

87737 +

**TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYGULAMALARINDA ETİKSEL  
BOYUTLAR**

Öğr. Gör. Naciye SÖZBİLİR

87737

DOKTORA TEZİ

İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Sabri BEKTÖRE

Afyon  
Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
----- 1999



**TÜRKİYE'DE MUHASEBE  
UYGULAMALARINDA  
ETİKSEL BOYUTLAR**

Öğr.Gör.Naciye SÖZBİLİR  
Doktora Tezi

Afyon  
1999

**T.C. MİLLÎ EĞİTİM BAKANLIĞI  
DOKÜMANİZASYON MERKEZİ**

**DOKTORA TEZ ÖZETİ****TÜRKİYE'DE MUHASEBE UYGULAMALARINDA ETİKSEL BOYUTLAR**

Naciye SÖZBİLİR

İşletme Anabilim Dalı

Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

----- 1999

Danışman: Prof.Dr.Sabri BEKTÖRE

Bu çalışmada Türkiye'de Muhasebe uygulamalarında etiksel boyutlar ortaya konmaya çalışılmıştır. Bu bağlamda; önce muhasebenin işlevleri açıklanmıştır. Daha sonra, etiğin genel bir tanımı, işletmedeki boyutları açıklanmıştır. Muhasebe uygulamaları hem işletme içinde bir çalışan olarak, hem de serbest çalışan muhasebeciler açısından ele alınarak etiksel bir yaklaşımla ele alınmıştır. Son bölümde de ülkemizdeki mevzuatın etik boyutları incelenmiştir. Sonuçta da genel bir değerlendirme yapılmış ve ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına ilişkin önerilerde bulunulmuştur.

## ABSTRACT

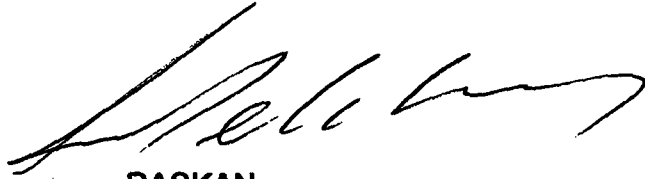
This dissertation aims at exploring ethics in accounting practices in Turkey. As for providing the general background for the study, firstly the functions of accounting are explained. After giving a general definition of ethics, the role of ethics in companies is discussed. Then accounting practice is analyzed within the context of ethics approach both for accountants working for companies and accountants working independently. Next the ethics dimension of the present regulation is explored. The study concludes by presenting the general overview and by providing suggestions about the accounting practice in Turkey.



**TUTANAK**

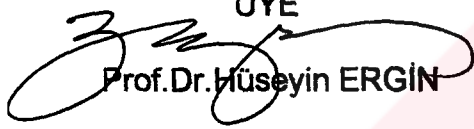
21 Aralık 1999 günü Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde toplanan doktora tez jürisi aday Naciye SÖZBİLİR'i savunmaya almış; "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar" adlı tezi ile ilgili diğer konularda yöneltilen sorularla görüşleri ve savunması alınmıştır.

Adayın cevaplarında tutarlı, muhtevası ve varılan sonuçlar itibariyle ciddi ve ikna edici görülmüş ve oy birliği ile tezinin kabulüne "Doktora" ünvanı verilmesine karar verilerek iş bu tutanak tanzim ve imza edilmiştir.



**BAŞKAN**  
(Danışman)  
Prof.Dr.Sabri BEKTÖRE

ÜYE



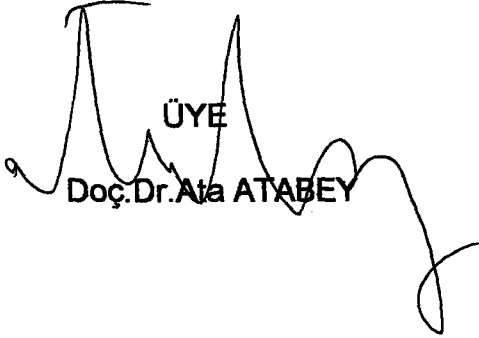
Prof.Dr.Hüseyin ERGİN

ÜYE



Prof.Dr.Şerafettin SEVİM

ÜYE



Doç.Dr.Ata ATABEY

ÜYE



Doç.Dr.Kerim BANAR

**ASLI GİBİDİR**



Prof.Dr.Hüseyin BAYRAKLI  
M ü d ü r

## ÖZGEÇMİŞ

Naciye SÖZBİLİR

İşletme Anabilim Dalı

Doktora

### Eğitim

Yüksek Lisans: 1995 Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler  
Enstitüsü

