı, denetimin kapsamını tartışmalı ve bunları plana dökerek emek israfını asgari seviyeye indirmelidirler. Bunlara ek olarak, verileri ve çalışma programlarını birbirleriyle paylaşmalı ve riskli alanları belirlemelidirler. Yönetim kurulu, gözetim görevini gerçekleştirirken iç ve dış Denetçilerin işbirliğine ihtiyaç duyar. Bu sayede ekonomik durumun iyiye gitmesi kolaylaşacak ve denetim sürecinin etkinliği ve etkililiği artacaktır (IIA, GKGİDT, 2006: 11)

Bağımsız denetçiler, şirketin hileyi saptama, yorumlama ve ona reaksiyon gösterme süreçlerine dair değerlendirmeler yaparak yöneticilere ve yönetim kuruluna (ya da denetim kuruluna) yardımcı olurlar. Yönetim kurulu (ya da denetim kurulu), bağımsız denetçilerle, şirketin risk denetimi süreçleri ve iç kontrol mekanizmalarıyla ilgili açık ve dürüst bir diyaloga girer (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya çıkarma Rehberi, 2002, 16)

3.1.2.2. İç Denetçilerin Bağımsızlığı

İç denetçiler; içlerinde bulundukları kurumun ayrılmaz bir parçasıdır ve bununla birlikte denetim faaliyetlerinde bağımsızlıkları bulunmaktadır. İç Denetçiler, kurumun bütün faaliyetlerini takip edip bu faaliyetleri değerlendirirler. Buna karşın Dış Denetçiler tamamıyla bağımsızdırlar ve kurumun finansal durumu ile ilgili yıllık verileri sunup değerlendirmesini yaparlar. Optimal düzeyde bir etkililik ve verimlilik için, iç ve dış denetçiler koordinasyonu içinde hareket etmelidirler (IIA, GKGİDT, 2006: 11).

Türkiye de iç denetçilerin kendilerine ait meslek odalarının olmaması mesleki ihtisaslaşmayı engelleyici ve mesleki gelişmelerin takibini güçleştirici bir faktördür. Bu durum SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkelerinin etkinliğinin sağlanmasında da büyük bir engel oluşturacaktır. Muhasebe yöneticileri ve Muhasebe iç denetçilerinin kurumsal kimlikleri tanınmadan ve meslek unvanları onlara resmi yetkili bir organ tarafından verilmeden diğer bir ifade ile bu kurumsal kimliklerin verilmesi görevinin işletme yönetiminin takdirine bırakılması durumunda, mesleki yeterlilik ve sorumluluklarının kaynağı, mesleki sertifika olmayıp, işletme yönetiminin sorumluluğunda olacaktır. Bu durumda ise sorumluluğun kaynağı bu unvanı kendisine veren kişi yada kurum olacaktır.

Bağımlı muhasebecilik kurumunda bu unvanlar işletme yönetimi olmaktadır. Oysa bir mesleğin meslek olarak kabul edilebilmesinin en temel şartlarından biri meslek unvanının yasalara uygun olarak ilgili meslek odası yada kuruluşu tarafından verilmesini ve mesleki faaliyetlerin devamı boyunca bu unvanların kullanılmasını gerektirmektedir. Bağımlı muhasebecilik kurumunda meslek mensubunun meslek unvanı olmakla birlikte bir işletmede mesleki faaliyet yapması durumunda bu unvanın neden kullanımının yasak olduğunun anlaşılır bir gerekçesi bulunmamaktadır.

Dış denetçilerin finansal verilerin bağımsız bildiricisi olduğu fikri, iş yaşamında her zaman karşılığını bulamaz ve bu bağımsızlığı engellemeye yönelik teşebbüslere rastlanır. Muhasebecinin konumunu güçlendirmek

adına, etik düzenlemeler içeren yönetmelikler ve genelgeler, düzenlenmiştir. Bununla birlikte reklâm ve rekabete dair konular da düzenlenme alanı bulmuşlardır (Schweikart, 1992: 473)

Kurumsal denetim faaliyetini sürdüren denetçinin yönetimle ve denetim kuruluyla arasındaki ikili bildirim ilişkisi aracılığıyla gerçekleştirdiği iç denetleme faaliyeti esnasındaki bağımsızlığını koruması sağlanmalıdır. Özellikle baş denetçi, destek sağlama, yön verme konusunda yardımcı olmak için yönetime ve stratejik talimatlar, güvenilirlik ve takviyeler konusunda yardımcı olmak için denetim kuruluna bildirimde bulunmalıdır. İç denetçilerin şirket kayıtlarına ve personel bilgilerine ulaşabilme ve gerektiğinde kimseye danışmadan belirli inceleme tekniklerini devreye sokabilme imkânı bulunmalıdır (IIA, GKGİDT,2006: 7).

İç denetimde işletme içinde denetçiden beklenen neticenin alınabilmesi için denetçilerin mesleki bağımsızlığının garanti edilmiş olması gerekmektedir. Bağımsızlık, incelemelerin genişliğini, etkinliğini, elde edilen sonuçların raporlanmasını önemli boyutta sınırlandırabilecek kısıtlamalardan uzak olunmasını ifade etmektedir (Yılancı, 2003: 10).

Nesnelliğin sağlanması için iç denetçilerin, denetledikleri alan ile aralarında hiçbir kişisel veya mesleki bağın bulunmaması gerekir. İç denetçi, karşılaştığı güçlükleri çözerken önyargısız ve yansız davranmalıdır. İç denetçinin uygulamalarında bağımsız ve nesnel olması etkin bir iç denetim için taşıması gereken iki temel bileşenidir (IIA, GKGİDT,2006: 7).

Nesnellik, iç denetçilerin faaliyetlerini yürütürken sağlamaları gereken zihinsel bir tavidir. İç denetçi, çıkar çatışmalarını çözerken önyargısız ve yansız bir tavır takınmalıdır ki bu tavır, denetçinin nesnel olmasını sağlayabilsin. İç denetçinin denetim faaliyeti sonucu ortaya koyduğu veriler, bir nesnellik denetiminden geçirildikten sonra sunulmalıdır. Nesnellik, denetçilerin yetki ve sorumlulukları dâhilinde üzerinden fikir yürütmeye

yetecek kadar yeterli bir zamanda uygulanan bir faaliyet için yaptıkları muhakemelerin tarafsızlığını garanti altına alır. Bu nesnelliği korumak için denetçilerin çalışanlar, müşteriler veya iş ortakları tarafından kendilerine sunulan hediye ve lütufları kabul etmemeleri gerekir (IIA, GKGİDT, 2006: 7).

İç denetçiler, çıkar çatışmalarına yol açmaktan kaçınarak ve bu türden çatışmalar ortaya çıkarabilecek faaliyetleri ifşa ederek, Etik kurallara karşı olan yükümlülüklerini uygun şekilde gerçekleştirmelerini sağlayacak bir iş politikası geliştirmelidirler. Mümkün olduğu oranda denetçilerin kurum içerisindeki görevleri rotasyona tabi tutulmalıdır.

3.1.2.3. Baş Denetçiler

İç denetçiler, kendi sorumluluklarındaki konular üzerinde önyargısız ve yansız muhakemeler yapabildikleri oranda bağımsızdırlar. Bu bağımsızlığı güvence altına almak için baş denetçinin elindeki verileri doğrudan denetim kuruluna veya onun dengi bir kurula sunması gerekir. Günlük idari faaliyetler için ise Baş Denetçinin bildirimde bulunacağı makam en üst düzey yönetici, işletme yönetim kurulu veya holding bünyesinde bulunan bir şirket ise holding yönetim kurulu olmalıdır.

Baş denetçi, denetim kurulu ile doğrudan bağlantı içinde olması ve sağladığı destek, takviye ve kurumsal kaynaklara ulaşım kolaylığı sayesinde denetçinin kurumsal statüsünü kuvvetlendirir ve bağımsızlığını pekiştirir. Bu ise, denetçinin faaliyetinin kapsamını genişletir ve onun kurum içi iletişimin göz önünde tutabilmesini ve uygun tavsiyelerde bulunabilmesini sağlar. Baş denetçinin raporlarının, denetim kurulu aracılığıyla, denetim faaliyetinin planlanması, uygulanması ve sonuçlandırılması faaliyetlerinin bir parçası olarak sunulması, bağımsızlığı güçlendirecektir. Denetim kurulu aynı zamanda Baş denetçinin atanmasından, görevden alınmasından ve tazminatının tespit edilmesinden de sorumludur. Kurul, iç denetçilik sözleşmesini ve sahip olduğu yetkileri periyodik olarak uygunluk

denetiminden geçirerek bağımsızlığının güvencesini pekiştirmelidir (IIA, GKĞİDT, 2006: 7).

3.1.2.4. Etik Stratejilerin Uygulamasında İç Denetçilerin Rolü

İşletmede kurumsal etik davranışların yerleştirilmesinde iç denetçilere önemli bir rol düşmektedir. Öncelikle iç denetçiler yaptıkları denetimler sırasında kontrol çevresini dikkate almak zorundadırlar. Bu konuda iç denetçilerin hileli uygulamaları olduğu kadar etiksel olmayan uygulamaları da dikkate almaları zorunludur. İç denetimin bu konudaki titizliği davranış kurallarının işletmede yerleşmesine, işlerlik kazanmasına ve güçlü bir örgüt etik ikliminin oluşmasına yardımcı olacaktır(Yılancı, 2003: 60)

3.2. Kurumsal Söz Yasaları

En geniş anlamıyla kurumsal yönetim, bir organizasyonu oluşturan taraflar arasındaki ilişkilerin belirli ilkelere göre yönetilmesidir. Bu anlamda kurumsal yönetimin, kamu kuruluşları da dâhil olmak üzere oldukça geniş bir uygulama alanı vardır. Dar anlamda ise, Kurumsal Yönetim İlkelerinde konu edinilen halka açık şirketler açısından, “şirketlerin varlığını, performansını ve faaliyetlerin yönünü belirleyen taraflar arasındaki ilişkiler bütünü” olarak tanımlanmaktadır. Burada taraflar, dar anlamıyla, “hissedarlar, yönetim kurulu ve yönetim”den oluşan üçlü saç ayağıdır. Daha geniş anlamıyla, müşteriler, tedarikçiler, çalışanlar gibi şirketle menfaat ilişkisi olan diğer taraflar da buna dâhildir. Ülkemizde Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasası Kanunu bu alanı düzenlemektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri tarafların hak ve yükümlülüklerini daha ayrıntılı bir şekilde belirlemek de ve eşitlik, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve sorumluluk ilkelerine dayalı olarak yeni bir takım düzenlemeler getirmektedir (Koç, 2006: 1).

Ancak günümüzde kurumsal yönetim ilkeleri uygulamasında geline nokta uyum yönetimi ya da yatırımcılar ile ilişkilerin yönetiminden daha

ziyade değer odaklı kurumsal yapının inşası ve kurumsal etik ilkelerine bağlı olarak kurumsal yönetim anlayışıdır. Kurumsal yönetim kuralları konusunda tercih edilen yaklaşım genellikle o yönetimin temel amaçlarıyla ilgilidir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 13);

Etik duruşun gerektirdiklerinin yapılmaması için yapılan yasal baskılara ve müşterilerin kar odaklı beklentileriyle yatırımcılarının doğru bilgi odaklı beklentileri arasındaki çelişkinin bütün ağırlığına rağmen, muhasebe mesleği etik yükümlülüklerini yerine getirme konusunda dikkate değer bir başarı sağlamaktadır. Bugün artık firmalar eskiden yapmaları çok uzak ihtimal olarak görülen şeyi yapmakta etik politikalarını kamuya açıklamaktadır (Schweitzkart, 1992: 474)

Birçok işletme geçtiğimiz on yıl boyunca etik politikalar geliştirmeye yönelik süreçlerden geçmişlerdir. Ancak etik ilkelerin sadece yazılarak çalışanlara dağıtılması işletmenin etkili bir biçimde yararlanabileceği birçok potansiyel faydasından yararlanmak için yetersizdir. İşletmeler çalışanların masalarına etik ilkeler koyarak zamanlarını ve kaynaklarını harcamaktan daha fazlasını yapmaları gerekmektedir (Miller, 2004: 1).

Kurumsal Etik değerlerin işleyebilmesi etik mekanizmaların kurulmasını gerektirmektedir. Günümüzde birçok ülkede Kurumsal etik davranışları desteklemek için şirketler artık Kurumsal Yönetim İlkeleri yerine yönetim kurulu tarafından yazılan ve kurumsal etik değerleri ifade eden, kısa mektup modelini tercih etmektedirler.

Hileli davranışları azaltacak nitelikteki ölçütleri yerleştirmenin en etkin yolunun çalışanları şirketin çekirdek değerleri arasına yerleştirmektir. Bu değerler, çalışanların davranışlarına rehberlik eden anahtar ilkeler konusunda bir açıklama niteliği taşımaktadırlar. Bu ise, yasaklanan ve teşvik edilen davranışlar konusunda rehberlik edecek niteliğe sahip, yasalara ve kurumun değerlerine bağlı, daha detaylı kurumsal yönetim ilkeleri oluşturulabilmesi için uygun bir platform sağlayacaktır. Çünkü yönetim, bütün

çalışanların, kurumsal yönetim ilkelerine uyma konusunda sorumluluk taşıdığından emin olma ihtiyacı taşımaktadır (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 5).

Kurumsal Söz Yasaları¹², tüzük ya da görev ve sorumlulukları belirten beyanlardan farklıdır. Kurumsal Söz Yasası (KSY) belirli yasal şartlara ve yasaklara kaynak olan ya da olmayan önemli temel ilkeler gurubunun taslağını oluşturmaktadır. KSY örgütün değerlerini geniş kitlelere nasıl yansıttığını açıklar. Uzun vadede hangi politikaların oluşturulacağını pek belli olmadığı durumlarda doğru, adaletli ve iyi'nin ne olduğunun tanımlanmasına yardımcı olan işlemsel idealleri tanımlar (Navran, 2002: 1).

KSY, pratik bir belge olup, değer ve ilkeler ile bir yöneticinin ya da yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirirken karşılaşılabileceği muhtemel çatışmalar ve belirsizlikleri açıklayan ilkelerin, belirli sayıda işlemsel örneklerle tarif edilmesidir. Ayrıca altı çizilen ilkeleri ve değerleri tanımlar, böylelikle bir yönetici belgede belirtilmemiş olan durumlarda örgütün beklentilerini ve şartlarını daha iyi karşılayabilir ve anlayabilir. KSY etik sorunlar ile ilgili diyalogu kolaylaştırabilir. Sözleşmede, tüzükte ve yasalarda yer verilmemiş ya da açıklanmamış durumlarda yanlış yolun seçilmemesini garanti altına almaktadır (Navran, 2002: 1). Diğer bir ifade ile gri karar

¹² Kurumsal Yönetim İlkeleri, içerik olarak "organizations of code of conduct" cümlecğini tam olarak karşılamamaktadır. Bunun nedenlerini;1.kurumsal yönetim ilkeleri daha çok çalışanlar için etik imalarda bulunmaktadır, holding yönetim kurulunun söz ve taahhütlerini ve bunların kapsamını içermemektedir. 2. Kurumsal yönetim ilkeleri etik ikilemlerin nasıl çözüleceğinden bahsetmemektedir ve yönetimin sorumluluğunu vurgulamamaktadır. Oysa "Organization's code of ethics" işletme çalışanları ile holding yönetim kurulunun etik ilkelere bağlılıklarının ve ikilemler ile karşılaşıldığında ikilemlerin çözüm kaynağının etik ilkeler olduğu konusunda holding yönetim kurulunun kamuya açık bir ilanı ve sorumlulukları tanıyan resmi bir bildirimidir. 3.Kurumsal Yönetim İlkeleri daha çok yönetim şeklini (Kurumsal yönetim) ifade etmektedir. Kurumsal Yönetim başlığının içinde ahlaki yada etik bir unsur bulunmamaktadır. Diğer ülke uygulamalarında bu kavramın içinde muhakkak ahlakilik yada etik kelimesini ifade eden başlıklar tercih edilmektedir. 4. Kurumsal Yönetim İlkeleri daha çok pasif bir yapıyı ifade etmektedir. Oysa Organizasyon code of ethics aktif bir uygulamayı ifade etmektedir. Bu nedenle biz kurumsal yönetim ilkeleri yerine "Kurumsal Söz Yasası" veya "Kurumsal Etik Yasası" nı yada her ikisini birden Kurumsal Yönetim İlkeleri yerine etkili bir kavram olarak öneriyoruz ve bu çalışmada "organization's code of ethics" kavramını Kurumsal Söz Yasası anlamında kullanacağız.

alanlarında nasıl hareket edileceğinin ve çatışma ya da ikilemlerin nasıl çözümleneceğinin açık bir manifestosudur.

Pek çok farklı nitelikte KSY bulunmaktadır. Bunlar genellikle; (a) ahlaki ilkeleri, yönetimin ve uygulamanın standartlarını, iş yaşamına dair rehber hükümler veya ortak değerler gibi belirlemeleri, (b) “diğerlerinin haklarına saygı göstermeyi”, “fayda ve zarar arasında adil bir denge kurmayı”, “ücretler ile hizmetler arasında ölçülülük kurmak” gibi amaçları ve (c) dürüstlük, adillik, güvenilirlik ve merhamet gibi erdemlere atıfları barındırırlar (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 4)

KSY kurumun etik ilkelerini, etik sorunlar ve resmileştirilmiş kurallar ile beklentileri birbirine bağlar. Etik ilkelerin kanunlardan farklı olarak yasallığı bulunmamaktadır. Fakat bir işletmenin mensupları için uyulması gerekli ve zorunludur. Kurallara aykırı herhangi bir davranış ya da uygulama işletme personelinin işletmeden uzaklaştırılmasını hatta adli inceleme ve hapis cezasını gerektirebilir. KSY hem işletmedeki potansiyel sorunların çözülmesinde hem de işletmeye karşı kamu güveninin artırılmasında önemli görevler üstlenir. Üstelik işletme personeli ve çıkar gurupları arasında kabul edilebilir davranışların neler olduğu hakkında da açıklama sağlar(Davison, 2000: 8).

Kurumsal söz yasası; işletmede karar verilme aşamasında günden güne destekleyici bir rehber olarak görev yapar. Şirketin görevleri, prensipleri, değerleri gibi yapıtaşlarını açık bir şekilde belirtir. Çalışanların bu yapıtaşlarını her günlük davranışlarına, kararlarına ve hareketlerine nasıl yansıtacaklarını anlamalarına yardımcı olur. Bazı kişiler bu yasaların davranışlarını kısıtlamak için tasarlandığına inansa da aslında bu yasalar insanların daha emin ve etkili kararlar almalarını sağlamak ve onları cesaretlendirmek ve özgürleştirmek için oluşturulmaktadır. Etkili bir KSY'nın pek çok kullanım alanı vardır. Ancak son derece önemli olan iki unsuru daha

çok göze çarpmaktadır KSY'nı düzenlenme amaçları şunlardır (Ethics Resource Center, 2001: 2)

- 1) Etik beklentileri artırmak (İstek konusunda).
- 2) Etik konularla ilgili diyalogları yasallaştırmak (İletişim konusunda).
- 3) Etik kararlar alırken cesaretlendirmek (Hüküm konusunda).
- 4) Uygulamada bir zemin oluşturarak, yetkiyi kötüye kullanmayı önlemek.

SPK'nın işletmelere tavsiye ettiği Kurumsal Yönetim İlkeleri yönetim kurulu ve yöneticilerin etik ilkelere karşı sorumluluğunu açık bir şekilde ifade etmediğinden, Kurumsal Yönetim İlkelerinin çalışanları daha da baskı altına aldığı fikrini taşıyoruz. Çünkü yönetim ilkeleri etik merkezli olmayıp daha çok kurum merkezli imaları barındırmaktadır.

KSY; yasa, işletme tüzüğü, yönetmelikler varken bunların yerine geçmez ya da toplumda noksan olan değerleri ifade etmez. Kuralları ve sorumlulukları anlamayla işe başlar. Bu görevler sorumluluklar ve işlevsel ölçütler genellikle tüzüklerde bulunur. Diğer bir ifade ile KSY görev ve sorumluluk beyannamelerinin yerine geçmez. Bir işletmede yönetim kurulunun ne yapacağına nasıl hizmet edeceğine ve hangi kararların yönetim kurulunun sorumluluğunda olacağına yönetim kurulu karar verir. KSY işletmenin esas değerlerinin, yönetim kurulunda nasıl değerlendirileceğini saptamada önemli bir vasıta (Navran, 2002: 2).

Kurumsal Söz Yasaları, güvenilir bir kuruluşun toplumsal kimliğinin pozitif yönde artırması için inanılmaz fırsatlar sunar. Bu yasalar daha destekleyici bir çevrenin oluşmasına, toplumsal ilginin artmasına ve çıkar gurupları arasında güven sağlanmasına yardımcı olur. Ayrıca elde edilen

yararlar şirketin gelişmesinde pozitif etki yaratır. KSY oluşturmak için, yasal ve düzenleyici standartlarla uyumu sağlamak dâhil, pek çok önemli sebep bulunmaktadır. Bunlar (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 1-3);

- Yasal ve düzenleyici standartların ihlali, sorumlusu ister şirket isterse tek bir çalışan olsun, büyük para cezalarını beraberinde getirir.
- Çalışanlar genellikle bulundukları kurumun davranışlarının eşit ve adil olması konusunda hassastırlar. Sendikalar ve belirli durumlarda bir araya gelen işçi gurupları, kurumların çalışanlarına davranışlarına yönelik standartları ve bunların uygulanışlarını takip etmektedirler.
- Devletin düzenlemelerine uyum sağlamanın maliyeti gittikçe artmaktadır; pek çok firma, devletle pazarlığa oturup, ilkelerini devletin belirlediği davranış kalıpları üzerinden kendi iç düzenlemelerini yapma hakkını elde etmekte ve bundan finansal avantaj sağlamaktadır.
- Devletler, kurumların artık sadece yasal ve düzenleyici standartlara uygunluklarını değil, aynı zamanda bu kurumların çalışanlarına bahsettiğimiz standartlarla ilgili gerekli eğitimi verip vermediklerini ve bu yapının işlerliğini sağlayıp sağlayamadıklarını da denetlemektedirler.
- Tüketiciler, kurumsal söz yasalarına uygun şekilde davranan ve bunun sosyal yönü konusunda hassasiyeti olan firmaların ürünlerini tercih etmektedirler.
- Yatırımcılar, yatırım tercihi yaparken geleneksel finansal analiz ölçütleri yanında kurumsal söz yasalarını da göz önüne almaktadırlar.

- Denetçiler denetledikleri kişilerin gerçekleştirdikleri suçlardan sorumlu tutulabilmektedirler.
- Yöneticiler ve diğer sorumluların, kurumsal tavırlar üzerindeki sorumlulukları artmaktadır.
- Sayıları artmakta olan küçük bir grup kurum, ilişkiye girdikleri diğer kurumların kurumsal yönetim standartlarını, insan haklarına ve çevreye saygılı olma çerçevesi içinde denetlemektedirler.
- Dikkat çeken skandallar yaşayan kurumlar, müşteri kaybı, çalışanlarda moral düşüşü ve kamusal güvenin sarsılması gibi sorunlar yaşayabilmektedir.

KSY ahlaki duyarlılığı ve muhakemeyi artırır muhasebecilerin ahlaki cesaretlerini güçlendirir ve bir işletmenin kimliğini tanımasına yardımcı olur. KSY belirli gruplar için belirli gruplar tarafından yazılmakta, her grup kendine ait mesleki amacını başarmak için ayrı yöntemlere sahip olmaktadır (Olson Andrew, 2006: 2).

3.2.1. Kurumsal Değerlere Bağlılık Süreci

Çalışanlar, kendilerinin ve kurumlarının etik değerleri arasında tutarlılık olmasını gözetirler. Ayrıca bir kurumda etik atmosfer ya da etik ortamın bulunması kurumsal bağlılığı etkilemektedir (Shafer, 2002: 265). Etik davranış konusunda kurumsaletik ilkeler, işletme kültüründe etik karar verme sürecinin altını çizer (D'Aquila, 2001: 234). Ayrıca kurum çalışanlarına ve yöneticilerine etik görevler yüklerler. Etik görev ise yasal kısıtlamaların üstünde gelir.

Etik görev ahlaklı olmayı, doğru yapmayı, adil olmayı ve zarar vermekten kaçınmayı gerektirir. Etik sorumluluk bu politikalara, niyetlere, kararlara, uygulamalara ve yasaklamalara işletmenin üyelerinin uymasını gerektirir. Bu görevler kurumlar tarafından resmileştirilmesine (yasalaştırılmasına) rağmen, uygulamada kaynağını otoriteden ya da kişinin iç değer sisteminden alırlar (Lantos, 2001: 4). Kurumsal etik değerlerin işletme yönetimi tarafından kabul edilmesi ve kamuya açıklanması bu yönetimin bu etik değerlere bağlılıl konusunda yetkisinin devri yada kamu ile paylaşılmasını ifade etmektedir.

Bu süreç sadece bir eğilim veya sadece uyum ya da tepkisel çaba değildir. Şirketin etik değerlerine bağlılık ve etik süreç aracılığıyla müşterek bir mükemmellik sağlamasıdır. Güven, doğruluk ve kalite değerleri çıkar guruplarına şirketin “doğruları yaptığını” göstermektedir. Bu güven de zamanla pazar payına dönüşecektir (Gates, 2004: 497).

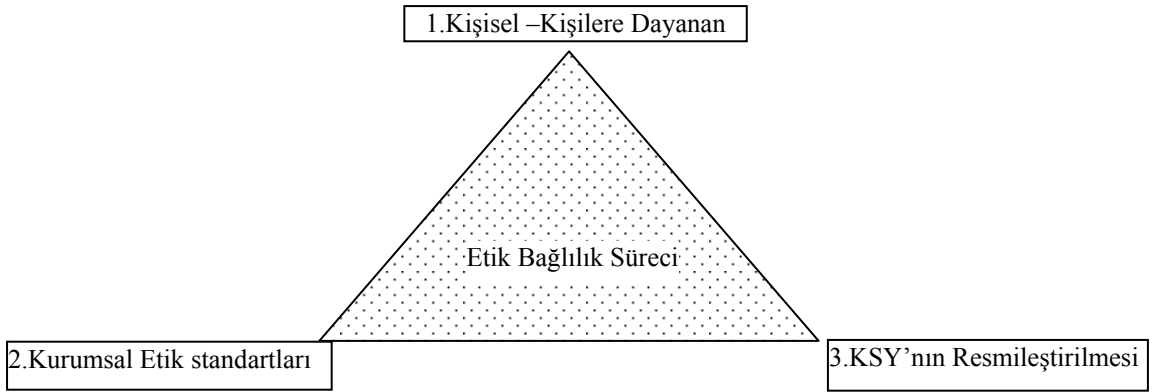
Etik bilinç, kişinin insanlık onuru taşıyan görüşüdür. Bu görüş uygulamalarda mesleki standartlara uyulmadığı takdirde kişilere sorgulama hakkı verir. Yöneticinin örgütsel temel değerlerin ortaya konulmasındaki yetersizliği ve çalışanlara kişisel olarak kötü örnek olması örgüt içinde etik olmayan davranışların oluşmasına yol açar (İra ve Yılmaz, 2003: 535).

Çalışanlar, olumlu bir çalışma alanının yaratılmasına yardımcı olmak ve şirketin değerlerinin ve kurumsal söz yasasının işlerlik kazanmasını sağlayacak yetkilere sahip olmalıdırlar. Onlara, şirketin kurumsal söz yasasının gelişmesine ve güncelleşmesine ve bu kuralların uygunluğunun, adillığının ve açıklığının sağlanmasına katkıda bulunmalarını sağlayacak fırsatlar verilmelidir. Çalışanların uygulama sürecine bu şekilde dâhil olmaları, şirketin kurumsal söz yasası ve “etik davranış” konusundaki temel algılarının gözetilmesi sürecine etkin şekilde katkıda bulunacaktır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 8).

Bir işletme etik stratejilerini kuralın arkasında yatan değer yerine sadece kurala dayandırırorsa eleştirel ve karar vermeyi gerektiren kişisel sorumluluğa sahip bir kültür üretemeyecektir. Diğer taraftan, etik süreçlerini sadece değerler listesine bağlayan kurumların da sorunu aynı olacaktır. Değerler yönetim ve şirketin başarısı için önemli olmasına rağmen, günlük işlerde bu değerlerin nasıl kullanılacağı konusunda yöneticiler fazla bir şey yapmazlarsa çalışanlar az ya da hiç sorumluluk kabul etmeden bilgisizce kararlar alacaklardır (Gates, 2004: 496).

Değerler, etkin bir şekilde kurumun etiksel standartları ile birleştirildiği zaman, kurum içerisinde daha çok anlayışa ve sorumluluğa ulaşmaya yardımcı olan güçlü araçlar haline geleceklerdir. Bir etik programın başarısı değerler ve ilkelerin bu iki ilkenin uygun bir şekilde birleştirilmesinin sonucudur (Gates, 2004: 496).

Şekil 3.1. Kurumsal Değerlere Bağlılık Sürecinin Bileşenleri



Kaynak: Gates Jacquelyn B., (2004)

Yukarıdaki şekilde değerler, kurumun etik standartları ve bunların yasallaştırılmasının nasıl uyumlu ve başarılı bir program ile birlikte çalıştırılarak sinerji yarattığını göstermektedir (Gates, 2004: 496)

Üçgenin 1. köşesi; kurumsal değerlerin bütün çalışanlar ve yönetim tarafından paylaşıldığını göstermektedir.

Üçgenin 2. köşesi; kurumun etik standartları güvenlik sınırı olarak işletilmelidir. Karayollarındaki orta çizgi araçlara varacakları yere giderken nasıl yol gösteriyorsa şirketin etik standartları da aynı şekilde “güvenilir sınırlar” olarak değerlendirilmelidir.

Üçgenin 3. köşesi; Çalışanlar şirketin değerlerini kendi günlük rutin işleriyle birleştirerek ve şirketin uyum standartlarına bağlanarak etik kararlar vermede resmi dayanak sağlamalıdır. Diğer bir ifade ile çalışanlar şirkete bağlanmalı ve şirkette çalışanlarına bağlanmalıdır. Bunları gerçekleştirmek için şunlar yapılmalıdır (Gates, 2004: 497).

- (1) İşin her alanına değerler sürekli ve uygun olarak dâhil edilmeli,
- (2) Değerleri harekete geçirecek özerk karar alanları oluşturulmalı,
- (3) Adil davranış standartlara bağlanmalıdır.

Bu maddelerden biri eksik olduğu zaman ikilemler ile karşılaşıldığında ikilemin etik çözümü zorlaşacaktır. Bu üç madde; değerler, standartlar ve yasalaştırılmış etik karar alma özellikleri bir araya gelerek “Etik Bağlılık Süreci”ni meydana getirmektedir (Gates, 2004: 497). Başarılı ve görülebilir bir etik bağlılık süreci ise aşağıdakileri kapsamalıdır (Gates, 2004: 499- 500).

- (a) Bütün çıkar gurupları dikkate alınarak bir takım gerçek ortak değerler geliştirmek,
- (b) Değerlerin nasıl işler hale geleceğini gösterecek yol gösterici ilkeler belirlemek,

(c) Uyum ve sorumluluk standartları belirlemek

(d) Eleştirel düşünme yetenekleri kazandırmak,

(e) Dur, düşün, sor, karar ver, hareket et modelini kullanarak ahlaki davranışları yansıtacak ahlaki özerklik sağlamak,

(f) Çalışanları teşhir etmeyecek ve görüşmeleri gizli tutulan canlı ve etkin bir destek odası/hattı oluşturmak, (örneğin iletişim için bir kırmızı telefon odası/Hattı gibi.

(g) Eğitim, düzenli iletişim, değerler, prensipler ve standartlar “açık olmalı”, düzenli olarak tartışılabilmesi ve dışarıyla iletişim gibi birimler arası iletişim de sağlanmalı,

(h) Sadece çalışanlar açısından değil, her açıdan yönetimin etiğe bağlılığını gösteren şirket içerisinde geçerli olan kuralların yönetim tarafından gözden geçirilmesi,

(i) İş imkânları ile değerler arasındaki uyumu değerlendirecek bir etik risk değerlendirilmesi yapılması,

(j) Şirketin büyüklüğünü, kapsamını ve amacını geliştirmek için kullanılan etik programı esnek olmalı ve üçüncü bir şahısın periyodik desteğiyle kendi kendine değerlendirme yapmasına ve objektif olarak değerlendirmesine imkân vermelidir.

3.2.1.1. Kurumun Etik Değerleri

Yönetim teorisyenleri, kurumlar için belirgin çekirdek değerler ortaya koymanın zorunlu olduğunu belirtmektedir. Firmalar ve devlet girişimleri için “iyi yönetim iyi iş demektir” parolası gittikçe daha fazla benimsemektedir

(IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 2). Dürüstlikle ve yüksek etik değerlerle örülü bir şirket kültürü yaratmak ve kabul edilebilir nitelikteki davranış ve beklenti kalıplarını tüm çalışanlara duyurmak bir kurumun temel sorumluluklarından biridir. Bu tür bir kültür şirketin temele çekirdek değerlerine yedirilir ve çalışanlar bu vesileyle kurumun çalışmalarını nasıl gerçekleştirdiğini ve sürdürdüğünü öğrenmiş olurlar. Ve Bu kültür aynı zamanda şirketin, tıpkı diğer konularda olduğu gibi (1) hileli finansal bildirim, (2) verilerin çarpıtılması, (3) ahlaki bozulma konularında bir etik çerçeve geliştirmesine yardımcı olur (AICPAA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 6).

Sorgulanabilir nitelikteki iş uygulamaları, ortaya çıkan kötü yönetimler, bir dereceye kadar, ortaya çıktıkları kurumların değerlerini, tavırlarını ve işleyiş yapılarını yansıtır. Yöneticiler ve uygulayıcılar günümüzde, yönetime dair temel sistemleri kurmada ve bunların uygulanabilirliğini sağlamada başarısız olduğunda ve kendi kurumsal liderliklerini veya çalışanlar üzerindeki otoritelerini tesis edemediklerinde gerektiği gibi eleştirilememektedirler (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 2).

Değerler şirketin görünen, açık, ulaşılabilir ve insan üzerine odaklanmış özellikleridir. Değerler doğruluğu teşvik etmekte, başkalarına saygıdan yana olmakta ve çalışanlar arasında birliği yeniden canlandırmaktadırlar. Etik karar verme şirket değerlerini yansıtan kararların alınmasına bağlıdır. İki doğru arasından seçim yaparken “hangi çözüm değerleri daha yakından yansıtmakta ve en uzun vadeli sürdürülebilirliğinde katkı sağlamaktadır” sorusu dikkate alınmalıdır (Gates, 2004: 498)

Kurum değerleri, ancak kurumun karakteri haline dönüştüğünde şirketin itibarı ve liderliği, çalışanları ve çıkar gurupları üzerinde de iz bırakmaktadır. Şirketin değerlere odaklanması sonucu kurum içerisinde yetki ve güven atmosferi oluşmaktadır. Çalışanlar bir diktatör için çalıştıklarını veya

diktatörlük kurallarının geçerli olduğu bir yerde çalıştıklarını hissettikleri anda daha verimsiz çalışmakta, personel devir hızı artmakta ve yaratıcı çözüm imkânları daha da azalmaktadır (Gates, 2004: 498).

Kurum kültüründe değişimlerin gerektirdiği gibi, değer odaklı bir kurum oluşturmak temel bir zorunluluk haline gelmiştir. Şirketlerin yönetim kurulları, değerlerin işlerlik kazanmasına yönelik çabaların süreklilik kazanmasını sağlamalıdır. Doğru şekilde yönetilen ve sosyal yükümlülüklerini yerine getiren firmalar bu tür yönetim kurulları ile yönetilmektedir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 11).

Değerleri, ilkeleri, temel unsurları ve kuralları belirlemek için yapılan hazırlıklar, üst düzey yöneticilerin ve diğer çalışanların katılımını gerektirir. Tipik olarak, en etkin ilkeler, tepeden inmece buyruklardan ziyade karşılıklı fikir alış-verişleri sayesinde ortaya konmaktadır. Yönetim faaliyetine katılmayan çalışanların da temel değerlerin aynı zamanda yöneticiler tarafından da gözetildiğine dair inançları olmalıdır. Belirlenen değerler bir yana, 1. aşamada belirlenen uyum kuralları bile çalışanlar tarafından uygulanıp yöneticiler tarafından uygulanmıyorsa, girişim başarısız olacaktır. Yöneticilerle çalışanlar arasında kuralların herkese uygulanacağına dair karşılıklı bir güven mevcut olmalıdır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 11).

Değerler, şirket içinde de, çalışanlar kişisel değerleri güçlendirmeye, teşvik etmeye ve ödüllendirmeye bağlanmalıdır. Etkin bir etik sistem ölçümü, değişikliği ne derece etkilediğine ve davranış değişikliğini ne derece teşvik ettiğine göre yapılabilir. Başarılı bir etik program, bir takım çekirdek değerlerden şirket karakterini oluşturmakta ve çalışan ile işveren arasında bir anlaşma olarak kullanılmaktadır. Bu üç unsur birlikte; Değerler, standartlar ve kurallaştırılmış etik karar alma özellikleri bir araya gelerek “Etik Bağlılık Süreci”ni oluşturmaktadır. Ayrıca bu şekilde şirket uzun vadeli başarı sağlamaktadır.