Lisans :1978 Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi  
İktisat Fakültesi İktisat Maliye Bölümü

### İş

1981 - 1983 : Özel Sektörde Muhasebeci  
1986 - 1989 : Anadolu Üniversitesi Afyon İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi'nde Kütüphane Sorumlusu  
1989 - 1995 : Bağ-Kur'da Muhasebe Şefi  
1995 : Öğretim Görevlisi, Afyon Kocatepe Üniversitesi

### Kişisel Bilgiler

Doğum yeri ve yılı : Lisanlı, 07.08.1955

Cinsiyet : Kadın

Yabancı dil : İngilizce

**TABLolar VE ŞEKİLLER**

|                                                                                                 |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Tablo 1: Etik Stratejisinin Aşamaları.....                                                      | 24 |
| Tablo 2: Etiksel Karar Vermede Yararlı Olma ve Görev Sorumluluğu<br>Yaklaşımları erevesi..... | 39 |
| Tablo 3 :Türkiye’de Yasa ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlakı<br>Kuralları Dağılımı.....       | 59 |
| Şekil 1: Muhasebenin İşletme İçindeki Rolü.....                                                 | 7  |
| Şekil 2 : İşletme İle İlgili Taraflar İle İlgili Alanları.....                                  | 19 |
| Şekil 3 : Kavramsal ereve.....                                                                | 20 |
| Şekil 4: İşletmede Muhasebe Departmanı.....                                                     | 68 |

## İÇİNDEKİLER

### Sayfa

|                                             |     |
|---------------------------------------------|-----|
| ÖZET .....                                  | ii  |
| ABSTRACT .....                              | iii |
| TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI ..... | iv  |
| ÖZGEÇMİŞ .....                              | v   |
| TABLolar VE ŞEKİLLER .....                  | vi  |
| GİRİŞ .....                                 | 1   |

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBENİN İŞLEVLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

|                                                                |    |
|----------------------------------------------------------------|----|
| I. MUHASEBENİN KAYIT TUTMA İŞLEVİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ .....   | 3  |
| II. MALİ BİLGİLERİN KULLANICILARA SUNUMU VE ANALİZİ .....      | 6  |
| A) İÇ KULLANICILAR .....                                       | 6  |
| B) DIŞ KULLANICILAR .....                                      | 8  |
| III. MALİ BİLGİLERİN DOĞRULUĞUNUN İLGİLİ TARAFLARCA DENETİMİ.. | 9  |
| A) YÖNETİCİLER TARAFINDAN DENETİM .....                        | 10 |
| B) ORTAKLAR TARAFINDAN DENETİM .....                           | 10 |
| C) DEVLET TARAFINDAN DENETİM .....                             | 11 |
| D) KREDİTÖRLER TARAFINDAN DENETİM .....                        | 11 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK ETİK KAVRAMI VE İŞLETMELERDEKİ BOYUTLARI

|                                                                     |           |
|---------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I. ETİĞİN TANIMI .....</b>                                       | <b>13</b> |
| <b>II. ETİK DAVRANIŞLARI ETKİLEYEN UNSURLAR .....</b>               | <b>14</b> |
| A) YASALARIN BİREYLERİN ETİK DAVRANIŞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....       | 14        |
| B) TOPLUMUN GELENEKLERİNİN ETİK DAVRANIŞ ÜZERİNDEKİ<br>ETKİSİ ..... | 16        |
| <b>III. İŞLETMEDE ETİK.....</b>                                     | <b>17</b> |
| A) İŞLETME ETİĞİNE DUYULAN GEREKSİNİM .....                         | 17        |
| B) İŞLETME ETİĞİNİN TANIMI .....                                    | 18        |
| C) ETİK STRATEJİLERİNİN UYGULANMASININ YARARLARI.....               | 21        |
| D) ETİK STRATEJİLERİNİN UYGULANMASINDA<br>MUHASEBECİNİN ROLÜ .....  | 22        |
| E) ETİK STRATEJİSİNİN UYGULANMASINDA AŞAMALAR.....                  | 23        |
| 1. Uygunluğun Oluşturulması Aşaması .....                           | 24        |
| 2. İşletme ile ilgili Tarafların Belirlenmesi Aşaması .....         | 26        |
| 3. Değer Yargılarının Yaratılması Aşaması .....                     | 26        |
| F) ETİK PROGRAMIN UYGULANMASINDA ÖRGÜTSEL<br>DARBOĞAZLAR .....      | 28        |

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM****MUHASEBEDE ETİK**

|                                                            |           |
|------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I.TANIM .....</b>                                       | <b>30</b> |
| <b>II.MUHASEBEDE ETİĞE DUYULAN GEREKSİNİM .....</b>        | <b>30</b> |
| <b>III.MUHASEBE ETİĞİNİN ÖZÜ VE GELİŞİMİ.....</b>          | <b>32</b> |
| <b>IV.MUHASEBE MESLEK ETİĞİNDE SİSTEMLER.....</b>          | <b>38</b> |
| <i>A).YARARLI OLMA YAKLAŞIMI .....</i>                     | <i>39</i> |
| <i>B).GÖREV SORUMLULUĞU YAKLAŞIMI .....</i>                | <i>40</i> |
| <b>V.DIŞ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK.....</b>     | <b>40</b> |
| A) BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIĞI BELİRLEYEN NİTELİKLER ..... | 40        |
| B) RİSK ALANLARI .....                                     | 44        |
| <b>VI.FİNANSAL RAPORLAMA VE BENZERİ MUHASEBE</b>           |           |
| <b>UYGULAMALARINDA BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK.....</b>     | <b>50</b> |
| <b>VII.DİĞER MESLEKİ UYGULAMALARDA BAĞIMSIZLIK VE</b>      |           |
| <b>TARAFSIZLIK .....</b>                                   | <b>51</b> |
| <b>VIII.ÖZEL SEKTÖR VE KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBECİ</b>      |           |
| <b>OLARAK ÇALIŞANLAR .....</b>                             | <b>52</b> |
| <b>IX. TARAFSIZLIĞA KARŞI TEHDİTLER.....</b>               | <b>53</b> |
| <b>X. TEHDİTLERDEN KORUNMA YOLLARI .....</b>               | <b>54</b> |

## GİRİŞ

Bir ekonominin mihenk taşıını oluşturan işletmeler bir yandan kendi işlerinde sağlıklı bir organizasyon oluşturarak büyümelerini sağlarken, diğer yandan da ekonominin kalkınmasına katkıda bulunurlar. Bir işletme ne denli sağlıklı bir organizasyon yapısına sahip olursa olsun, gerek işletme içindeki gerek işletme dışındaki çıkar gruplarıyla iyi bir etkileşim ortamı yaratmadığı sürece ekonomide kalıcı olamaz. Bilindiği gibi işletme ile ilgili taraflar, ortaklar (sahipler), yöneticiler, kreditorler, müşteriler, işgörenler, potansiyel yatırımcılar, devlet (işletmenin içinde yer aldığı toplum) işletmenin durumu faaliyet sonuçları ile ilgili bilgileri muhasebeden alabilmektedirler. Söz konusu mali bilginin işletme ile ilgili taraflara doğru ve güvenilir bir biçimde sunulmasını istemek, işletme ile ilgili tarafların hakkı olurken bu bilgileri üreten muhasebecilerin de görevi olmaktadır. İşte, muhasebecilerin bu görevi yerine getirirken muhasebe uygulamalarında etiksel boyutları göz önünde bulundurmaları, işletme ve işletme ile ilgili taraflar arasında sağlıklı bir etkileşimin oluşmasını sağlayacaktır. Bu da sonuçta muhasebe mesleğine olan saygınlığını artıracaktır.

Bu çalışma gerek işletme içinde bağımlı olarak çalışan muhasebe mesleği mensubunun, gerekse serbest ya da yeminli olarak muhasebe uygulamalarında yer alan muhasebecilerin etik ile ilgili boyutlarını araştırma amacı ile yapılmıştır.