Bağlılık süreci şirketin karakter oluşumunu kolaylaştırmakta ve doğru olan davranış ve tutumları tespit etmeye çalışmaktadır. Doğruluk, çalışanları şirket standartlarına uygun hareket etmek ve etik kararlar almak için motive eder. Yönetim, etik sürecin işleminde büyük rol oynamaktadır. Yönetimin görevi çalışanlara şirket vizyonunu ve değerlerini yakalamak için yardımcı olmak, vizyon ve değerler kendilerininmiş gibi sahip çıkmalarını sağlamaktır. Bu şekilde her karar “doğru şeyin yapılması” için kişisel bir tercihtir (Gates, 2004: 504)

Etik olmayan değer, son sözdür ve uzun vadeli sürdürülebilirlik, “ektiğini biçme” kanununa göre yapılandırılmaktadır. Şirketin bugün yaptıkları yarınki başarısını gösterecektir. Etiksel katma değere yatırım her zaman ekonomik açıdan kar getirecektir (Gates, 2004: 505)

3.2.1.1.1. Kurumsal Değerlerin Geliştirilme Aşamaları

Şirketlerin yöneticileri ve görevlileri, kurum içi etik davranış kalıplarını oluşturmak için standartlara öncelik tanırırlar. Ahlaki gelişim konusunda yapılan çalışmalar, dürüstlüğün en iyi şekilde somut bir örnek üzerinden pekiştirilebileceğini öne sürmektedirler. Şirketlerde bu somut örnekleri, yönetimler kendi davranışları üzerinden ortaya koyarlar. Ve Şirketteki diğer insanlar, yönetimin örnek niteliğindeki bu davranışı doğrultusunda hareket edeceklerdir. Pek çok durumda, özellikle de büyük şirketlerde, çalışanlar, yönetimin davranışlarını doğrudan gözlemleyecek konumlara sahip olamayabilmektedirler. Bu yüzden bu tür şirketlerin yapması gereken, bir yandan etik davranırken, diğer yandan da etik davranış kalıpları konusundaki beklentilerini çalışanlarına iletmektir. Yönetim, sözleri ve davranışları aracılığıyla çalışanlarına, dürüstlük ve etikle bağdaşmayan davranışlara, bu davranışın sonucu şirkete yarar sağlayacak bile olsa- tolerans gösterilmeyeceğini anlatmalıdır. Bunun yanında, çalışanlar, kendilerine, konumlarına bakılmaksızın eşit şekilde davranılacağını güvencesini elde etmelidirler (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 6)

Tablo 3.1.Kurumsal Bağlılığı Geliştirme Aşamaları

Aşamalar	Temel Gaye	Yargılam standardı	Yaklaşımın Gücü	Yaklaşımın Zaafı
1. Aşama Uyum Yönetimi	Yasal ihlallerinin ve skandalların önüne geçmek	- Hukuki Düzenlemeler, -Firmanın doğruları, -Mesleki ilkeler	- Açık standartlar. -İhlaller için yaptırımlar	- Her konuya değinememe. -Kurumsal teşviklerde çelişme. -Kurumun asgari davranış yükümlülüğüne razı olduğu izlenimi yaratma
2. Aşama Kurum- çıkar gurupları ilişkilerinin yönetimi	Çıkar guruplarının beklentilerini göz önüne alarak belirli değerler oluşturmak	Hissedarların talep ve beklentileri	Firma için açık getiri. Hissedarların kanılarını göz önünde bulundurma imkanı	-Çıkar guruplarının görüşlerinin değişkenliği. -Karşılanamaz nitelikteki beklentiler. -Belirgin yol göstericilerin ve değerlerin yokluğu
3.Aşama Değer-Odaklı bir Kurumsal Yapı	Sürekli gözetilen değerlere sahip bir kurumsal yapı oluşturmak	Kurumun kendi değerleri ve inançları	Güçlü bir kurumsal kültür yaratma konusunda destek. İçgüdüsel hale gelen davranışlar	-Uzun vadeli getiri. -Çalışanların, değerleri yanlış yorumlama ihtimali

Kaynak: IFAC, "Guidence for the development of a code of corporate conduct" january (2006)

1. Uyum Yönetimi Aşaması

Kurumlar, yasadışı ve uygunsuz uygulamaların kurumun itibarını ve sürekliliğini etkileyebileceğini fark etmişlerdir. Kurumlar bu tür olumsuzlukların ortaya çıkmasını engellemek için yasalarla ve yönetime dair kamusal beklentilerle uyum sağlayacak kurumsal söz yasaları ortaya koymaya çalışmaktadırlar. Kurumsal söz yasaları çıkar çatışmalarını, kuruma karşı işlenen hırsızlıkları ve ticari sırların ifşa edilmesini engelleyecek nitelikte düzenlemektedirler. Uyum aşaması tipik olarak aşağıdaki adımları barındırmaktadır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 7- 9) ;

- Belirli davranışlara gönderme yapan Kurumsal bağlılığı benimsemek.

- Üst düzey yöneticilerin bu konudaki desteğini almak.
- Kurumsal bağlılık ve faaliyetlerin KSY'na uyumu konusunda bir sorumluluk mekanizması tahsis etmek.
- Uyumu yapılandıracak temel standartları belirlemek.
- Çalışanları bu standartlara uyum sağlamaları konusunda eğitmek.
- Verimli iletişim kanalları oluşturmak.
- Uyumun denetimini sağlamak.
- Üst düzey yönetime uyum konusunda bilgi vermek.

2. Çıkar Gurupları ile ilişkilerin Yönetimi Aşaması

Günümüzde gittikçe daha karmaşık yapılara sahip olmaya başlayan kurumlar, Çıkar gurupları ile uzun vadede daha iyi ilişkiler kurmayı bir değer olarak görmektedirler. Kurumsal çıkarlar; firmaları, itibarlarını bu çıkar guruplarıyla paylaşmaya ve çeşitli çıkar guruplarıyla kurulan ilişkilerle uyumlu nitelikte kurumsal söz yasası oluşturmaya itmektedir. Bu aşamada firmalar, çıkar guruplarının talep ve beklentilerini karşılamaya yönelik bir politika oluşturmaya çalışırlar. Bu süreç tipik olarak aşağıdaki adımları barındırır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 7- 8).

- Çıkar guruplarını belirlemek
- Hissedar guruplarının tavır ve düşüncelerini belirlemek

- Hissedarları beklentilerini karşılayacak programlar oluşturmak
- Hissedarlara yönelik politikaların etkililiğini denetlemek

3. Değer Odaklı Kurum Yaratma Aşaması

Değerlere dayalı kurumsal bağlılık işletmenin esaslarını çalışanlara anlatmaları için farklı bir yaklaşım uygular. Değer bildirimlerinde bu değerleri destekleyecek gerekli esaslar çalışanlara bildirilmiş olur. En iyi değerlere dayalı kurumsal değerler; standartlar ve çalışanların davranışları arasında somut bağlantılar kurar (Miller, 2004: 2)

Pek çok kurum, kurumsal kültürde yapısal bir değişikliğe gitmeden uyumu ve çıkar guruplarıyla ilişkilerini düzenlemenin zor olduğunu farkındadır. Bu tür bir değişim gerçekleştirilemezse yönetime dair pek çok konu, çıkar gurupları açısından stratejik tepkilere değil, içgüdüsel tepkilere yol açacaktır. Bu değişimi gerçekleştirenler kurumsal değerleri belirlemek ve bu değerlere tüm kurumsal faaliyetlerde işlerlik kazandırmak için gerekli yükün altına girmek durumundadırlar. Bu değerlerle uyumlu olarak verilen kararların kısa vadeli finansal durum netlik kazanmamışken bile üretkenliğe katkıda bulunacağı düşünülmektedir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 7-8).

Uyum yaklaşımının sınırlı bir etkililiğe sahip olması nedeniyle kurumlar bazen, bir yandan çıkar guruplarının beklentilerini göz önünde tutarken bir yandan da temel kurumsal değerleri ortaya koymaya çalışmaktadır. Kriz dönemlerinde, bir skandalla veya itibar düşürücü bir olayla yüzleşirken bazı kurumlar uyum odaklı olan 1. aşama programından değer odaklı olan 3. aşama programına geçebilmektedirler (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 10).

Bir kurumun 3. aşamada belirlediği değerler; (a) çıkar guruplarının talep ve beklentilerine, (b) kurumun zihnindeki “iyi yönetim” algısına, (c) başlangıçtan bugüne kadar kurumun kurucularının benimsedikleri değerlere veya (d) uzman yöneticiler tarafından ortaya konulan uzun vadeli değerlere göre şekillenir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 10).

3.2.1.1.2. Etik Değer Geliştirmenin Sınırlamaları

Kurumsal bağlılık geliştirmenin ilk safhalarında işletmeler çalışanlarına KSY' nı tanıtırken iş etiği eğitimi ile birleştirilen KSY' nin ne tür bir görev göreceği iyi bir şekilde tasarlanmalıdır (Miller, 2004: 1). İşletmenin bütününe etik eğitimi verilmeden etik politikaları açıklamak zaman kaybından öteye gitmeyecektir. Kurumsal Söz Yasaları tek başlarına ele alındığında uyum yaklaşımının temel sınırları şunlardır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 9) :

- Bir uyum programı ancak belirli kurumsal durumlar üzerinden oluşturulabilir. Bunlar daha çok “doğru” ve “yanlış” olarak temel standartlara indirgenebilirler. Uyumla ilgili en büyük güçlükler daha çok, çalışanların; yeni teknolojiler, yeni iş düzenlemeleri veya bir kurala dair birden fazla yükümlülüğün ortaya çıkması durumunda karşılaştıkları çıkmazlara dayanır.
- Kurumsal davranışlar konusunda sadece minimum standartları belirlemekle yetinen bir uyum programı, kurumun teşvik etmeye çalıştığı davranış modellerini belirlemek konusunda işlevsiz kalabilir. Bu nitelikteki kurallar çalışanları, müşterilere kötü davranmamak konusunda yönlendirebilirler ancak onlara nasıl davranacakları konusunda yönlendirmede yetersiz kalırlar.
- Bir uyum programı çalışanlarda, kendilerine güvenilmediği için davranışlarının kontrol edilmek istendiği fikrini oluşturabilir. Bu ise,

karşılaştıkları gündelik durumların altından kalkabilmek için kişisel muhakeme mekanizmalarını kullanmaları konusunda çalışanlara yapılan teşvikleri işlevsizleştirebilecektir.

- Bir uyum programı, kasıtlı olarak olmasa da, çalışanların sadece minimum davranış standartlarından sorumlu oldukları ve bunun ötesindeki tatmin edici davranışlarının ödüllendirilmeyeceği izlenimini bırakabilir.

Çıkar guruplarına beklentilerine ilişkin bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Çıkar guruplarının bütün taleplerini karşılama çabasında olan kurumlar devamlı olarak meşru ve gayrimeşru beklentileri ayırtırmak ve çıkar guruplarının bazı beklentilerini karşılarken bazı beklentilerini neden karşılanmadığını açıklamak zorunda kalabilirler (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 10).

3.2.1.2. Kurumsal Davranış Standartları

İşyerinde etik politikalarına ilginin artmasına neden olan faktörler; yanlış ya da hileli iş aktivitelerinin yaygınlaşması ve karar vericilerin beklentilerine daha iyi cevap verecek standartların uygulamaya konulmasıdır. Bu standartlar nadiren yönetimin kendi yararı içindir (Gaumnitz ve Lere, 2004: 64).

İşletmenin KSY'sı kurumun ilkeleri görevi, ve değer ifadelerini içeren, yönetim kurulu yada holding yönetim kurulu tarafından hazırlanan mektup yada belgedir. Bu ifadeler firmanın felsefi değerlerini tanımlar. Ayrıca firmanın, iş ilişkilerinde ya da özellikli bir durum olduğunda önceden kendi davranış kurallarını ifade etmesidir. Bu ifadeler işletmenin etik uygulamalarında rehber görevi görmektedir. Nash'a göre bir firmada etik uygulamaların deklare edilmesi firmada etiğin kurumsallaşmasında ve

firmanın kendi kurumsallaşmasında çok önemlidir (Mele ve Diğerleri, 2003: 1).

Yönetim kimi zaman, doğrudan şirketin işleyişi ve finansal hedefleri gerçekleştirmek için gerekli bütün ihtiyaçları katı ifadelerle ortaya koyabilir. Bu katı ifadeler, çalışanların üzerinde aşırı baskı oluşturabilir ve onları hileli davranışlarda bulunmaya yöneltebilir. Yani çalışanların önüne gerçekleştirilemez nitelikte hedefler koymak onları iki seçenekle karşı karşıya bırakacaktır; başarısızlık ve hile. Buna karşın yönetimin, “Hedeflerimizin peşinden gitmek konusunda kararlıyız ve bu süreçte her zaman doğru veriler barındıran finansal bildirimlere ihtiyacımız vardır” şeklindeki bir ifadesi, çalışanlara çok net bir şekilde, finansal bütünlüğün bir ihtiyaç olduğu mesajını verecektir. Bu mesaj, hileli finansal bildirim dâhil tüm etik dışı davranışlara “sıfır tolerans” gösterileceği anlamını taşımaktadır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 7)

Hileyi engellemeye yönelik etkin bir yapılanmanın köşe taşı, bütünlük üzerine kurulu güçlü bir değerler sistemini içeren şirket kültürüdür. Bu değerler sistemi, çoğu zaman kurumsal yönetim ilkeleri bütününe yansıtılır. Bu kurallar bütünü, şirketin çekirdek değerlerini yansıtmalı ve çalışanlara, işgünü sırasında vermeleri gereken doğru kararlar konusunda rehberlik yapmalıdır. Bu kurallar bütünü, etik, gizlilik, çıkar çatışmaları, entelektüel nitelikler, cinsiyete dair sıkıntılar ve hile gibi konuları içerebilir. Bu kurallar bütününün etkinlik kazanabilmesi için, bütün personele anlaşılabilir bir üslupta iletilmesi gerekmektedir. Bu kurallar bütünü yapıcı ve katılımcı bir metot izlenerek oluşturulmalıdır. Böylelikle hem yöneticilerin hem de çalışanların kendilerini bu kurallar bütünün bir parçası olarak görmelerini sağlayacaktır. Son olarak, bu kurallar bütünü, şirketin kurumsal temellerini oluşturan resmi metinlere veya bazı alanlara (örneğin şirketin bilişim ağı yada şirketin web sitesinde) dâhil edilmelidir ki gerektiğinde başvurulabilsin (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 7)

Kurumsal etik değerlere bağlılık konusunda tercih yapılırken genellikle o kurumun temel amaçları göz önüne alınır. Aşağıdaki gdleyicilerden en az biri genellikle kurumlarda bulunur (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 7-8).

- Firmanın genel politikasını bozacak veya krlılığı etkileyecek nitelikteki düzenlemelerden ve davranışlardan kaçınmak
- ıkar guruplarının arzularını tatmin etmek amacıyla, çıkar gurupları ile yapılan değerlendirmeler sonucu elde edilen ipuçlarını sürece dâhil etmek(ıkar gurupları ile firma arasındaki ilişkiyi organize etmek).
- Tüm alışanların ve yöneticilerin, ngrlmş yönetim standartlarına riayet etmeleri ve firmanın benimsediği değerlere saygı göstermeleri suretiyle etkin birer parçası oldukları bir yönetim kültürü oluşturmak (Değer-odaklı kurumsal düzenleme yapmak).

Bu yaklaşım ve amaçlar kavramsal açıdan ayrıştırılabilir nitelikte olsalar da, belirli bir kuruma ve onun faaliyetlerine uygulandıklarında ayırt edilebilmeleri zorlaşır. Bazı kurumlar bazen bunlardan birini temel amaç olarak belirleseler de sonuçta bu üç unsuru da barındıran kurumsal bağlılık oluşturmak zorunda kalırlar. IFAC tarafından bu üç temel amaca tekabül eden  kurumsal düzenleme yaklaşımı sunulmuştur. Kurumlar genellikle bu adımları sırasıyla uygulamaktadırlar. Ancak bazı durumlarda daha az örgütlü bir çıkar grubu yada daha küçük kekli işletmelerde 1. aşamadan 3. aşamaya atlayabilmektedirler.

Kurumsal bağlılık oluşturulmasında 3. aşama ile ilgili srede kurumun temel amacı, güvenilirlik, otorite, yükümlülükler ve görevler ile ilgili temel soruları cevaplandırmak suretiyle kurumsal değerlerin belirlenmesidir. Diğer amaçları ise şunlardır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 7- 10);

- Bu değerleri çeşitli iletişim mekanizmaları kullanarak duyurmak.
- Kurumsal bağlılığın bu değerleri yansıtmasını sağlayacak sistemleri oluşturmak.
- Bu değerlere riayet edilip edilmediğini gösterecek fonksiyonel aygıtlar devreye sokmak.
- Belirlenen değerlerin gözden geçirilmelerinin gerekip gerekmediğine karar vermek.
- Bu değerlerin işlerlik kazanmasını sağlayacak sorumluluk mekanizmaları oluşturmak.
- Güçlü ahlaki karakterlere sahip kişileri işe almak ve bunları terfi ettirmek.
- Çalışanları, bu değerlere uygun kararlar verme ve bu kararları uygulama konusunda eğitmek.
- Çalışanları bu değerlere uygun şekilde davranma konusunda teşvik etmek.
- Bu değerlerle uyumlu yöneticileri ve diğer çalışanları ödüllendirmek.
- Değerleri ve kuralları gerektikçe yenilemek ve güncellemek.
- Temel politikaları ve uygulamaya dair yorumları göz önünde bulundurmak.

3.2.1.2.1. Kurumsal Etik Standartları Yazma Yöntemi

Kurumsal etik standartları (KSY) yazma yöntemi; yasanın şekli, oluşumu ve sunumu hakkındaki her şey, kullanım boyutuna ve başarıyla bütünleşmesine etki eder. KSY çalışanlar çabucak anlayabilsinler ve yararlı bir araç olarak görebilsinler diye oluşturulmalıdır. KSY sorumlulukları farklı olan her kademedeki insan tarafından okunacağı ve çok sayıda alanda kullanılacağı için, günlük sade bir dille yazılmalıdır. Etkili bir KSY oluşturmanın farklı yöntemleri vardır. Bazıları çok kısadır ve bir kuruluşun prensipleri ve değerlerinden daha fazlasını ifade etmektedir. Diğerleri ise bir kuruluşun düşünölebilecek her yönetim kuralını kapsadığı için oldukça uzun ve detaylıdır. KSY yazma amaçları şunlardır (Ethics Resource Center, 2001: 1);

- * Yasanın başarıya ulaşmasını hedefleyen amaçları belirlemek,
- * Yasa ile ilgili kurumun her seviyesindeki kişilerden fikirler almak
- * Faaliyet sahasını etkileyebilecek düzenlemeler ve kanunlarla ilgili en son gelişmelerden haberdar olmak
- * Mümkün olduğunca açık ve net ifadeler yazmak, muallâk ifadelerden kaçınmak
- * Gerçek yaşama dair sorunlara ve durumlara cevap vermek
- * Daha fazla bilgi için kaynak sağlamak
- KSY' nı her durumda kullanılması için etkin bir kaynak yapmak.

KSY hazırlanırken ne çok kısa ne de çok uzun olması ve kural ya da yasa maddesi olmasın diye orta yaklaşımın izlenmesi gerekir. (Anayasa gibi) Modern bir kurumsal Söz yasası aşağıdaki unsurları içermelidir (Ethics Resource Center, 2001:4)

- * Hatırlanabilir bir başlık
- * Önsöz
- * Tanıtım
- * Esas değerler
- * Kurumsal Söz Yasası konuları
- * Çıkar çatışmaları konusu
- * Bilgi ve kaynaklar

3.2.1.2.2. Kurumsal Söz Yasasının İçeriği

Başlık bölümünde; etiğin kurallardan ve değerlerden çok daha fazlasını ifade ettiği düşüncesinden ve kurum çalışanları, yönetimi ve yönetim kurulu başkanının da etik ilkelere uyma zorunluluğundan dolayı işletmelerde kurumsal yönetim politikalarının kamuya açıklanması.

Çünkü SPK'nın uygulamaya koyduğu “Kurumsal Yönetim İlkeleri” başlığı bir kurumda olması gereken etik değerleri, ne başlık olarak ne de içerik olarak yansıtmaktan oldukça uzaktır. Kurumsal Yönetim ilkeleri başlığının kullanılması durumunda kelime çözümlenmesi yapıldığında kurumsal yönetim ilkelerinin çalışanlar için uygulanacağı yönetimin bunun dışında olacağı gibi bir etki yaratmaktadır. Diğer bir ifade ile bir kurumun çalışanlarına karşı uygulayacağı yönetim tarzını ifade etmektedir. Oysa Kurumsal söz yasası ifadesi, kurumun çalışanları ve yönetimi ile birlikte kamuya vermiş oldukları sözü ifade etmektedir.

Ayrıca "Kurumsal Yönetim İlkeleri" ifadesi pasif bir yapıyı çağrıştırmaktadır. Etik bir ikilem ya da çatışma olduğunda bunun nasıl çözüleceğine ilişkin beyanları kapsamamaktadır. Etik çatışmalar önceden öngörülemeyeceği için kurallaştırılmaları da zordur.

Önsöz bölümünde; holding yönetim kurulu başkanının mektubu; örgütsel bağlılık için en tepeden en alt düzeydeki çalışana kadar etik kültürün yaratılmasında kanıtsal bir çerçeve sağlar. Lider mektubu çalışanlar tarafından KSY'nın nasıl uygulanabileceğini açıklaması ve odak noktalarının altını çizmesi yönünden önemlidir. Bu odak noktaları şu konuları içerir (Ethics Resource Center, 2001: 4) ;

— Kurumun neden bir söz yasasına ihtiyacı var?

— Kurumun uygulamalarında yasal ve etik içerik nedir?

— Kurumda her seviyedeki kişi için KSY nasıl yardımcı doküman olabilir?

Şirket üst yönetiminin hazırlayacağı, kuralları açıkça onaylayan ve üst düzey yönetimin bu kurallara getirdiği desteğin kanıtı olan tanıtım mektubu niteliğindeki belgenin önemi göz ardı edilmemelidir. Kuralların içeriğine dair bilgiler içeren bu tür bir mektup modeli, yöneticilerin ve çalışanların firma yönetimine karşı yükümlülüklerine dair bir direktif niteliğindedir ve kuralların nasıl algılanması gerektiğini belirtmek açısından hayli önemlidir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 13- 14). Kamuya ve çalışanlara açıklanacak KSY ile kamu üzerinde etik beklenti yaratılmış olur. Diğer bir ifade ile bu belge işletmenin sosyal sorumluluğunun resmileştirilerek kamuya açıklanmasıdır.

Kurumsal söz yasasının içeriği; çok basit gibi görünebilir fakat bütün yasaların bu basamakla başladığı unutulmamalıdır. Kurumsal Yönetim İlkelerinin maddeleri; kullanıcıların aradıkları maddeleri ya da konuları

bulmada güçlük çekmelerine neden olan, genelde uygulanması zor yöntemlerden oluşmaktadır. Oysa KSY' nın içerik tablosu çalışanların ve çıkar guruplarının aradıkları konuların kaynağına çabucak ulaşmalarına yardımcı olur.

1) Bir kurumsal söz yarasası; gri alanları açık bir şekilde belirtmeli ya da çalışanların kurumsal değerleri ve beklentilerini etiksel olarak sorgulamalıdır.

2) Kurumsal Söz Yarasasına bağıllık ve sadakat oluşmasında yardımcı olmalıdır.

Kurumsal Yönetim İlkeleri, kanunların ruhu ve düzenlemelerle aralarındaki uyumu belirten bir bölüm içerirler. Buna eşdeğer olarak rehber ilkelere de değinirler. Burada dürüstlük, adillik ve doğruluk ilkelerine uygun şekilde davranma zorunlulukları belirtilmiştir. Oysa kurumun yönetim tarzı ile kanuni yükümlölükleri arasındaki farklar açık olarak ifade edilmemiştir. Gerçekte kurumun yönetim tarzı ile kanuni yükümlölükleri arasındaki farklar açık olarak ortaya konabilir. Örneğin yasal bir davranışın temel yönetim yapısına uygun olmaması veya bunun tam tersinin gerçekleşmesi mümkündür. KSY' nda örnek niteliğindeki ilkeler; hukukun, çalışanlar ve yöneticiler için öngörölmüş davranış seviyesinden daha yüksek bir standardı gerektirdiğini göstermektedir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 14).

Kurumsal söz yarasasının tanıtımı; KSY'nın önsözünde tamamen ifade edilemeyen konular üzerinde daha geniş bilgi sahibi olunmasına yardımcı olur. Aynı şekilde yasanın amacını ifade etmekte ve kapsamlı bir açıklama sağlamaktadır (Ethics Resource Center, 2001:5)

Kurumsal söz yarasasının değer ifadeleri; etkili bir yasanın temelleri için kurumun kendi değerlerinin ifade edilip, tanımlanması gerekir. Ama bu değerlerin basit bir liste olarak değil de, yasada göze çarpacak biçimde ön

plana çıkarılması gerekmektedir. Yasanın bu değerlerin ne anlama geldiğini, kuruluşun içeriği çerçevesinde öneminin nasıl artırılacağını ve işlevinin ne olduğunu açıklaması gerekir. Aslında çalışanların bu değerleri daha iyi anlayabilmeleri ve onları kullanır hale getirmeleri için kuruluşun değerlerinin açık bir şekilde belirtilmesi gerekir (Ethics Resource Center, 2001:5)

Kurumsal söz yasasının konuları; maddeler kısa ve objektif değerlere bağlı olarak kapsamlı olmak zorundadırlar. Kurumun çalışanlarından başlayıp, şirketin değer yargıları gibi düzenleyici konulardan yasal konulara kadar çeşitlilik gösteren çok sayıda farklı konuya ışık tutmalıdır (Ethics Resource Center, 2001: 5)

Kurallar bütün çalışanlar tarafından kolaylıkla anlaşılabilir nitelikte olmalıdır, ancak olumsuz ifadelerden mümkün olduğunca kaçınılmalıdır. Örneğin, “çalışanlarımızı koruruz” şeklinde bir ifade yerine “insanlara eşit davranmak” gibi kişiler arası ilişkilerde daha etkin olacak nitelikte olumlu ifadeler kullanılmalıdır. Kurumsal yönetim kuralları, rehber ilkeler ve açıklamalarda yalın, açık ve olumlu bir dil kullanır ki bu dil mantıksal açıdan, katı taleplere işaret eden ifadeler yerine kural niteliğinde olumlu ifadeler yaratılmasına vesile olmaktadır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 15)

Güvenilirlik ve yükümlülükler, yönetim kuralları temel kavramları belirledikçe ve önemli konuları açıkça ve yeterli şekilde düzenleyip uygulamaya başladıkça artar. Ancak eğer bu, kurum için belirli riskler yaratıyorsa yapılması gereken, daha detaylı bir koruma sağlamak ve bu konuyla ilgili alınacak insiyatifleri kesin ve daha açık düzenlemektir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 14).

Bilgi ve kaynaklar; Çalışanların etiksel bir ikilemle karşılaştığında KSY hakkında daha fazla bilgi ve açıklama yapılmasını istediklerinde, kurumun içerisinde ve dışarısında diğer kaynaklara yönlendirilmelerini sağlamaktadır. Kurumun etik komitesine ya da etik konulardan sorumlu kişiye nasıl

ulaşılabacağı gibi özel ifadeleri de içermesi gerekmektedir. Ayrıca izlenen politika ve mekanizmayla ilgili konularda detaylardan haberdar olunmasını da sağlayacaktır (Ethics Resource Center, 2001: 7)

Çıkar çatışmaları konusu, özenle ele alınmalıdır ve sunulan örnekler bir süreç halinde, ortaya çıkış sebepleriyle işlenmelidir. Bu konuda yapılması gereken ilk çalışma, çalışanları çıkar çatışmalarının nasıl çıkabileceği konusunda eğitmek olmalıdır. Böylece çalışanlar, çıkar çatışmalarına yol açabilecek durumları ayırt edebileceklerdir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 15).

Yönetimin etik değerlere bakış açısı, tercihleri ve değer yargıları zamanla etik söz yasası standartları haline gelir. İşletmelerin toplum içinde iyi bir şöhrete sahip olabilmeleri için, kurumsal davranış standartlarının yasalara uygunluğun ötesinde etik değerlere ve dürüstlüğe dayandırılması gerekmektedir (Yılancı, 2003: 56)

3.2.1.3. Etiksel İlkelerin Yasallaştırılması

Kurumsal Söz Yasasının uygun sunumu, KSY'nın çalışanlara resmi olarak tanıtılmasını içermektedir. Bir KSY ne kadar iyi yazılırsa yazılsın, çalışanlar büyük olasılıkla ilgili maddeleri anlamak için yardıma ihtiyaç duyacaklardır. Bu yüzden soru sorma olanaklarının bulunduğu resmi bir ortamda KSY'nın içeriği ile ilgili kaygılarını belirtmelidirler. KSY'nın tanıtımı birçok hedefe ulaşmalıdır (Miller, 2004: 5) Ayrıca şirketin internet sitesinde yayınlanmalıdır.

Etik görev yasaların üzerinde gelir. Etik görev, ahlaklı olmayı, doğru yapmayı, adil olmayı ve zarar vermekten kaçınmayı gerektirir. Etik sorumluluk politikalara, kararlara, uygulamalara ya da negatif görevlere ve yasaklamalara işletmenin üyelerinin uymasını gerektirir. Bu görevler resmi bir kurum tarafından kanunlarda yasallaştırılmamasına rağmen gücünü işletme

yönetiminin ve işletmedeki muhasebe yöneticileri ve denetçilerinin kamuya karşı verilen sözlerinin yazılı hale getirilerek kamuya duyurulması ile sözlerinin yasallaştırılmasından alır. Diğer bir ifade ile kaynağını işletmenin etik söz yasasından alır (Lantos, 2001: 4).

KSY uygulamasında çalışanlar, kurumun güvenliğini ve sosyal sorumluluğunu sağlamak için kurumun toplumla ilişkisi ve kurum standartları gibi konularla ilgilenmekte olacaklardır. Ayrıca Kurumsal değerleri savunmak için yapılmış olan sözleşmeyi başvuru kaynağı olarak kullanacaklardır (Ethics Resource Center, 2001: 2)

KSY işletmede bir referans olarak da görev yapar. Şifre dokümanlarının yerini belirlemek, kurum içindeki değerleri savunmak ve etikle ilgili diğer kaynakları desteklemek için kullanılır. Bütün bunlardan yola çıkarak, bir yasanın sadece tek başına ifade ettiği anlamdan ibaret olmadığı anlaşılmalıdır. KSY İşletmede etiği öncelikli hale getirmek için büyük çaba gerektiren bir anahtar kelime olarak ortaya çıkar. Ayrıca etik prensipleri uygulamaya koymak için bir köprü olarak da görülebilir (Ethics Resource Center, 2001:2)

3.2.1.3.1. Kurumsal Etik Eğitimi

"Ne ekersen onu biçersin" olarak bilinen bir atasözü bulunmaktadır. Bugün nasıl bir tohum ekersen yarın ona uygun meyve alırsın. Bir işletmedeki durumda aynıdır; bugünkü kararlar, yatırımlar, düzen ve uygulamalar gelecekte benzeri neticeler doğuracaktır. Bir işletme uzun vadeli sürdürülebilirliğini sağlayacak kurumsal etik eğitimine yatırım yaparak, verdiği sözleri doğrulukla tutarak ve paydaşları için karlı bir gelecek hazırlar (Gates, 2004: 500)

Hileli finansal raporlamanın diğer bir nedeni bilgisizliktir. Yanıltıcı muhasebe raporlarını hazırlayan bazı muhasebeciler neyi yanlış yapıyor

olduklarını bilmeden raporlama yapmaktadırlar. Bu uygulamalar hile amacı olmaksızın bilgi cahilliğinden kaynaklanmaktadır. Bunun bir nedeni muhasebecilere etik eğitiminin verilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır (Yılancı, 2003: 59)

İş ortamında doğruluğun oluşması ve gelişmesi için sürekli devam etmekte olan ahlaki başarısızlıkları anlamak önemlidir. Ahlaksızlığın bilgisizlikten kaynaklandığını savunan Sokratik düşüncayı kabul edersek, o zaman uygunsuz ahlaki şartların yerini, doğruluğu geliştirecek daha sağlam ve ahlaklı şartların alması için idari değerleri kurma görevi, eğitim kurumlarına yüklenmektedir (Carroll,1998: 151). Bir işletmede etik eğitim sürecini başlatmak için şirket öncelikle bir takım çekirdek değerler belirlenmelidir. Değerler, etiksel karar verme sürecinin temel unsurlarıdır. Bir etik sistem ancak aşağıda yer alan şartlar gerçekleşirse örgütte değişime neden olabilir (Gates, 2004: 497) :

- (a) Telkin veya teşvik edici bir takım öz değerler ile motive edilmelidir.
- (b) Daimi iletişim ve eğitim materyale (yazılı belge –görsel döküman) dönüştürülmelidir
- (c) Sürekli veya uygun ödül, teşvik ve anında cezalandırma sistemi tarafından desteklenmelidir.

İşletmelerde etik programı, temel olarak işletme personelinin işletmenin tarafları ile nasıl iletişim kuracağını garanti eder (CMA, Etik stratejileri Uygulama Rehberi, 1999: 2). Etiksel örgütlerde öncelikle açık bir şekilde örgütün bütün seviyelerindeki personel ve yöneticilerde dâhil olmak üzere, herkese etiğin ne olduğu açıklanmalıdır (Chen, 2001: 393). Sermaye birikiminin yüksek olduğu gelişmiş ülke ekonomilerinde ortaya çıkan finansal krizlerden sonra, sosyal sorumluluk bilinci ve etik değer eksikliğinden kaynaklanan bu krizlerin aşılmasında, bu süreçlerin sonunda bazı dersler

çıkarılmıştır. Kayacan (2005)'a göre etik değerlere aykırı uygulamaların giderilmesinde ve toplumsal faydanın azamileştirilmesinde etik değerler eğitime üç ayrı aşamada ihtiyaç duyulmaktadır (Kayacan, 2005: 13)

- 1) Etik ilkeler konusunda duyarlı hale gelmiş çalışanların istihdam edilebilmesi için üniversite eğitiminde etik değerler dersinin müfredatın ayrılmaz bir parçası haline getirilmesidir,
- 2) Başta yönetim kurulu olmak üzere şirket içi etik değerler yönetimini kurgulamak için yönetim kurulu başkanından en alt düzeyde memuruna kadar tüm çalışanlara etik değerlerin öğretilmesi ve etik değer temelli işletme kültürü oluşturulması aşamasıdır.
- 3) Yaşanan her ekonomik krizden sonra görevlerini tam olarak yapmadığı için suçlanan muhasebe mensuplarının gerek kendi içlerinde, gerekse görev yaptıkları şirketlerde daha etkin ve olası risk ve krizlere karşı daha duyarlı olmalarını sağlayıcı, etik değerler ve uygulanması konusunda bilinçlendirici eğitim aşamasıdır.

Bunların dışında ayrıca gerek iş yaşamından önce, (öğrenim hayatı) gerekse sonra içinde bulundukları iş ortamında çalıştıkları şirket ve sektöre göre şekillendirilmiş özel etik programlarına tabi kılınmaları sosyal sorumluluğun yerine getirilmesi anlamında da yararlı olacaktır (Kayacan, 2005: 14)

İşe alma sırasında verilen eğitime ek olarak, çalışanların eğitimi periyodik olarak güncellenmelidir. Bazı kurumlar, belirli konular için sürekli eğitimi gerekli görebilirler. Eğitimin niteliği; çalışanın şirket içindeki seviyesine, fiziki konumuna ve üstlendiği sorumluluklara göre değişiklik

göstermelidir. Örneğin, üst düzey yönetim personelinin aldığı eğitim sıradan çalışanın aldığı eğitimden, satın alma temsilcisinin aldığı eğitim ise satış sorumlusunun aldığı eğitimden farklı olmalıdır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 9)

3.2.1.3.2. Kurumsal Etik İletişimi

Kurumsal Söz yasasının etkililiğini artırmak için kapsamlı bir iletişim ve eğitim stratejisi planı hazırlanmalıdır. Bu bilgiye kimlerin ihtiyaçları olduğu ve en etkili biçimde nasıl yararlanılabileceği dikkatli bir şekilde tasarlanmalıdır. En üst düzeydeki Yönetim Kurulu Başkanından en alt düzeydeki çalışana kadar etik eğitiminin verilmesi KSY'nın etkisini artırır. Etik yasası pek çok ikilemler arasında gelip giden bir araç gibidir. Gelecekteki etik ikilemler yasada belirtilen konular ile bağlanır, gelişir ve vurgusunu artırarak büyük etki yaratır. İletişim yöntemleri; etik öğrenimi, makale yazımı, poster, e-mail, resmi ve resmi olmayan pek çok yöntemi içeren programlardan meydana gelir (Ethics Resource Center, 2001, 10)

İyi düzenlenmiş ve etkili kurallar uyumu kolaylaştıracaktır. Haberleşme programları, eğitim dönemleri ve uyum prosedürler yoluyla çalışanlara rehberlik etmek, davranışları düzenlemek ve kuralların yaptırımlarını uygulamak açısından faydalı olacaktır (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 15).

Örgüt kültürü; muhasebe uygulamalarında alınan kararlarda belirleyiciliği yüksek olan bir faktördür. Örgüt kültüründe, muhasebe etik ikilemlerinin çözümü için kişisel yargılardan ziyade profesyonel yargılara dayalı olarak karar verilmesi beklenir. Muhasebe mesleğinde etiksel karar vermenin temeli, profesyonel yargılara dayalı olarak karar verilmesinin beklenmesidir. Bununla birlikte uygulayıcının yargılama yeteneği eksik olabilir (Sullivan, 2004, 3). Bu durumda, kişiler etik eğitimi ve iletişimi ile desteklenmelidir.

Şirket kültürü ve değerleri de etik davranışı kısıtlayabilir. Bazı şirketler etiği tümüyle görmezden gelmektedirler Bunlar bilinçsizce de olsa, bazı ödül mekanizmalarıyla etik dışı davranışları teşvik etmektedirler. Bazıları ise bunun tersine, belirliliğe ihtiyaç duyarak verilen kararların etik olduğundan emin olmak istemekte ve bunları denetlemektedirler (Schweikart, 1992:476)

Hileye karşı taahhütleri sürdürebilmek için, işletme içindeki hile ile ilgili meseleler hakkında haberleşme ağı olması önemlidir. İşletmede dolandırıcılık hakkındaki haberleşmeler dürüst olmalı ve işletmede yapılan hile ile ilgili bilgileri sağlamalıdır. Çalışanlar, neye dikkat etmeleri gerektiğini hilenin muhtemelen nerelerden kaynaklanabileceği hatta bazı zamanlarda hile suçunun nasıl işlendiği konusunda bilgilendirilmelidir. Bu hayati bilgiler sağlanmadan işletmede hileye karşı mücadele yapılması oldukça zordur. Söz konusu personeli bilgilendirme kanalları; elektronik mesaj sistemi, toplantı düzenleme, sunumlar, kurul toplantılarını içine almaktadır (Krummeck, 2000: 269).

Her kurum, farkında olsa da olmasa da, belirli yönetim standartlarına sahiptir. Her kurum kendi iletişim olanakları içinde bir şekilde, açık veya zımni olarak, kendine has değerler, karar verme süreçlerinde makul kriterler ve temel davranış kuralları türetir. Günümüzde pek çok kurum kendi değerlerini ve rehber ilkelerini yönetim kurallarının içine dâhil edip bu ilkeleri sunmaktadırlar (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 2)

İyi düzenlenmiş KSY; altyapıyı geliştirmek için tasarlanan etik eğitim programları ile kurumlar arasında bağlar kurulmasını sağlayabilmektedir. KSY oluşturmada ve bunları uygulamada başarısız olan kurumlar, üretimde düşüş, ciro kaybı, maliyetlerde artış, dolandırılma ve yasal suiistimallere açık kalma gibi belirgin sorunlar yaşayabileceklerdir. Bunun sonucunda başarısızlık ve nihayetinde sermaye kaybına yol açacaktır. Yani, KSY'nı başarıyla oluşturmak ve uygulamak, kurumlar arası rekabette önemli bir unsur haline gelmektedir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 2).

3.2.2. Kontrol Sistemi Mekanizmaları

The committee of sponsoring organizations of treadway commission (COSO) Şirket üst yönetiminin işletmede etik çevre oluşturulmasında önemli rolü olduğuna işaret etmektedir. Etiksel çevre muhasebe süreçlerinde, mantıklı bir güvence sağlar. Ayrıca finansal tabloların güvenilirliği kanun ve düzenlemelerle sağlanır. COSO' ya göre etiksel davranışların desteklenmesinde yönetimin örnek göstererek etik davranışları teşvik etmesi gerekir ve etiksel standartlardaki beklentilerini de personele bildirmek zorundadır (D'Aquila, 2001, 234). Bir işletmede etiksel karar vermenin kalitesi, işletmedeki örgüt kültürünün kalitesine bağlıdır.