Bu amaç doğrultusunda dört bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde muhasebe işlevleri hakkında genel bilgiler sunulmuştur. Bu bölümde sırası ile kayıt tutma işleminin tarihsel gelişimi, mali bilgilerin kullanıcılara sunumu ve analizi, mali bilgilerin doğrudan denetimi konuları ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise genel olarak etik kavramı ele alınmıştır. Söz konusu bölümde; sırası ile etiğin tanımı, etik davranışı etkileyen unsurlar, işletmede etik açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde muhasebede etik konusu kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Bu bölümde muhasebede etiğin tanımı, muhasebede etiğe duyulan

gereksinim, muhasebe etiğinin özü ve gelişimi, muhasebe meslek etiğinde sistemler, dış denetimde bağımsızlık ve tarafsızlık, finansal raporlama ve benzeri uygulamalarında bağımsızlık ve tarafsızlık, diğer meslek ve uygulamalarda bağımsızlık ve tarafsızlık, özel sektör ve kamu sektöründe bir işgören olarak çalışan muhasebecilerin durumu, tarafsızlığa ve bağımsızlığa olan tehditler ve bu tehditlerden korunma yolları teorik bir yaklaşımla kapsamlı bir biçimde anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde de Türkiye'de muhasebe mesleği ile ilgili yasal düzenlemeler ve etik boyutları konu edilmiştir. Bu bölümde muhasebe ve mevzuat, meslekle ilgili düzenlemeler, etik açısından açıklanmıştır.

Sonuç bölümünde ise çalışmada ulaşılan genel sonuçlar ve değerlendirmeler belirtilmiş ve ülkemizde muhasebe etiği açısından ne gibi mesleki düzenlemeler yapılabileceği konusunda önerilerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MUHASEBENİN İŞLEVLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

#### I. MUHASEBENİN KAYIT TUTMA İŞLEVİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Hiç kuşkusuz insanların muhasebe kayıtlarını tutmaya başladıkları zaman kesinlikle tam olarak bilinmemekle birlikte sembolik olarak kayıtlama; kabileler arası iş ilişkileri ile 5000 yıl önceki tarihlerde olduğu anlaşılmaktadır<sup>1</sup>.

Mezopotamya'da Sümer uygarlığında M.Ö. 3200 yılında balçık levhalarda kayıtların tutulmaya başlanıldığı ve daha sonra 3000 yıl önce Babil ve Mısır'da okullarda resmi muhasebe eğitiminin verildiği sonucuna varılmaktadır. Darus'un himayesindeki Persler'de [M.Ö.521-486] yönetim tarafından beklenmedik kontrolleri yapıldığı ve benzeri uygulamanın da İbrani uygarlığında da olduğu görülmüştür. Yönetim içinde şef yazıcıların (baş katiplerin) ikinci derecede yüksek konumda olduğu, kaynaklardan anlaşılmaktadır. Bununla birlikte eski Yunanistan'da [M.Ö.1400 yılında ] yazıcı hesap uzmanları ve köleler kullanmak yaygınlaşmıştır. Kölelerin beyanlarından onlara daha kolay ceza verilebildiğinden, özgür insanlardan daha güvenilir hesap tuttukları anlaşılmıştır. Özgür insanlar kanunların koruması altındaydılar. Yunanistan'da muhasebe daha prestij kazanarak, devlet binaları ve inşaatının maliyetlerinin kaydı yapı üzerine oyulmuştur. Bir levhada piramitlerin maliyeti 469 gümüş değerinde veya bugünkü değerlerle 2 milyon dolar olduğu görülmüştür.

Roma imparatorluğunda M.Ö.200 yılında araştırmacılar, yerel muhasebecilerin, yönetim muhasebecilerinin denetimi altında çalışmışlardır<sup>2</sup>. Yönetim muhasebecileri de en üst yetkiliye rapor vermişlerdir. Bu durum günümüzdeki hesap uzmanlığı mesleğine benzemektedir. Bizans imparatoru Costantine [M.S.IV yüzyılın başında] muhasebe eğitimi veren bir kamu yönetim

<sup>1</sup>Okay GÜVEMLİ, Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğuna Kadar, (Aveol Basım Yayın İstanbul, 1995), s.6.