KSY bildirisi sadece kâğıt üzerinde kalmamalıdır; KSY'nın düzenli olarak ve çeşitli biçimlerde tüm personel üyelerine iletilerek geçerliliğinin devam ettirilmesi son derece önemlidir. Herkes tarafından desteklenmesi gereken etik kuralların uygulanmasının yanında, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesiyle sonuçlanan olumlu davranışlar cesaretlendirilmeli ve ödüllendirilmelidir (Krummeck, 2000: 270).

Kontrol mekanizmalarının her türde ve boyutta şirkete uygulanabilir niteliktedirler ancak kontrol mekanizmalarını küçük şirketlere uygulanmaları ve uygulama biçimleri, büyük şirketlere göre farklılıklar gösterebilmektedirler. Örneğin, küçük bir şirketin yönetimi (sahibi tarafından yönetilen bir şirketini), tıpkı finansal bildirim sürecinden sorumlu olan diğer firmalar gibi, dürüstlük ve yüksek etik değerlerle örülü bir şirket kültürü yaratmak durumundadır. Yönetimler aynı zamanda şirketin boyutlarına ve doğasına uygun bir iç kontrol sistemi yerleştirmekle yükümlüdürler. Ancak küçük boyutlu şirketler, yönetim organlarının yaptıkları kontrol faaliyetlerini yeterli bulup daha büyük çaplı bir kontrol mekanizmasını gerekli bulmayabilirler. Yine de bütün şirketler için zorunlu olan, etik dışı ve dürüstlikle bağdaşmayan davranışlara tolerans göstermemektir (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 5)

Etiksel değ rlere yatırım yapmak demek, kurum içerisinde güçlü bir etik kurum kurmak demektir. Yani yatırım yapmak; kurumda gerçekten (görünen değil gerçek olan) hangi çekirdek inançların, değ rlerin ve yanıtların geçerli olduğunu ve bunlardan hangilerinin a ıkları kapatmak veya kaçamakları düzeltmek için kullanıldığını, bunları görmek demektir. Sonuçta, sadece etik ve uyum konusunda değil, bunun yanı sıra işletme, pazarlama, varlık, kaynak, finans, kazançlar ve bunun gibi tüm  irket faaliyetlerinin temelinde etiksel değ erlendirme yatmaktadır (Gates, 2004: 502)

Eğer kültür “ evremizdeki alışkanlıklarımız” olarak tanımlanırsa, işletme kültürünün hile ile mücadeleye katkısı, işletmedeki sorunların yönetilmesinde güvenilirlik ve dürüstlüğün öncelikli olarak kabul edildiğini vurgulamasıdır. Güvenilirlik inançları ve hile için sıfır tolerans işletmenin hilesizlik stratejisi için anahtar unsurdur. Şirket inançlarını geliştirmek ve değiştirmek asla basit ve kolay değildir. Ahlak bilimi, hileyi  nleme stratejilerinde bir lüks olarak kabul edilemez. Tam tersine tecrübeler ahlak bilimi olmadan hileyi önlemenin boş bir hayal olduğunu göstermektedir. Ahlak bilimi böyle bir strateji için temel sağlamaktadır ve aynı zamanda bu stratejinin ayrılmaz bir yapı taşıdır (Krummeck, 2000: 270- 271).

Etik hususlar konusunda hileye karşı sıfır tolerans taahhüdü hayati rol oynamaktadır. Hileli işlemleri  nlmek için  irket genelinde taahhüdü geliştirmede, hilenin kabul edilmemesi için bazı kurumsal alanlar bulunmalıdır. Bu kurumsal alanlarda, etik hususlar göze çarpan bir rol oynamaktadır. Çalışanların ve yönetimin hilenin ahlaka aykırı doğasını, bu suçu işleyenler için zararlı sonuçlarını kavraması  irket genelinde hile ile mücadele güçlü bir istek uyandırır (Krummeck, 2000: 271). Hilenin boyutlarından birisi de usuls zl kt r. Hilenin ne olduğu konusunda hemen herkes hemfikirdir. Oysa usulsüzlüğün ayırt edilmesi etiksel ve mesleki bilgiyi gerektirir. Bunlardan etiksel bilginin eksik olması durumunda hile ile mücadelede istenen sonuç alınamaz.

KSY, gri alanları açık bir şekilde ifade etmenin ve en kolayından en karmaşık etik ikilemlere kadar her şey üzerinde kurum personeline ve yöneticilere yol göstermenin ötesinde, kuruma pek çok yönden yardımcı olmaktadır. Bunlar (Ethics Resource Center, 2001: 1);

- Hem içte hem dışta güveni sağlar,
- Etik konuların odak noktaları hakkında bilgiyi artırır,
- Etik diyalogları canlandırır ve yasallaştırır,
- Karar verirken yol gösterici olur,
- Çalışanları tavsiye aramaları için yüreklendirir,
- Yetkisini kötüye kullanma ve ilgili konuların rapor edilmesine öncü olur ve çalışanların ikilemlerle karşılaştığında başvurabilecek bir kaynak halini alır.

Kurumsal söz yasasının varlığına rağmen muhasebecinin etik ikilemleri çözememesi durumunda kararını ya da ikilemi resmileştirmek için işletme içinde fikrine başvuracağı etik komitesinin olması etik ikilemlerin çözülmesinde yardımcı olacağı gibi çatışmaların çözümünde bir güvence sağlar.

3.2.2.1. Denetim Kurulu

Denetim kurulu, yönetim kurulunun alt kurulu niteliğindeki bağımsız denetleme kurulu ve iç denetçilerden oluşan bir üst kuruldur. Kurumun bağımsızlık, iç denetim, risk yönetimi, uyum, etik ve finansal beyanlar konusunda faaliyet göstermektedir. Bir denetim kurulu; yönetim kuruluyla, dış denetçilerle, iç denetçilerle ve finansal yöneticilerle işbirliği içinde hareket

eder. Denetim kurulu, yönetim kuruluna genel olarak aşağıdaki unsurları denetleyerek yardım eder; (IIA, GKGİDT, 2006: 9)

- Kurumun finansal verilerinin ve beyanlarının güvenilirliği,
- Kurumsal iç denetimin ve risk yönetimi sistemlerinin etkililiği,
- Kurumsal yönetim kuralları, yasalar ve düzenlemeler ile kurum faaliyetleri arasındaki uyum,
- Denetçilerin bağımsızlığı, vasıfları ve performansları ve bunun yanında iç denetim faaliyetinin performansı,

“İç Denetçiler Enstitüsü” bu türden denetimleri teşvik etmek ve olgunlaştırmak için her şirketin, yönetim kurulunun alt kurulu niteliğinde bir denetim kuruluna sahip olması gerektiğini tavsiye etmektedir. Bu tavsiye sadece şirketler için değil, kar amacı gütmeyen vakıf işletmeleri benzeri diğer kurumlar için de geçerlidir.

Denetim kurulunun rolü, kurum içi istihbarat mekanizmalarının, risk yönetimi girişimlerinin, iş görme sözleşmelerine bağlı faaliyetlerinin gözetimini ve kurumun yasal fonksiyonu ile etkileşime girme faaliyetini kapsayacak şekilde genişlemektedir. Bu durum, yönetim kurulunun şirket yönetimini gözetim altında tutmasını, aşağıdakilere izin vererek sağlar (IIA, GKGİDT,2006: 9);

- Bağımsızlığın artması: Her üyenin şirket yönetimine karşı bağımsızlığının artması, bir nevi iç yönetici haline gelmesi.

- Finansal uzmanlaşma fonksiyonunda gelişme: Asgari gerekliliklerin ötesinde, denetim kurulu üyelerinden en azından birinin finansal yönetim veya muhasebe uzmanlığına sahip bulunması.
- Kritik önemdeki belirli görevlere diğerlerinden daha fazla odaklanma; Denetim kurulunun şirket sözleşmesinde belirtilen sorumlulukları arasında bir yoğunluk sıralaması yapma.

İç yöneticiler belirlendiğinde ve denetim kurulu bağımsızlığını elde ettiğinde finansal bildirim süreci, ortak yönetim ve kurum içi denetim daha sağlıklı şekilde işler.

- Bir denetim kurulu genel olarak, kendi sorumluluklarının gerektirdiği ölçüde ve danışmanların yönlendirmeleri aracılığıyla yatırımların yönetilmesi yetkisine sahiptir. Bu konum ve yetki, yöneticiler ile denetçiler arasında finansal bildirimler konusunda çıkan anlaşmazlıkları çözmek açısından önemlidir.
- Denetim kurulunun bağımsızlığı, ortak yönetim ve şirket iç denetimi açısından yararlıdır. İç denetçinin bağımsızlığı belirgin olarak, Baş denetçinin atanması veya görevden alınması kararlarını verirken sağlanır. Bağımsız denetçiler raporlarını doğrudan denetim kuruluna sunduğunda bu bağımsızlık pekişir. Bu ilişki, bağımsız denetçilerin uygunsuz yönetim veya yönetimi ilgilendiren dolandırıcılık durumlarını bildirmek konusunda nereye başvuracaklarını belirler ve kurum içindeki konumlarının önemini artırır.

Denetim kurulunun, önüne gelen her şüpheli durumu veya gerçekleşmiş vakayı inceleme imkânı ve fırsatı vardır. Denetim kurulunun sahip bulunduğu pek çok yetki, onun sorumlulukları dâhilindeki olayları soruşturmasına ve hukuk veya muhasebe gibi alanlardan sorumlu olan

kişileri devreye sokup soruşturma sürecinde danışman olarak kullanmasına yardımcı olur. Denetim kurulu üyelerinin her biri muhasebe-finance konusunda yetkin olmalıdırlar ve buna ek olarak, komitenin içerisinde en az bir muhasebe-finance uzmanı bulunmalıdır. Muhasebe yöneticisinin sahip olması gereken vasıflar şunlardır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 14)

- Muhasebe yöneticisi, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve bu ilkeler ışığında hazırlanan finansal bildirim raporları konusunda bilgi ve fikir sahibi olmalıdır. Bu bilgi ve fikirler eğitim süreci yoluyla elde edilebileceği gibi, deneyim aracılığıyla edinilmiş de olabilir. Denetim kurulundan birinin, bu ilke ve standartlar konusunda yetkin olması önemlidir.
- Muhasebe yöneticisi bir şirketin finansal raporlarının hazırlanması ve denetlenmesi konusunda deneyim sahibi olması gerekmektedir. Bu tür bir deneyim, benzer bir şirkette Muhasebe sorumlusu veya denetçi olarak çalışmış olmakla kazanılabilir. Bu deneyimler, finansal verilerin ortaya konulmasını sağlayan faaliyet yapısının anlaşılmasını sağlayacaktır. Bu deneyimler aynı zamanda, iyi işleyen bir iç kontrol mekanizması oluşturmak için nelerin gerekli olduğunun anlaşılmasını sağlayacaktır (örn: doğru muhasebe tahminleri, tedbirler, uygun değerlendirmeler v.s.).
- Muhasebe Yöneticisi, denetim kurulunun iç-yönetimi ve prosedürleri konusunda da deneyimli olmalıdır. Bu deneyim, denetim kurulunda üye olarak bulunmuş olmakla, denetim kurulunun sorularını cevaplamakla yükümlü bir eşgüdüm sorumlusu olarak çalışmış olmakla veya yıllık denetimlerin uygulanışı ve sonuçları ile ilgili rapor verme görevini yürüten bir bağımsız denetçi olarak çalışmış olmakla edinilebilir.

3.2.2.2.Etik Komitesi

Etik politikalarının kamuya açıklanmasının özünde yatan ise işletmelerde çalışan muhasebe yöneticileri ve muhasebe denetçilerinin mesleki bağımsızlığının açıkça ilan edilmesidir. Oysa SPK'nın kurumsal yönetim ilkeleri uygulamasında muhasebe yöneticileri ve muhasebe Denetçilerinden hiçbir şekilde bahsedilmemektedir. Diğer ülke uygulamalarında Amerika, Kanada, Avustralya, İngiltere, vb ülkelerin etik politikalarını kamuya açıklaması uygulamasında muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe denetçilerinin mesleki bağımsızlığına ve kurumun etik politikalarına bağlılığı vurgulu bir şekilde ifade edilmektedir.

Üst düzey yönetimin finansal bildirim üzerinde yaptığı hileler, bu yönetimin iç kontrol mekanizması üzerindeki yetkisini kullanmasıyla gerçekleşir. Çünkü üst düzey yönetim kontrol mekanizmalarını devreden çıkarma ve başkalarını hileyi gerçekleştirme veya gizleme yönünde teşvik etme yetkisine sahiptir. Bu yüzden güçlü değer sistemlerinin ve etik finansal bildirim kültürünün yerleşmesinin önemi, gün geçtikçe artmaktadır. Bunların sağlanması, çalışanların hileye iştirak etmeye yanaşmayacakları ve fark ettikleri bir hile teşebbüsünü gerekli mercilere bildirecekleri bir çalışma alanı yaratılmasına yardımcı olacaktır. Yönetimin hileye iştirak etme potansiyeli, yönetim kurulu veya denetim kurulu tarafından ortaya bazı gözetim ölçütlerinin konulmasını gerekli kılmaktadır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 12)

Finansal bildirimin hileli şekilde yapılmasını sağlayan Alt seviyedeki yöneticilerin ve çalışanların, uygun şekilde sürdürülen bir kontrol mekanizması aracılığıyla saptanması mümkündür. Bu, bireyler veya yan departmanlar tarafından sunulan sonuçların, üst düzey yönetimin denetimine ve değerlendirmesine tabi tutulmasıyla gerçekleştirilebilir. Tek tek birimlerin sundukları verilerdeki alışılmadık değişiklikler veya beklenen değişikliklerin yokluğu, bu birimlerin çalışanlarının veya yöneticilerinin veriler üzerinde

manipölasyon yapmış olma ihtimaline işaret eder (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 5)

Kurum ve çalışanlar, her zaman uygulanabilir nitelikteki yasa ve düzenlemelere uyum içerisinde hareket etmelidir. Kurum, yasaları ihlal eden veya çalışma yaşamında etik dışı sayılan davranışlarda bulunan çalışanlarını bağışlamayacaktır. Bu davranışlara, yasadışı faaliyetler için yapılan ödemeler, dolaylı iştirakler, yasadışı indirimler ve rüşvetler de dâhildir (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 18).

3.2.2.3. İç Kontrol Sistemi Mekanizmaları

İç kontrol sistemi bir işletmenin hedefine ulaşmasında yardımcı olmak amacıyla şirket yönetimi tarafından belirlenmiş tüm politika ve kontrolleri ifade etmektedir. İç kontrol sistemi yönetim politikalarına bağlılık, işletme varlıklarının korunması, yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve tespit edilmesi, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması ve mali raporlamanın doğru ve zamanında hazırlanması gibi şirketin verimliliğini artıracak yöntemler ve prosedürleri kapsamaktadır (UDS, İç Kontrol: Madde 7).

Bir kurumun kontrol sisteminin kritik bir unsuru olan etkin yönetim ilkeleri kuralları, muhasebeci açısından bakıldığında onun himayesindeki bu işleri hakkıyla yürütebilmesine yardımcı olacaktır. Başka bir ifadeyle, yönetim kuralları, geleneksel iç kontrol mekanizmalarını, muhasebecilerin doğrudan ilgili oldukları konuları da kapsayacak kadar(kontrol, yönetim ve kurum performansının değerlendirilmesi) geniş kapsamlı ele alarak besler (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006: 3)

Kontrol ortamı, üst yönetimin ya da diğer yöneticilerin iç kontrol sistemine karşı gösterdikleri duyarlılık derecesi ve ya da önemlilik derecesidir. Kontrol ortamı belirli kontrol prosedürlerinin etkinliği hususunda

önem arz etmektedir. Güçlü bir kontrol ortamı örneğin sıkı bütçe kontrolleri, etkin bir iç denetim fonksiyonu olması belirli kontrol prosedürlerini önemli ölçüde etkinleştirebilir. Bununla birlikte kontrol ortamı tek başına iç kontrol sisteminin etkinliğini sağlayamaz. Kontrol ortamını etkileyen hususlar aşağıdaki gibidir (UDS, İç Kontrol: Madde 7a).

- (i) Yönetim kurulunun ve yönetim kuruluna bağlı komitelerin fonksiyonu,
- (ii) Yönetim anlayışı ve faaliyet biçimi,
- (iii) Şirketin organizasyon yapısı ve yetkinin verilmesindeki ve yetkilerin dağıtılmasındaki sorumluluk,
- (iv) Görevlerin ayrılığı, şirketin çalışanlarına yönelik benimsediği politika ve prosedürlerle iç denetim fonksiyonunu içeren yönetim kontrol sistemi,

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında iç kontrol sisteminin oluşturulmasından üst yönetimin sorumlu olduğu belirtilmiştir. AICPA tarafından da benimsenen COSO modelinde; bu konudaki sorumluluk sadece üst yönetimdedir. Üst yönetimin iç kontrol sisteminin oluşturulmasının dışında, etkin olarak işleyişi ile ilgili tüm önlemleri alması da öngörülmüştür. İç kontrol sisteminin amaçları aşağıdaki gibidir (Aksoy, 2006: 475- 477) :

- (a) İşletmenin aktifinde yer alan ve sahip olunan varlıkların korunması,
- (b) İşletmeye ilişkin bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin temini,
- (C) İşletme faaliyetlerinin verimliliğinin, politikalarla uyumunun temini,
- (d) Yönetim kontrolleri,

(e) Muhasebe kontrolleri.

(f) Etik etik olmayan uygulamaların kontrolü

Bazı riskler, şirketin çalışma alanında, içselleşmiş halde bulunmaktadır ancak bunların çoğu uygun bir iç kontrol mekanizması sayesinde saptanabilir. Hile riskinin varlığı bir kez ortaya çıktığında şirket, bu riskleri azaltmak için gerekli prosedürleri, kontrol mekanizmalarını ve diğer süreçleri belirleme imkânına sahip olur. Etkin bir iç kontrol mekanizması, gelişmiş bir kontrol ağının, etkin ve gizli bir enformasyon sisteminin ve uygun nitelikte kontrol-takip faaliyetlerinin varlığını gerektirir. Enformasyon teknolojisinin şirketin temel ve yan faaliyetlerinin sürdürülmesinde taşıdığı önemden ötürü, uygun nitelikteki kontrol mekanizmalarının yerleştirilmesi sürecinde de bilgisayar odaklı bir enformasyon kaynağına ihtiyaç bulunmaktadır. Bu kaynak mekanizması otomatik şekilde kendiliğinden işleyebileceği gibi insanlar aracılığıyla da devreye sokulabilir (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002, 12)

3.2.2.3.1. Yönetim Kurulu Mekanizması

Yönetim kurulu, genel kontrol mekanizmalarının yanında, daha yüksek hile riski taşıdığı saptanan alanlar için, bu alanların niteliğine uygun iç kontrol mekanizmaları oluşturmalıdır. Finansal bildirim süreci üzerine kurulan kontrol mekanizması buna örnektir. Hileli finansal bildirimler, geçici dönemlerde de ortaya çıkabilir ve şirket, geçici finansal bildirimlerin üzerindeki kontrol mekanizmalarının uygunluğunu denetlemek zorundadır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 12)

Fama ve Jensen (1983) Yönetim Kurulunu en önemli kontrol mekanizması olarak görmektedirler. Çünkü yönetim kurulu, şirketin iç yapılanmasının en üst noktasında bulunmaktadır. Yönetim kurulu finansal anlamda güvenilirliği sağlamak için muhasebeciye yapacağı tercihlerde

mesleki bağımsızlığın ve doğruluğun güvencesini vermelidir. Yönetim kurulunun bu işlevini etkin bir şekilde yerine getirebilmesi ise bağımsızlığa sahip olmasına bağlıdır. Yönetim kurulunun bağımsızlığı, kurulda yürütme görevine sahip olmayan yöneticilerin ağırlığına bağlıdır. Yürütme görevine sahip olmayan yönetici, şirketin yürütme faaliyetleri üzerinde işlevi olmayan ancak yönetim kuruluna dışarıdan katkı sağlayıp bir yandan da yönetim kurulunu gözetim altında tutan kişi olarak tanımlanır (Davidson Ve Diğerleri, 2005: 244)

Yönetim kurulu, kendi görevini daha etkin bir şekilde gerçekleştirebilmek için denetim kuruluna bazı sorumluluklar devretmelidir. Şirketin finansal konularla ilgili takdir yetkisini gözetim altında tutan denetim kurulu, böylelikle bu şirketin finansal verilerinin güvenilirliğini sağlayarak hissedarlara ve çıkar sahiplerine büyük bir koruma sağlar. Çünkü finansal bildirimleri uzman denetiminden geçirmek ve denetim faaliyetini sürdürmek denetim kurulunun görevidir. Yönetimin finansal takdir yetkisini etkin bir şekilde sürdürebilmesi için denetim kurulunun finansal bildirim sürecini gözden geçirmesi, iç denetçiler ve dış denetçilerle bütünsel yönetim anlamında bilgi akış mekanizması kurması gerekmektedir (Davidson Ve Diğerleri, 2005: 246)

Bir işletmenin işlerinin düzenli ve etkin olarak yaptırılmasının temini ve kontrol ortamı yaratmak için politika ve yönergeler geliştirmek, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bu sorumluluğun kapsamı içinde yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik oluşturulan muhasebe ve iç kontrol sistemini uygulamak ve devamlılığından emin olmak vardır. Bu tür sistemlerin kurulma sebebi yolsuzluk ya da hata da olsa yanlışlık riskini tamamen ortadan kaldırmamakla beraber azaltmaktadır. Bundan dolayı yönetim eğer varsa kalan risk için sorumluluğunu kabul eder (UDS, No: 240, Madde: 12). Büyük işletmeler için geçerli olan iç kontroller küçük işletmeler için geçerli değildir. Bunun nedeni küçük ölçekli işletmelerde muhasebe işlemlerinin hem kayıtlardan hem de yönetimden sorumlu kişiler tarafından

gerçekleştirilmesidir. Böyle durumlarda görevlerin ayrılığı ilkesi ihlal edilmiş olur. Bu gibi durumlarda iç kontrol şirket sahibi/ müdür gibi şirket faaliyetleri hakkında geniş bilgisi bulunan kişilerin uygulayacağı etkin yönetim kontrolleri ile sağlanabilir (UDS, İç Kontrol, Madde: 48).

Yönetimin, işletmeyi daha önce etkilemiş yolsuzluklar hakkındaki bilgisi, araştırılmakta olan yolsuzluk şüpheleri veya daha önce tespit edilmiş önemli hata olup olmadığına ilişkin soruşturmaları da önemlidir. Bu ve benzeri soruşturmalar kontrol yöntem ve teknikleri içinde muhtemel zayıflıkların bir göstergesi olabilir (UDS, No: 240, Madde: 26).

Yönetim kontrolleri; faaliyetlerin etkinliğini ve yönetim politikalarının uygunluğunu belirleyen organizasyon planı, yöntem ve prosedürlerden oluşur (Aksoy, 2006: 69) Yönetim kontrol sistemlerinin kurulması, korunması ve kullanılmasında muhasebe yöneticileri önemli rol oynar. Bazı araştırmalar, muhasebe yöneticilerinin birçok organizasyonda etik kontrol mekanizmalarından sorumlu olmadıklarını göstermiştir. Buna karşın yine de muhasebe yöneticilerinin kendilerinden beklenen rolleri oynamaları beklenir. Yaygın olarak üç mekanizma kullanılmaktadır. Bunlar kurumsal etik ilkeler, muhbirler ile ilişki ve personelin etik eğitimi (Chen, 2001: 394).

Yönetim, tüm çalışanların şirketin kurumsal yönetim kuralları doğrultusunda hareket etmekle yükümlü olduklarını net bir şekilde ifade etmelidir. Üst düzey yönetimdeki ve finans bölümünde bütün çalışanlar, tıpkı diğer sahalarda bulunan ve etik dışı davranışlarından sorumlu tutulan diğer çalışanlar gibi, hesap verme yükümlülüğü taşımalıdır. Bu hesap, kurumsal yönetim kuralları doğrultusunda, yılda en az bir kere verilmelidir. Çalışanların, periyodik olarak verdikleri, kendi sorumluluklarıyla ilgili bu hesaplar, sadece şirketin genel politikasını beslemekle kalmayacak, aynı zamanda, hile ve sair ihlallere teşebbüs eden bireyleri belirlemeye ve problemleri çözülemez hale gelmeden ortaya koymaya yarayacaktır. Bu hesaplar, bireyin, şirketin beklentilerini anlayıp anlamadığını ve kurumsal yönetim kurallarına uyum

gösterip gösteremediğini ortaya koyan ifadeler barındırabilir. Fakat şirketin kurumsal yönetim kurallarını ilgilendirmeyen ihlaller dikkate alınmaz (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 10)

Bir şirketin yönetimi, hile durumunun gerçekleşme sıklığını azaltacak ölçütleri yerleştirme yetkisine ve imkânına sahiptir. Bir yönetimin hile konusunda, oluşturacağı önleyici ve caydırıcı ölçütler, şirketin çalışma alanına olumlu bir hava getirecek ve şirketin kaliteli çalışanları işe alma ve elinde tutma konusundaki yeterliliğini arttıracaktır. Bu ölçütler, üç temel unsur bağlamında incelenmektedirler. Bu üç temel unsur; 1) dürüstlük ve yüksek etik değerlerle örülü bir *kültür* yaratmak, 2) hile durumu ile ilgili riskleri *değerlendirmek*, hile durumu ile ilgili riskleri azaltacak ve bu durumları yaratan olanakları ortadan kaldıracak süreç, prosedür ve kontrol mekanizmalarını devreye sokmak, 3) etkin bir *gözetim* mekanizması oluşturmaktır. Her ne kadar, bütün bu faaliyetleri gerçekleştirmek konusunda bütün yönetim ekibi sorumlu olsa da, yönetim kurulunun gözetimi ile birlikte, bu ölçütler için harekete geçecek ve destek verecek olan kişi, esas olarak yönetim kurulu ve muhasebe yönetici ve deneticilerinin aktif desteği olmaksızın, bu ölçütlerin etkinlik kazanmaları kolay olmayacaktır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 5).

Uyumun derecesini sunmaya ve performansı ölçmeye dair mekanizmalar, yıllık raporlar, periyodik denetimler ve performans yorumları aracılığıyla işler. Holding yönetim kurulunun hazırladığı rapora ve kanunların ruhuna uyum da aynı zamanda işe alınma koşulu olarak konulabilir ve bu uyum ileriki aşamalarda çalışanın terfi etmesini sağlayabilir (IFAC: İyi Uygulama Rehberi, 2006: 15)

Şirket kültürüyle ilgili olan hileyi önleme stratejisinin son unsurundaki etik boyut oldukça önemlidir. Burada tehlikede olan şey etik değerlerin bütünleşmemesidir Burada gerekli olan ise dürüstlük ve doğruluğun şirket amaçlarını gerçekleştirmek için son derece önemli kabul edilmesidir. Ahlak

bilimi şirket amaçlarının gerçekleştirilmesinde bir bütünün ayrılmaz bir parçası olarak görülmelidir. Şirketin başarılı olabilmesi için bu değerlerin tamamlayıcı rolü şirket belgelerinde ayrıntıları ile açıklanmalı ve dolandırıcılığı önlemede etik değerleri uygulayanlar maddi ve sembolik yollarla ödüllendirilmelidir (Krummeck, 2000: 271).

Yönetimin birincil sorumluluğu, şirketin hileye dair risk tahminleri ve tedbir faaliyetlerine yönelik tüm bakış açılarının saptanması ve takip edilmesidir. Hile riskleri, her ne kadar ayrı bir konumda belirlenebilse de, girişim alanına dair risk yönetim programının bir parçası olarak göz önünde bulundurulurlar. Hileye dair risk tahmin prosedürü, şirketin hileli faaliyete (hileli finansal bildirim, usulsüz beyan ve rüşvetçilik) maruz kalabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Aksi takdirde bu hileli faaliyetlere maruz kalmak, finansal beyanların yanlış ifade edilmesine sebep olacak ya da kuruma zarar verebilecek sonuçlar doğurabilir.

Kurumlar hile risklerin tespit edilmesinde, kurumsal, endüstriyel hile riskinin gerçekleşmesine etkiyebilecek bir takım karakteristik özellikleri göz önünde bulundurmalıdırlar. Kurum yönetiminin risk tahminine yönelik faaliyetlerinin boyutu ve karakteri, şirketin büyüklüğü ve çalışma ağının karmaşıklığıyla orantılı olmalıdır. Örneğin, risk tahmin prosedürü, küçük şirketlerde büyük kurumlara oranla daha az resmi ve daha az yapısal olmaya elverişlidir. Bununla birlikte, kurumsal yönetim, hilenin, her tip ve büyüklükteki şirkette gerçekleşebileceğinin ve koşullar elverdiğinde neredeyse her çalışanın hileye teşebbüs edebileceğinin farkında olmalıdır. Bu yüzden, kurumsal yönetim, oluşturulan bir yönetim kurulu ya da denetim komitesi eşliğinde, önemi yeterince vurgulanacak olan bir “hileye duyarlılık” kültürü ve ihtiyaçları karşılayacak bir hile risk yönetim programı geliştirmelidir (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 11). Aşağıdaki kural ve yöntemler mevcut uyumsuzlukları önleme ve belirleme konusunda yönetimin işini kolaylaştırabilir (UDS, Mali Tabloların Denetimi Standardı, Madde, 10).

- (i) İşlevsel yöntemlerin yasal mevzuat gerekliliklerini karşılamak için düzenlendiğinden emin olmak.
- (ii) İç kontrol sistemlerinin kurulması ve uygulanması.
- (iii) Etik davranış kurallarının geliştirilmesi, yaygınlaştırılması ve bunların etkinliğinin izlenmesi.
- (iv) Çalışanların davranış kuralları hakkında yeterli eğitildiğinden ve kuralların anlaşıldığından emin olunması.
- (v) Yasal gereklilik durumlarında kararlara destek olacak hukuk danışmanları ile çalışılması.
- (vi) İşletmenin bulunduğu sektöre ait kanunların işletmede yazılı olarak yayınlanması ve oluşan sorunların kayıtlarının tutulması

Finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan işletme yönetim kurulu sorumludur (SPK Tebliğ, Seri xı, No:25, Madde 55).

3.2.2.3.2. Muhasebe Kontrol Mekanizmaları

Şirketler, mevcut iç yönetim yapısını takviye etmeye yönelik olarak, denetim kurullarının yanında iç denetim faaliyetini sürdürecektir bir mekanizmayı da devreye sokabilirler. Bu tür bir faaliyet, şirketlere risk yönetiminde, yetkinlik, kontrol kazandırılabilceği gibi yönetim süreçlerini takviye edecek bir güvence sağlama ve danışma hizmeti de sunabilir.. Denetim faaliyeti, denetim kurulunun etkin bir şekilde işlemlerini sağlayabilir.

İç denetim faaliyetinin temel amaçları, denetim kurulunun üstlendiği finansal bildirimleri denetleme görevi ile iç içedir. İç denetim faaliyetleri, iç yönetim süreçlerini geliştirme, yönetim raporları, geçmiş tarihli çalışmalar tarafından şekillendirilir. Geleneksel iç denetim faaliyetleri ağırlıklı olarak kontrol ve işlem riskleri ile ilgilense de, mesleki çalışmalarda iç denetim aynı zamanda finansal verilerin manipilasyonu ve uygunsuz finansal bildirimlere odaklanmaktadır (Davidson ve Diğerleri, 2005: 247- 248).

Muhasebe yöneticisi yolsuzluk riskini önlemek ve tespit etmek amacıyla muhasebe ve iç kontrol sistemleri kurar. Yönetimin söz konusu sistemlere ilişkin değerlendirmeleri içerik, kapsam ve sıklık bakımından işletmeden işletmeye farklılıklar gösterir (UDS, Hata ve Hile, Madde: 24). İşletmenin mali raporlama sisteminin bütünlüğünden ve risk izleme, mali kontrol ve hukuka uygunluk gibi gerekli kontrollerin var olduğundan emin olunması işletmeyi idare etmekle görevlendirilen yönetimin sorumluluğundadır (UDS, Hata ve Hile, Madde:11).

Hile risklerini azaltmak ya da kesin olarak ortadan kaldırmak, şirket faaliyetleri ve prosedürlerinde bazı değişiklikler yapılarak mümkün kılınabilir. Örneğin, ödeme planlarının, şirketin geneli üzerinde dağınık şekilde kurulması yerine, bankada tutulan merkezi bir kilitli kasa uygulaması, fonların usulsüz kullanılması riskini azaltabilir. Rüşvet riski, şirketin alım süreçlerinin yakından izlenmesi yoluyla azalabilir. Bir şirketin faaliyetleri, uzmanlık faaliyetleri ile koordine faaliyetlerinin eşgüdümüne dayanan, hem fiziki hem de yapısal anlamda çok yönlü bir bütüne işaret eder. Finansal verilerde hile riskinin azaltılması, muhasebe bölümünün, şirket faaliyetleri ile ilgili bu çok yönlü bütünlüğe baş etmesine yardımcı olan yan departmanlara sahip olması ve bunlarla işbirliğine girmesi ile mümkündür. Bu yan departmanlar, yerel faaliyet yöneticilerinin etkisine daha az açıktır ve daha uygun maliyetli hile denetim ölçütlerinin yerleştirilmesinde etkili olurlar (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 11)

Bir işletmede muhasebe yöneticisi tarafından muhasebe sistemi kurulurken, mesleki şüphecilik içinde, muhasebe usulsüzlüklerinin nereden kaynaklanabileceğine ilişkin doğru saptama ve değerlendirmelerin yapılması gerekmektedir. Muhasebe usulsüzlüklerine, mali tablolarda hata ve yolsuzluktan oluşabilecek önemli bir yanlış beyan olma riskini artıran nedenler olarak örneğin; yönetimin özellikleri ve kontrol sistemi üzerindeki etkisi, endüstrinin durumu, işletmenin faaliyet yapısı ve mali dengesi etkide bulunabilir (UDS, Hata ve Hile, Madde: 18).

İç denetim mali tabloların doğruluğunu araştırmakla beraber muhasebe iç kontrol sisteminin etkinliğini ve faaliyetlerin yönetim politikalarını, plan, program ve mevzuata uygunluğunu da inceler (Aksoy, 2006: 70) Muhasebe kontrolü, iç kontrol sisteminin amaçları arasında yer almaktadır. İşletme aktifine kayıtlı varlıkların muhafazası ve muhasebe sisteminde yer alan finansal nitelikteki kayıtlar içermektedir. Bu kayıtların doğru, güvenilir olup olmadığının tespitine ilişkin uygulama ve yöntemler ile işletmeye ait organizasyon planı kapsam dâhilinde tutulur. Muhasebe kontrollerinde işlemlerin yönetimin yetki limitleri dâhilinde, yetkilere uygun olarak yapılıp yapılmadığı, muhasebe kayıtlarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda yapılıp yapılmadığı denetlenir. Ayrıca Kaydi envanter ile fiziki envanter mutabakatı yapılarak, muhasebe kayıtlarıyla, işletmede fiilen bulunan fiziki varlıklar arasındaki farkların saptanması muhasebe kontrollerinin amaçlarındandır (Aksoy, 2006: 480). Muhasebe sistemi ile ilgili iç kontroller aşağıdaki amaçları gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır (UDS, No: 240, Madde: 13).

- (i) Kayıtlar yönetimin genel ve özel yetkilendirmesi altında gerçekleştirmek,
- (ii) Tüm işlemleri, doğru miktarda doğru hesaba ve doğru muhasebe dönemine kaydetmek,

- (iii) Aktiflere ve kayıtlara ulaşmayı yönetimin izniyle gerçekleştirmek,
- (iv) Kayıtlarda gözüken varlıkların makul aralıklarla fiziki olarak mevcut olan aktiflerle kıyaslanması ve çıkan farklarla ilgili olarak gerekli işlemleri yapmak.

Muhasebe bilgi sistemi; UDS 400 Madde 6 da bir işletmenin mali kayıtlarının tutulması ve bu kayıtların sürekliliğinin sağlanması için yerine getirilmesi gereken görev işlem ve kayıtlar bütünü olarak tanımlanmıştır. Bir işletmenin sunduğu finansal bilgi, kayıtlar gibi fiziksel unsurlar olduğu kadar bütün uygulamalar, kurallar, muhasebe teknikleri, politikalar ve muhasebe bilgi sisteminin bileşenleridir.

Devamlı Gelişmenin sağlanabilmesi için örgütün etik performansı değerlendirilerek sosyal gelişimine katkı sağlanmalıdır. Muhasebe döngüsünde örgütün amaçları, görevleri ve değerlerinde düzeltme yapılmışsa bunlar tanımlanabilmelidir. Devam eden gelişmenin temel unsuru, örgütün ve çalışanların öğrenme süreci ve hedef gelişmelerin teşhisidir (Colle ve Gonella, 2002: 90). Muhasebe sürecinde ya da iç kontrol sisteminde aksaklıklar giderilmeli, muhasebe uygulamalarına ya da muhasebe iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına dönük yeni bulgular bulunduğu anda bunlar kısa zamanda iç kontrol sistemine dâhil edilmelidir.

Muhasebe yöneticileri işyerinde etiksel sorunlarla ya da mesleki sorunlarla ilgili yeterliliklerini geliştirmek zorundadırlar. Ayrıca muhasebe yöneticisi zorunluluklarını ve işletmenin taraflarının beklentilerini göz önüne alarak işletmenin etiksel sürecini tanımlayabilmelidir. Özel durumların varlığında yönetime ya da işletmenin dışındaki taraflara mantıklı açıklama yapabilmesi gerekir. İşletmenin tarafları belli yarar, maliyet ve risklerle ilgilenir. Bu grupların çıkarları da izlenmeli ve raporlanmalıdır (CMA, Örgütlerde Etik Stratejileri, 1999: 5).

3.2.3.Etiksel Geri Bildirim Mekanizması

Çalışanların, herhangi bir korku duymaksızın, görevi kötüye kullanma vb faaliyetleri ifşa edebilmesini sağlayacak saydamlığa ve kullanışlılığa sahip etik yönetim mekanizması oluşturmak, kurumun kendi çıkarlarıyla doğrudan bağlantılıdır. Usulsüzlükle ilgili yapılan soruşturmalarda gerçeği açığa çıkarma amacı güdülmüştür. Bu soruşturmalar, çalışanların ciddi yanlışlıkların farkında olmalarına rağmen durumu görmezden geldikleri ya da ilgiliyi olması gerekenden farklı kişilerin üzerine çektiklerini göstermiştir. Ususüzlüklere karşı gerektiğinde kurumun bilgilendirme mekanizmasının bulunması son derece önemlidir (Borrie, 1996: 142) Bunu sağlayacak mekanizma etiksel geri bildirim mekanizmasıdır.

Yasal olmayan ve etik olmayan faaliyetlerin çalışanlar tarafından ilgililere iletilmesine olanak tanıyan güvenilir mekanizmaların kontrol mekanizmalarının bulunmadığı bir ortamda çalışanlar sorunu görmezden gelmek, onu ilgiliye iletmek, hatta kurumun dışına aktarmak, yada düzenleyici kuruluşlara yada medyaya vermek gibi zor bir tercihle yüz yüze gelecektir.

Eğer çalışanlar bu faaliyeti bir yöneticiye (sorunun parçası olabilecek veya sorunla ilişkisi olmayan) iletecek cesaretleri yoksa bu faaliyette sorumlular tarafından ustaca gizleniyorsa, kurum yetkililerinin müdahale imkânı varken durumdan haberdar olmaları imkânsız hale gelecektir. Yada sorumlular etik olmayan faaliyeti medyadan öğrenecek bu durumda ise soruna müdahale etme imkanlarını kaybedeceklerdir.

Kısaca etiksel geri birdirim mekanizması, şirket yetkililerinin ters giden faaliyetlerden sorumlu tutulabilmelerini sağlamaya yönelik bir sistemdir. Şirket yetkililerinin ters giden bir durumun farkına vardığında kendisinden beklenen adımları başarılı olarak atmalıdır. Ne kamusal çıkarlar nede şirketin çıkarları bundan olumsuz etkilenmemelidir (Borrie, 1996: 143)

Etik kontrol mekanizmaları ile yönetim kontrol mekanizmalarının birleştirilmesi bir örgütte muhasebe yöneticilerinin etiksel davranışlarının yönetimin telkinlerinden etkilenip etkilemediğinin göstergesidir (Chen, 2001: 392). Muhasebe yöneticileri kurumsal etik ilkelere karşı sorumludur. Yönetim kontrol mekanizmaları ile etik kontrol mekanizmalarının birleştirilmesi kurumda etik ilkelere uyulmasını gerektirmektedir. Kurum yönetiminin etik ilkelere uymaması etik davranış uygulamalarını tartışılır hale getirir.

Kurumun işleyişi, yasanın öngördüğü minimum seviyenin üzerinde bulunan standartlara uymak suretiyle gerçekleştirilir. Buna bağlı olarak, çalışanlar faaliyetlerinin, faaliyetlerle ilgili yasa ve düzenlemelerin bir ihlali niteliğinde olmadığından emin olmalıdırlar. Yasal yükümlülüklerin nasıl uygulanacağı ve yorumlanacağı konusunda şüpheyne düşen çalışanlar, konuyu gerektiğinde hukuk departmanının görüşüne üst mercilere iletmelidirler (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 18).

Örgütte etik olmayan uygulamalar ve davranışlar için açık iletişim kanalları kurulmalıdır. Örgüt içindeki şikâyet mekanizması açık tutulmalıdır bununla birlikte şikâyetinde bulunan Vicdanbek'in¹³ bilgileri ve şikâyet konusu sır olarak kalmalıdır (Chen, 2001: 393). Hile konusunda çalışanlar gerçekte etik olmayan uygulamaların doğasını anlamalıdırlar. Diğer bir ifade ile etik farkındalık düzeyine sahip olmalıdırlar. Hileli işlemlere ilişkin personele sağlanan geri bildirim hileye karşı farkında olma durumu yaratmaktadır.

Bir kurumda, iletişimin tek yönlü olabileceği düşünülemez. Personele hile ile ilgili kaygı ve şüphelerini bildirmeleri için fırsatlar sunulmalıdır. Bu amaçla hile ve güvenlik hattı kurulmalıdır. Bu hattı arayanlar adlarını söyleyip söylememe seçeneklerine sahiptirler. Bu kırmızı telefon hatları ya da odaları

¹³ Vicdanbek; İngilizcede whistleblowing' in karşılığı olarak, şirketteki usulsüzlüklerden, yaşanan yanlış davranış ve eylemlere karşı sessiz kalmak yerine, bunun ortadan kaldırılması için mücadele eden yüksek ahlaki değerlere sahip ve yanlışlığı sorumlu kişilere ya da makamlara gizlice bildiren olarak kullanılmıştır. Yanlışlığa ortak ya da taraf olanı değil aksine Doğruluktan taraf olandır ve doğruluğun bilgisine sahip olan kişiyi ifade etmektedir.

(Hotline) çalışanlara hile konusunda şüphelerini bildirme fırsatı sağlayacaktır. Her bir hile suçunun başlı başına soruşturulması, aynı zamanda, gerçekte şüphe duyulan kişiye geri bildirim sağlanmasını gerektirecektir. Bu yolla hile hakkında iletişimin işletmede hileye karşı mücadele bağlılığını teşvik etmede çok başarılı olduğu kanıtlanmıştır (Krummeck, 2000: 270).

Etiksel alanda hileli işlemleri önlemede çok gerekli olan kişisel etik bildirim işletmedeki güvenle ilgilidir. Çalışanlar eğer işletmedeki etik sistemin güvenilir olduğunu hissederler ise hileyi işletme içindeki ilgili komiteye bildirme rollerini yerine getirmede istekli olacaklardır. Bunun için de şüphelerini bildirdiklerinde isimlerinin açıklanmayacağını taahhüt edilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda şirketin suçlayıcı, suçlanan kurumun misillemesinden koruması gerekmektedir. Diğer bir ifade ile işletmedeki hileyi önleme stratejisi, şüpheli eylemleri bildirerek riske girenleri koruyarak taahhüdüne sadık kalırsa sistem işleyecektir. Dürüstlük, güvenilirlik, adalet ve sadakate dayanan böyle bir güvenme olmadan, şüpheli eylemleri örgütsel yapılara bildirme sisteminin kaderi başarısızlık olacaktır (Krummeck, 2000: 271).

Yeni çalışanlar, işe alındıklarında, şirketin değerleri ve kurumsal yönetim kuralları konusunda eğitimden geçirilmelidirler. Bu eğitim sürecinin açık şekilde barındırması gereken konulardan biri de, hile konusunda çalışanlar ile yönetim arasında olması gereken iletişim mekanizmasıdır. Bu nedenle bu eğitim sürecinde çalışanlara (1) hangi durumların yönetime iletilmesi gerektiği ile ilgili açıklamalar, (2) hile ile ilgili vakaları ve şüpheleri de içeren durumları, önceden belirlenmiş kimi örnekler üzerinden açıklayan bir liste ve (3) bu durumların yönetime ne şekilde bildirileceği ile ilgili bilgiler sunmalıdır. Bunun yanında, üst düzey yönetim, çalışanlarla ilgili beklentiler ve onların kurum içi iletişimle ilgili sorumluluklarını vurgulayan bir bildirge yayınlamalıdır. Bu türden bir eğitim, “hileden kaçınma” unsurunu içerisinde barındırmalı ve bu unsuru olumlu bir şekilde anlatmalı, ancak bununla birlikte

hilenin şirket ve çalışanlar için ne kadar pahalıya mal olabileceğini de vurgulamalıdır (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 9)

Çalışanlar, yasal ve etik anlamlar barındıran kararlar vermeden önce, ihtiyacını duydukları rehberliği ve tavsiyeyi elde etmelerini sağlayan araçlara sahip olmalıdırlar. Aynı zamanda çalışanlar, şirketin kurumsal söz yasasına dair potansiyel ihlalleri ilgililere bildirmek konusunda cesaretlendirilmelidirler ve bunun için gerekli araçlara sahip kılınmalıdırlar. Bu bildirimin, cezalandırılma korkusu olmaksızın gerçekleştirilmesi ve isim kullanmadan yapılması sağlanmalıdır. Çoğu kurum, etik ilkeler ya da kurumsal söz yasalarına dair potansiyel ihlallerin, apaçık gözlenebilen ya da şüphe barındıran hataların, çalışanlar tarafından belli bir gizlilik ilkesi göz önünde bulundurularak bildirilmesini sağlayan bir yöntem uygularlar (AICPA, Hileyi önleme ve ortaya Çıkarma Rehberi, 2002: 8).

İç Denetçiler, **yönetim tarafından, yönetimi denetlemek üzere işe alınmıştır**. İç denetçinin bu konumu, yönetim ile arasındaki iş akdini bir kenara bırakıp yönetimin davranışlarını olabildiğince nesnel şekilde ele almasını gerektirir. Aksi takdirde denetçinin kendi konumuyla ilgili gerilim ortadan kalkmayacaktır. İç denetçilerin kendine has bir konumu bulunmasından dolayı denetim faaliyetinin amacını, yetkilerini ve sorumluluklarını ortaya koyarak, denetçinin kurum içerisindeki bağımsızlığını güvence altına alan yazılı bir sözleşme oluşturulmalıdır (IIA, GKGİDT, 2006: 7)

Muhasebe kuralları kendi içlerinde ve dışlarında mümkün olan her suiistimal çeşidine karşı korumasızdır. Suistimallerin önlenmesi ya da asgariye indirilebilmesi için mali raporlama sürecinin diğer yönleri etik, risk yönetimi ve kontrolleri, etik hesap komitesi yönetimi, güçlü hesap denetimi, genel mali sorumluluk, yatırımcılara yüksek kaliteli bilgi sağlayan gerekli unsurlardır (Parfet, 2000: 488).

Hileli işlemleri önleme stratejilerinin kontrol boyutunda, risk yönetim sistemi; belli ahlaki boyutun iliştilirmediğı sadece öngörülen prosedürler ve mekanizmalardan oluşan sistem olarak tanımlanabilir. Böylelikle hileyi önleme stratejisinin ahlaki açıdan tarafsızlık unsuru algılanabilir. Sistemler ancak insanlar onu çalıştırmaya istekli olduklarında işe yarar. Bu yüzden risk yönetim sisteminin çeşitli elementlerini uygulayacak insanlara ihtiyaç vardır (Krummeck, 2000: 271).

Hile ile mücadele, işletmede yapılan hilelere müsamaha etmemekle başlar. Bu işletme genelinde paylaşılan ve görünür bir bağlılık olmalıdır. Böylece yönetimin hile ile mücadele önceliğini desteklediğinin anlaşılması gerektiğı kabul edilir. Bunu başarmak için işletmenin bu politikasının şirketin yönetim de dâhil olmak üzere tüm kademelerindeki personele duyurulması ve onaylarının alınması gerekmektedir. Böyle bir bağlılık olmadan işletmede hileyi önleme çalışmaları yetersiz ve dağınık olacaktır. Şirket içindeki hileyi önleme ve tespit etme stratejisi dört ana unsurdan oluşmaktadır. Bunlar (Krummeck, 2000: 269);

- (a) Hile için sıfır tolerans bağlılığı,
- (b) Hile hakkında haberleşme,
- (c) Hileyi önlemek ve tespit etmek için kontrol mekanizmaları,
- (d) Hilenin önüne geçecek kültür.

Hile riskini kontrol etme çalışmaları **sadece örgütlerdeki yönetimi değil iç ve dış denetleme guruplarını da içine alan risk yönetim sistemiyle bağlantılıdır**. Böyle detaylı ve sistematik bir risk yönetimi sistemi olmadan işletmenin cevapları, içeriden gelen hileyi durdurmak için tepkisel bir hareket olan yangını söndürmekle sınırlıdır (Krummeck, 2000: 270).

Risk, bankadan sigortaya, yönetim den danışmana, danışmandan bilgi teknolojisine kadar bütün iş faaliyetlerinde mevcuttur. Muhasebe yöneticisi de etiksel olmayan davranışların riskini yönetmeye ihtiyaç duyar. Böylelikle risk yönetimi muhasebecinin sosyal sorumluluğunu yerine getirmesinde önemli rol oynar (Alejo Ve Sison, 2000: 290). Kurum içinde muhasebeciler rolünün gereğini yaparken kurumda etik komitesinin bulunması muhasebecilere etiksel kararlarında destek sağlayabileceği gibi etiksel çatışmaların çözülmesinde de önemli bir araç görevi görür.

İşletmenin çeşitli finansal yönetim pozisyonunda bulunan finansal yöneticiler işletme kaynaklarının verimli ve etkili kullanımına katkı sağlarlar (IFAC, Meslek Etiği, Madde:16) Etik yapıya uygun uygulamalar, yönetim riskinin düşürülmesi açısından yararlıdır. Bunlar (Colle ve Gonella, 2002: 88);

- Yasaların ihlalinin önlenmesi ya da hile oranının düşürülmesini sağlar,
- Şirket veya muhasebe yöneticisi hakkında yapılan soruşturmalarda daha iyi koruma sağlar,
- Para cezasına çarptırılan ya da hüküm giyen, memur veya yöneticiye muhasebe kayıtlarını yaptırmaktan kaçınılır,
- Yatırımcı ya da tüketicinin güven kaybını engeller,
- İşlemler tutarlı ve açık olduğu için düzenlemelerin incelenmesini azaltır.

Dürüstlük ve etik değerler kontrol çevresinin temel elemanlarıdır. Etik değerler iç kontrol sistemi üzerine de etkide bulunurlar. Bir işletmede genel

kabul gören değer yargıları ve yönetim biçimindeki tercihler işletmenin amacına ulaşmasını şekillendirici unsurlardır (Yılancı, 2003: 56).

İşletmede hile ile mücadele etmek eğer tüm şirket personeli ve yöneticileri, hileyi önleme stratejileri içine dâhil olursa başarılı olabilir. Hileyi önleme ve tespit etme yalnızca muhasebe denetçisinin sorumluluğunda değildir. Daha doğrusu hile ile mücadele sorumluluğunu bütün kurum çalışanları ile yönetimi paylaşmalıdır. Bu başlama noktası, çalışanların hileye başvurdıklarında suçüstü yakalanabileceklerini düşündüklerinde önemli olacaktır (Krummeck, 2000: 269).

Aksoy'a göre (2006) "iç kontrollerde yumuşak ve sert faktörler birlikte kullanılmalıdır. Yumuşak faktörlerden bazıları, ahlaki değerler, yetenek ve kabiliyete olan duyarlılık, yönetimin felsefesi ve operasyon stili, değişim, yönetim ile iletişimidir. Yumuşak kontroller, resmi değildir, sübjektiftir, ölçülmesi çok zor ya da imkânsızdır. Yumuşak kontrollere örnek olarak, yeterlilik, kabiliyet, güven, ortak değerler, güçlü liderlik, yüksek beklentiler, açıklık, yüksek ahlaki standartlar sayılabilir. Sert kontroller ise resmidir, objektiftir. Ve ölçülebilir olma niteliğini taşırlar. Bunlara örnek olarak ise, kurumsal etik sistemi, prosedürler, örgütsel yapı, bürokrasi, kısıtlayıcı resmi akışlar ve merkezi karar alma verilebilir (Aksoy, 2006: 472)

Resmi etik kontrol mekanizmaları olarak SPK'nın İMKB'na tabi işletmelere tavsiye ettiği kurumsal yönetim ilkelerini gösterebiliriz. Ancak SPK'nın tavsiye ettiği Kurumsal Yönetim İlkeleri bütün anonim şirket ya da holdingleri kapsamadığı gibi tavsiye niteliğinde olup zorunlu değildir. Bunun dışında 13.04.2005 tarihinde 25785 sayılı resmi gazetede Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri yönetmeliği yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kamu görevlilerinin etik ilkelere uyma yükümlülüğü bulunmaktadır.

3.3. Finansal Bildirimlerde Sorumluluk

Muhasebe yöneticileri doğru iç raporlama ve finansal raporların dürüstçe sunulmasını garanti edecek yeterli iç kontrol sistemleri kurulması ve sürdürülmesinden sorumludurlar. İşletmenin kayıtlarının hem teknik doğruluğu hem de faaliyetlerinin gerçekliğinin değerlendirilmesinde iç denetçiler muhasebe yöneticisine yardım eder. Dış denetçiler ise finansal raporların doğru ve dürüst sunulup sunulmadığını test eder (Michael ve Diğerleri,1992: 30)

3.3.1. Yüksek Kaliteli Finansal Raporlama sorumluluğu

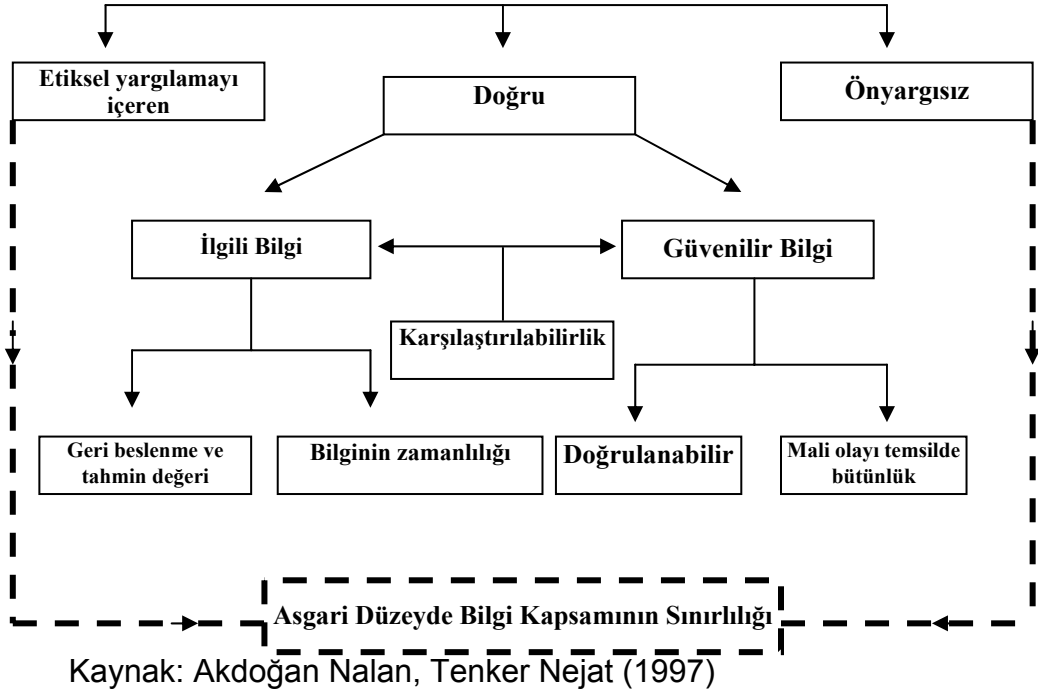
Kaliteli raporların çerçevesini çizmek, problem ya da sorunlarla ilgili karşılaşıldığında karar verilmesinde muhasebe yöneticisine yardımcı olabilir. Kaliteli raporlar (a) doğru, (b) önyargısız, (c) etiksel yargılamayı içeren raporlar olduğu gibi, mali raporların sınırlılıklarının seviyesinin azami düzeyde asgariye düşürülmesi kullanıcılara doğru yorum yapma ve karar vermede yardımcı olabilir.

Kalite güvencesi, karşılaştırılabilir, anlaşılabilir ve doğrulanabilir bilgi kalitesi sağlar (Belal, 2002: 22). Bununla birlikte bütün muhasebe süreçlerinin kalitesi üstüne, üçüncü tarafların güvenini sağlamak amacıyla yetkili ve bağımsız kişiler tarafından muhasebe sürecinin onaylanması gerekmektedir. Bu göz önüne alınması gereken onaylamalar profesyonel denetçinin niteliklerini ve etiksel denetimi düzenleyen örgütün kurumsal söz yasalarını içerir. Kaliteli bilgi sağlanması ile ilgili olan kurumsal etik sistemi, şu açılardan kaliteli bilgi sağlar (Colle ve Gonella, 2002: 90);

- a) Farklı zamanlardaki performansın kıyaslanabilirliği ya da dışsal yasalara (standartlara) uygun düzenlemeler ya da kurumsal söz yasasına uygun olmayan normlar.

- b) Kayda değer hatalardan ve önyargılardan kaynaklanan serbestlikte güvenilirlik.
- c) Çıkar guruplarının değerlendirmelerinde kullanılmak üzere anlamlı kaynaklar sağlamak.
- c) Bütün çıkar gurupları için kullanımı ve anlaşılması kolay ifadeler kullanılması, kullanımı ve anlaşılmayı zorlaştıracak ifadelerden kaçınmak.

Şekil 3.2. Finansal Raporlama Kalitesinin Derecesi



Bazı yazarlar tarafından “muhasabe bilgi kalitesi” sermaye piyasasındaki bilginin kalitesine eş olarak görülmekte ve “fiyata duyarlı olup olmaması” ölçütüne göre tanımlanmaktadır (Bayırlı, 2006: 8). Oysa fiyata duyarlılık gerçekte mali tabloların doğruluğunun unsurlarından sadece bir tanesi olup geri besleme değerini de ifade etmektedir. Bilginin doğruluğunun kalitesi onun sadece kullanımı ile ilgili olmayıp, bilgi kullanılsa da

kullanılmasa da mali olaylar ile mali olay sonuçların mali raporlara ne kadar doğru yansıtıldığı ile ilişkilidir.

3.3.1.1. Etiksel Yargılamayı İçeren Finansal Raporlar

Finansal raporlar, ekonomik kararlar verecek olan kullanıcıların kararlarında kullanılmak için işletmenin finansal durumundaki değişiklikler, performansı ve finansal durumu hakkında finansal bilgi sağlar. Bu süreçte finansal raporlama sisteminde işletmenin farklı tarafları arasında güç dengesi ve çıkar çatışmalarını sıklıkla ortaya çıkarır. Bazı durumlarda Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin yapısı bu problemi çözmede yeterli değildir (Melis, 2005: 109). Çıkar guruplarından biri olan maliye etkin ve baskın taraf olarak vergi tahsil etmede gerekli mekanizmalar ile borsaya kayıtlı olsun ya da olmasın bütün şirketler üzerinde etkin durumda bulunmaktadır. Oysa diğer çıkar gurupları işletmeler üzerinde etiksel konularda bu mekanizmalardan yoksundur.

Kamunun doğru ve çarpıtılmamış finansal bilgi isteme hakkı vardır. Dürüstlük erdemi burada, kasıtlı olarak yapılan yanlış yönlendirmelerin önüne geçecektir. Bu erdem sadakat erdemi ile çeliştiğinde, kamunun muhasebeciden beklediği, onun doğru ve güvenilir bilgi sağlaması beklenir. Burada muhasebecilerin kamu yararı ile ilgili sorumluluklarıyla yüzleşmelerini sağlayan iki erdem vardır. Bunlar, güvenilirlik ve doğruluk (Mintz, 1995: 10).

Bir finansal rapor kamuya açıklanırken, özellikle de veriler çok net değilse, muhasebeci kamuya karşı dürüst ve doğru olma yükümlülüğü taşır. Bir muhasebecinin standartlar konusunda katı teknikçi bir bakışın gerektirdiği her şeyi yapması onu güvenilir kılmaz. Güvenilirliği sağlayan etik temeldir. Standartlar çok belirgin olmadığında ise “içerik” (özün önceliği) önem kazanacaktır. Böyle bakıldığında doğruluk güvenilirliğin temel bir parçası olduğu görülür. Doğruluk erdeme sahip bir muhasebeci, mesleki muhakemelerini işverenin veya müşterisinin (mükellef) baskılarından

etkilenmeden yapar. Çünkü bunu yapmamak işvereni memnun etse de kamusal çıkarları zedeler. Bu ise güvenilirliği gerektirir (Mintz,1995: 10).

Özün önceliği kavramı; işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak muhasebe işlemlerinin biçimleri ile özleri esas olmakla birlikte bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde özün önceliği esastır (Akdoğan ve Tenker,1997: 36). Özün önceliği kavramı esasında karşılaşılan bir ikilemle ilgili olarak ikilemin çözümlenmesinde etiksel yargılama yapmayı ifade etmektedir. Esası itibari ile ikilemin çözümünde teleolojik yargılama yerine deontolojik yargılama yapılmasını ifade etmektedir.

Doğruluk, muhasebecinin bu baskılara karşı koymasını ve dolayısıyla kendi muhakemelerinin etik olmayan etkilerden etkilenmemesini sağlayan, temel bir karakter özelliğidir. Varlığı, muhasebeciye etiksel bakış açısına göre davranma konusunda isteklendirme ve inanç sağlamaktadır. Doğruluk erdemine sahip olmak, firma veya mükellef için olumsuz sonuçlar doğuracak bile olsa, her zaman ahlaki ilkeler doğrultusunda davranmak demektir.

Bilgi sağlamanın bir maliyeti vardır. Karar vericiler sürekli olarak, bilginin üretim maliyeti ile sağladığı değer arasında denge oluşturmak zorundadırlar. Üretmesi beklenen değerden daha pahalıya mal olan bilgi değerli değildir (Gökçen, 2002: 16). Bilginin değeri genellikle, bilginin neden olduğu karar değişikliğinin sağladığı yararlar, bilginin maliyeti arasındaki farka eşit olarak ifade edilir. Karar değişikliğinin neden olduğu fayda ise, yeni bilginin yardımı ile verilen kararın sonucu ve bu bilginin olmaması durumunda verilecek olan kararın sonucu arasındaki farktır. Bilginin önemi; bilgiye ihtiyaç duyulduğu an karar vericiye ulaşmalıdır. Karar verildikten sonra karar vericiye ulaşan bilginin değeri azalır ya da tamamen kaybolur (Gökçen, 2002: 17). Ayrıca bilginin önemi; bilginin anlaşılır olmasını gerektirir, bilgiyi kullanan

kişilerin, sunulan bilgiyi anlayamaması, bilginin yararını ortadan kaldırır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 26).

Önemli olduğu kabul edilen her bir kalem finansal tablolarda ayrı ayrı sunulur. Bu kavrama göre önemsiz olduğu kabul edilen işlemler ile önemsiz nitelikteki diğer işlemler birleştirilir. Finansal tablolarda ayrı bir kalem olarak gösterilmeyecek kadar önemsiz ama dipnotlarda açıklanmasını gerektirecek önemde olabilir ve dipnotlarda açıklanır (TMS, Standart 1, Madde: 24). Bir kalemlle ilgili bilginin finansal tablolarda ya da dip notlarda yer alıp almaması o kalemin niteliğine ve tutarının büyüklüğüne bağlıdır (TMS, Standart 1, Madde: 25).

Önemlilik yargılaması gerçekte tamamen etiksel yargılamanın konusu olup somut bir formülü bulunmamaktadır. Muhasebede önemlilik her bir durum kendi içinde bir doğru barındırdığından durumun şartları içinde belirlenen bir olgudur. Bazen çok dikkat edilmemesine rağmen 1 YTL tutarındaki hesaplardaki uyumsuzluk muhasebe kayıtlarında önemli olacaktır. Ya da bazen 1 YTL lik bir işlemin kayıtlara alınıp alınmaması kararı önemsiz gibi görünebilir. Oysa 1 YTL lik mali olay bazen miktarından çok daha fazla şeyi içerebilir. Örneğin bir olayın ispatlanabilirliği gibi bir durumu ifade eder.

3.3.1.2. Doğru Bilgi

Muhasebede kurallar çoğunlukla bir veya birden fazla genel kabul görmüş muhasebe kavramı ile birlikte kullanılır. Mali olayı tanımlamada kullanılan muhasebe teknikleri rastgele mali olayı kapsamayacak muhasebe kuralları ve kavramlarıyla kullanılamaz. Mali olayı temsil etmede muhasebe kurallarına uygulanacak muhasebe prensiplerini tespit etme sürecine ahlaki ilkelerde eşlik eder. Yeterliliğe dayanmayan, nesnel ve doğru olmayan bir değerlendirme mali olayı açıklamada eksiklik oluşturacaktır. Eksiklik ise doğru karar verilmesinde yanıltıcı bir unsurdur.

Etiksel bilgi; muhasebecinin temel etik değerleri ile hazırlanan tam, objektif ve etiksel değerlendirme ölçütüne göre hazırlanan ya da sunulan bilgidir. Bazı yazarlar doğruluk kavramını sadece raporlama kurallarına uygunluk olarak kabul edilmektedir. Doğruluğa gerçek anlamını vermek için dikkatlerin ahlaki sorumluluğa çekilmesi gerekiyor. Bu hem şirketin kendisini hem de bireylerin sorumluluğunu kapsamaktadır (Carroll, 1998: 144)

3.3.1.2.1. İlgili Bilgi

Finansal raporların kalitesinde ilgililik, finansal raporların kullanıcıları için neyin faydalı ve ilişkili olduğuna karar verilmesidir. Diğer bir deyişle, Bilginin ilgililik kalitesi, belirli bir kararda bilginin girdi olarak ilgili olmasına bağlıdır. Diğer bir ifade ile bilgi, karar vericinin karar vereceği konu ya da konularla ilgili olmalıdır. Bilginin ilgililiği, iyileştirme ve geliştirme özelliğine sahip olmasıdır. Bilginin ilgisizliği ya da aşırı bilgi yüklenmesi ise karar vericiye bilginin ayırt edilmesinde sorun yaşatacaktır. Bu nedenledir ki karar için sadece ilgili bilginin toplanmasında yarar bulunmaktadır (Gökçen, 2002: 16).

Finansal tablolardan elde edilen bilginin yararlı olabilmesi için, söz konusu bilgilerin, yöneticilerin, yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer bilgi kullanıcılarının kararları ile ilişkili olması ve kullanım amacına uygun olması gerekir. Uyumlu olma özelliği finansal tabloların özel amaçlı değil de genel amaçlı olmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 28).

Geleneksel nesnellik anlayışı, hesaplama işlemi etkinliklerinin kişisel yargı boyutunu kapsamaz. Buna paralel olarak işlemsel nesnelliğin kökeni geleneksel düşüncenin gerçeklik, yararlılık ve uygunluk gibi diğer fikir ve özellikler tarafından nitelenmesini gerektirir. Herhangi bir bilginin gerçekliği bağımsız bir kurul tarafından kanıtlanırsa görünüşte yararlı olduğu düşünölen her bilginin muhasebeci için nesnel olduğu vurgulanır. Nesnellik için çabalamak hem yararlı hem de mantıklı olabilir (Wojdak, 1970: 90).

a) Bilginin Zamanlılığı

Bilgi kendisine ihtiyaç duyulduğunda hazır olmalıdır. Bilgi doğru olmasına rağmen zamanında elde edilmemişse, bilgi kullanıcısı için bir anlam ifade etmeyecektir (Gökçen, 2002: 16). Bilginin zamanında sunulması, kararları etkileme kapasitesini yitirmeden önce, karar vericiler tarafından bilginin elde edilebilir olmasıdır. Zamanlılık unsurunun olmaması durumunda ihtiyaca uygun olabilecek bilginin uygunluğu ortadan kalkabilir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 29).

Zorunlu nedenler dışında, raporlamanın geciktirilmesi bilginin uygunluk özelliğini ortadan kaldırır. Yönetim zamanında raporlama yapmanın faydası ile bilginin güvenilir olması koşulu arasındaki dengeyi sağlamak zorundadır. Bilginin belli bir zamanda raporlanması çoğunlukla bazı olay ve işlemlerin sonuçlarının ortaya çıkmasından önce olmakta, bundan da bilginin güvenilirliği etkilenmektedir. Aksine bütün sonuçlar belli olduktan sonra raporlama yapılırsa bilgi oldukça güvenilir olacaktır. Ancak bu sonuçların belli olmasından önce karar vermek durumunda olanlar için bilginin pek değeri olmayacaktır (TMSK, Kavramsal Çerçeve, Madde.43).

b) Geri Besleme ve tahmin değeri

Muhasebe bilgi kullanıcılarının işletmenin gelecekteki olay ve olayların sonuçları hakkında beklenti oluşturabilmesi, beklentilerini doğrulayabilmesi ya da değiştirebilmesinde finansal tabloların yararlı olabilmesi için bir tahmin ve geri besleme değerinin olması gerekir. Finansal tablolardaki bilgiler hem tahmin etmeye yardımcı olmalı, hem de önceki tahminlerin doğrulanması ve düzeltilmesine imkân vermelidir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 29)

Geri besleme değeri, bağlılık ve tarafsızlık gibi nitel özellikler muhasebe prosedürleri ile ekonomi dünyası arasında bağ olduğuna işaret eder. Finansal bilgi, muhasebe standartları, kurallarını ve prosedürlerini

teknik ve ekonomik ölçümlerin yapılmasını sağlayan talimatlar olarak gören ön kabule dayanır. Bu bakışa göre, muhasebe öncelikle ekonomik gerçekleri açığa çıkaran prosedürlerden oluşur. Bu bakış, ekonomik gerçeklerle ilgili nesnel saptamalar yapmaya imkân veren teknik birikimin, yapısal özellikler ile temellendirilmiş ve düzenlenmiş teknik bir uzmanlığın var olduğu ya da en azından var olduğu inancına dayanmaktadır (Williams, 2002: 2) .

Muhasebe bilgilerinin tahmin değerinin olması, bu bilgilerin bizzat bir tahmin olduğu anlamına gelmez. Tahmin değeri; muhasebe bilgi kullanıcılarına geçmişteki ve şimdiki olayların sonuçlarını doğru olarak tahmin etme olasılığını artırmada yardımcı olan, bilginin sahip olduğu bir niteliktir. Gelecekteki gelirin nakit akışının tahminine olanak veren bilgiler, tahmini değerlerdir. Muhasebede verilerin tümü tahmini veriler değillerse de bu veriler aracılığı ile işletmede gelecekteki olay ve sonuçlar hakkında tahmini verilerin saptanması mümkündür (Akdoğan ve Tenker, 1997: 29).

Türkiye'de kıyaslama konusunda faaliyetler çok yetersizdir. Bunun temel sebebi ise şirketlerin bilgi vermekten kaçınmaları sonucu doğru ve yeterli veri toplanamamakta, istenen detayda kıyaslama yapılamamaktadır. Oysa kıyaslama çalışması, bir şirketin rekabette avantaj elde etmesini sağlayacak temel sektörler ve faaliyet konularını belirlemesi ve geliştirmesinde çok önemli rol oynar. Günümüzde gelişmiş tüm ülkelerin ulusal kıyaslama enstitüleri ve ayrıca farklı sektörlerde kıyaslama çalışmaları yapan kurumları bulunmaktadır(<http://www.tangram.com.tr/kiyas.htm>) Oysa Türkiye'de faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloların bile hala çoğunluk tarafından bir mali sır olduğu gerekçesi ile verilmemesini anlaşılması oldukça güçtür.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarında mali bilgi sonuçlarının yeteri kadar dikkate alınmaması sebeplerinden birisinin hazırlanan finansal tabloların geri besleme değerinin düşüklüğünden ve Türk sermaye piyasasının ya da Türkiye ekonomisinin yeterince güçlü olmamasından dolayı

piyasa oyuncularının daha çok piyasada beklenti yaratıp daha sonrada bu beklentileri alma ya da satma eğilimlerinden kaynaklandığına inanmaktayız.

3.3.1.2.2. Güvenilir Bilgi

Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlılığı bilginin güvenilir olmasını gerektirir. Hata ve ön yargılardan mümkün olduğu kadar arındırılmış temsil etmeyi amaçladıkları nesneye sadık kalan bilgi güvenilir bilgidir. Bilginin güvenilirliği ise doğrulanabilirlik, temsilde bütünlük ve objektiflik ile sağlanabilir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 29).

a) Doğrulanabilir Bilgi

Bilginin doğruluk kalitesi onun hatasız olma derecesine bağlıdır. Aksi kanıtlanmadığı sürece de doğru kabul edilir. Muhasebe kayıt ve işlemlerinden muhasebe belgelerine dayanarak bilginin doğruluğu ortaya çıkarılabilir. Bilgi doğruluğu bilinen diğer bilgilerle mukayese edilerek doğrulanabilir. Doğrulama bilgiyi izleyerek onun orijinal kaynağa ulaşmaktır. Bilgi doğruluğundan emin olmak için kontrol edilmelidir (Gökçen, 2002: 14).

Pek çok yazar, hesaplarda kullanılan işlemlerin varlığını ve miktarını kanıtlamak için ispatlanabilir kanıtlamaya (faturalar, makbuzlar vb) güvenmeyi önermektedirler. Ancak kanıtlama, nesnelliğin varlığını veya yokluğunu belirlemek için sadece bir testtir ve doğruluk kavramı için iyi bir tanımlama değildir. Diğer bazı yazarlar, muhasebecilerinde kanıtlama doğrultusunda aynı sonuçlara ulaşabileceğini düşünüyorlar. Ancak sonuçlarda görüş birliği de sadece bir testtir. Ve gerekli olan bireysel yargının boyutuna dair hiçbir belirti göstermez.

Muhasebede doğrulanabilirlik, nesnellik (Gerçeklik) ile ilişkili bir kavramdır. Muhasebede gerçeklik mali olayların sonuçlarının muhasebe metodolojisi ve işlemsel nesnellik kullanarak nesnel muhasebe bilgisinin

raporlara yansıtılmasıdır. Eğer iki muhasebeci farklı kural ve işlemleri takip ederek aynı sonuca ulaşırsa, uyuşma kavramına göre nesnellik vardır. Ve ortaya çıkarılan bilgi nesneldir. Ancak işlemsel nesne kavramı altında, sadece sözü geçen bağımsız olarak nesnelliği kanıtlanmış olan bilgi nesneldir. Ve Kanıtlanan metodolojiyi kullanan muhasebeci nesneldir (Wojdak, 2001: 89).

b) Mali Olayları Temsilde Kavramsal Bütünlük

Muhasebede bir dönem içinde meydana gelen bütün olayların ayrıntılı olarak muhasebe raporlarına alınması mümkün değildir. Bunun yerine muhasebe kavram ve ilkeleri kullanılarak mali olayların kümülatif sonuçları mali tablolara yansıtılır. Bu anlamda temsilde doğruluk, bir işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların gerçek durumu gösterecek biçimde finansal sonuçların sunumunu ifade etmektedir.

Finansal tablolarda sunulan bilgiler, işletmenin ekonomik varlıkları ve yükümlülüklerini ayrıca tüm varlık ve yükümlülükleri değiştiren işlem ve olayları doğru açıklamalıdır. Bir başka ifade ile finansal tablolar diğer özelliklerle bütünleşecek biçimde, tüm mali bilgileri kapsamalıdır. Ancak işletme ile ilgili tüm bilgilerin finansal tablolara aktarılması anlaşılır olma ve karşılaştırılabilirlik özellikleri ile çelişebilir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 30). Bu gibi durumlarda işlem ve olayların muhasebeye yansıtılmasında, özün önceliği ve önemlilik kavramlarını da içeren etiksel yargılama ile olay ve işlemler muhasebeye yansıtılmalıdır.

Bütünlük, bilanço ve bilanço dışı bütün ilgili işlemleri kapsamanın ve değerlendirilmiş bütün aktifleri, yükümlülükleri, gelir ve giderleri göstermenin gerekliliğini ifade eder ve finansal tabloların içinde gösterilemeyen önemli bilgiler finansal tablo dipnotlarında gösterilmelidir. Ayrıca finansal tablolarda bütünlüğün sağlanabilmesi için muhasebe politikaları ve yöntemleri tutarlı olarak uygulanmalıdır. Gerçekleştirilen değişiklikler tanımlanmalı ve etkileri

hakkında bilgilendirme yapılmalıdır. Risk yönetimi ile ilgili olarak, firmaların karşılaştıkları riskler ve bu riskleri yönetmek için kullandıkları stratejiler hakkında bilgilendirme yapılmalıdır (Bayırlı, 2006: 23).