<sup>2</sup>Robert N. ANTHONY and James S.REECE, Accounting Principles, (Chicago, 1995), s.12.

okulu açmıştır. Roma imparatorluğu yönetimi altında Charlemange [M.S.642-814 yıllarında] zamanında devlet muhasebesi hesap uzmanları örnekleri Roma ve Persler'de de devam etmekteydi. Daha sonra ortaçağda muhasebe gerilemiş, fakat İtalya'da Crasades'ler döneminde devam etmiştir. 1340 yılında Ceneviz kayıtlarında tam gelişmiş çift kayıtlı defter tutulduğu görülmüştür. Daha sonra İngiltere'de devlet hazinesi ofisi olarak geliştirilmiştir. 15. Yüzyılda Medici bankası şubeleri yıllık bilançolarını Florance'deki merkez şubelere teslim ettikleri görülmüştür. 1631 yılında Hollanda'daki Playmounth yerleşim birimindeki finansal destekçiler tarafından bir muhasebeci yeni Amerika'daki Massachusett eyaletinin artan borçlarının teftişi için gönderilmiştir. Yeni Amerika ilk hesap işlemleri ile bu tarihlerde karşılaşmıştır<sup>3</sup>.

Tarihin akışı içinde ilk muhasebe kayıtlarına dayanarak Encyclopedie Diderot muhasebe tanımını şu şekilde yapmıştır; "Mal ve paranın da deftere işlenmesi ve onların hesabının tutulması"<sup>4</sup>.

İktisadi hayattaki gelişmelere paralel olarak muhasebe işlemlerinde de ilerlemeler kaydedilmiştir. Önceleri tartılı para (gümüş, altın, v.s.) kullanılmış, daha sonra sayılı para denilen (sikke gibi) üzerinde değeri yazılan paralar kullanılmıştır. Sayılı paranın kullanımı ifade birliğini sağlayarak muhasebenin gelişmesine çok büyük katkısı olmuştur. Zaman içerisinde borç alacak ilişkilerinin ticari işlemlerde önemli yer tuttuğu görülmüş ve daha sonra bankacılık ve kredili ticari işlemlerin yapıldığı gözlemlenmiştir. Madeni paraların taşınmasındaki sakıncalar kağıt para kullanılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. Muhasebenin gelişmesi şu sıralamayı takip ettiği söylenebilir.<sup>5</sup>

Belgelerin düzenlenmesi,

Hesapların tutulması,

<sup>3</sup>Age, s.12

<sup>4</sup>GÜVENLİ, Age, s.6.

<sup>5</sup>Age, s.94-97.

Maliyetlerin belirlenmesi,

Sonuçların çıkarılması,

İşletmenin analiz edilmesi,

Öngörünün saptanması

Yirminci yüzyıl muhasebe işlevlerine bakıldığında, çağdaş muhasebe “İşletmenin varlıkları ve kaynakları üzerinde değişme yaratan ve parayla ifade edilebilen işlemlerle ilgili bilgileri toplar, kaydeder, sınıflar, özetler, analiz ve yorum ile ilgililerin bilgilerine sunar”<sup>6</sup>.

Modern ekonomilerde muhasebenin işlevi kamuya doğru ve tam bilgi vermektir. Geçmiş yıllarda üretim faktörleri toprak, sermaye ve emek olarak kabul edilmekteydi. Günümüzde artık işletmeleri rekabet ortamında başarıya götürecek olan faktörler “kritik başarı faktörleri” olarak gösterilmektedir. İşletmeler arz-talep ilişkisi nedeni ile “müşteri odaklı” çalışmaktadırlar. Bunun için de kalite, teknoloji ve imaj çok önem kazanmakta ve temelini de insan oluşturmaktadır<sup>7</sup>.

Yirmibirinci Yüzyıl insanı ile geçmiş yılların insanların yaşamları karşılaştırıldığında çok büyük değişim ve gelişmenin olduğu gözlenir. Bu gelişmeye paralel olarak işletmelerin büyümeleri, rekabetin yoğunlaşması ve uluslararası ilişkilerin artması, muhasebeden yararlananların bilgi isteklerinde de gelişme göstermiştir. Gelişen bilgi isteklerinin karşılanmaya çalışılmasında muhasebe sistemlerinde de yenilikler ve gelişmeler etkili olmuştur. Bilgi teknolojisindeki gelişmeler (telekominikasyon, bilgisayar yazılımı ve donanımı gibi) finansal raporlamayı, muhasebecilerin işlevlerini, yatırımcılar ve diğer finansal bilgi sahibi olmak isteyenlerin bu bilgileri kullanma biçimini

<sup>6</sup>Özgül CEMALCILAR ve Nürten ERDOĞAN, Genel Muhasebe-Teknik İleler-Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997), s.8.

<sup>7</sup>İbrahim Özer ERTUNA, “Muhasebe Mesleğinde Gelişmeler ve Sürekli Eğitim Uygulamaları”, XVII. T.Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Çağdaş Perspektifleri, (29 Mayıs-3 Haziran, Bodrum, 1998), s.2-3.

etkileyecektir. Bilgi teknolojisindeki bu hızlı ilerleme, muhasebe teknolojilerinin gelişmesini de olumlu yönde etkileyecektir<sup>8</sup>.

Risale-i Felekiyye "Kitab-us-Siya-qut kitabı hicri 765 (m.1363) yılında yazılmıştır. Bu kitapta "maliyenin gelir ve giderlerinde kalem hakim olmaz, onların doğru yürütülmesine yarayacak hesap açılmazsa, bu işler kısa zamanda bozulmaya yüz tutar" denilmektedir<sup>9</sup>.

## II. MALİ BİLGİLERİN KULLANICILARA SUNUMU VE ANALİZİ

İşletmelerin mali bilgileri ve faaliyet sonuçlarını doğrudan ve dolaylı çıkar ilişkileri nedeni ile incelemek isteyenler vardır. Bunlar ihtiyaçlarına cevap verecek tarafsız, doğru, güvenilir bilgileri muhasebenin fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmesi sonucunda sağlayabilirler<sup>10</sup>.

Bu çıkar gruplarını ikiye ayırmak mümkündür:

1- İç kullanıcılar

2- Dış Kullanıcılar

### A) İÇ KULLANICILAR

İç kullanıcılar işletme sahipleri (ortaklar) yöneticiler ve çalışanlardır. İşletme sahipleri işletme yönetimini bu konuda uzman olarak yetişmiş kişilere vermektedirler. Yöneticilerin başarılarının ölçülmesi ve değerlemesi muhasebeden alınan bilgilerle yapılabilmektedir. İşletme sahipleri ayrıca işletme ile ilgili kararları alırken muhasebeden alacakları raporları kullanırlar<sup>11</sup>. Yöneticilerin en önemli görevi işletmede etkili bir yönetimin kurulması, finansal durum ve finansal raporların sonuçlarına göre durum değerlendirilmesi yapmaktadır. Bu değerlendirmelerde üretim, finans, pazarlama, insan kaynakları, araştırma ve geliştirme bölümleri ile bilgi alışverişini gerektirir. Bu bölümlerin bilgilerinin çoğu mali nitelikte olup muhasebenin kapsamındadır<sup>12</sup>.

<sup>8</sup> Selçuk USLU, "Türkiye'de Muhasebe Literatürünü Etkileyen Kültürel ve Akademik Veriler" XVII. T.Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Çağdaş Perspektifler, (29 Mayıs-3 Haziran, Bodrum, 1998), s.7.