İşletme faaliyetleri bilerek ve sistematik olarak denetim faaliyetinin dışında bırakma ihtimaline karşı işletme, denetçi tarafından denetlenen alanları ve denetlenmeyen alanları açık bir şekilde ifade edilmelidir. Üstelik işletmenin herhangi bir denetim alanının dışında kalan taahhütleri varsa bunlar hakkında da açıklama yapılmalıdır (Colle ve Gonella, 2002: 90).

3.3.1.2.3. Karşılaştırılabilirlik

Finansal tabloların karşılaştırılabilir olma özelliği, bir işletmenin birden fazla döneme ilişkin işlemlerinin benzerlik ve farklılıklarının ortaya konabilmesini sağlar. Örneğin stok değerlendirmelerinde bir dönem ilk giren ilk çıkar (FİFO), sonraki dönemlerde ise son giren ilk çıkar (LİFO) yönteminin uygulanması finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini imkânsız kılar. Aynı şekilde amortisman yöntemlerinin dönemden döneme değiştirilmesi de karşılaştırılabilirliğin faydalarını azaltır yada ortadan kaldırır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 31).

Şirketler, uygulamalarla ilgili talimatları hazırlarken, aynı şeyi yapan farklı kişilerin o şeyi aynı şekilde yapmasını, böylelikle kurumsal davranış kalıpları oluşturmayı ve ortaya çıkan sonucun her zaman aynı şekilde yorumlanmasını mümkün kılmayı amaçlarlar. Bir şirketin farklı konumlarında bulunan insanlar, eğer aynı talimatlara ve kavramlar bütününe tabi değillerse, koordineli çalışmaları mümkün olamaz. Ancak bunu yapmadaki tek sebep koordinasyonu sağlamak değildir; şayet karar verme süreci ciddi şekilde kurumsallaştıysa ve finansal verilerin kullanıcıları ile şirket arasında hem içsel hem de dışsal bağlılık varsa, verilerin birörnekliği bir zorunluluk haline gelir. Bir şirketin bir başka şirketle girdiği ilişkiler veya dışsal unsurlar arasında yapılacak tercihler bütün şirketler tarafından ortaya konulan veriler eşit

derecede yorumlanabilir olmadıkça, ciddi şekilde göz önüne alınamazlar (Chambers, 1966: 453)

a)Tutarlılık

Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılarına yararlı olabilmesi için karşılaştırılabilirlik özelliğinin sürdürülmesi gerekir. Bunu sağlamak içinde, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması, yani tutarlılık ilkesine uyumu gerekir. Tutarlılık ilkesine mutlak sadık kalınması gerekmele birlikte, muhasebe ilkeleri ve politikalarında değişiklik yapmak kaçınılmaz olur ise Bu farklılık ve nedenleri ile birlikte finansal tablo dipnotlarında ilgili hesap sonucuna etkileri açık bir şekilde yansıtılmalıdır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 31).

(a) Muhasebe hesaplarında tutarlılık,

(b) Muhasebe sınıflamalarında tutarlılık,

(c) Muhasebe kayıtlamalarının zamanlılığında tutarlılık,

(d) Dönemsel karşılaştırılabilirlikte tutarlılık,

(e) Sektörel Karşılaştırılabilirlikte tutarlılık,

Tutarlılık, finansal verilerin, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyum taşıdığı ve bu uyumun temelinde de tutarlılık kavramı olduğu varsayılır. Tutarlılık burada, hem mevcut verilerin, bir önceki yılın verilerine uyum sağlamasına hem de bu verilerin şirketin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını adil şekilde sunması gerektiğine işaret eder. Tutarlılık, ilk bakışta kendini, bir firmaya ait ardışık periyotlar arasında, karşılaştırılabilir nitelikte veriler elde etmemizi sağlayan bir ilke gibi sunmaktadır. Eğer kurallar bu

şekilde, bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlayacak nitelikte oluşturulabilirse, bunların tutarlı şekilde uygulanmaları önemli bir davranış kuralı halini alacaktır (Chambers, 1966: 451)

b) Muhasebe politikalarında değişikliklerin etkisinin bildirilmesi

Muhasebe raporları muhasebe politikalarının dönemden döneme değiştirilmediği varsayımı altında hazırlanır. Oysa bir işletmenin belli bir işlemi muhasebeleştirmek için uyguladığı politika, uygunluk ve güvenilirlik niteliklerini karşılamıyorsa bu muhasebe politikasının aynı şekilde uygulanmaya devam edilmesi doğru değildir. Daha uygun ve güvenilir bir muhasebe politikası bulunması durumunda, işletmenin uyguladığı muhasebe politikasını değiştirmemesi yanlıştır (TMS, Standart 1, Madde:40).

Tutucu ilkeler teoriden ziyade çoğunluğun görüşlerine dayanır. Muhasebecilerde ölçüm sistemlerindeki sınırlamaların farkındadırlar. Bununla birlikte genel kabul edilmiş kuralları alternatifler arasından tartışmaya karşı tereddütlüdürler (Hamburger,1961: 95).

3.3.1.3. Ön Yargılardan Uzak Bilgi

Ön yargılı olmak, muhasebeci nesnenin bilgisini kabul etmek istemez ve kendi fikirlerinin doğru olduğuna inanır ve ulaştığı bilgileri ya da sunulan bilgileri kabul etmemesi durumunu ifade eder. Diğer bir deyimle nesnenin bilgisine karşı öznel bilgilerle karar verilme durumunu ifade etmektedir.

Ön yargısız olma belirsizliğin hâkim olduğu koşullarda bir karara varabilmek için temkinlilik ilkesine uyulmasını gerektirmektedir. (Akdoğan ve Tenker 1997: 31) Temkinli olma verilecek kararlarda kısa vadeli tercihlerden ziyade işletmenin sonsuza kadar yaşayacağı varsayımından hareketle, işletmeyi yaşatacak uzun vadede fayda getirecek yöntem ya da işlemin yapılmasını gerektirir.

Finansal tablolardaki bilgiler, daha önceden belirlenmiş bir amaca dönük olarak ön yargı ile hazırlanmamalıdır. Ön yargısız olma; muhasebe bilgilerinin ekonomik faaliyetleri mümkün olduğu kadar doğru bir biçimde, davranışları belirli bir doğrultuda etkilemeyi amaçlamaksızın sunumunu gerekli kılmaktadır. Diğer bir deyişle finansal tablolar belli bazı kullanıcıların isteklerine uygun hazırlanmamalıdır (Akdoğan ve Tenker, 1997: 30).

3.3.2. Yüksek Kaliteli Raporların Sınırlılıkları

Finansal bilginin hazırlanmasında bazı durumlarda hangi bilgilerin raporlara alınacağı konusunda ilgili bilginin kapsamıyla ilgili sınırlılıklar bulunmaktadır. Bilginin elde edilmesinin zorluğu ve maliyeti gerekli bir yöntemin ihmal edilmesi anlamına gelmemelidir (UDS, Denetim Kanıtları, Madde:17).

FASB (1980) muhasebe bilgisinin muhasebe metotlarınca üretildiğini vurgular. Muhasebe bilgisinin kullanılışlılığını maksimize etmek için bu bilgiyi sağlamanın maliyeti göz önüne alındığında, alternatif muhasebe metotları arasından seçim yapmak zorunlu gözükmektedir. Bu seçimi yaparken belirli nitelikler, "seçim yaparken göz önüne alınacak kriterler" haline getirilmiştir. Tahmini değer, geri besleme değeri, zamanlılık, kanıtlanabilirlik, ilgililik gibi niteliklerin uygulanan metot içindeki kalite ve etkinliklerinin, muhasebenin verdiği bilimsel ölçümlerin doğruluğuna etkisi, pek çok metotda bu niteliklerin paralel şekilde bulunuyor olması sonucunu doğurmuştur (Williams, 2002: 4).

Muhasebe objektif bilgi verecekse çevrede bulunan gerçekleri değiştirmeden mali olayları güvenilir bir şekilde kullanıma sunmalıdır. Mali raporlar alıcıya sinyal olarak gelmektedir. Bu mali sinyaller alıcıyı etkilemekte ve tepki oluşturmaktadır. Çevreden alınan diğer yanıtlarla uyumludur ve bilgi kullanıcısına seri varsayımlar sunmaktadır; bunlar varlığın mevcut durumunu göstermektedir. Gelecekte yapılacak olan hareketleri planlamaktansa şirketin mevcut durumu konusunda bilgi sahibi olmak her zaman daha önemlidir.

Muhasebe sistemi kendisine tahsis edilen yani kendisine verilen bu görevini yerine getirecekse ve alıcı da rasyonel harekete bir başlangıç teşkil edecek olan rasyonel yanıtları teşvik edecekse, o zaman herkesçe bilinen muhasebe bilgilerinin artık objektif olarak iletilmesi gerekmektedir (Burke, 1964: 837).

Varsayımlardan gerçekçi bir ayırım söz konusu olduğunda, bilginin rasyonel olarak teşhisi kolaylaşmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminde hesaplama ve içerik için seçilen materyaller açısından kullanılan yöntemler çok önemlidir. Muhasebe gözlemcisi, bilgi sistemine dâhil edeceği mali bilgileri toplarken, sınıflandırırken ve yorumlarken, zorunlu olarak bazı kararlar almaktadır. Muhasebeci mevcut amaçlara uygun olan bilgiler konusunda karar vermelidir yani amaçlarına hangi bilgilerin uygun olduğunu kararlaştırmalıdır. Bilgiler kişisel yorum bazında veya inanca en az kişisel yorum ve duyguların katılımıyla toplanabilir. İlk metot gözlemciye dayanmaktadır ve öznel dir diğeri ise gözlemciden bağımsız bir kararı ortaya koymaktadır ve bu yüzden nesnel dir (Burke, 1964: 837).

3.3.2.1. Finansal Bilginin Hazırlanmasında Sınırlılıklar

Finansal bilgi kullanıcılarının işletmenin işkolu hakkında bilgi sahibi olduğu ve muhasebeden makul bir şekilde anladığı varsayımı altında, finansal tabloların kullanıcıları için tam olarak anlaşılır bir şekilde hazırlanmalıdır. Bununla birlikte, bilgi olabildiğince sade ve özet olmalıdır, karmaşık ve detaylı bilgilerden kaçınılmalıdır. Bilginin kapsamı büyüdükçe aşırı bilgi yüklenmesi meydana gelecektir. Bu bilgiler arasından önemli bilgilerin seçilmesi karar vericiler için kolay olmayacaktır. Bu nedenle önemli bilginin ayrıntılar arasında kaybolmasına izin verilmemelidir (Gökçen, 2002: 17)

Hangi bilgilerin finansal bilgi kullanıcılarının kararlarında fayda yaratacağının belirlenerek tablolara alınması, maliyet- yarar ilişkilerinin analizine ve önemlilik ölçütünün belirlenmesine bağlıdır. Genel olarak

hazırlanan bilginin yararının, maliyetinden fazla olması veya en azından yararının maliyetine eşit olması beklenir. Ancak bu maliyetler yalnızca bilginin sağlanması için doğrudan yapılan harcamaları değil aynı zamanda bilgi kullanıcıları üzerindeki olumsuz etkilerini de içerir. Diğer bir deyimle bilgi kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek bilginin verilmemesi karar vericinin şimdi ve gelecekteki kararını etkiliyorsa bu bilgi önemlidir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 26)

Bilgi tamamen doğru ve doğrulanabilir olmakla birlikte tam olmayabilir (Gökçen, 2002. 14). Bu durum ise karar verici için doğru karar vermeyi engelleyici bir unsurdur. Eksik verilen bilgi, karar vericinin kararının yönünü etkiliyorsa, bu bilgi eksik bilgidir. Bununla birlikte fazla verilen bilginin çıkarılması ile kullanıcının kararı değişmiyorsa bu bilgi de gereksiz bilgidir.

İşletme dışındaki üçüncü guruplar işletmede muhasebe uygulamalarının dürüstlüğü hakkında, şirketlerin mali ve ekonomik durumlarıyla ilgili kararlarını temellendirmek zorundadırlar. Eğer muhasebe uygulamaları saptırılıyor ya da hile ile düzenleniyorsa karar vermede kullanılan temel yararlılıkları kaybolur ve kullanıcıların güveni sarsılır (Pike, 1999: 251).

3.3.2.2. Finansal Bilgilerin Sunulmasında Sınırlılıklar

Finansal bilgiler işletme yöneticilerine özel amaçlı hazırlanabileceği gibi işletme dışındaki karar vericilere genel amaçlı olarak da hazırlanmaktadır. Genel amaçlı finansal sunumlar çok sayıdaki kullanıcı guruplarının gereksinmelerine dönük olarak hazırlanmaktadır. Finansal tabloların nitelikleri aynı zamanda kullanım sınırlarını göstermektedir (Akdoğan ve Tenker, 1997: 32).

- (i) Finansal tablolarda çok sayıda işlem tarihi maliyetlere göre hazırlanır.

- (ii) Finansal tablolar ulusal para birimine göre nakit esasından ziyade tahakkuk esasına göre hazırlanır.
- (iii) Finansal tablolarda değişik değerlendirme yöntemleri uygulanır.
- (iv) Finansal tablolarda öngörülere ve yargılara yer verilebilir. Ancak bu öngörü ve yargılar doğruluğu ispatlanabilecek kaynaklara dayanmalıdır.
- (v) Finansal tablolardaki bilgiler muhasebe 1 ocak 20xx ile 31 aralık 20xx arasındaki sürece ait bilgileri içerir.
- (vi) İşletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanların mali tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır biçimde belirtilmesi şarttır. Ayrıca muhasebe tekniğinden dolayı kayıtlara yansıtılamayan bilgiler dipnotlarda açıklanır.

3.3.2.2.1. Bilgi Asimetrisi

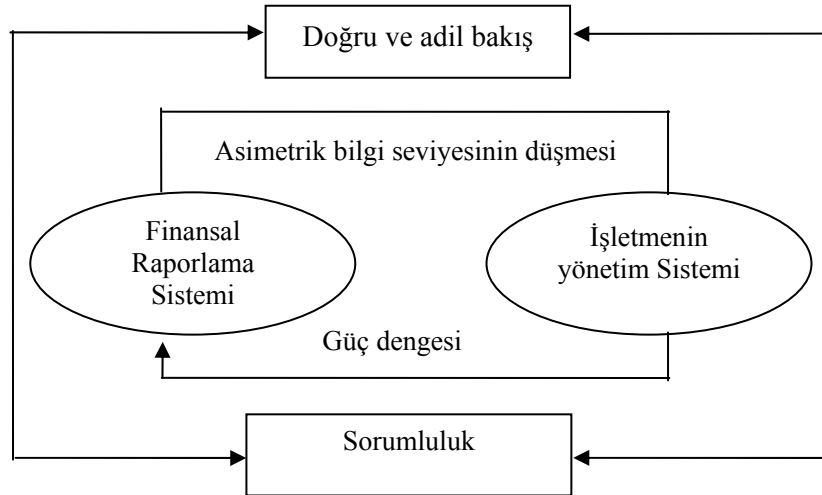
Asimetrik bilgi yöneticilerin kendi firmalarının geleceği hakkında profesyonel portföy yöneticilerinden bile daha fazla bilgiye sahip oldukları iddiasına dayanır (Bayırlı, 2006: 102). İşletme yöneticilerinin, muhasebe raporlarında muhasebe prosedürlerinin doğru uygulanmasından ziyade kendi faydalarını maksimum kılacak muhasebe prosedürlerini seçmeleri muhtemel olduğu gibi, muhasebe prosedürlerinin seçilmesinde muhasebe sınırları içinde kalarak kendi güçlerini sınırlayabilmeleri de muhtemeldir (Melis, 2005: 109).

Muhasebe bilgilerinin, muhasebe bilgisi kullanıcılarına kanunlar çerçevesinde eşit ve eş zamanlı olarak dağıtılması esastır. Muhasebe

bilgisinin finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararlarda etkili olma düzeyi zamanlılık ile doğru orantılıdır. Eğer birileri bilgiye diğerlerinden önce ulaşıyorsa bu bilgiyi kendi lehine kullanma imkânına sahip olmaktadır. Asimetrik bilginin varlığında "ters seçim" ve "ahlaki tehlike" olmak üzere iki durum bulunmaktadır (Bayırlı, 2006:103)

Ters seçim sorunu da sözleşmenin ya da işlemin yapıldığı sırada piyasadaki bilgi eşitsizliğinden dolayı ortaya çıkmaktadır. Sözleşme yapılmadan önce, işlem konusu araç ve faaliyet ile ilgili açıklanmamış olan gizli bilginin bulunması nedeniyle farklı karar verilmesi ters seçim olarak tanımlanmaktadır. Bu durum eğer açıklansaydı yatırımcının yatırım kararını değiştirecek önemlilik düzeyindeki bilgiden kaynaklanmaktadır. Ahlaki tehlike ise sözleşme yapıldıktan sonra ortaya çıkar. Ahlaki tehlike gizli bilgiye sahip olan tarafın bundan çıkar sağlaması, sahip olmayan tarafın ise zarar görmesidir (Bayırlı, 2006:103).

Şekil 3.6. Finansal Raporlama ve işletme Yönetimi



Kaynak: Melis Andrea, (2005)

Foucault, güç ve bilgi arasında yakın bir ilişki olduğunu ileri sürmektedir gerçekte her biri diğerini kapsamaktadır. Diğer bir ifade ile güç bilgiyi kapsamakta, bilgi de gücü kapsamaktadır(Mcphail, 1999:843) Bu

gücü yöneticiler diğer çıkar gurupları ile paylaşmak istememektedirler. Bunu Kurumsal Yönetim İlkelerini kamuya açıklaması gereken firmaların buna yapmakta istekli olmadıklarını görülmektedir. Örneğin SPK'nın talep ettiği bazı bilgiler hiçbir şekilde cevaplanmamış yada genel ifadeler ile geçirilmiştir. Bazı firmalar ise şirketin web sitelerine Kurumsal Yönetim İlkeleri koymakla birlikte bu linkler de hiçbir bilgi bulunmamaktadır.

İşletmenin yönetim sistemi ile finansal raporlama sistemi arasında oldukça yakın ilişki vardır. Birindeki gelişme diğeri üzerine de etki eder. Bu etkileşim karşılıklıdır. Finansal bilgilerdeki asimetrik bilgi seviyesi düştükçe, işletme yönetiminin yaratıcı muhasebe uygulamalarındaki ayarlama gücünü sınırlar. Hem finansal raporlama sisteminde hem yönetim sisteminde, işletme içindeki öğrenenlerin sorumluluğu birbirini izler (Melis, 2005: 109).

Muhasebeci topluma karşı muhasebe standartlarından etkilenen tüm kişilerin ihtiyaçlarını bilecek ve karşılayacak bir göreve sahiptir. İnsan iş yerinde mevcut güç ilişkilerini kabul etmemelidir. Ahlak bakış açısına göre mali raporlar, mevcut güç (yetki) sınıfının ihtiyaçlarını değil tüm toplumun ihtiyaçlarını karşılamalıdır. İnsanlar kendi kararlarını alacak şekilde yetiştirilmeli ve ahlak bakış açısını anlayacak özerk bireyler olmalıdırlar. İnsan davranışları da işte bu özerklik ve ahlaki boyutun birleşmesine bağlıdır. Muhasebecilerin doğruluğa olan ihtiyaçlarının nedenleri şunlardır; mesleklerini yürütürken doğruluğu kılavuz olarak kullanmaları, standartlarda sürekli bir gelişme sağlamak ve işin lideri veya etkileyen taraf olarak topluma daha iyi hizmet etmek. Önemli olan kontrol veya yetkinin/gücün uygulanması değil, ahlaki gerçeği bulmaktır (Carroll, 1998:154).

3.3.2.2.2. Beklenti Boşluğu

Beklenti boşluğu, çok değişik alanlarda beklenti boşluğu bulunmaktadır. Finansal tablolarda finansal bilgi kullanıcılarının bağımsız dış denetçinin işletmenin bütün mali olaylarını incelediğine ilişkin beklentisi ve

bağımsız denetçinin bütün mali olayları denetlememesi arasındaki fark beklenti boşluğu olarak ifade edilmektedir.

Muhasebede diğer bir beklenti boşluğu, finansal tablolar çıkar guruplarının kararlarında kullanmaları için hazırlanmaktadır. Oysa Türkiye uygulamasında genellikle finansal tabloların araştırmalar, analizler ya da kıyaslamalar ve başka durumlar için kullanılabilmesi için firmaya yakın olan birileri aracılık ederse ve firma buna istekli olursa finansal tablolar kullanıcıların ihtiyaçlarına sunulmaktadır. Firma istekli olmadığında karar verici ise finansal tabloları görme konusunda istekli olması durumunda ancak mahkeme kararı ile bu tablolar kullanılabilir. Diğer türlü firmalar genellikle finansal tabloların kullanımı için sadece maliyeye karşı kendilerini sorumlu görmektedir.

Bu durum Türkiye'nin önünde bilginin geliştirilebilmesi, paylaşımı ve uygun kontroller ve kıyaslamaların yapılabilmesi için büyük bir engel oluşturmaktadır. Oysa muhasebe teorisi derslerinde ve muhasebecilerin söylemlerinde, SPK'nın ifadelerinde hep şeffaflık ve mali tabloların kullanıcıları ifadesine sıklıkla rastlanmaktadır. Karar vericilerin SPK'ya tabi olan işletmelerin dışında diğer firmaların mali tablolarını ulaşımı kısıtlı nerede ise imkânsızdır. Bu husus herkes tarafından bilinmesine karşın yeni bir düzenleme çabası olmadığı gibi eksikliğin giderilmesi konusunda bir çalışmada bulunmamaktadır. Türkiye'deki işletme sayısı SPK'nın kontrolüne tabi olan yaklaşık 300 şirketten ibaret olmayıp, yaklaşık 600.000 şirket bulunmaktadır. Ayrıca SPK' uygulamalarına tabi olmayan çok sayıda holding bulunduğu da bir gerçektir. Bu durum gerçek anlamda beklenti boşluğundan daha öte bir durumdur.

Bir beklenti boşluğunun varlığına dair kanıtlar, muhasebeci ile toplum arasında bulunması gereken güven ilişkisinde bir bozulma olduğu izlenimi bırakır. Bir şirketin finansal durumunu betimleyen kamusal bildirimlerin de teyit ettiği gibi, bir bağımsız denetçi müşterisine karşı, herhangi bir istihdam

ilişkisini aşan bir kamusal sorumluluk taşır. Bu özel fonksiyonu yerine getiren muhasebecinin, çıkar guruplarına karşı tıpkı kamusal yatırımlarda olduğu gibi bir sadakat borcu vardır. İşletmenin kaynaklarının korunması fonksiyonu muhasebecinin hem müşterisine/yöneticisine karşı her zaman tam bir özgürlüğe sahip olmasını hem de kamusal güvene tümüyle bağlı olmasını gerektirir (Mintz, 1995: 2).

3.3.3. Finansal Raporların Kullanıcılarına Karşı Sorumluluk

IFAC muhasebe meslek mensubunun sorumluluklarını; kamuya karşı sorumlu ve tarafsız olarak mesleki faaliyetin icrası olarak belirlemiştir. Bu sorumluluklar içinde, muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliğinin kamu sorumluluğu olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca kamunun neleri ihtiva ettiğini de saymıştır. Buna göre kamu; müşteriler, işveren, çalışanlar, yatırımcılar, mesleki ve finansal topluluklardan oluşur. Meslek mensubu bu kişi ve guruplara karşı görevini yerine getirirken tarafsız ve dürüst olarak mesleğini uygular. Mesleki sorumluluğu muhasebeciyi, kamu güveninin korunması ve sürdürülmesine zorlamaktadır (IFAC, Meslek Ahlak Kuralları, 2003: 16).

Şirketler tarafından sağlanan bilginin niteliğinin ilk güvencesi, muhasebe bilgisini hazırlayıp sunmakla sorumlu olan muhasebe yöneticilerinin dürüstlüğüdür. Öğretiler ve kurallar tarafından kabul gören metotları kullanmaya karar vermek zorunda olan, onlardır. Ve Görevlerini tarafsızlık ve uzmanlığın mümkün olan en yüksek standartlarında yerine getirmeleri beklenir. Bazı durumlarda iç denetçilerle ortak çalışırlar (Pike, 1999: 251). Şirketin sosyal sorumluluğu bir ilişki ağından kaynaklanmaktadır ve bu ağ şirkete ortak olan çıkar guruplarından oluşmaktadır. Çıkar gurupları; ürün, politika ve iş süreci açısından kurumun performansından etkilenen veya onu etkileyen herhangi bir taraf olarak tanımlanmaktadır. Kamu ilgi gurupları, protesto gurupları, tüketici gurupları, iş gurupları ve hükümet temsilcileri çıkar guruplarına örnek verilebilir (Carroll, 1998: 155) .

Sorumlulukla bağımsızlık arasındaki temel problem uygun dengelemeyi başarabilmektir. Sorumluluk ve bağımsızlık birbirine tamamen karşıt değildir. Çünkü sorumluluk hareketin bağımsızlığını korumaktadır (Coy ve Diğerleri, 2001: 8). Her meslek örgütü etik konusunu vurgular, kamu çıkarı üstüne odaklanır (Flanagan, 2006: 1).

İyi bir işletme yönetimi; yöneticilerin, muhasebecilerin ve denetçilerin elindedir. Bununla birlikte en büyük sorumluluk denetim alanında görülmektedir (Tempone ve Richardson, 2006:4). İşletmelerin ismine güveni artırmak ve personelin yanlış davranışlarını önlemek için karar verme sürecinde değer yönetimi uygulamaları giderek artmaktadır. Değer yönetimi uygulamalarında personelin katılımı, çıkar guruplarının önemini içeren yorumlara ve iletişim stratejilerine, sorunlara yönetim sürecinde dış pencereden bakılmaktadır. Yönetim sürecindeki bu bakış açılarına dayanılarak içsel ve dışsal sorumluluk olmak üzere iki temel sınıflama yapılabilir (Colle ve Gonella, 2002: 86).

Muhasebe bilgisi, hem işletme içindeki muhasebe bilgi kullanıcıları ve hem de işletme dışındaki ilgili guruplar için bilgi üretmektedir. Finansal muhasebe teorisinin temel problem, muhasebe bilgisinin bu farklı rollerinin nasıl uzlaştırılacağıdır (Williams, 2002: 4). Farklı rollerdeki çıkar guruplarına müşteriler, çalışanlar, hissedarlar, tedarikçiler ve hükümet dâhildir (Carroll, 1998:152).

Finansal bildirimin ekonomideki rolü ekonomik kararları belirlemek değil, bu karar alma süreçlerinde kullanılacak bilgiyi sağlamaktır. Finansal bildirim; mevcut ve potansiyel yatırımcılara, kreditorlere ve miktarlar, süreler, satış aşamaları, karlılık, riskler, öngörülmesi zor nakit değişimleri gibi konularda doğru bilgiye ihtiyaç duyan diğer girişimcilere bilgi sağlamalıdır.

SEC başkanı Arthur Levitt (1998) “rakam oyunları” başlığı altında yaptığı bir konuşmasında yetersiz raporlamaya karşı “eğer bir şirket mevcut

konumunu ve mevcut konumundan nereye doğru ilerlediğine yönelik faydalı bilgileri yatırımcısına sunmakta başarısız olursa, şirket ve hissedarlar arasındaki anlaşmanın bozulmaya başlayacağını ifade etmiştir. Ayrıca “yatırımcının endişeleneceğini, fiyatların fark edilmeyen sebeplerle dalgalanacağını ve sermaye piyasasının temeli olan güvenin sarsılacağını” bildirmektedir. Buna göre, görüşler oyun oynayan yöneticilerin piyasa tarafından cezalandırılacağı yönündedir. Bu yüzden, kafa karıştırmak, kandırmak veya bir çeşit haksız kazanç elde etmek için hazırlanmış raporları kullanmak tekerleksiz araba satmaya benzetilmiştir (Miller ve Bahnson, 1999: 88).

3.3.3.1. İçsel Sorumluluk

İç odaklı yaklaşım temel olarak şirketin personeli, yöneticileri ve yönetici yardımcılarının inisiyatif oluşturmalarını amaçlamaktadır. İşletme personeli ve yöneticilerinin amacı güçlü bir örgüt kültürü yaratmak ve örgütün her seviyesinde, kişilerde tutarlı davranışlar geliştirmektir. Bu yüzden işletme içine ve çıkar guruplarına yoğunlaşırlar (Colle ve Gonella, 2002: 87).

Sosyal sorumluluk ilkeleri ile işletme tarafından oluşturulmuş etik politikaları arasında karşılıklı bir etkileşim vardır. İşletmenin sosyal performansından genellikle sosyal sorunların yönetimi ve çıkar grubu yönetimini kapsayan bir yapı anlaşılmaktadır (Hilman ve Keim, 2001: 126). Driscoll ve Hoffman tarafından herhangi bir işletmede değer geliştirilmesi ve değer yönetim uygulamaları için on araç tanımlanmıştır. Bunlar (Colle ve Gonella, 2002: 87) :

- 1) Kişisel değerlendirme: İşletmenin sorumluluk seviyesi iş çevresi ile ilgili potansiyel risk seviyesine karar verme ve işletme kültürü ve organizasyon yapısının analizi.

2) Üst yönetimin sorumluluğu üstlenmesi: Uzun dönemde başarılı olabilmek için üst yönetimin açık bir şekilde sorumluluğu üstlenmesine ihtiyaç duyar.

3) Etik İlkeler: İşletmenin etik ilkelerinin ve özel durumlarda açık bir şekilde personelin ne yapması gerektiğini ya da ne yapmaması gerektiğini belirten davranış kuralları ve uygulamaları içeren genel ifadelerin doküman şeklinde olması gerekmektedir.

4) Etik iletişimi: Bütün örgüt üyeleri şirketin felsefesi ve değerler sistemini çift taraflı iletişim sürecinde birbirine aktarmak zorundadır.

5) Etik eğitimi: Kurumsal etik ilkelerde ifade edilmiş değerlerin uygulanması ve örgüt üyeleri tarafından yeterince anlaşılması gerekmektedir. Etik öğretiminin amacı etik davranış ve etik davranışın sebebini anlamada bir araç görmesidir. Bu durum aynı zamanda etik liderliği kolaylaştıracaktır.

6) Günlük karar sürecinde, örgüt yapısı ve faaliyetleri kurumsal etik sisteminin etkili uygulanmasını destekleyerek, bunların garanti edilmesini sağlanmalıdır.

7) İşletme sahipliği: İşletmenin kurumsal etik sisteminin işletmenin farklı fonksiyonları, bölümleri ve işletme sahiplerinin çoğunluğu tarafından güçlendirilmeye ve desteklenmeye ihtiyacı vardır.

8) Tutarlı standartlar ve bunların güçlendirilmesi: Değerler esaslı bütün örgütte tutarlı olmalıdır. Üstelik verilen farklı roller ve sorumluluklar daha etkili uygulama için değiştirilebilir olmalıdır.

9) Denetim ve değerlendirmeler: Değer programının ne kadar etkili olduğu, değerlendirilme amacıyla hazırlanan raporlardaki potansiyel

bozulmaların devamlı olarak incelenmesi ve değerlendirilmesiyle anlaşılır.

10) Gözden geçirme ve düzeltme: Herhangi bir değer programı devam eden öğrenme programının sonucu olarak ve dış çevrenin değişmesine bağlı olarak yavaş yavaş geliştirilebilmesi gereken canlı bir araçtır.

3.3.3.1.1. İçsel Sorumluluk Tarzının Yararları

Finansal bilginin önemli faydalarından biri; şirketin projelerinin finansman maliyetini düşürmesidir. Bu maliyetin azalması esas itibari ile yatırımcıların şirketin riskine ilişkin algılamaları ile ilgilidir (Bayırlı, 2006: 32) Değer programının uygulanması sonucunda meydana getirilen yarar, iş veriminde iyileşme ve riskin düşürülmesi ile ilgilidir. Bütün örgüt üyeleri tarafından paylaşılan etik değerler sistemi, işletme kültürünün oluşturulmasında ve güçlendirilmesinde pozitif etkiler yaparak iş performansını geliştirirler. Bu yararlar (Colle ve Gonella, 2002: 88).

- İşletmede işbirliği ve ahlaki davranışlar artar.
- Personeli işte tutmada fayda sağlayarak yeni eleman almak ya da aramak maliyetlerini düşürür.
- Ürün ve hizmet kalitesi artar.
- Denetime yetkili kişiler tarafından yapılan incelemelerde etik manzara ve muhasebe süreçleri daha iyi incelenir ve onaylanır.
- Yeni pazarlara girmek daha kolaylaşır ve hızlanır.

3.3.3.1.2. İçsel Sorumluluğun Sınırları ve Risk

İşletmeler yukarıda bahsedilen yararlılıkları gerçekleştirebilmek için potansiyel sınırlamalardan kaçınmak zorundadırlar (Colle ve Gonella, 2002: 89).

* Etik programları kanunlara uyulmasını ve işletmenin etik kurallarının uygulanmasının gerekliliğini vurgular. Bu vurgulamalar kanunların ötesinde inisiyatif yaratılması ile ilgili değildir. Örneğin hissedarla diyalog sürecinde, etik ikilemde hissedara tepki verilmesinden ziyade bir durumun kontrol edilmesinde olduğu gibi.

* Güçlü bir işletme kültürü yaratmak adaptasyon problemlerini beraberinde getirebilir. Çatışmalar yerel toplumda kabul edilen geleneksel normlardan ve şirketin etik ilkeler sisteminden kaynaklanabilir.

* Eğer değerler örgüt üyelerinin katılımı olmadan, üst yönetim tarafından zorla kabul ettirilirse, çevrenin beklentilerinin dışında örgüt kültürü oluşturulamaz. Hile ve usulsüzlük yapmaya meyilli kişiler örgütsel değerlere saygı duymaz. Örgüt üyelerinin önceden tanımlanmış örgüt değerlerini ve kurallarını onaylaması gerekir. Bu değerlere uymayan kişi yaptırıma maruz kalır ya da örgütten ayrılmaya zorlanır.

* Örgüt değerlerinin yönetimi, iç hissedarların kararlarında, iç hissedarın başarısını ya da başarısızlığını örgüt değerleri ödül ve yaptırım sistemi ile tutarlı bir cevap olarak içermelidir. Örgütün değer ifadelerinin açık olarak ihlal edilmesi gerçeğine rağmen, eğer iyi bir performans için finansal göstergelere ya da diğer göstergelere göre örgüt üyeleri ödüllendirilmişse ödül sistemi bütün hissedarların gözünde işletmenin güvenilirliğini tehlikeye düşürecektir.

* Dış hissedarlara danışmaksızın değerler yaratmak, kamu beklentilerini karşılamayan gerçek dünyanın dışında gelişen bir işletme kültürü yaratılmasına yol açabilir (Colle ve Gonella, 2002: 89).

3.3.3.2. Dışsal Sorumluluk

Şirketin sosyal sorumluluklarından bahsedilince bu şirketlerin kendi akıl ve mantıkları varmış gibi söz edilmemelidir. Gerçekte şirketler insanlar tarafından yönetilmekte ve insanlar kararları almaktadır. Bu yüzden şirketlerin sosyal sorumlulukları ve doğruluğu ancak o şirketi yöneten kişilerin alacakları kararların ne derece sosyal sorumluluğu gözettiğine bağlıdır. Aynı durum mesleki sorumluluk için de geçerlidir. Muhasebe mesleği bağımsız muhasebecilerden oluşmaktadır. Ve bu muhasebecilerin davranışlarına göre meslek etiği olarak nitelendirilecektir (Carroll, 1998: 144).

Muhasebe mesleğinin önemli bir yönü kamuya karşı sorumlu olduğunun genel kabul görmesidir. Muhasebe bilgi kullanıcıları meslek mensuplarının, objektif ve dürüst davrandıkları konusunda güvence oluşturmuş olmaları gerekmektedir. Aksi durumda mesleğe kamu güveni kalmaz. Muhasebecinin kamu güvenine sahip olması, mesleğe kamu yararına sorumluluk yüklemektedir. Kamu yararı ise, meslek mensuplarının hizmet verdiği kişiler ve kurumların toplumsal refahına katkı sağlar.

Muhasebe mesleğinin hedefleri en yüksek seviyede profesyonel standartlarda hizmet görmesi ve en yüksek performans seviyesine ulaşmak için kamu yararını gözetmesini gerektirmektedir. Hedeflere ulaşılmasının temel göstergeleri ise aşağıda verilmiştir (Coşkun Aslan, 2005: 2- 3).

İnandırıcılık: Tüm toplum katmanlarında bilgi ve bilgi sistemlerine olan güven sağlanmış olmalıdır.

Profesyonellik: Meslek mensubu, müşteriler, işverenler ve diğer ilgililerce muhasebe konusunda tam bir profesyonel olarak tanımlanabilmelidir.

Güvence: Meslek mensubunun hizmet kullanıcıları, sunulan hizmetlerin, mesleki etik güvencesi altında olduğuna güvence duymalıdır.

Hizmet Kalitesi; Temin edilen tüm hizmetlerde en yüksek standart ve performansa ulaşıldığına emin olunmalıdır.

Entegrasyon: Hem finansal hem de çevresel yönetimle ilgili olarak sosyal ve etiksel sorumluluklar normal faaliyetlerle ve işletme politikaları ile birleştirilmelidir (Colle ve Gonella, 2002: 90).

Bir işletmenin işlerinin düzenli ve etkin olarak yapılmasının temini amacıyla, kontrol ortamı yaratmak için politika ve yönergeler geliştirmek, işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bu sorumluluğun kapsamı içinde yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik oluşturulan muhasebe ve iç kontrol sistemini uygulamak ve devamlılığında emin olmak da vardır. Bu tür sistemler, sebebi yolsuzlukda olsa hata da olsa yanlışlık riskini tamamen ortadan kaldırmamakla beraber azaltır. Bundan dolayı yönetim eğer varsa kalan risk için sorumluluğunu kabul eder (UDS, No:240, Madde: 12). İşletmenin mali raporlama sisteminin bütünlüğünden ve risk izleme, mali kontrol ve hukuka uygunluk gibi gerekli kontrollerin var olduğundan emin olmak işletmeyi idare etmekle görevlendirilen yönetimin sorumluluğundadır (UDS, No: 240, Madde: 11).

Yolsuzlukların ve hataların önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında asıl sorumluluk işletme yönetimine aittir. Yönetim işletmeyi idare etmekle görevlendirilenlerin gözetiminde uygun ortamı yaratmalı dürüst ve yüksek ahlak değerleri olan bir işletme kültürü oluşturmalı ve devamını sağlamalı,

ayrıca işletme içinde yolsuzluk ve hatayı önleyecek ve ortaya çıkaracak uygun kontrol mekanizmaları da kurmalıdır (UDS, No:240, Madde: 10). Uluslararası denetim standartlarında (UDS) yolsuzluk ve hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında asıl sorumluluğun bir işletmenin kendi yönetimine ait olduğu belirtilmiştir. Yönetim kurulunun ana fonksiyonları içinde bir kontrol bölümü olarak aşağıdaki sorumlulukları içerir (Pike, 1999: 253).

a) Genel şirket stratejilerinin onaylanması.

b)Yönetim faaliyetlerinin kontrolü ve yönetim personelinin değerlendirilmesi.

c) Şirketin en önemli risklerinin saptanması, yeterli dâhili kontrollerin uygulanması ve denetlenmesi, bilgi sistemi oluşturma.

d) Bilgi arzı, hissedarlar, piyasa ve genel halkla ilgili iletişim politikaları.

Muhasebecilerin yönetimin kurumsal etik sistemini nasıl anladıkları muhasebecilerin finansal tabloların hazırlanmasındaki rolünü daha önemli kılar. Örgütün içindeki ve dışındaki birçok ekonomik grup kararını bu bilgilere dayalı olarak verir. Bu gruplar, yöneticiler, yatırımcılar, yatırım analistleri vb dir. İç gruplar ise finansal bilgiyi faaliyetleri yönetmekte ve geleceği planlamakta kullanır. Dış grupların örgütün kayıtlarına direkt ulaşma imkânı yoktur. Eğer borsaya kayıtlı bir işletme ise işletmenin kamu güvenini sağlama sorumluluğu olduğu varsayılır. Kamu güveninin sürdürülmesi için ise finansal bilgilerin tam ve doğru olarak açıklanması gerekir. Eksik yada hileli raporların sunumu ise kamu güvenini ortadan kaldıracak yada azaltacaktır (D'Aquila, 2001: 234).

ABD' de 2002 yılında işletmelerde kurumsal etik sistemine atıf yapan Sarbanes- Oxley kanunu kabul edilmiştir. Hileli finansal raporlamayı

önlemeye yönelik bazı maddeleri aşağıdaki gibidir (Birgili ve Tunahan, 2003: 239- 240).

. Yönetim kurulu ve muhasebe yöneticisinin şirket mali tablolarını onaylama yükümlülüğü; Bu maddenin amacı şirket yöneticilerinin hileli işlemlerden habersiz olduklarını iddia etmelerini engellemektir.

. Şirket avukatlarının yasa dışı fiilleri rapor etme sorumluluğu

. İşletmelerde kurumsal etik sisteminin uygulanıp uygulanmadığının açıklanması; Kanun dönemsel mali tablolarla birlikte Muhasebe yöneticisi, Muhasebe denetçisi ve benzeri görevleri ifa eden görevlilere uygulanabilecek etik kuralların belirlenip belirlenmediği konusunda kamuya açıklama yapılmasını öngörmektedir. Eğer şirketin etik kuralları kamuya açıklanmadı ise neden açıklanmadığına ilişkin bir açıklama yapılması gerekmektedir.

Sarbanes Oxley'in 406. bölümü muhasebe yöneticisi için etik kodları ile ilgilidir. Buna göre etik kurallarına göre hareket mantıklı bir gerekliliktir (Gaumnitz ve Lere, 2004: 64)

- (1) Dürüst ve etik davranış güncel etik problemleri kişisel ve mesleki çıkar çatışmalarını ele alır.
- (2) Tam, adil, doğru, zamanlı ve anlaşılır muhasebe raporlarının kamuya açıklanması ve diğer konularla ilgili gereklilikler.
- (3) Hükümetin kural ve düzenlemeleri ile uyumlu gereklilikleri ele almaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İMKB'NDA İŞLEM GÖREN HOLDİNG İŞLETMELERİNİN KURUMSAL ETİK DEĞERLERE UYUM DÜZEYLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı; SPK tarafından işletmelere tavsiye edilen Kurumsal Yönetim İlkelerinin İMKB’nda işlem gören holding işletmelerin, Kurumsal Yönetim İlkeleri beyanları ile SPK tavsiyelerine uygun olarak beyan edilip edilmediği, beyan edildi ise SPK’nın taleplerini ne derece karşıladığının ortaya konulmasına yöneliktir.

Karşılaştırmalarda işletmelerin KYİ uyum beyanlarının SPK’nın öngördüğü KYİ’ne uyumlu olup olmadığı verilen cevapların uyumu karşılaştırılarak yapılacaktır. Yapılan karşılaştırmada işletmelerin açıkladıkları uyum beyanlarının doğru olup olmadığı test edilmeyecek, uyum beyanlarında verilecek tutarsız cevaplar (birbirini çürüten cevaplar) göz ardı edilecektir. Diğer bir ifade yapılacak uyum karşılaştırması doğruluk uyumu olmayıp biçimsel uyum karşılaştırmasıdır. Bununla birlikte biçimsel uyumda SPK’nın biçimsel taleplerini karşılaması itibari ile Kurumsal Yönetim İlkelerinin SPK’nın tavsiyelerine uyumunun bir göstergesidir. Bununla KYİ’nin biçimsel uygunluk düzeyi tespit edilerek, mevcut uygulamadaki uyumsuzluğun ve uyum’un yoğun olduğu alanlara dikkat çekmektir.

4.1.1. Karşılaştırmaların Çalışma Alanı

Bu çalışmada İMKB’de işlem gören işletmeler arasından holding işletmelerinin seçilmesinin nedenleri şunlardır.

- 1- Sermaye büyüklüklerinin diğer şirketlere oranla daha büyük olması

- 2- Kurumsal Yönetim İlkelerinin uygulanmasında öncü göreve sahip olmaları
- 3- Holding işletmelerin yapısından dolayı bağlı şirketlerin sayısının çokluğu
- 4- Holding şirketlerin diğer bağlı Şirketlerin yönetim politikaları üzerine etkide bulunmaları ve bunun gibi

Bu çalışmamızda karşılaştırmada kurumsal uyum beyanları kullanılacak holding işletmeler şunlardır.

1. Alarko Holding
2. Doğan Holding
3. Doğan Yayın Holding
4. Efes Holding
5. Global Yatırım Holding
6. GSD Holding
7. İhlâs Holding
8. Koç Holding
9. Net Holding
10. Sabancı Holding
11. Yazıcılar Holding

Kurumsal Yönetim ilkelerine şekli uyumun karşılaştırılmasında SPK'nın **KYİ içeriğini temel alınarak** her bir işletme için karşılaştırmalar şu başlıklar altında incelenecektir¹⁴;

1. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum beyanı
2. Pay sahipleri
3. Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık
4. Menfaat sahipleri
- 5.Yönetim Kurulu

Karşılaştırmada kullandığımız format metin SPK'nın web sayfasından alınmıştır. Birebir SPK'nın İşletmelere tavsiye ettiği Kurumsal Yönetim İlkelerini içermektedir.

4.1.2. Karşılaştırmalarda Hesaplama Yöntemi

Kurumsal Yönetim ilkelerine göre işletmelerin KYİ uyum beyanlarını şirketin web sayfalarında kamuya açıklamaları gerekmektedir (SPK; Kurumsal Yönetim İlkeleri, Madde: 10). Biz bu noktadan hareketle, "İMKB'nda işlem gören işletmelerin KYİ'ni web sayfalarında açıkladığını öngörüyoruz.

SPK'nın Kurumsal Yönetim İlkeleri işletmeler tavsiyesi, bir talebi ifade eder işletmelerin bu talepleri karşılaması da bir cevabı ifade eder. Talepler ile cevapların örtüşmesi ise bir uyumu ifade eder. Bu uyumların ölçülmesi ise sayısal ifadeler olmayıp cümlelerden ve paragraflardan oluşan nitel ifadelerdir. Karşılaştırmada nitel ifadelerin nicel ifadelere dönüştürülmesi bir takım semboller kullanılmasını gerekli kılmaktadır. Çünkü nitel ifadelerin

¹⁴ SPK Kurumsal yönetim ilkeleri format metni,
http://www.spk.gov.tr/ofd/KurumsalYonetim/kurumsal_yonetim_ilkeleri_uyum_raporu.pdf
 adresinden alınmıştır

ölçülmesinde bunların sayılara ya da sembollere dönüştürülmesi kaçınılmazdır. Bu semboller ve anlamlarına şu ifadeler yüklenmiştir.

0= İMKB’nda Holding işletmeler arasındaki Kurumsal Yönetim İlkeleri uyum beyanlarının firmanın web sitesinde **yayınlanmadığını ve/veya bir şirket tarafından hiç cevap verilmediğini** ifade etmektedir. (UYUM YOK)

00= İMKB’nda Holding işletme KYİ kendi web sayfalarında **uyum beyanını yayınlamış olmalarına rağmen, sunulan beyanın SPK’nın talep ettiği bilginin içeriğine uygun olmamasını** ifade etmektedir. (UYUM YOK)

000 = İMKB’nda Holding işletmeler **cevabı var fakat SPK’nın talep ettiği bilginin (cevabın) dışında tamamen farklı bir konu anlatılmış olduğunu** ifade etmektedir, (UYUM YOK)

1 = Holding işletme, SPK’nın talep ettiği uygun bilgiyi (cevapları) vermiş olduğunu ifade etmektedir. (UYUMLU VAR)

X= Genellikle SPK’nın talebine uygun verilmesi gereken bir bilginin işletme tarafından verilmemiş olmasından dolayı bunun gerekçesini talep ettiği durumu ifade etmektedir. İMKB’nda Holding işletmeler belli bir soruya talep edilen bilgiyi vermesi durumunda bilgi verilmeme gerekçesinin gerektirmeyen durumları ifade etmektedir. **Cevap verilmemiş ise** gerekçenin açıklanması gerekecektir. Bu gerekçelerin açıklanması ise “00”, “000”, “1” olarak değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Bu çalışmada “Uygunluk Düzeyi”, “Dar Uyum Düzeyi”, ifadeleri kullanılmaktadır. Bu ifadelerin anlamları şunları ifade etmektedir.

Uygunluk Düzeyi; Holding işletmeleri Kurumsal Yönetim İlkeleri uyum beyanlarını kendi Web sitelerinde SPK tavsiyelerine uygun olarak yayınlamıştır. SPK’nın talepleri ile beyan açıklayan firmaların, beyan uyumlarının karşılama derecesini ifade eder.

Holding İşletmeler=Uyum beyanlarını açıklayanlar+ Uyum beyanlarını açıklamayanlar

Uygunluk $\sum 0+00+000 +1=$ Verilmesi Gereken Toplam Cevap Sayısı

1= Uygun cevap

$\sum$ Verilmesi gereken cevap sayısı — $\sum 1=$ + Uygun Olmayan Sunum

$\sum$ Verilmesi gereken cevap sayısı — $\sum 1=$ 0 Talep edilen bilgi karşılanmış

Uygunluk Düzeyi = Uygun olmayan cevap $\div$ Verilmesi gereken cevap sayısı

Dar Uygunluk Düzeyi; Kurumsal yönetim uyum beyanları bütün holding işletmeleri tarafından kendi web sayfalarında açıklanması gerekirken açıklanmamıştır. Holding işletmelerden **uyum beyanlarını açıklayan işletmelerin uyum beyanlarının** SPK talepleri ile uyumunun derecesini ifade etmektedir.

Dar Uygunluk Düzeyi = Uyum Beyanlarını Açıklayan İşletmelerin Beyanlarının Uygunluk Düzeyi

Dar Uygunluk $\sum 00+000 +1=$ Verilmesi Gereken Toplam Cevap Sayısı

1= Uygun Cevap

$\sum$ Verilmesi Gereken Cevap Sayısı — 1= + Uygun Olmayan Cevap

$\sum$ Verilmesi Gereken Cevap Sayısı — 1= 0 Karşılanmış Sunum

Dar Uygunluk Düzeyi=Uygun Olmayan Cevap $\div$ Verilmesi Gereken Cevap Sayısı

4.1.3. Karşılaştırmalarda Kullanılacak Varsayımlar

VARSAYIM 1. Kurumsal Yönetim İlkeleri İMKB' na tabi Holding işletmeler bütünü tarafından uygulanmamakta ve Holding şirketlerin web sayfalarında yayınlanmamaktadır.

VARSAYIM 2; İşletmelerin açıkladıkları Kurumsal Yönetim uyum beyanları bir çoğu SPK'nın taleplerini karşılamamaktadır.

VARSAYIM 3; İşletmelerin açıkladıkları kurumsal yönetim uyum beyanlarının birçoğu biçimsizdir.

VARSAYIM 4; Kurumsal Yönetim İlkeleri uyum beyanları SPK'nın asgari taleplerini bile karşılamaktan uzaktır

VARSAYIM 5; Kurumsal Yönetim İlkelerinde muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe iç denetçilerinin ve muhasebe dış denetçilerinin statüsü muallâktır

VARSAYIM 6; İşletmeler kendilerini sorumluluk altına sokacak bilgileri çıkar gurupları ile paylaşmaktan kaçınma eğilimindedirler

VARSAYIM 7; Kurumsal etik değerlere Kurumsal Yönetim İlkeleri içinde yeterince önem verilmemektedir

VARSAYIM 8; İşletmelerin birçoğunda Kurumsal etik eğitimi önem verilmemektedir

VARSAYIM 9; İşletmelerin birçoğunda çalışanlar ve yöneticiler kurumsal etik değerlere bağlılıkları ifade edilmemektedir

VARSAYIM 10; Kurumsal Yönetim İlkeleri işletmenin üst yönetim kurulu ve muhasebeciler tarafından onanmamaktadır.

4.1.4. Uygulamanın Sınırlılıkları Ve Avantajları

Kurumsal Yönetim İlkelerinin karşılaştırılmasına ilişkin incelememiz kendi içinde bir takım sınırlılıklara ve avantajlara sahip bulunmaktadır. Uygulamanın sınırlılıkları şunlardır.

Her bir işletmenin uyum beyanları işletmelerin kendi web sayfalarından alınmıştır. Diğer açıklamalara itibar edilmemiştir.

- Karşılaştırma sonuçları net bir durumu değil ortalama bir sonucu ifade etmektedir.
- Karşılaştırma nicel bir karşılaştırma olmayıp nitel bir karşılaştırmadır. Beyanların doğruluk derecesini değil sorulara uygun cevap verilip verilmediği ile ilgili şekli uyumu ifade eder.
- Niteliksel uyumun ölçülmesinde, karar eşiği olarak SPK kurumsal Yönetim İlkeleri ve bu ilkelerin arkasındaki düzenleme nedenleri kullanılmıştır.
- Karşılaştırmada kullanılan holding şirketlerinin Kurumsa yönetim ilkelerine uyum beyanları bazı işletmelerde bir defa yayınlandıkları ve sonraki yıllarda güncellenmemelerine rağmen değerlendirilmeye alınmıştır. Çünkü eğer Kurumsal yönetim ilkelerini güncelleyen işletme sayısının yok denecek kadar az olmasıdır.

Uyguladığımız karşılaştırma yönteminin avantajlarını ise Avantajları

Kurumsal Yönetim İlkelerinin ne derece etkin uygulanıp uygulanmadığının tespitinde uyguladığımız yöntem diğer birçok istatistikî yöntemle göre nesnellik düzeyi oldukça yüksek bir yöntemdir. Bunun en büyük nedeni tahminler ile hareket edilmeyip birebir SPK'nın talepleri ile

holding işletmelerinin bu talepler doğrultusunda kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanlarının karşılaştırılmasıdır. Ayrıca, karşılaştırma net gerçekliklerin karşılaştırılması olduğundan dolayı güvenilirlik derecesi yüksektir.

Diğer bir avantajı ise bu tezin konu kapsamına girmesinden dolayı konu ile ilgili ve ulusal ve uluslar arası yayınların taranmasından sonra elde edilen bilgiler çerçevesinde nesnel ve etik bir bakış açısıyla bu karşılaştırmanın değerlendirilmesi incelemenin aktif yanını oluşturmaktadır.

Uygulamanın hem avantajı hem de dezavantajı ise karşılaştırma sonuçlarını Kurumsal Yönetim İlkelerinin etkinliğinin ölçülmesinde önemli gösterge olmasına karşın İMKB’nda bütün işletmelere uygulanmamış olmasıdır. Bununla birlikte Holding işletmelerinin gerek büyüklükleri ve gerekse kurumsallaşmışlık oranları dikkate alındığında inceleme sonuçları, KYİ’nin etkin uygulanıp uygulanmadığını göstermesi bakımından önemli bir göstergedir. Çünkü incelememizde holding işletmelerinden 12 işletmeden 9 işletme KYİ’ni açıklamıştır. Oysa İMKB’ deki diğer birçok işletmenin Kurumsal Yönetim İlkeleri uyum beyanlarını hiçbir şekilde açıklamadıkları açıkladılar ise SPK formatına uygun olmayan beyanların olduğu gözlenmiştir.

4.2. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Uluslararası Uygulamalarla Karşılaştırılması

SPK tarafından 4 Temmuz 2003 tarihinde onaylanarak kamuya duyurulan kurumsal yönetim ilkelerinin amacı Kurumsal yönetim ilkeleri uygulama anketinin yönetici özetinde şu şekilde ifade edilmektedir.”...**şirketlerimizin faaliyetlerini uluslar arası standartlarda sürdürebilmelerine ve böylece daha etkin ve şeffaf bir yönetim anlayışıyla uluslar arası finans kaynaklarından daha ucuz ve ucuz maliyetle faydalanabilmelerine yönelik bir yönetim anlayışı getirmeyi hedeflemektedir.**” (SPK; Kurumsal Yönetim İlkeleri Uygulama Anketi, 2004: ii). Burada da ifade edildiği gibi kurumsal yönetim ilkelerinden bir yönetim anlayışı olarak ifade edilmektedir. Diğer bir ifade ile kurumsal etik değerlere

bağıllık sistemi değildir. Kurumsal yönetim anlayışı, kurumsal etik değerler sisteminin bir parçası olup kurumsal yönetim anlayışının bütünü temsil etmemektedir.

SPK Kurumsal yönetim ilkeleri uygulama anketinde Kurumsal yönetim ilkelerinin Türkiye de uygulanma gerekçesi ve bu modelin nasıl oluşturulduğu şu şekilde ifade edilmektedir.” Ülkemizde Kurulumuz tarafından, birçok ülke düzenlemeleri incelenerek, başta 1999 yılında yayınlanan “OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri” ve bu ilkelerin revizesine ilişkin taslak metin olmak üzere, dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslar ile ülkemizin kendine özgü koşulları dikkate alınarak dünyada uygulamalara paralel bir yöntem izlenmiş ve 04.07.2003 tarih ve 35/835 sayılı kurul kararı ile onaylanan Kurumsal Yönetim İlkeleri yayınlanarak kamuya duyurulmuştur. Öncelikle halka açık anonim şirketler için hazırlanan ilkelerde yer alan prensiplerin kamuda ve özel sektörde faaliyet gösteren diğer anonim şirketler ve kuruluşlar tarafından da uygulanabileceği kamuya duyurulmuştur. Özellikle özelleştirme kapsamındaki bulunan kuruluşlarca ve bankalardan kredi talep eden şirketlerce bu ilkelerin uygulanması ve bu şirketlerin verimliliğine önemli bir katkı sağlayacağından özelleştirmeye ve bankacılık sektörüne önemli etkileri olacaktır.

Kurumsal Yönetim ilkelerinde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmaması isteğe bağlı bırakılmıştır. Ancak bu ilkelerde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığına; uygulanmadı ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu prensiplere tam olarak uymama dolayısı ile meydana gelen çıkar çatışmalarına ve gelecekte şirketin yönetim uygulamalarında ilkelerde yer alan prensipler çerçevesinde bir değişiklik yapma planının olup olmadığına ilişkin açıklamaya, yıllık faaliyet raporlarında yer verilmesi ve ayrıca kamuya açıklanması gerekmektedir. Kurumsal Yönetim İlkelerinde yer alan bu zorunluluk, 22.12.2003-26.12.2003 tarih ve 2003/62 sayılı Hukuk Kurul Haftalık Bülteni aracılığıyla ilgili şirketlere bir kere

daha hatırlatılmıştır” (SPK; Kurumsal Yönetim İlkeleri Uygulama Anketi, 2004, 1).

Yukarıda SPK’ Kurumsal Yönetim İlkelerini dünyada benimsenmiş ve tavsiye edilen genel esaslar ile ülkemizin kendine özgü koşulların dikkate alınarak dünyadaki uygulamalara paralel bir yöntem izlenmiş olduğunu OECD’nin Kurumsal Yönetim İlkelerine yakın bir düzenlemenin esas alındığını dünyada birçok ülke düzenlemelerinin incelendiği ifade edilmektedir. Oysa OECD’nin yaklaşımı ve dünya ülkelerinin uygulamaları bu yönde gelişmemektedir¹⁵. Dünya ülkeleri arasında muhasebe usulsüzlüklerinden sonra gelişen trend kurumsal yönetim olmayıp işletmede çalışanlar ile yöneticilerin kurumun etik ilkelerine bağlılığı ve bu politikalarının kamuya açıklanmasıdır. Diğer bir ifade ise “Organizations Code Of Ethics” ya da “Organization's Code Of Ethics” dir. Tavsiye ettiğimiz karşılığı ile “**Kurumsal Söz Yasası**” dır. Etik uygulama merkezinin 1998 yılında yaptığı bir incelemenin sonucu aşağıda Tablo 4.8 de verilmiştir.

Tablo 4.1.Kurumsal Etik Davranış Uygulama Modelleri¹⁶

İndeks Modeli	Kısa mektup Modeli	İlkeler Modeli	İlişki Modeli	Toplam incelenen
Ticaret	57.1% (8)	7.1%(1)	35.7(5)	14
Mühendislik	47.6% (10)	38.1 (8)	14.3% (3)	21

Kaynak: <http://ethics.iit.edu/codes/Writing>

Tabloda görüleceği gibi Kurumsal Yönetim ilkeleri ticari faaliyetlerde 1988 yılında dahi %7.1 gibi düşük bir uygulama oranına sahiptir. Bugün gelinen noktada birçok şirket kısa mektup modelini seçmiştir. Ancak Türkiye’nin kendine has karakteristik özelliklerinden (ekonomik gelişmişlik düzeyi gibi) dolayı kurumsal yönetim ilkeleri de bir zorunluluktur. Ancak bizim

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için;

http://www.oecd.org/document/57/0,2340,en_34645207_34744738_35521657_1_1_1_1,00.html

¹⁶ Online etik davranış kodları projesinde bu inceleme 26 Ağustos 1988 yılında yapılmıştır

önerdiğimiz Kurumsal Söz Yasası modelinde Kurumsal Yönetim İlkelerinin kısa mektup modeli ile birlikte uygulanması işletmelerde kurumsal yönetimin gelişmesine katkı sağlayacağı gibi etik davranışta bulunma düzeyini de artıracaktır.

Muhasebe usulsüzlüklerinden sonra kısa mektup modelinin daha da yaygınlaştığı görülmektedir. Bunun en büyük sebeplerinden biri yapılan muhasebe usulsüzlüklerinin daha çok yönetim usulsüzlüğünü içermesidir. Bu usulsüzlüklere karşı yönetimin kurumsal Etik değerleri kamuya açıklayarak açık bir manifesto vardır. Etik ilkelere bağlılık sadece çalışanlar için olması gereken bir düzenleme olmayıp işletme üst yönetimini de içine almaktadır. Etik değerlere bağlılık çalışanların, muhasebe yöneticileri ve muhasebe denetçilerinin, yöneticilerin ve işletme sahip yada hissedarlarının kamuya karşı etik değerlere bağlı kalacaklarının açık bir manifestosudur.

4.3. Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Kurumsal yönetim ilkeleri uygulanabilirliği çok boyutlu olan bir uygulamadır. Bundan dolayı kurumsal yönetim ilkelerinin etkinliğine dönük değerlendirmelerin üç başlık altında yapılması daha faydalı olur düşüncesindeyiz

Uyum karşılaştırması yaptığımız çalışma alanına ilişkin bulgularımız aşağıda sunulmuştur.

1. Kurumsal Yönetim İlkelerine uyum beyanı

Bu kısımda Holding İMKB'de işlem gören 12 adet holding işletmesinden 3 adet holding işletmesinin kendi web sayfalarında kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanları bulunmamaktadır. Diğer 9 şirket KYİ uyum beyanlarını açıklamışlardır. Bu kısımda SPK'nın tavsiyelerine uygun olarak beyanda bulunma oranı İMKB'deki holding şirketler arasında % 44, dar uyum oranı ise % 59 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.2. Kurumsal Yönetim İlkelerine Uyum Beyanının Uygunluğu

	Hiçbir beyan yok	Beyan var Cevap yok	Cevap var Uygun Değil	Beyan Cevaplar uygun	Σ
<i>Beklenen Uygun cevap +Uygunsuz cv.</i>	9	11	--	16	36
Uygunluk Düzeyi	--	--	--	16÷36	=0.44
Dar Uyum	-	11		16	27
Dar Uyum Düzeyi	--	--	--	16÷27	=0.59

2. Pay sahipleri

Bu kısımda SPK'nın tavsiyelerine uygun olarak beyanda bulunma oranı İMKB deki holding şirketler arasında %37, dar uyum oranı ise % 51 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.3. Pay Sahipleri beyanının Uyumu

	Hiçbir beyan yok	Beyan var Cevap yok	Cevap var Uygun Değil	Beyan Cevaplar uygun	Σ
<i>Beklenen Uygun cevap +Uygunsuz cv.</i>	104	115	17	140	376
Uygunluk Düzeyi	--			140÷376	=0.37
Dar Uyum	-	115	17	140	272
Dar Uyum Düzeyi	--	--	--	140÷272	=0.51

3. Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık

Bu kısımda SPK'nın tavsiyelerine uygun olarak beyanda bulunma oranı İMKB deki holding şirketler arasında % 37, dar uyum oranı ise % 53 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.4. Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık Beyanının Uyumu

	Hiçbir beyan yok	Beyan var Cevap yok	Cevap var Uygun Değil	Beyan Cevaplar uygun	Σ
<i>Beklenen Uygun cevap +Uygunsuz cv.</i>	45	41	6	55	147
Uygunluk Düzeyi	--		--	55÷147	=0.37
Dar Uyum	-	41	6	55	102
Dar Uyum Düzeyi	--	--	--	55÷102	=0.53

4. Menfaat sahipleri

Bu kısımda SPK'nın tavsiyelerine uygun olarak beyanda bulunma oranı İMKB deki holding şirketler arasında % 33, dar uyum oranı ise % 44 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.4. Menfaat sahipleri beyanının Uyumu

	Hiçbir beyan yok	Beyan var Cevap yok	Cevap var Uygun Değil	Beyan Cevaplar uygun	Σ
<i>Beklenen Uygun cevap +Uygunsuz cv.</i>	48	71	7	63	189
Uygunluk Düzeyi	--	--	--	63÷189	=0.33
Dar Uyum	-	71	7	63	141
Dar Uyum Düzeyi	--	--	--	63÷141	=0.44

5.Yönetim Kurulu

Bu kısımda SPK'nın tavsiyelerine uygun olarak beyanda bulunma oranı İMKB deki holding şirketler arasında % 28, dar uyum oranı ise % 38 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.5. Yönetim Kurulu Beyanının Uyumu

	Hiçbir beyan yok	Beyan var Cevap yok	Cevap var Uygun Değil	Beyan Cevaplar uygun	Σ
<i>Beklenen Uygun cevap +Uygunsuz cv.</i>	141	244	1	151	537
Uygunluk Düzeyi %	--	--	--	151÷537	=0.28
Dar Uyum	-	244	1	151	396
Dar Uyum Düzeyi %	--	--	--	151÷396	=0.38

6. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Biçimsel Uyumu

Bu kısımda SPK'nın tavsiyelerine uygun olarak Toplam beyanda bulunma oranı İMKB deki holding şirketler arasında % 33, dar uyum oranı ise % 45 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 4.6.Kurumsal Yönetim İlkelerine Biçimsel Uyum Derecesi

	Hiçbir beyan yok	Beyan var Cevap yok	Cevap var Uygun Değil	Beyan Cevaplar uygun	Σ
<i>Beklenen Uygun cevap +Uygunsuz cv.</i>	347	482	31	425	1285
Uygunluk Düzeyi %	--	--	--	425÷1285	=0.33
Dar Uyum	-	482	31	425	938
Dar Uyum Düzeyi %	--	--	--	425÷938	=0.45

İncelememiz sonuçlarına göre, Kurumsal Yönetim İlkelerine biçimsel genel uyum % 33 ve biçimsel dar uyum %45 düzeyinde bulunmuştur. Bununla birlikte bu uyum dereceleri Kurumsal Yönetim ilkeleri uyum beyanlarının doğru ve dürüst olduğunu ifade etmemektedir. Çünkü yapılan çalışma Kurumsal Yönetim İlkelerinin içerik olarak doğruluğu üzerine değil, biçimsel doğruluğunun tespitine yöneliktir.

SONUÇ

Bir işletmenin kontrol sisteminin önemli bir unsuru olan Kurumsal söz yasası sayesinde, muhasebeci mesleki faaliyetlerini hakkıyla yürütebilecektir. Kurumsal söz yasası, geleneksel şirket-içi kontrol mekanizmalarını, muhasebecilerin doğrudan ilgili oldukları konuları kapsadığı gibi kontrol, yönetim ve kurum performansının değerlendirilmesi konularını da kapsamaktadır. Bu nedenle Kurumsal söz yasası oluşturulurken muhasebeciye düşen role açıklık getirilmesi gerekmektedir. Muhasebeci, tıpkı CEO ve CFO gibi veya bunlardan biri olarak, kurumsal söz yasasının ortaya konuş ve uygulanış süreçlerine doğrudan dâhil olabilir. İç denetçide kurumsal etik sisteminin şirketin yönetsel risklerini minimize etmek konusunda ne kadar işlevsel olduğunu belirleyecektir (IFAC, İyi Uygulama Rehberi, 2006, 3) Türkiye uygulamasında Kurumsal Yönetim İlkelerinde genellikle, kurumun taşıdığı sorumluluklara vurgu yapıp kuruma karşı taşınan sorumluluklara ise yüzeysel olarak değinilmektedir. Kurumsal Yönetim İlkelerinde tespit edilen etiksel boşluklar şunlardır;

- a) Dünya ülkelerindeki kurumsal etik sistemi ile Kurumsal yönetim ilkeleri aynı şeyler değildir. Türkiye uygulamasında “Kurumsal Yönetim İlkeleri” kavramının ne adında nede içeriğinde etik bulunmamaktadır. Kaba bir ifade ile “meslek ahlak kuralları” yerine “meslek yönetim ilkeleri”nin kullanılması ne kadar doğru ise mevcut kurumsal yönetim ilkeleri de o derece doğru tanımlama ve içeriğe sahiptir.
- b) Diğer ülkelerdeki Kurumsal etik sisteminin özünde işletmede çalışan muhasebeciler ve işletme üst yönetimi varken, Türkiye uygulamasındaki KYİ’nde muhasebecilerin ve işletme üst yönetiminin konumu muallâktır. Bu alana ilişkin etiksel boşluklar bulunmaktadır

- c) Meslek odalarının ve meslek unvanlarının işlevsel olmaması; 3568 sayılı yasada muhasebe meslek faaliyetlerini, SM, SMMM ve YMM olarak **üçlü bir sistem** kabul edilmiştir. Ancak bugün gelinen noktada SM, SMMM odaları ve YMM odaları olmak üzere **ikili bir yapı** mevcuttur. İşletmelerde çalışan muhasebecilerin kendilerine ait meslek odalarının olmaması uluslar arası uygulamalar ile paralellik göstermemektedir.
- d) Kurumsal Yönetim İlkeleri uygulamasında SPK'nun talepleri ile İMKB nda holding işletmeleri SPK'nın talep ettiği bütün holding işletmeleri arasında **genel uygunluk düzeyi % 33** olup, Kurumsal Yönetim İlkelerini açıklayan holding işletmeleri arasında **dar uygunluk düzeyi % 45** olarak saptanmıştır. **Genel uygunluk düzeyinde 1285 sorudan 425 soruya** uygun cevap alınmıştır. **Dar uygunluk düzeyinde ise 938 sorudan 425 soruya** uygun cevap alınmıştır. Bu sonuç KYİ'nin biçimsel uyum düzeyinin düşük olduğunu göstermektedir.
- e) Kurumsal Yönetim ilkeleri uyum beyanında tespit edilen fakat biçimsel değerlendirmeye alınmayan eksikliklerde değerlendirmeye katılınca genel uygunluk ve dar uygunluk düzeyinin daha da aşağı düşeceği açıktır.

Kurumsal yönetim kavramı SPK'nın kurumsal yönetim ilkeleri uygulama anketinde şu şekilde tanımlanmaktadır.”***şirketlerin şeffaflık, adillik ve hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde faaliyet gösterebilmelerini sağlamaya yönelik, özellikle ABD’de yaşanan şirket skandalları sonrasında tüm dünyada gündeme gelen bir kavramdır” şeklinde tanımlanmaktadır***” (SPK; Kurumsal Yönetim İlkeleri Uygulama Anketi, 2004: 1). Oysa Gündeme gelen kurumsal yönetim ilkeleri olmayıp

kurumsal etik sistemidir. ABD’ de yaşanan şirket skandalları sonrasında dünyada gündeme gelen kurumsal yönetim kavramı olmayıp “Organizations Of Code Of Conduct” ya da “Organization's Code Of Ethics” kavramıdır. Kurumsal yönetim ilkeleri kavramının örgütün etik ilkeleri ile doğrudan ilişkisi olmayıp dolaylı bir ilişkisi vardır. İşletmenin etik kodları kurumsal yönetimden çok daha fazlasını ifade etmektedir.

a) Türkiye KYİ Uygulamasında Uluslar Arası Uygulamalardaki Kurumsal Etik Sistemi İle Karşılaştırıldığında Tespit Ettiğimiz Eksiklikler;

1- Kurumsal yönetim ilkeleri; gerek Türkçe karşılık, gerekse içerdiği değerler itibari ile “Organizations Code Of Ethics” kavramını karşılamaktan uzaktır.

2- Dünyada kurumsal etik değerler ile ilgili olarak gelişen eğilim kurumsal yönetim modeli olmayıp çalışanlar ve üst yönetimin etik değerlere bağlılık eğilimidir.

3- Uluslar arası uygulamalarda ekonomi kurumları kurumsal etik sistemi uygulamaları ile ilgili yol gösterici rehber çalışmalar ve firmalara yardımcı olacak kaynakları web sitelerinde yayınlamaktadırlar. Türkiye uygulamasında firmaların başvurabilecekleri ne bir temel kaynak nede birim bulunmaktadır.

4- Uluslar arası uygulamalarda firma çalışanlarının etik ikilem yada çatışmaları çözme yöntemi genel hatları ile verilmektedir. Oysa Türkiye KYİ uygulamasında çatışmaların çözümünün nasıl çözümleneceğine ilişkin bir rehber bulunmamaktadır.

5- Kurumsal etik değerlere bağlılık her yıl açıklanması gerektiren bir rapordur. Eğer açıklanmadı ise açıklanmama gerekçesi de her yıl açıklanması gereken bir durumdur. Türkiye uygulamasında KYİ

genellikle bir defa yayınlandıktan sonra diğer yıllarda genellikle güncellenmedikleri tespit edilmiştir.

6- Uluslar arası uygulamalarda kurumsal etik kontrol mekanizmaları gerek ekonomi kurumlarında gerekse işletmelerde bulunmaktadır. Türkiye uygulamasında kurumsal etik kontrol mekanizmaları yok denecek kadar azdır.

7- Uluslar arası uygulamalarda Kurumsal etik sistemleri; yönetim kurulu başkanı ile muhasebe yönetici ve muhasebe denetçilerinin kurumsal etik sistemine bağlı kalacaklarının kamuya karşı imzalı taahhüdünü ifade etmektedir. Türkiye uygulamasında ise, ne muhasebe yönetici ve denetçilerinin nede yönetim kurulu başkanının böyle bir taahhüdü bulunmaktadır.

8- Firmalarda etik eğitime ve iletişimine yer verilmemektedir. Oysa diğer ülke uygulamalarında etik eğitimi işletmede en alt düzeyde çalışandan en üst düzeydeki yönetim kurulu başkanına kadar etik eğitimi almaktadırlar.

b) KYİ Uygulamasında Bağımlı Muhasebecilerin Statüsü

Kurumsal etik değerlerin bu kadar önemli olmasının altında yatan yönetimin muhasebe yolsuzluklarıdır. Ve Bu yolsuzlukların önlenmesine karşı işletmelerde çalışan muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerinin mesleki bağımsızlığı yatmaktadır. Mesleki bağımsızlık ise yalnızca sözde ifadeleri değil, muhasebeciyi koruyacak, mesleki yargısını ve cesaretini güçlendirecek etiksel kontrol mekanizmalarını gerektirir. KYİ'nin diğer ülkelerdeki uygulamalarında, muhasebeciler önemli bir fonksiyon görürken, Türkiye uygulamasında henüz hak ettiği değeri görmemektedir. Bağımlı muhasebecilik kurumuna ilişkin etiksel boşluklar;

1.Meslek unvanlarının işlevsel olmaması;

Mesleki unvanlar uzun yıllar çalışmanın sonucunda bir yeterliliğe sahip olunmasıyla birlikte çalışarak elde edilmiş bu çalışmanın mesleki Unvanla taçlandırılmasıdır. Unvanlar, unvan vermeye yetkili mesleki kuruluşlar tarafından eğitim sürecinin sonucunda çeşitli testlerden geçirilerek yetkili organlar tarafından verilmektedir. İşletmede çalışan muhasebecilerin meslek unvanlarının kullanımının yasaklanması açıklandıkça tutarlı bir tarafı bulunmamaktadır. Kanımızca meslek unvanları işletmede çalışan muhasebecilere bu hakları kullandırılmış olsa idi mevcut muhasebe meslek unvanlarının işlevsizliği ve buna bağlı birçok sorun ortaya çıkacaktı. Bundan dolayı resmi ve resmi olmayan bir unvan olarak Bağımlı muhasebeci sıfatı kullanılmaktadır. Bağımlı yakıştırmaları Hangi mesleğe uygulanırsa uygulansın etiksel algılamalar üzerine olumsuz etkide bulunacağı ve etiksel yargılama yapmaktan uzaklaştıracağı açıktır. Ne kadar bağımlı doktor, bağımlı avukat, bağımlı mühendis tanımlaması gerçekçi olursa, bağımlı muhasebecisi de o kadar gerçekçi tanımlamadır. Bundan dolayı daha işlevsel meslek unvanlarına ihtiyaç bulunmaktadır.

Dünyanın hiçbir ülkesinde mesleki faaliyetin yapılma şeklini tanımlayan Bağımlı sıfatı kullanılmamakta olup, bu durum etiksel algılar ve yargılamalar üzerine otomatik olarak negatif etki edecektir. Bağımlılığın olduğu bir durumda ne ahlaki davranıştan nede etiksel karardan bahsedilebilir. Ahlaki yada etiksel bir karar için mesleki iradenin özerk olması esastır.

3568 sayılı meslek yasasının benimsediği meslek unvanları işlevsel değildir. Meslek unvanları, muhasebe faaliyetinin içeriğini değil daha ziyade bir danışmanlık (müşavir) pozisyonunu ifade etmektedir. Danışmanlık müessesinde ise karar verecek olan bizzat muhasebeci olmayıp mükellef ya da işletme yönetimidir ve muhasebecinin tavsiyesine uyup uymama özerkliğine sahipliği ifade etmektedir.

2- Muhasebecilerin gördüğü muhasebe fonksiyonuna göre işlevsel meslek odaları bulunmamaktadır.

Kendisine ait bürolarda muhasebe hizmeti verenler için; büro muhasebeci odaları, muhasebe yöneticileri için; muhasebe yönetici odaları, iç denetçiler için; iç denetçi odaları, kamu muhasebecileri için kamu muhasebecileri odası gibi işlevsel muhasebe meslek odaları Türkiye'de bulunmamaktadır.

3-İşlevsel meslek ahlak yasasının olmaması;

Ahlak çevresel ilişkileri düzenlemektedir. Muhasebe meslek ahlakı muhasebecinin çevresel ilişkilerini düzenlemektedir. Oysa büro muhasebecisinin mesleki çevresi ile muhasebe yöneticisinin, iç denetçinin, kamu muhasebecisinin, muhasebe öğretim üyelerinin mesleki çevreleri aynı değildir ve ayrı ahlaki düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır. Mevcut durum bütün muhasebeci gruplarını kapsayacak ne anlama geldiği belli olmayan, genel ifadeleri içeren, meslek ahlak kurallarının benimsenmesine yol açmaktadır. Bu kurallar mesleki kararların öznellik düzeyini yükselttiği gibi nesnellikten uzaklaştırmaktadır.

4- İşlevsel etiksel kontrol mekanizmalarının olmaması;

Etik kontrol mekanizmalarının bulunması muhasebeciyi, vereceği etiksel kararlarda destek olacağı gibi cesaretlendirecektir. Etiksel kontrol mekanizmalarının olmaması ise etiksel davranış için muhasebeciye destek sağlamayacağı gibi doğru davranışta bulunma cesaretini de kıracaktır. Çünkü etiksel davranış doğruluk ve dürüstlikle beraber cesareti gerektirir. Cesaret olmadan doğruluk ve dürüstlük bir sonuç doğurmamaktadır.

— Meslek odalarının etik kontrol mekanizmalarının olmaması;

— Ekonomi kurumlarının etik kontrol mekanizmalarının olmaması; SPK, Maliye Bakanlığı, Merkez Bankası, Hazine Müsteşarlığı ve başka ekonomi kurumlarının etik kontrol mekanizmasının olmaması.

5. Personel ahlak kurallarının kamuya açıklanmaması;

Firmalar çalışanlar için geliştirilen işyeri ahlak kurallarını daha çok örgütsel yapı içinde çalışanlara duyurmakta ya da imza karşılığı bildirmektedir. Bu kuralların kamuya duyurulmasından ise kaçınılmaktadır.

C) KYİ Uygulamasında SPK'nın Biçimsel Talepleri İle Holding İşletmelerin Bu Talepleri Karşılama Eksiklikler;

- 1- Kurumsal yönetim ilkelerinde, birden çok anlama gelecek ifadeler birçok yerde sıklıkla gereksiz yere kullanılarak asıl ifade edilmesi gerekenin üzeri bilerek ya da bilmeyerek örtülmektedir.
- 2- Kurumsal yönetim ilkelerinin hangi dönemi içerdiği konusunda beyanların çoğunda açıklama bulunmamaktadır.
- 3- Birçok beyanda bu raporların şirketin web sitesinde yayınlanmasına rağmen beyanın kimin tarafından yazıldığı anlaşılmamaktadır. Beyanın içeriğinden bu beyanların kurumun bir çalışanı tarafından hazırlandığı anlaşılmaktadır. Üst yönetim kurul başkanının açık onayı bulunmamaktadır.
- 4- Bir başlık altında verilmesi gereken bir cevap konu ile ilgisi olmayan başka bir başlıkta verilmiştir.
- 5- SPK'nın KYİ talepleri her maddede açık iken gereksiz yere SPK'nın düzenlemelerine atıf yapılarak cevaplar verilmektedir. Ya da

açıklanması gereken bir bilgi KYİ beyanında açıklanmayıp şirketin diğer raporları kaynak gösterilmektedir.

- 6- Şirketlerin web sayfalarında bulunması gereken KYİ beyanı okuyucunun kolayca görebileceği ya da bulabileceği yerlere yerleştirilmemiştir.
- 7- Gereksiz ayrıntılar içine cevaplar gömülü olup okuyucuda kafa karışıklığı yaratılmaktadır.
- 8- Bir bölümde verilen cevaplar ile diğer bölümde verilen cevaplar arasında tutarsızlıklara rastlanmıştır.
- 9- Karar vericinin kararını etkileyebilecek bazı önemli sorulara cevap verilmesinden kaçınma eğilimi yüksektir.

ÖNERİLER

Kurumsal Yönetim İlkeleri yerine Kurumsal Söz Yasası kavramı ve geliştirilmiş Kurumsal Söz Yasası Modeli EK II de sunulmuştur.

İşlevsel yeni meslek unvanları önerilmiştir. Bağımlı muhasebeci kavramı yerine daha işlevsel meslek unvanları kullanılabilir. Örneğin yaptıkları muhasebe hizmetinin şekline ve niteliğine uygun olarak, kendi bürosunda küçük ölçekli işletmelere muhasebe hizmeti sunan muhasebeciler için “Büro muhasebecisi” yada “mali müşavir” kavramı benimsenebilir. Çünkü büro muhasebecisinin çoğunlukla mali olayları, görme, takip etme, analiz ederek karar verme imkânı bulunmamaktadır. Büro muhasebecileri kendilerine sunulan belgeler üzerinden, mali olayı analiz etmekte ve kararlarını oluşturmaktadır. Müşterisinin kendisine sunduğu belgelerin doğruluğunu kontrol etme, mali olayların gerçekliği ve mali varlıkların gerçekten var olup olmadığını test etme imkânı bulunmamaktadır. Bunun nedenleri olarak büro muhasebecisinin zaman kısıtı, mekân kısıtı, müşteri sayısı kısıtı, rekabet kısıtı vb sayılabilir.

Bağımlı muhasebeci unvanı için; “Bilsaymen”, “Bilsayan”, “Bilsayders” unvanı benimsenebilir. İşletmede denetim faaliyetinde bulunanlar için; “Bilsay denetçisi” bağımsız denetçiler için ise “Bilsay Noteri” unvanları muhasebe toplumu tarafından genel kabul gördüğü takdirde kullanılabilir. Çünkü işletmede çalışan muhasebeciler çoğunlukla muhasebe fonksiyonlarının bütünü kullanmakta, mali olayı görebilme, analiz edebilme, değerlendirebilme, sayım yapabilme ve kontrol edebilme imkânları bakımından büro muhasebecilerinden ayrılmakta ve mesleki kararlarda daha etkin olmaktadır.

Bilsay noteri de tıpkı bir noterin, iki farklı şey arasındaki uyum beyanlarının birbirine uyumunun onanmasına tanıklık etme görevinde

olduğu gibi, işletmenin faaliyet sonuçları ile (finansal beyanlar) işletmede gerçekleşen mali olayların birbirine uyumunu ne düzeyde gerçekleşip gerçekleşmediğine incelemeye dayalı tanıklık ve bugularından elde ettiği sonucun beyanına dayalı kamu görevi bulunmaktadır.

Büro Tahsis Belgesi uygulamasının sona erdirilmesi; Büro tahsis belgesi uygulaması mesleğın gelişimine, itibarının düşürölmesine ve çıkar ilişkisi vb ilişki yaratabileceğinden etik davranışlar üzerine açık bir tehlike oluşturmaktadır.

Etik kontrol mekanizmalarının gerekliliği; Ekonomi kurumlarının, Kurumsal söz yasalarına ve etiksel kontrol mekanizmalarına sahip olmaları gereklidir. Ayrıca her bir kurumun kendi personeline etik eğitimi verilmesi ve etik iletişimini desteklemeleri gerekmektedir.

Etik eğitim ve etik iletişim gerekliliği; IFAC etik eğitim çerçevesine göre muhasebe öğrencilerine etik eğitime lisans düzeyinde verilmeye başlanması gerekmekte olup, etik eğitim süreci hayat boyu devam etmesi gerekmektedir. Buna dönük olmak üzere üniversitelerde lisans düzeyindeki muhasebe öğrencilerine ve yüksek lisans öğrencilerine, muhasebe etiği dersinin müfredata konması gerekmektedir.

İşletmede çalışan muhasebeciler; muhasebede yapılması gereken bütün muhasebe fonsiyonları kullanmaktadırlar. Ancak mesleki faaliyetlerin yönetiminde hak ettikleri ilgiyi görmedikleri gibi etkinde değillerdir. Bunda bu alanda yeterince çalışma yapılmamasının katkısı da az değildir. Bu alanda yapılacak çalışmalar meslek bilincinin oluşmasına katkı sağlayacağı gibi mesleğın özerkliğın önünüde açacaktır.

KAYNAKÇA

AICPA

"Management Antifraud Programs And Controls" Excerpted From
Statement On Auditing Standards, N. 99, 2002

AICPA

"Decision Tree", Amerikan Institute of Certificated pupic Accountant, 2002

AKAAH İshmael p

*"Influence Of Deontological And Teleological Factors On Research Ethics
Eveluations"* Journal Of Business Research, 39, 1997

AKDOĞAN Nalan Ve TENKER Nejat

Finansal Tablolar Ve Mali Analiz Teknikleri, Mart 1997

AKERS D. Michael and GIACOMINO Don E

" Ethics And The Accountants Code Of Ethics" The Journal Of Applied
Business Research, Volume 16 Number 3, 2000

AKSOY Tamer

Tüm Yönleriyle Denetim, Yetkin Yayınları, 2006

ALEJO Jose G. Sison

*" Integrated Risk Management And Global Business Introduction To Virtue
Ethics"*, Blacksaacademy, December, 2002.

APAK Talha

*"Muhasebe Meslek Mensupları (SM, SMMM) Anketi Üzerine Bir
Değerlendirme"* Alomaliye.Com, 17 Ağustos 2006

ARIKAN Yahya

Meslek Mevzuatı, İSMMMO Mevzuat Serisi 1, 2006

ARTHUR A

"A True Account" Accounting Forum, 28, 2004

BANKS Sarah

"Code Of Ethics And Ethical Conduct", Public Money& Management, January-March, 1998

BARTLETT Dean

"Management And Business Ethics: A Critique And Integration Of Ethical Decision Making Models" British Journal Of Management, Vol 14, 2003

BAYIRLI Rıdvan

"Yaratıcı Muhasebe, Etik, Firma Değeri Ve Örnek Bir Uygulama, Gazi Üniversitesi, Doktora Tezi, Ankara- 2006

BELAL Ataur Rahman

" Stakeholder Accountability Or Stakeholder: A Review Of Uk Firms' Social And Ethical Accounting, Auditing And Reporting (Seaar) Practices" Corporate Social Responsibility And Environment Management, 9, 2002

BEU Daniella Ve BUCKLEY M. Ronald

"The Hypothesized Relationship Between Accountability End Ethical Behavior" Journal Of Business Ethics, 34, 2001

BİRGİLİ Erhan Ve TUNAHAN Hakan

"Hileli Finansal Raporlama Veya Pandoranın Açılan Kutusu"1. Uluslar Arası İş Ve Meslek Ahlak Kongresi, Eylül 2003

BOURGUIGNON Annick

"Management Accounting And Value Creation: The Profit And Loss Of Reification" Critical Perspectives On Accounting, 16, 2005

BRIAN J. Farrell Ve DEIRDRE M.Cobbin

" Global Harmonisation Of The Professional Behaviour Of Accountants" Business Ethics: A European Review, 2001

BROADBENT J.

"The Gendered Nature Of "Accounting Logic" Pointers To An Accounting That Encompasses Multiple Values" Critical Perspectives On Accounting, 9, 1998

BRUCE Robert

"The Diverse Roles Of Professional Accountants In Business", IFAC, 2006

Borrie Gordon

"Blowing the whistle: business ethics and accountability" the political quarterly publishing, 1996

BURKE Edward J.

"Objektivty And Accounting" The Accounting Review, October 1964

BÜKEN N. Örnek ve BÜKEN Erhan

*"Nedir Şu Tıp Etiği Dedikler"*i, Sted 2002,Cilt 11, Sayı 1

CARPENTER Tina D. Ve REIMERS Janr L.

" Unethical And Fraudulent Financial Reporting: Applying The Theory Of Planned Behavior" Journal Of Business Ethics, 60, 2005

CARROLL R. F.

" *The Integrity Factor-Critical To Accounting Education*" Teaching Business Ethics, 2, 1998

CEMALCİLER Özgül

Muhasebe Teori Ve Uygulamaları, Eskişehir 1972

CEVİZCİ Ahmet

Etiğe Giriş, Paradigma Yayınları, İstanbul, Ocak 2002

CEYLAN Yasin

"*Din Ve Ahlak*" Doğu Batı Düşünce Dergisi, Sayı 4, 1998

CHAMBERS R. J.

" *A Matter Of Principle*" Aaccounting Review, Vol 41, Issua 3, Jul 1966

CHEN T.Y. Theodore: "*Ethics Control Mecanisms: A Comperative Observation Of Hong Kong Companies*" Journal Of Business Ethics, 30, 2001

CMA- CANADA

"*İmplementing Ethics Strategies Within Organizations*" The Society Of Management Accountants Of Canada, 1999

CMA-USA

"*Standart Of Ethical Conduct*" Management Accountant, 77, 1995

COHEN Jeffrey R., PANT Laurie Ve SHARP Davit J

"*Measuring The Ethical Awareness And Ethical Orientation Of Canadian Auditors*" Behavioral Research In Accounting, Volume 8, 1996

COHEN Jeffrey R., PANT W Laurie, Sharp David J.

"*An Examination Of Differences In Ethical Decision- Making*" Journal Of Business Ethics, 30, 2001

COLE Dennis, SİRGY M., Joseph ve BİRD Monroe Murphy

" How Do Managers Make Teleolojical Evaluations In Ethical Dilemmas?" Journal Of Business Ethics ,26, 2000

COLLE De Simone Ve GONELLA Claudia

" *The Social And Ethical Alchemy: An İntegrative Approach To Social And Ethical Accountability*" Blackwell Publisher, January 2002

COŞKUN Aslan

"*Uluslar Arası Denetim Standartları Etik*"I Uluslar Arası Muhasebe Denetim Sempozyumu, 2005

COTTELL Philip G. Ve PERLİN Terry M.

Accounting Ethics, Quorum Boks, London, 1990

COY D., FISCHER Mary ve GORDON Teresa

" *Public Accountability: A New Paradigm For College And University Annual Reports*" Critikal Perspective On Accounting, 12, 2001.

Çukacı Yusuf c.

"kamuyu aydınlatmada muhasebe meslek elemanının etik anlayışı ve İzmir ilinde bir uyf-gulama" dokuz eylül üniversitesi, sosyal bilimler enstitüsü dergisi, cilt 8, sayı 1, 2006

D'AQUİLA Jill M.

"*Financial Accountants' Perceptions Of Manegement's Ethical Standarts*" Journal Of Business Ethics, 3, 2001.

DAVISON Robert M.

"Professional Ethics In Information Systems: A Personal Perspective"

Communications of the Association For Information Systems, Volume 3, April
– 2000

Davidson Ryan, GOODWIN-Steward JENNY, Kent Pamela

"internal governance structure and earning management", Accounting and
Finance, 45, 2005

DECHOW Patricia M. Ve SPINNER Douglas J.

*"Earning Manegement; Reconciling The View Of Accounting Academics,
Practitioners, And Regulators"* Accounting Horizons, June -2000

DUNN John, MCKERNAN John, O'DONNEL Patrick.

*"Moral Reasoning And The Accountant Rules And Principles"*The Association
Of Chartered Certified Accountants Educational Trust, London- 2003

ETHICS RESOURCE CENTER

"A Guide To Devoloping Your Organization's Code Of Ethics" Code Of Ethics
Toolkit, 2001.

FINN W. Ve LAMPE C.James: *"A model of auditors' ethical decision*

process", auditing: a journal of practice & theory vol 11, supplement 1992

FLANAGAN Jack: *"An Ethical Approach To The Teaching Of Accounting
Theory"* Son Erişim tarihi05.09.2006

<http://Www.Utas.Edu.Au/Accg/Conflanagan%2>

GAA James

Special Issue On Accounting Ethics" Business Ethics Quarterly, Volume 14,
Issue 3, 2004

GATES Jacquelyn B.

"The Ethics Commitment Process: Sustainability Through Value- Based Ethics" Business And Society Review, 109:4, 2004

Gaumnitz R. Bruce Ve LERE C. John

"Code Of Ethics With Impact" The CPA Journal, Mayıs- 2004

GILBERTSON David L. and HERRON Terri L.

"Ethical Prinsiples Vs. Erhical Rules: The Moderating Efect Of Moral Devolopment On Audit Independence Judgments" Business Ethics Quarterly, Volume 14, İssue 3, 2004

GÜRİZ Adnan

Hukuk Felsefesi, Ankara- 2003

Gökçen Hadi

Yönetim Bilgi Sistemleri, Ankara- 2002

Haigh Matthlew

"Social İnverstment: Subjectivism, Sublation And The More Elevation Of Success", Critical Perspective On Accounting, 2006

Hirsch Ernst

Hukuk Felsefesi Ve Hukuk Sosyolojisi Dersleri, Çeviren: Baran Selçuk, 1996-Ankara

HOLT Andrew Ve ECCLES Timothy

"Accounting Practice İn The Post Enron Ethics" Business Ethics, 290, 2000

HOMBURGER H. Richard

"Measurement İn Accounting" Accounting Review, Vol 36 İssue 1, 1961

<http://en.wikipedia.org/E>

<http://ethics.lit.edu/codecode.html>, 2006

http://ethics.lit.edu/codes/writing_a_code.html

http://tr.wikipedia.org/wiki/Normatif_Etik

<http://vodafone.com/article/0,3029>

<http://www.alarko.com.tr/kurumsal.htm> En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

<http://www.doganholding.com.tr/kurumsal/index.asp> En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

<http://www.dyh.com.tr/tr/download/dyh%20kurumsal%20y%C3%B6netim%20uyum%20raporu.pdf> En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

http://www.efesinvest.com/yatirimci_iliskileri/kurumsal_yonetim_beyani.aspx En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

http://www.globalyatirim.com.tr/images/pdf/spk_kurumsal%20yonetim%20raporu_30aug05.pdf En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

<http://www.griffith.edu.au/school/gbs/afe/sdf>

http://www.ihlas.com.tr/ihlas_holding/content/documents/IH%202005%20KURUMSAL%20UYUM%20RAPORU.pdf En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

http://www.koc.com.tr/images/pdf/corp_gov_align_report.pdf En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

<http://www.mazharzorlu.com.tr/pdf/MZH%20KURUMSAL%20YÖNETİM%20ÖLÇELERİ%20UYUM%20RAPORU.pdf> (Link Var Ancak Uyum Raporu Mevcut Değil, En Son Erişim 01.11.2006)

<http://www.Netholding.Com/Netholdingpdf/Kurumsal%20yonetim%20ilkeleri%20uyum%20raporu.Pdf> En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

http://www.Sabanci.Com/Yi_Kurumsal_Yonetim.Asp En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

http://www.Spk.Gov.Tr/Ofd/Kurumsalyonetim/Kurumsal_Yonetim_Ilkeleri_Uyum_Raporu.Pdf

http://www.Yazicilarholding.Com/Tr/Financials/YAZIC_Kurumsal_Yonetim_Uyum_Raporu_2005.Pdf En Son Erişim Tarihi 01.11.2006

IFAC

"Code of ethics for Professional accountants" 2005, <http://www.ifac.org/Ethics/>

IFAC

"Approaches To Developing And Maintining Professional Values, Ethics And Attituedes" 2006, <http://www.iasplus.com/ifac/0609iepsedethics.pdf>

IFAC

"Guidance for the development of a code of corporate conduct" 2006, <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0053>

IIA

"What is Internal Aauditing" Institute of Internal Auditors, 2004, http://www.louisvilleky.gov/NR/rdonlyres/8804149F-7E35-4DA1-A1B6-E0CCF6820C6E/0/Frequently_Asked_Questions.pdf

IMA

" Statment Of Ethical Professional Practice", Institute of manegement accountant, 2006

IRVING Dianne N.

"Quality Assurance Auditors: How To Survive Between A Rock And A Hard Place" Lifeissues.Net: Clear Thinking About Crucial Issues, 2005

İRA Nejat Ve YILMAZ İhsan

"Örgüt Kültürü Bağlamında Sosyal Sermaye Ve Etik" . Uluslar Arası İş Ve Meslek Ahlak Kongresi, Eylül- 2003

KARAYALÇIN Yaşar

Muhasebe Hukuku,Banka Ve Ticaret Hukuk Araştırma Enstitüsü, Ankara - 1988

KAREN E. Stohr

"Virtue Ethics And Kant's Cold-Hearted Benefactor", The Journal Of Value Inquire, 36: 187- 204, 2002

KAYACAN Murat

"Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları Ve Etik Değerler" I Uluslar Arası Muhasebe Denetim Sempozyumu, 2005

KEİM Mary Thomas And GRANT C. Terry

"To Tell Or Not To Tell An Auditing Case In Ethical Decision Making And Conflict Resolution" , Issues In Accounting Education, Vol,18 No,4, 2003

KIREL Çiğdem

"Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi Ve Bir Uygulama Çalışması"
"T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları; No.1211, Eskişehir, 2000

KLEYN- Higgs Nicola and KAPELIANİS Dimitri

"the role of Professional codes in regulating ethical conduct" , Business ethics, 19, 1999

KRUMMECK Steve

"The Role Of Ethics In Fraud Prevention: A Practitioner's Perspective A European Review", Business Ethics, Volume9 Number 4 October, 2000

KLEYN Nicole Higgs Ve KAPELIANIS Dimitri: *"The Role Of Professional Codes In Regulating Ethical Conduct"* Business Ethics 19, 1999.

KOÇ İlhami: *"Kurumsal Yönetim"* <http://www.tkyd.org/ayinkonugu.asp>, 2006

LANGENDERFER Q Harold Ve ROCKNESS Joanne W.: *"Integrating Ethics Into The Accounting Curriculum: Issues, Problems And Solutions"*, Issue In Accounting Educating, Vol.1 No 1, 1989

LOEB Stephen E.

"Teaching Students Accounting Ethics: Some Crucial Issues" Issues In Accounting Education, 2001

MCPHAİL Ken

"The Threat Of Ethical Accountants: An Application Of Foucault's Concept Of Ethics To Accounting Education And Some Thoughts On Ethically Educating For The Other", Critical Perspective On Accounting, 10, 1999

MELÉ Domènec

"Ethical Education In Accounting: Integrating Rules, Values And Virtues" Journal Of Business Ethics, 57, 2005

MELÉ Domènec, DEBELJUH Patricia and ARRUDA M. Cecilia

"Corporate Ethical Policies In Large Corporations In Argentina, Brazil And Spain" [Journal of Business Ethics](http://www.tkyd.org/ayinkonugu.asp), December 2005

MELIS Andrea

"Critical Issues On The Enforcement Of The "True And Fair View" Accounting Principle. Learning From Parmalat..." Corporate Ownership & Control, Volume 2.Issue2, 2005

MERCER Molly

"How Do Investor Assess The Credibility Of Management Disclosures"
Accounting Horizons, September- 2004

MICHAEL K. Shaub

"A Case For Updating Management Accountant's Ethical Standarts",
Managerial Auditing Journal, 30, 1992

MILLER Paul B.W. and BAHNSON Paul R

"Quality Financial Reporting: Why You Need It And How To Implement It"
Corporate Accounting And Finance, Ağust- 1999

MILLER William

"Implementing An Organizational Code Of Ethics", International Business Ethics, 2004

MINTZ Stevan M.

"Virtue Ehtik And Accounting Education" Issues In Accounting Education, Vol 10, Issue2, 1995

NADI Chlala Ve ALINE Girard

"Preparing Management Reports" CMA Magazine, Sayı 3, 1993

NAVRAN Frank

"Devoloping A Code Of Conduct For A Corporate Board Of Director: A Roadmap" Ethics Resource Center, 2002

OLSON Andrew

"Authoring A Code Of Ethics" , ethics.iit.edu/codes/Writing_A_Code.html

ORTEGA William R.

"Maynard Manufacturing" *An Analysis Of Gaap-Based* Strategic Finance, July- 2003.

ÖZGENER Şevki

İş Ahlakının Temelleri, Nobel Yayın Dağıtım, 2004

ÖZLEM Doğan

Etik-Ahlak Felsefesi, İnkilap, 2004

PALEY John: "*Virtues Of Autonomy: The Kantian Ethics Of Care*" Nursing Philosophy, 2002

PARFET William U.

"*Accounting Subjectivity And Earnings Management....*", Accounting Horizon, December- 2000

PİEPER Annemarie**Çevirenler ATAYMAN Veysel, SEZER Gönül**

Etİge Giriş, Ayrıntı Yayınları, 1999

PİKE Marcela Espinosa

"*Business Ethics And Accounting Information. An Analysis Of The Spanish Code Of Best Practice*" Journal Of Business Ethics, 22, 1999

REYNOLDS Mary Ann

"*Professionalism, Ethical Codes And The İnternal Auditor: A Moral Argumant*" Business Ethics, 24, 2000

REZAEE Zabihollah

"Causes, Consequences, And Deterrence Of Financial Statement Fraud",
Critical Perspectives On Accounting, December -2002

ROXAS L. Maria Ve STONEBACK Y.Jane

*" An Investigation Of The Ethical Decision-Making Process Across Varying
Culteres"*, nternational Journal Of Accounting, Vol 32, No. 4, 1997

SAWERS Kimberley M.

"Choice Avoidince İn Manegeral Accounting Decisions" Doctor of philosophy,
Universty Of Washington, 2002

SAYGILIOĞLU Nevzat: Vergi Hukukunda Yorum, Ankara-1987**SCHWEİKART James A.**

"Cognitive- Contingency Theory And The Study Of Ethics İn Accounting",
Journal Of Business Ethics, 11, 1992

SENEMOĞLU Nuray

Gelişim Öğrenme Ve Öğretim, Özen Matbaası, Ankara- 1998

SEVİLENGÜL Orhan

Genel Muhasebe, Ankara -1997

SHAFER William E.

*"Qualitative Financial Statement Disclosures Legal And Ethical
Considerations"*, Business Ethics Quarterly, Volume 14, issue 3, 2004

SHAFER William E.

*"Effect Of Materiality, Risk And Ethical Perceptions On Fraudlent Erorting By
Financial Executive"*, Journal Of Business Ethic, 38, 2002

SHAFER Williem E.

"Ethical Pressure, Organizational-Professional Conflict, And Related Work Outcomes Among Management Accountants" Journal Of Business Ethics, 38, 2002

SHAPEERO Mike, CHYE Koh Hian, KILLOUGH Larry N.

"Underreporting And Premature Sign-Off In Public Accounting" Managerial Auditing Journal, 18, 6/7, 2003

SPK

"Kurumsal Yönetim İlkeleri Uygulama Anketi" 2004.

http://www.tkyd.org/docs/kurumsal_yonetim_anketi_sonuclari.pdf

Steward David

Business Ethics, New York, Mc Grow Hill, 1996

SULLIVAN Gene R.

"Enhancing Public Trust In The Accounting Profession Using Professional Judgment Rather Than Personal Judgment In Resolving Accounting Ethics Dilemmas" Regent Universty, April - 2004.

TEPE Harun

"Bir Felsefe Dalı Olarak Etik Kavramı Tarihçesi Ve Günümüzde Etik", Doğu Batı Düşünce Dergisi, Sayı 4 1998

THOMAS D. Fields, LYS Thomas Z. , VINSENT Linda

"Emprical Research On Accounting Choice", Journal Of Accounting And Economics, 31, 2001

THOMAS W. Dunfee And WERHANE Patrica

"Report On Business Ethics In North Amerika", Journal Of Buseness Ethics, 16, 1997

TİMOTHY A. And REDMER O.

"An Introduction To Accounting And Finance: Text And Cases", 1999 Online Kitap.

Topakkaya Arslan

" Kant'ın Ahlak(İliğ)İn Metafiziği Adlı Yapıtında Etiğin Temellendirilmesi" Doğu Batı Düşünce Dergisi, Sayı 4 1998

Türk Zeynep

Muhasebe Meslek Ahlakı, Nobel Kitapevi, Adana- 2004

VALENTİNE Sean, FLEİCHMAN Gary

"Ethical Reasoning İn An Equitable Relief Innocent Spouse Context" Journal Of Business Ethics, 45, 2003

VERSCHOOR Curtis C

"IMA İssues New Ethics Guidance" Strategic Finance, October 2005.

WILLİAMS Paul F.

Accounting And The Moral Order: Justice, Accounting, And Legitimate Moral Authority" Accounting and the public interest, April, 2, 2002

WOJDAK Joseph F.

" Level Of Objectivity İn The Accounting Process" The Accounting Review, January 1970.

YEŞİLYAPRAK Binnur

Gelişim Ve Öğrenme Psikolojisi, Altıncı Baskı, Pegem Yayıncılık,2004

YILANCI Münevver

İç Denetim, Eskişehir- 2003

EKLER

EK-1: HOLDİNG İŞLETMELERİNİN KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ UYUM BEYANLARININ SPK'NIN KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİYLE KARŞILAŞTIRMA SONUÇLARI

1. Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyum Beyanı; 1.1. Bu bölümde söz konusu faaliyet döneminde Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanan Kurumsal Yönetim ilkelerinde yer alan prensiplerin uygulanıp uygulanmadığına ilişkin bir beyana yer verilecek, **1.2** uygulanmayan hususlar, gerekçeleri ve bundan kaynaklanan çıkar çatışmalar açıklanacaktır. **1.3** Aynı şekilde bu bölümde dönem içinde Kurumsal Yönetim ilkelerine uyum konusunda yapılmış olan çalışmalar ile ilgili bilgiler de yer alacaktır.

1	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
1.1	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

2	ALO	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
1.2	00	0	00	00	00	0	00	00	0	00	00	00

3	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
1.3	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

2. Pay Sahipleri İle İlişkiler Birimi; 2.1. Bu bölümde pay sahipleri ile ilişkiler biriminin oluşturulup oluşturulmadığı belirtilecektir. **2.2.** Birim oluşturulmuşsa, birimin başkanı ve birim personelinin isimleri, iletişim bilgileri, **2.3.** dönem içinde birimin yürüttüğü başlıca faaliyetler, **2.4.** dönem içinde birime yapılan başvuru ve yatırımcılara verilen yanıt sayısı açıklanacaktır. **2.5.** Birim oluşturulmamışsa bunun makul gerekçeleri açıklanacaktır.

4	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
2.1.	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

5	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
2.2	00	0	00	1	1	0	1	1	0	1	1	1

6	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
2.3.	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

7	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
2.4.	00	0	00	00	00	0	1	00	0	00	1	1

8	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
2.5.	00	0	X	X	X	0	X	X	0	X	X	X

3. Pay Sahiplerinin Bilgi Edinme Haklarının Kullanımı; **3.1.** Bu bölümde, dönem içinde pay sahiplerinin şirketten bilgi taleplerine ilişkin sayı ve içerik konusunda kısa bilgi yer alacak, **3.2.** ayrıca pay sahiplerinin bilgi taleplerinin nasıl değerlendirildiği, **3.3.** pay sahipliği haklarının kullanımını etkileyecek gelişmelerle ilgili olarak elektronik ortamın duyuru aracı olarak hangi etkinlikte kullanıldığı, **3.4.** bu gelişmelerin ne şekilde yatırımcılara duyurulduğu açıklanacaktır. **3.5.** Ayrıca, ana sözleşmede özel denetçi atanması talebinin bireysel bir hak olarak düzenlenip düzenlenmediği, **3.6.** dönem içinde özel denetçi tayini talebinin olup olmadığı ve bunun ne şekilde sonuçlandığı belirtilecektir.

9	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
3.1.	00	0	1	00	00	0	1	00	0	1	1	00

10	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
3.2.	00	0	00	1	1	0	1	1	0	1	00	1

11	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
3.3.	00	0	00	1	00	0	1	1	0	00	00	1

12	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
3.4.	00	0	00	1	00	0	1	1	0	00	00	1

13	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.	NT	SA	YZR
3.5.	00	0	000	000	000	0	1	000	0	000	000	000

14	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
3.6.	00	0	00	00	00	0	1	1	0	1	00	00

4. Genel Kurul Bilgileri; **4.1.** Bu bölümde, dönem içinde gerçekleştirilen genel kurullar, genel kurulun nasıl bir katılım ile toplandığı (toplantı nisapları, menfaat sahipleri ile medyanın toplantılara katılıp katılmadığı), **4.2.** bu toplantılara ne şekilde davet yapıldığı, **4.3.** nama yazılı pay sahiplerinin genel kurula katılımını teminen pay defterine kayıt için nasıl bir sürenin öngörülmüş olduğu, **4.4.** böyle bir süre öngörülmüş ise bunun gerekçesi, **4.5.** genel kurul öncesi ne tür bilgilerin nerelerde pay sahiplerine duyurulduğu, **4.6.** genel kurulda pay sahiplerinin soru sorma haklarını kullanıp kullanmadığı, **4.7.**

kullanılmış ise, bu sorulara cevap verilip verilmediği **4.8.** pay sahipleri tarafından öneri verilip verilmediği, **4.9.** verilmiş ise bu önerilerin nasıl sonuçlandırıldığı, **4.10.** bölünme, önemli tutarda malvarlığı satımı, alımı, kiralanması gibi önemli nitelikteki kararların genel kurul tarafından alınması konusunda ana sözleşmeye hüküm konulup konulmadığı, **4.11.** konulmamış ise bunun gerekçesi, genel kurula katılımın kolaylaştırılması amacıyla neler yapıldığı, genel kurul tutanaklarının nerelerde sürekli pay sahiplerine açık tutulduğu bilgilerine yer verilecektir.

15	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.1	00	0	1	1	00	0	1	1	0	1	00	1

16	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.2	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

17	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.3	00	0	1	00	1	0	00	1	0	00	00	1

18	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.4	00	0	X	00	X	0	00	X	0	00	00	X

19	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.5	00	0	1	00	1	0	00	1	0	1	1	1

20	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.6	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	00	1

21	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.7	00	0	1	1	1	0	X	1	0	1	00	1

22	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.8	00	0	00	00	1	0	00	1	0	00	00	1

23	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.9	00	0	00	00	X	0	00	1	0	X	00	X

24	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.10	00	0	000	000	000	0	000	0	0	000	00	000

25	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
4.11	00	0	00	00	000	0	1	1	0	1	00	1

5. Oy Hakları ve Azınlık Hakları; 5.1. Bu bölümde oy hakkında imtiyaz olup olmadığı, **5.2.** varsa açıklaması ve ne şekilde kullanıldığının belirtilmesi, **5.3.** şirketle hâkimiyet ilişkisini de getirmesi kaydıyla, karşılıklı iştirak içinde olan şirketlerin genel kurulda oy kullanıp kullanmadığı, **5.4.** azınlık paylarının yönetimde temsil edilip edilmediği ve **5.5.** şirketin birikimli oy kullanma yöntemine yer verip vermediği hususları açıklanacaktır.

26	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
5.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

27	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
5.2	00	0	X	000	1	0	X	00	0	X	X	X

28	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
5.3	00	0	1	1	00	0	000	00	0	00	00	1

29	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
5.4	00	0	1	00	00	0	000	00	0	00	000	000

30	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
5.5	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	00	00

6. Kar Dağıtım Politikası ve Kar Dağıtım Zamanı; 6.1. Bu bölümde, şirketin karına katılım konusunda imtiyaz olup olmadığı, **6.2.** varsa ne şekilde bir imtiyaz tanındığının belirtilmesi, **6.3.** şirketin kamuya açıkladığı bir kar dağıtım politikası olup olmadığı, **6.4.** varsa buna ilişkin bilgi ile bu politikanın genel kurulda pay sahiplerinin bilgisine sunulup sunulmadığı, **6.5.** yoksa buna ilişkin gerekçe, kar dağıtımının yasal süreler içinde gerçekleşip gerçekleşmediği, **6.6.** kar dağıtımı yasal süre içinde gerçekleştirilmemişse bunlara ilişkin gerekçeler ile karşılaşılan hukuki sonuçlar açıklanacaktır.

31	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
6.1	00	0	00	1	1	0	1	00	0	1	1	1

32	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
6.2	00	0	00	X	X	0	X	00	0	X	00	X

33	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
6.3	00	0	1	1	00	0	1	1	0	1	1	1

34	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
6.4	00	0	00	00	00	0	1	00	0	00	1	1

35	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
6.5	00	0	00	00	00	0	X	00	0	00	X	X

36	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
6.6	00	0	00	1	00	0	00	1	0	00	X	X

7. Payların Devri; 7.1. Bu bölümde şirket esas sözleşmesinde pay devrini kısıtlayan hükümler olup olmadığı, **7.2.** varsa bunlara ilişkin bilgi ve gerekçeler yer alacaktır.

37	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
7.1	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

38	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
7.2	00	0	X	1	X	0	1	X	0	X	X	1

8. Şirket Bilgilendirme Politikası; 8.1. Bu bölümde şirket Kurumsal Yönetim ilkeleri II. Bölüm madde 1.2.2.'de belirtildiği şekilde bilgilendirme politikası oluşturulmuşsa bu politika, **8.2.** şirket bilgilendirme politikası oluşturulmamış veya oluşturulmuş ancak kamuya duyurulmamışsa bunun gerekçeleri açıklanacaktır. **8.3.** Bilgilendirme politikasının yürütülmesi ile sorumlu olan kişilerin isimleri ve görevleri de bu kapsamda açıklanacaktır.

39	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
8.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	00	00

40	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
8.2	0	0	X	X	X	0	X	00	0	00	00	00

41	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
8.3	00	0	00	00	1	0	1	00	0	00	1	00

9. Özel Durum Açıklamalar; 9.1. Bu bölümde, yıl içinde SPK düzenlemeleri uyarınca yapılan özel durum açıklamalarının sayısına, yapılan özel durum açıklamalarının kaç tanesi için SPK veya İMKB tarafından ek açıklama istendiği bilgisine, **9.2.** şirket hisse senetlerinin yurt dışı borsalarda kote olması durumunda bu borsalarda yapılan özel durum açıklaması sayısına ve **9.3.** bu özel durumların yurt içinde de açıklanıp açıklanmadığı bilgisine, **9.4.** özel durumların zamanında açıklanmamış olması halinde bunun gerekçesine, **9.5** ayrıca SPK tarafından özel durum açıklamalarının zamanında yapılmaması nedeniyle uygulanan yaptırımlara yer verilecektir.

42	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
9.1	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

43	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
9.2	00	0	1	1	00	0	00	1	0	00	00	1

44	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
9.3	00	0	X	1	X	0	X	0	0	X	00	1

45	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
9.4	00	0	1	X	1	0	1	X	0	X	X	X

46	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
9.5	00	0	1	00	1	0	1	1	0	1	1	00

10. Şirket internet Sitesi ve içeriği; 10.1. Bu bölümde şirket internet sitesi bulunup bulunmadığına, internet sitesinin adresine, internet sitesinde SPK Kurumsal Yönetim ilkeleri II. Bölüm madde 1.11.5'te sayılan bilgilere yer verilip verilmediğine, **10.2** internet sitesi bulunmuyorsa veya internet sitesi olmakla beraber madde 1.11.5'te sayılan hususlara yer verilmiyorsa bunun gerekçesi açıklanacaktır.

47	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
10.1	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

48	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
10.2	0	0	X	X	X	0	X	X	0	X	X	X

11. Gerçek Kişi Nihai Hâkim Pay Sahibi/Sahiplerinin Açıklanması; 11.1. Bu bölümde şirketin gerçek kişi nihai hâkim pay sahibi/sahiplerinin dolaylı ve karşılıklı iştirak ilişkilerinden arındırılmak suretiyle kamuya açıklanıp açıklanmadığı, **11.2** açıklanmamışsa gerekçesi hakkında bilgilere yer verilecektir.

49	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
11.1	00	1	1	000	1	0	000	0	0	000	000	1

50	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
11.2	00	X	X	00	1	0	00	00	0	00	X	X

12. içeriden Öğrenebilecek Durumda Olan Kişilerin Kamuya Duyurulması; **12.1** Bu bölümde içeriden öğrenebilecek durumda olan kişilerin listesinin kamuya duyurulup duyurulmadığı, **12.2.** duyurulmuş ise bu bölümde tekrar yer verilmesi, **12.3.** duyurulmamış ise nedeni hakkında açıklamaya yer verilecektir.

51	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
12.1	00	0	1	1	000	0	1	1	0	000	1	1

52	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
12.2	00	0	1	1	1	0	1	1	0	00	00	1

53	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
12.3	00	0	X	X	X	0	X	X	00	00	00	X

13. Menfaat Sahiplerinin Bilgilendirilmesi; **13.1.** Bu bölümde şirket ile ilgili menfaat sahiplerinin kendilerini ilgilendiren hususlarda bilgilendirilip bilgilendirilmedikleri, **13.2** bilgilendiriliyorsa yöntemleri (toplantılara katılım vb.), **13.3.** bilgilendirilmiyorsa nedenleri hakkında açıklamaya yer verilecektir.

54	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
13.1	00	0	1	1	1	0	1	1	0	1	1	1

55	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
13.2	00	0	1	1	1	0	1	1	0	00	1	1

56	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
13.3	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X

14. Menfaat Sahiplerinin Yönetime Katılımı; **14.1.** Bu bölümde menfaat sahiplerinin yönetime katılımı konusunda ne gibi çalışmaların yapıldığı, **14.2.** menfaat sahiplerinin yönetime katılımı konusunda bir model oluşturulup oluşturulmadığı, **14.3.** oluşturulmuş ise nasıl bir katılım sağlandığı hakkında açıklamalara yer verilecektir.

57	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
14.1	00	0	1	1	000	0	0	000	0	1	1	1

58	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
14.2	00	0	1	1	00	0	1	00	0	00	1	00

59	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
14.3	00	0	1	1	1	0	1	00	0	X	1	00

15. İnsan Kaynakları Politikası; 15.1. Bu bölümde, şirketin insan kaynakları politikası oluşturup oluşturmadığı, **15.2.** oluşturdu ise ana esasları, **15.3.** oluşturmadı ise nedenlerine; **15.4.** çalışanlar ile ilişkileri yürütmek üzere temsilci atanıp atanmadığı, **15.5.** atandı ise adı, görevleri ve yetkilerine, **15.6.** atanmadı ise nedenlerine; **15.7** çalışanlardan özellikle ayrımcılık konusunda gelen şikâyetler olup olmadığı, **15.8.** oldu ise çözümü konusunda neler yapıldığı konusundaki açıklamalara yer verilecektir.

60	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.1	1	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

61	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.2	1	0	1	1	1	0	1	1	0	00	1	1

62	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.3	X	X	X	X	X	X	X	X	X	00	X	X

63	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.4	00	0	1	00	00	0	00	0	0	00	1	00

64	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.5	00	0	00	00	00	0	00	00	0	00	00	00

65	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.6	00	0	00	00	00	0	000	00	0	00	00	00

66	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.7	1	0	1	00	00	0	00	00	0	00	1	00

67	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
15.8	00	0	X	00	00	0	00	00	0	00	00	00

16. Müşteri ve Tedarikçilerle İlişkiler Hakkında Bilgiler; 16.1. Bu bölümde, mal ve hizmetlerin pazarlanması ve satışında müşteri memnuniyetini sağlamaya yönelik neler yapıldığı hakkında açıklamalara yer verilecektir.

68	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
16.1	00	0	000	1	1	0	1	00	0	000	000	000

17. Sosyal Sorumluluk; 17.1. Bu bölümde; çevreye, bulunulan bölgeye ve genel olarak kamuya yönelik faaliyetler (desteklenen/öncülük edilen sosyal çalışmalar, bölge insanlarına yönelik sosyal çalışmalar v.b.) hakkında bilgiler açıklanacaktır. **17.2.** Ayrıca, varsa dönem içinde çevreye verilen zararlardan dolayı şirket aleyhine açılan davalar ve sonuçları hakkındaki bilgiler ile **17.3** faaliyetlere ilişkin çevresel etki değerlendirme raporları bulunup bulunmadığı da açıklanacaktır.

69	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
17.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

70	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
17.2	00	0	00	00	00	0	1	00	0	1	00	00

71	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
17.3	00	0	00	1	00	0	00	00	0	00	00	00

18. Yönetim Kurulunun Yapısı, Oluşumu ve Bağımsız Üyeler; 18.1. Bu bölümde, icracı ve icracı olmayan ve bağımsız üye ayrımı yapılması suretiyle yönetim kurulu üyeleri ile icra kurulu başkanının (olmaması halinde genel müdürün) isimleri verilecektir. **18.2.** Yönetim kurulu başkanı ve icra başkanı/genel müdürün aynı kişi olması ve/veya yönetim kurulu üyelerinin yarısından fazlasının icrada görev alması halinde bu hususların gerekçeleri açıklanacaktır. **18.3.** Aynı şekilde yönetim kurulunda bağımsız üye bulunmaması veya bulunmakla birlikte sayısının ikiden veya yönetim kurulu üye sayısının üçte birinden az olması halinde bu durumun gerekçesi de açıklanacaktır. **18.4.** Ayrıca bu bölümde bağımsız yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlık beyanlarına ve ilgili faaliyet dönemi itibarıyla bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durumun ortaya çıkması halinde bu kapsamda yapılan işlemlere yer verilecektir. **18.5.** Yönetim kurulu üyelerinin şirket dışında başka görev veya görevler almasını belirli kurallara bağlanıp bağlanmadığı ve/veya sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı, **18.6.** böyle bir sınırlandırma olmaması halinde gerekçeleri de bu bölümde açıklanacaktır.

72	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
18.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

73	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
18.2	00	0	1	X	X	0	1	00	0	1	1	1

74	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
18.3	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

18.4. bağımsız yönetim kurulu üyelerinin bağımsızlık beyanlarına ve ilgili faaliyet dönemi itibarıyla bağımsızlığı ortadan kaldıran bir durumun ortaya çıkması halinde bu kapsamda yapılan işlemlere yer verilecektir.

75	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
18.4	00	0	00	X	00	0	1	00	0	00	00	00

18.5. Yönetim kurulu üyelerinin şirket dışında başka görev veya görevler almasını belirli kurallara bağlanıp bağlanmadığı ve/veya sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı

76	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
18.5	00	0	00	00	00	0	00	00	0	00	00	00

18.6. , böyle bir sınırlandırma olmaması halinde gerekçeleri de bu bölümde açıklanacaktır.

77	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
18.6	00	0	00	00	00	0	00	00	0	00	00	00

19. Yönetim Kurulu Üyelerinin Nitelikleri; 19.1. Şirketin yönetim kurulu üye seçiminde aranan asgari niteliklerin SPK Kurumsal Yönetim ilkeleri IV. Bölümünün 3.1.1, 3.1.2 ve 3.1.5. maddelerinde yer alan niteliklerle örtüşüp örtüşmediği, **19.2.** buna ilişkin esasların şirket esas sözleşmesinde yer alıp almadığı, **19.3.** söz konusu niteliklere sahip olmayan yönetim kurulu üyeleri için eğitim ve uyum programının uygulanıp uygulanmadığı, **19.4.** uyum programında yer verilen konuların ne olduğu, bu konuda kurumsal yönetim komitesinin çalışmalar, bu prensibe uyulmaması halinde gerekçesi açıklanacaktır.

78	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
19.1	00	0	00	1	00	0	1	00	0	00	00	1

79	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
19.2	00	0	00	1	00	0	00	1	0	00	00	1

80	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
19.3	00	0	00	000	00	0	00	00	0	1	00	1

81	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
19.4	00	0	00	00	00	0	00	00	0	00	00	X

20. Şirketin Misyon ve Vizyonu ile Stratejik Hedefleri; 20.1. Bu bölümde, yönetim kurulunun, şirketin misyonunu/vizyonunu belirleyerek kamuya açıklayıp açıklamadığı, **20.2.** belirlenmesi halinde şirket misyon/vizyonunun ne olduğu, **20.3.** yönetim kurulunun yöneticiler tarafından oluşturulan stratejik hedefleri onaylayıp, onaylamadığı, **20.4.** söz konusu stratejik hedeflerin oluşturulması, onaylanması ve uygulanması süreci hakkındaki bilgi ile yönetim kurulunun şirketin hedeflerine ulaşma derecesini, faaliyetlerini ve geçmiş performansını gözden geçirip geçirmediği, **20.5.** geçirmekteyse hangi sıklıkta geçirdiği ve nasıl bir yöntem izlendiği, bu hususlara uyulmıyorsa gerekçeleri açıklanacaktır.

82	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
20.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

83	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
20.2	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	00	1

84	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
20.3	00	0	00	1	00	0	00	00	0	00	1	1

85	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
20.4	00	0	00	1	00	0	1	00	0	1	1	1

86	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
20.5	00	0	00	1	00	0	00	00	0	00	00	1

21. Risk Yönetim ve İç Kontrol Mekanizması; 21.1. Yönetim kurulunca bir risk yönetim ve iç kontrol mekanizması oluşturup oluşturmadığı, **21.2.** oluşturulmuşsa sistemin işleyişi ve etkinliği hakkında bilgi, **21.3.** böyle bir mekanizma oluşturulmaması halinde gerekçesi açıklanacaktır.

87	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
21.1	00	0	1	1	1	0	1	1	0	00	1	00

88	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
21.2	00	0	1	1	00	0	1	1	0	X	1	X

89	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
21.3	00	0	X	X	00	0	X	X	0	0	X	1

22. Yönetim Kurulu Üyeleri ile Yöneticilerin Yetki ve Sorumluluklar; 22.1

Bu bölümde şirketin yönetim kurulu üyeleri ve yöneticilerinin yetki ve sorumluluklarına şirket esas sözleşmesinde açıkça yer verilip verilmediği, **22.2.** verilmediyse gerekçeleri açıklanacaktır.

90	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
22.1	00	0	00	00	00	0	00	00	0	1	00	1

91	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
22.2	00	0	00	00	00	0	00	00	0	1	00	1

23. Yönetim Kurulunun Faaliyet Esaslar; 23.1.

Bu bölümde yönetim kurulu toplantılarının gündeminin belirlenmesi yöntemi, yönetim kurulunun dönem içindeki toplantı sayısı, toplantıya katılım ve toplantıya çağrı yöntemleri ve süreçleri, **23.2.** yönetim kurulu üyelerinin bilgilendirilmesi ve iletişimini sağlamak üzere bir sekreteryaya kurulup kurulmadığı, **23.3.** toplantıda farklı görüş açıklanan konulara ilişkin makul ve ayrıntılı karşı oy gerekçelerinin karar zaptına geçirilip geçirilmediği ve **23.4.** yazılı olarak şirket denetçilerine iletilip iletilmediği, **23.5.** bağımsız üyelerin farklı görüş açıkladığı konulara ilişkin karşı oy gerekçelerinin kamuya açıklanıp açıklanmadığı, **23.6.** SPK Kurumsal Yönetim ilkeleri'nin IV. Bölümü'nün 2.17.4'üncü maddesinde yer alan konularda yönetim kurulu toplantılarına fiilen katılımın sağlanıp sağlanmadığı, **23.7.** toplantı esnasında yönetim kurulu üyesi tarafından yöneltilen soruların karar zaptına geçirilip geçirilmediği, **23.8.** yönetim kurulu üyelerine ağırlıklı oy hakkı ve/veya olumsuz veto hakkının tanınıp tanınmadığı, **23.9** yukarıdaki yer alan ilkelere uyulmaması halinde gerekçesi açıklanacaktır.

92	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1

93	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.2	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	00	00

94	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.3	00	0	1	00	1	0	1	00	0	00	1	00

95	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.4	00	0	00	0	00	00	00	00	0	00	00	00

96	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.5	00	0	00	00	00	0	1	00	0	00	1	00

97	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.6	00	0	00	1	00	0	1	00	0	00	1	00

98	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.7	00	0	00	1	1	0	1	00	0	00	00	00

99	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.8	00	0	00	1	1	0	1	00	0	1	1	1

100	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
23.9	00	0	00	00	00	0	00	X	0	00	00	00

24. Şirketle Muamele Yapma ve Rekabet Yasağı; 24.1. Bu bölümde Şirket yönetim kurulu üyeleri için dönem içinde şirketle işlem yapma ve rekabet yasağının uygulanıp uygulanmadığı, **24.2.** yönetim kurulu üyelerinin şirketle işlem yapmalar ve rekabet etmeleri halinde gerekçesi ve **24.3** bundan dolayı oluşabilecek çıkar çatışmalar hakkında bilgi verilecektir.

101	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
24.1	00	0	1	00	00	0	00	00	0	00	00	00

102	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
24.2	00	0	1	1	00	0	00	00	00	00	00	00

103	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
24.3	00	0	00	00	00	0	1	00	0	00	00	00

25. Etik Kurallar; 25.1. Bu bölümde, yönetim kurulu tarafından şirket ve çalışanları için etik kurallar oluşturulup oluşturulmadığı, **25.2.** oluşturulmadıysa gerekçesi ve **25.3.** etik kuralların şirket çalışanlarına ve bilgilendirme politikası çerçevesinde kamuya açıklanıp açıklanmadığı belirtilecektir.

104	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
25.1	1	0	1	1	1	0	1	00	0	00	1	1

105	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
25.2	X	X	X	X	X	X	X	00	0	1	X	X

106	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
25.3	1	0	1	1	1	0	1	X	0	00	1	1

26. Yönetim Kurulunda Oluşturulan Komitelerin Sayı, Yapı ve Bağımsızlığı; 26.1. Bu bölümde yönetim kurulunun görev ve sorumluluklarını sağlıklı olarak yerine getirmek amacıyla denetimden sorumlu komite yanında kurumsal yönetim komitesi veya başkaca komite/ler oluşturup oluşturmadığı, **26.2.** komitelerin başkan ve üyeleri ve nitelikleri, toplanma sıklığı ve ilgili dönemdeki faaliyetleri ile bu faaliyetleri yerine getirirken takip edeceği prosedürlerin olup olmadığı belirtilecek, **26.3.** kurumsal yönetim komitesi oluşturulmaması halinde gerekçesi açıklanacaktır.

26.4. Ayrıca, yönetim kurulunda oluşturulan her bir komite bazında komite başkanlarının bağımsız yönetim kurulu üyeleri arasından seçilip seçilmediği, **26.5.** komitelerin iki üyeden oluşması halinde her ikisinin, ikiden fazla üyesinin bulunması halinde üyelerin çoğunluğunun, icrada görevli olmayan üyelerden oluşup oluşmadığı, **26.6.** bir yönetim kurulu üyesinin birden fazla komitede görev alıp almadığı, **26.7.** söz konusu prensiplere uyulmaması halinde gerekçesi ile bu prensiplere tam olarak uymama dolayısıyla meydana gelen çıkar çatışmalarına yer verilecektir.

107	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.1	00	0	1	1	1	0	1	00	0	1	1	1
108	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.2	00	0	1	00	1	0	1	00	0	00	00	00
109	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.3	00	0	X	00	X	0	X	00	0	00	00	X
110	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.4	00	0	1	00	00	0	1	00	0	00	00	00
111	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.5	00	0	1	1	00	0	1	00	0	00	1	00
112	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.6	00	0	1	1	00	0	00	00	0	00	1	00
113	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
26.7	00	0	X	00	00	0	00	00	0	00	00	00

27. Yönetim Kuruluna Sağlanan Mali Haklar; 27.1. Bu bölümde yönetim kurulu üyelerine sağlanan her türlü hak, menfaat ve ücret ile bunların belirlenmesinde kullanılan kriterler, **27.2.** yönetim kurulu üyelerinin mali haklarının tespitinde **27.3.** yönetim kurulu üyelerinin performansına dayalı

olacak ve şirketin performansını yansıtacak bir ödüllendirmenin uygulanıp uygulanmadığı belirtilecektir.

27.4. Bu bölümde ayrıca şirketin, herhangi bir yönetim kurulu üyesine ve yöneticilerine borç verip vermediği, kredi kullandırıp kullandırmadığı, verilmiş olan borçların ve kredilerin süresini uzatıp uzatmadığı, şartlarını iyileştirip iyileştirmede, **27.5.** üçüncü bir kişi aracılığıyla şahsi kredi adı altında kredi kullandırıp kullandırmadığı veya lehine kefalet gibi teminatlar verip vermediği, **27.6.** eğer bu hususlardan birisi ya da birden fazlası uygulanmış ise bunun gerekçesi ile bundan doğan çıkar çatışmaları açıklanacaktır.

114	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
27.1	00	0	00	1	1	0	1	00	0	00	1	1

115	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
27.2	00	0	00	1	00	0	1	00	0	00	1	00

116	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
27.3	00	0	1	1	00	0	1	00	0	1	1	1

117	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
27.4	00	0	X	X	00	0	X	00	0	X	1	X

118	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
27.5	00	0	00	X	00	0	1	00	0	1	1	00

119	ALR	DĞN	DYH	EFS	GL	GSD	İHS	KÇ	M.ZU	NT	SA	YZR
27.6	00	0	00	X	00	0	X	00	0	00	X	00

EK-II: KURUMSAL SÖZ YASASI MODELİ¹⁷

1. Yönetim Kurulunun Kurumsal Söz Yasasına¹⁸ Uyum beyanı:

2003 yılında SPK tarafından yürürlüğe koyulan Kurumsal Söz Yasası (Kurumsal Yönetim İlkesi) şirketin KSY'nı kabul edip etmediğini ve uygulayıp uygulamadığını açığa çıkarmak için SPK bağımsız denetim şirketine tam yetki vermiştir. Bu yüzden KSY şirketin, rapor edilen mali yıl boyunca kurumsal söz yasasının dışına çıkıp çıkmadığını ortaya çıkarmak için gereklidir.

İşletme üst yönetim kurulunun Kurumsal Söz yasasını ve etik değerlerin geliştirilmesine dönük yapılan çalışmaları, açıkça onaylayan bir destek niteliğindeki tanıtım mektubu işletmedeki üst yönetim, muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerinin, ayrıca çalışanların işletmenin etik değerlere karşı yükümlülüklerinin yerine getirilmesi için direktif niteliğindedir. Bu durum etik değerlerin nasıl algılanması gerektiğinin belirtilmesi bakımından oldukça önemlidir. Kurumsal Söz Yasasının iki temel unsuru bulunmaktadır;

1. Kurumsal etik Değerlerin beyanı, (kısa mektup)
2. Kurumsal yönetim ilkelerine uyulup uyulmadığını gösteren beyanın, açıklandığı rapordan oluşur.¹⁹

1.1. Kurumsal Etik Değerler

Kurumsal etik değerler; Kurumun etik değerlerinin gerek çalışanlar gerekse yönetim için neyi ifade ettiğinin kamuya açıklanarak paylaşılması gerekmektedir. Kurumsal etik değerlerin kurum için neyi ifade ettiği şu başlıklar altında açıklanmalıdır.

¹⁷ Bu modeli oluşturulmasında SPK kurumsal Yönetim ilkelerinden, wodafone firmasının Kurumsal etik değerler beyanından ve ST firmasının kurumsal etik değerler beyanından ve IFAC'ın iyi uygulama rehberinden faydalanılmıştır.

¹⁸ Bu metinde kurumsal söz yasası, kurumsal yönetim ilkelerinin genişletilmiş ifadesi olarak kullanılmaktadır.

¹⁹ Eğer işletme kurumsal etik değerler oluşturmuş ve Kurumsal etik değerlere bağlı kalacağına söz vermiş ve kurumsal yönetim ilkeleri etkin bir şekilde uygulanıyorsa Kurumsal Söz Yasasını kamuya açıklayacaktır. Aksi durumda yayınlaması kamu güveninin yıpratılması anlamına gelir. Açıklanmaması durumunda SPK'nın müeyyideleri bulunmalıdır.

- Giriş
- Kurumsal Söz Yasasının uygulanması ile ilgili yetkililer
- Dürüst ve etik davranış
- Finansal Raporlama
- Uyum
- Finansal raporlama ve sorumluluk
- Vazgeçme

1.1.1.Üst Yönetim Kurulunun Açık Beyanı

Kurumsal Söz yasasına uyulacağının ve her yıl dönem sonlarında Kurumsal Söz Yasasına uyum sonuçlarının rapor olarak açıklanacağının işletme üst yönetim kurulu tarafından açık bir şekilde kamuya beyan edilmesini ifade eder.

1.1.2. Giriş

Çalışanlar ve yöneticilerin kurumsal etik ilkelere bağlılıkları temelinde Kurumsal etik yönetiminin ve örgüt üyelerinin kurumsal etik değerlere uyumunun sağlanması amacıyla bir etik politikası benimsenmiştir.

XYZ Holding yönetim kurulu, ilgili şirketlerde uygulanabilir olan bu Kurumsal Söz Yasasını benimsemiştir. Bu holdingdeki Kurumsal Söz Yasalarına uyum için bütün ilgili yöneticiler ve çalışanların amaçları aşağıda verilmiştir.

- Görünürde ya da gerçekte olan etiksel çatışmanın üstesinden gelmek ve etiksel bir uygulama başlatmak,

- Uygun şartlarda, doğru yaklaşımlar kullanılarak şirketin mali sonuçlarında tam, adil, kesin, anlaşılır ve zaman açısından yerinde bir uygulama başlatmak,
- Uygulanabilir idari yasalar, kurallar ve düzenlemelere uyumlu olmasını sağlamak,
- Hata yapmayı engellemek,
- Kurumsal Söz Yasası, ihlalinin rapor edilmesini sağlamak.

Kurumsal söz yasası, sadece XYZ Holding yönetim kurulunun kararıyla değiştirilebilir.

1.1.3. Kurumsal Söz Yasasının uygulaması ile ilgili Yetkililer

Kurumsal söz yasası, ayırım yapmaksızın XYZ şirketinin bütün yöneticileri, çalışanlar ve işletme üst yönetimine yöneliktir. Ve Bu kişiler ve guruplara uygulanabilir kuralları ihtiva etmektedir. Muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerinin bütün konular üzerinde sorumlulukları ve yetkileri vardır.

- XYZ Holding üst yönetim kurulu,
- XYZ Holdingin Kontrolündeki ortaklıkların yönetim kurulları,
- XYZ Holdingin Muhasebe yöneticisi,
- XYZ Holdingin Muhasebe Denetçisi,
- XYZ Holdingin Finansal Yöneticisi

— XYZ Holding ve yan ortaklıkların tüm mali yetkilileri ve finansal yöneticileri,

Çalışanlar herhangi bir etiksel çatışmayı kendileri çözemediğinde yukarıdaki ilgili guruplardan, Kurumsal Söz Yasalarının amacını gerçekleştirmek için fikir sorabilirler. Bu uygulamanın temel amacı kamuya verilen etik sözlere bağlı kalmaktır.

1.1.4. Dürüst Ve Etik Davranış

İlgili her yetkili, şirkete karşı görevini dürüstlükle yerine getirmelidir. Doğruluk etiksel bir değer olarak dürüst ve açık yürekli olmayı fikrini gizlememeyi gerektirir. Hile, yalan, sahtekârlık ve bir şeyin boyunduruğu altına girmek doğrulukla tutarlı şeyler değildir. Dürüst olmayan işler veya yanlış bilgi bildirimi gibi söz yasaların ihlali ile elde edilmiş sonuçlara XYZ'nin çıkarlarına uygun düşse bile hiçbir şekilde müsaade edilemez. Her XYZ çalışanı, yöneticisi, hissedarı kurumun etik ilkeleri ile kişisel davranış ve uygulamaları bütünleştirmek zorundadır. Yasal davranış, etiksel davranışın asgari noktasını ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile yasal davranıştan çok daha ötesini ifade eder.

Şirkete hizmet kişisel çıkarlar ve yararların boyunduruğu altına asla girmemeyi gerektirir. Kurumsal Söz yasası ile ilgili her yetkili aşağıdaki kurallara uymak zorundadır.

- Gerekli olduğu yerde şirketin gizli kalması gereken bilgilerini saklarken, dürüst ve açık yürekli olarak, doğrulukla hareket etmek,
- Uygulanabilir yasaları, kuralları ve düzenlemeleri tamamen incelemek,

- Uygulanabilir muhasebe prosedürleri ve denetleme standartlarının gereksinimlerine riayet etmek ve şirketin mali kayıtlarında bütünlüğün ve doğruluğunun devamını sağlamak
- Yüksek standartlardaki iş etiğine bağlı kalmak
- Mümkün olduğunca çatışmalardan kaçınmaya çalışmak. Finansal konularda çatışmalar aşağıdaki durumlarda meydana gelebilir;
- Herhangi bir firma ya da müşteri ile çıkar ilişkisi,
- İş faaliyetlerinin dışında uygun zamanlarda işletmeye karşı sorumlulukların yerine getirilmesi ile ilgili olarak kişisel yeteneklerin korunması ve geliştirilmesi,
- Şirketin muhtemel işlerle ilgili herhangi bir şirketten aşırı eğlence, sembolik olmayan hediyelerin para makbuzları²⁰,
- Denetleme pozisyonunda bulunanların işle ilgili faaliyetlerinde ki yakın ilişki ve çıkar muhasebecinin mesleki yargıları üzerine etki eder.
- Şirkete bir şeyler satmak ya da şirketten bir şeyler satın almak, her iki durumda da yetkililerin ya da yöneticilerin mal almaya yada satmaya müsaade etmesi,

²⁰ Örneğin işletme yöneticisinin işle ilgili olmayan eğlence masraflarının makbuzlarını veya özel yaşamı ile ilgili birine aldığı hediyein makbuzlarını muhasebeciye vererek bunların işletme gideri olarak kaydedilmesini istemesi

1.1.5. Finansal Raporlama

Şirket, raporlarda finansal tabloların sunumunu içeren ve raporlanan bilgiler ile şirketin kayıtlarının uygun olduğunu ve kayıtları temsil eden mali olayların gerçek olduğunu ve SPK'nın finansal raporlama standartları ile uyumlu olarak, tam, açık, kesin, adil, zamanlı ve anlaşılır olduğunu garanti eder. İlgili her yetkili aşağıdaki maddelere uymak zorundadır.

- Şirketin bağımsız iç denetçisi, işletme hakkındaki gerçekleri, işletme ile ilgili diğer başka şirketleri, yasal düzenlemeleri, işletmenin kendi düzenlemelerine uygun olarak işletme hakkındaki gerçekleri bilmeden yanlış yorumlayamaz ya da yanlış sunamaz ya da tanıtamaz.
- Sorumluluk alanlarında, finansal raporların doğru düzgün ve tam hazırlanması ve sunulması için, doğru düzgün inceleme ve eleştirisel uygun analizler yapılmak zorundadır.

Buna ek olarak, yönetim kurulu başkanı, muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerinin şirketin işleri ve finansal ilişkilerinde kararlarının şirkette ne derece uygulanabilir olduğunu açıkça ifade etmeli ve bu durum herkese açıklanmalıdır.

1.1.6. Uyum

İşletmenin bütün politikaları, kanuni düzenlemeler, kurallar ve yönetmeliklere uygundur. Bu düzenlemelere uymak her çalışanın ve yöneticinin kişisel sorumluluğudur. Muhasebe yöneticileri ve denetçileri bu konuları içeren yasalar, kurallar ile desteklenmiş düzenlemelerin getirdiği kısıtlamalara ve standartlara bağlı kalmak zorundadırlar.

1.1.7. Finansal Raporlama ve Sorumluluk

XYZ Holdingin denetleme komitesi, özel durumlarda Kurumsal Söz Yasasının uygulamaya konulmasından sorumludur. Ve Herhangi kuşkulu özel bir durumda etik yasasını yetkililere rapor etmekle görevlidir. Kurumsal söz yasasının ihlal edildiğinin bilincinde olan herhangi bir yetkilinin bu durumu hemen denetme komitesine ya da etik komitesine bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirimin yapılmaması da başlı başına etik yasasının ihlali demektir. Özellikle her yetkili aşağıdaki maddelere uymak zorundadır.

- Bu etik yasasının olası bir ihlali durumunda hemen etik komitesine ya da denetleme komitesine bildirilmesi
- İyi niyetle bile olsa potansiyel bozulmaların ya da aykırılıkların ilgili yöneticilere raporlanması ve bu herhangi bir çalışana karşı öç alma duygusu ile yapılmamalıdır.

Denetleme komitesi, rapor edilen bütün ihlal durumlarını araştırmak için harekete geçmelidir. Eğer bir ihlal söz konusu ise denetleme komitesine danışıldıktan sonra yönetim kurulunun uygun bulduğu disiplin cezası verilip gerekli önlemler alınmalıdır. Bu önlemlerden biri işten çıkarılma dahi olabilir. Kanunları ihlal etmiş durumda bulunan suçlu yasalara uygun olarak SPK yetkililerine ve eğer muhasebe meslek mensubu ise bağlı bulunduğu meslek odasına bildirilmek zorundadır.

1.1.8. Vazgeçme

Kurumsal etik yasası uygulamalarından vazgeçmenin iki boyutu bulunmaktadır. Birincisi yasa maddesinin değiştirilmesi, ikincisi ise SPK'nın öngördüğü kurumsal yönetim ilkelerinin uygulamasında yaşanan başarısızlıktır. Diğer bir ifade ile bazı maddelerin neden uygulanamamış

olmasının gerekçeleridir²¹. İlgili yetkililer Kurumsal Söz Yasalarına tam olarak uyulmasını beklerler.

1.2. Kurumsal etik Değerlere uyum Raporları²²

İşletme yönetiminin daha detaylı etik politikaları ve prosedürleri bu yasanın bir parçası olmayanlardan başlayarak işletme yönetimindeki kişileri de içine alarak uygulanır.

1. Kurumsal Etik eğitimi;

Başta yönetim kurulu olmak üzere şirket içi etik değerler yönetimini kurgulamak için Yönetim Kurulu Başkanından en alt düzeyde memuruna kadar tüm çalışanlara etik değerlerin öğretilmesi ve etik değer temelli işletme kültürü oluşturulması aşaması için Etik eğitimi alınıp alınmadığı alınmadı ise gerekçeleri, etik eğitimi alındı ise işletme üst yönetimi tarafından kurumda muhasebe yöneticilerine, muhasebe iç denetçilerine ve çalışanlara etik davranışın garanti edilip edilmediği açıklanacaktır.

Etik eğitimi için iletişim yöntemlerinin (etik öğrenimi, makale yazımı, poster, e-mail, resmi ve resmi olmayan ve başka yöntemler) etkin bir şekilde kullanım için oluşturulup oluşturulmadığı, oluşturulmadı ise gerekçesi, Kurumsal etik davranışı telkin veya teşvik edici bir takım kurumsal değerler ile motive edilip edilmediği, daimi etik iletişimi ve eğitim materyaline dönüşüp dönüşmediği, (Sürekli veya uygun ödül, teşvik ve anında cezalandırma

²¹ Kurumsal Yönetim İlkelerinin uygulamasında yaşanan başarısızlıklar daha çok kurumsal yönetim ilkelerinin şirket tarafından uygulanamaması gerekçelerinin ayrı bir rapor oluşturularak Kurumsal Söz Yasalarının ekinde sunulmasını gerektirir. Çünkü mevcut hali ile başarısızlık gerekçeleri başarılı uygulamaların içine gömülmüş bulunmaktadır. Bu durum ise kurumsal yönetim ilkelerinin etkin uygulamasının önündeki en büyük engellerden biridir.

²² Kurumsal yönetim ilkeleri isminin yerine kurumsal etik değerler ismini öneriyoruz ayrıca kurumsal etik değerler ismi altında kurumsal yönetim ilkelerinin bazı eksik yönlerinin, eksikliklerinin giderilerek kurumsal söz yasasının bir parçası olarak aynen kalmasını öneriyoruz. Bu eksik alanlar aşağıda detaylı açıklandığı gibi 1.kurumsal etik eğitimi 2. Etik kontrol mekanizmalarının kurulması ve 3. Kaynaklar bölümlerinin eklenmesidir.

sistemi tarafından destekleniyor mu, dönem içinde yürütülen etik eğitim faaliyetleri)

Etik olmayan davranışlar konusunda kurum olarak etik eğitimi alındımı, örneğin, personeli bilgilendirme kanalları; Elektronik mesaj sistemi, toplantı düzenleme, sunumlar, kurul toplantıları etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığı, etik olmayan davranışlara karşı açık iletişim kanalları kurulup kurulmadığı örneğin acil hat (Kırmızı telefon hattı KTH) Eğer etik olmayan uygulamalara karşı verilen cezalar varsa burada açıklanacaktır.

2. Etik Kontrol Mekanizmaları

Etik Kontrol Mekanizmaları; Bu bölümde etik kontrol mekanizmaları oluşturulup oluşturulmadığı belirtilecektir. Oluşturulmuşsa, Etik Komitesi birimin başkanı, üyeleri ve birim personelinin isimleri, iletişim bilgileri, dönem içinde birimin yürüttüğü başlıca faaliyetler, dönem içinde birime yapılan başvuru ve çıkar guruplarına verilen yanıt sayısı açıklanacaktır. Birim oluşturulmamışsa bunun makul gerekçeleri açıklanacaktır.

İç Kontrol sisteminde Baş denetçi, denetçiler ve denetçi yardımcılarının isimleri, iletişim bilgileri, dönem içinde yürüttüğü başlıca faaliyetler, İç denetçilerin bağımsız kişilerden oluşup oluşmadığı, mesleki bağımsızlık güvencesi verilip verilmediği açıklanacaktır.

Muhasebe Yönetici ve muhasebe iç denetçilerinin mesleki faaliyetleri IFAC'ın öngördüğü muhasebe meslek etik kuralları yönetim tarafından onanmaktadır. IFAC Etik kurallarından daha gevşek etik standartları uygulanamaz yani en az Kurumsal Söz yasalarının bağlayıcılığı kadar IFAC'ın hazırladığı etik yönetmelikteki meslek etik kurallarına bağlılığı kabul edilmelidir.

2. Kaynaklar

Kurumsal Söz Yasasının uygulanmasına ilişkin, işletmeleri bilgilendirici ve yönlendirici bilgiler SPK tarafından oluşturulacak ve bilimsel gelişmelere göre sürekli güncellenmesi gerekmektedir. Çünkü son yıllarda etik konusunda her yıl yeni gelişmeler yaşanmaktadır.

Ayrıca SPK'nın işletmeleri yönlendirici ve bilgilendirici olabilmesi için kendi bünyesinde de muhasebe etik uzmanlarına ihtiyaç bulunmaktadır. SPK kurumsal söz yasalarının uygulanmasında yönlendirici bir danışma kaynağıdır. Bu nedenle konusunda uzman etikçilerin bu yönlendirmelerde bulunması gerekir ve kendi kurum personelinin de etik eğitiminden geçirerek bünyesinde etik komitesini oluşturması SPK'nın güvenilirliğini artıracaktır.

SPK Kurumsal Söz Yasası kavramları.. <http://www.spk.gov.tr>

Örneğin kurumsallık, çıkar gurupları, menfaat gurupları vb

Kurumsal Söz Yasası oluşturma yöntemleri...<http://www.spk.gov.tr>

Kurumsal Söz Yasası uygulamalarında tecrübeler <http://www.spk.gov.tr/#>

Kurumsal Söz Yasası uygulamalarında danışma <http://www.spk.gov.tr>

ÖZET

İşletmede çalışan muhasebeciler için kullanılan bağımlı sıfatı, muhasebecinin yaptığı faaliyetin nasıl yaşıldığını ifade etmektedir. Oysa muhasebecinin iradesini serbestçe kullanamadığı durumlarda verdiği kararların ahlakiliğinden söz etmek hayalcilik olur. Muhasebecinin etiksel karar verme sürecinin temel bileşenleri; a) Temel etik teorilerinin, kavramlarının ve mesleki sorumlulukların bilgisini, b) etiksel sorunlara ve tehditlere karşı duyarlılık sahibi olmayı, c) etiksel algılamayı, d) kurumsal ve bireysel sorunlarda etiksel yargılama kabiliyetini içermektedir. Etik kontrol mekanizmalarının olmadığı bir ekonomik sistemde ve şirketlerde muhasebeci etiksel yeterliliğe sahip olsa bile etiksel davranışta bulunmak için gerekli olan bu yeterlilikler tek başına yeterli değildir. Etiksel davranışların desteklenmesinde etkin bir mekanizma olan kurumsal etik sistemi, Türkiye uygulamasında bir etik sistemi olarak değil, bir yönetim modeli olarak benimsenmiştir ve uygulanmaktadır. Bu durum uluslar arası kurumsal etik sistemi uygulamaları ile paralellik göstermemektedir. Kurumsal etik sistemi diye sunulan sistemle, mevcut kurumsal yönetim ilkeleri arasındaki farklılık kadar bir fark, kurumsal etik boşlukları oluşturmaktadır. Etiksel davranışın desteklenmesinde kurumsal etik boşluklarının giderilmesi, bu sistem içinde muhasebecilerin etkin rol alması önemli olduğu gibi kurumsal muhasebeciliğin geliştirilmesinde de son derece önemlidir.

Anahtar Kelimeler: etik, ahlak, kurumsal yönetim ilkeleri, bağımlı muhasebeci, etiksel karar süreci, Muhasebe, Kurumsal söz yasası, KSY

ABSTRACT

The dependant adjective which is used dependant accountant who work at the firms whereas it can not be talked about independent volution of accountant if accountant doesn't use their volution freely. It means this is a fantasy whoever use this word. Ethical decision process includes; a) Knowledge of traditional ethical concepts and theories, and of those relating to the Professional accountant's work, b) sensitivity to ethical issues and trends in the functional disciplines of accounting, c) ability to make ethical judgments and decisions based on an understanding and application of ethics knowledge and ethical sensitivity, d) an understanding of organizational and situational context and the application of ethical knowledge. In an economic system which there aren't ethical control mechanism, even if accountant have ethical ability, he or she can't use their ethical sufficiency freely. Code of organization's ethical conduct isn't as the same thing which uses in Turkey as is "Kurumsal Yönetim İlkeleri". Institution management principle, include a method of manage which doesn't include ethical concept and principles. This situation isn't parallel with international ethical applications at the firm. There are ethical gaps as much as between institutional management principles and institutional ethics system.

Keywords; ethics, morals, Institutional management principles, dependent accountant, ethical decision making process.