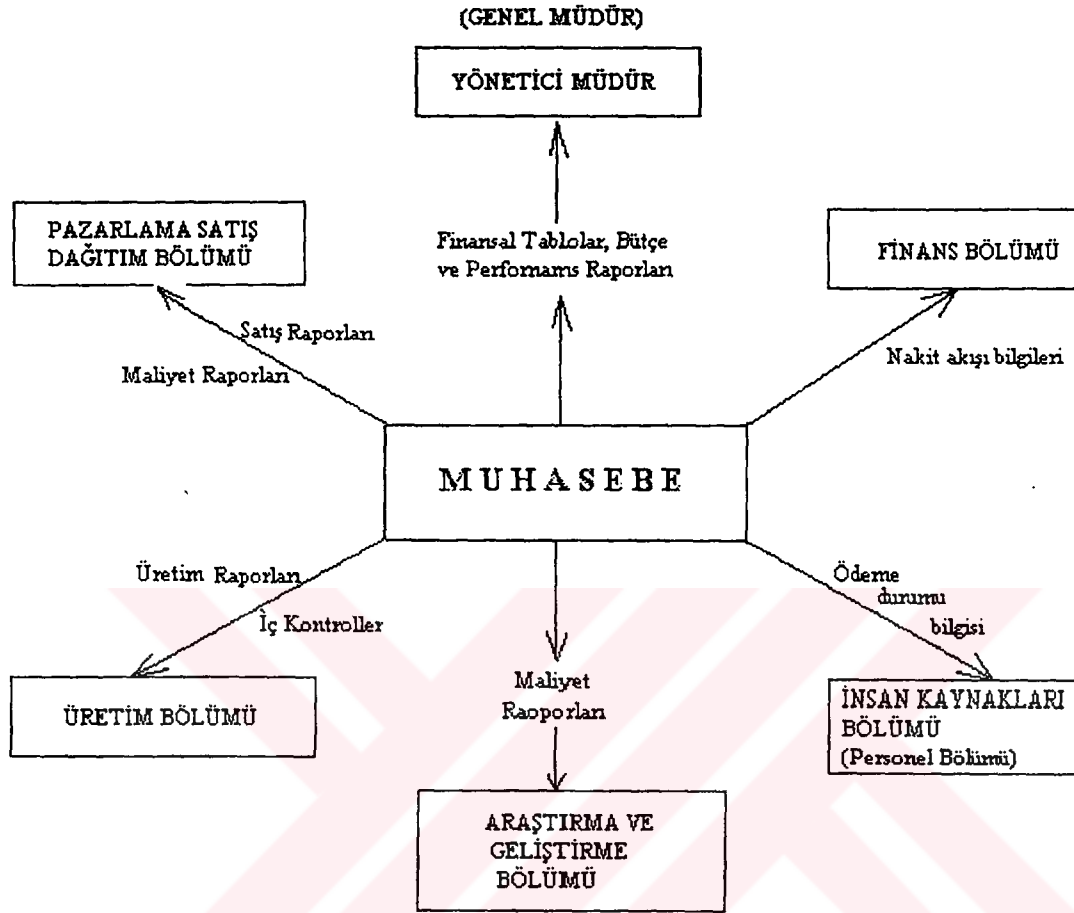
<sup>9</sup> İsmail OTAR, Risale-i Felekiyye <<Kitab-us-Siya-qat>> Hakkında, Formül Matbaası, İstanbul, s.1-2.

<sup>10</sup> CEMALCILAR ve ERDOĞAN, Genel., s.9.

<sup>11</sup> Sabri BEKTÖRE, Halim SÖZBİLİR ve Kerim BANAR, Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması –Tekdüzen Hesap Planına Göre, (Birlik Ofset, Eskişehir, 1998), s.4-5.

<sup>12</sup> A.g.e., 6.

Şekil 1 : Muhasebenin İşletme İçindeki Rolü



Kaynak : Kermit D.Larson, Contributing Author Barbara Chiappetta, Fundamental Accounting Principles, 1996 University of Texas-Austin, s.4

Temel olarak muhasebe; yatırım, kredi ve benzeri kararları alırken yöneticilere yardımcı olur. Üretim bölümüne, üretimle ilgili çeşitli raporlarla üretim kapasitesi kararlarında yardımcı olur. Finans bölümüne de gelecekteki nakit akımı ile ilgili bilgiler vererek günlük nakit akımlarında da yararlı bilgiler sağlar. İnsan kaynakları bölümüne, işletmede çalışanların ödeme maliyetlerini içeren bilgiler vererek daha iyi çalışma koşullarının oluşmasına yardımcı olur. Araştırma ve Geliştirme bölümünün devam eden projelerinin oluşacak maliyetleri hakkında bilgi verir. Pazarlama, satış ve dağıtım bölümü yöneticisine de, satış politikaları ve onların pazarlama maliyetleri hakkında özel raporlarda muhasebe bilgisi kullanılır. İşletmelerin organizasyonunda tüm sorumluluk en üst yöneticiye aittir. Bu nedenle finansal durumları içeren

raporları düzenlemek organizasyonun her bölümünde büyük önem taşımaktadır<sup>13</sup>.

Bir işletme hakkında işletme sahipleri ve yöneticiler iç ve dış karar alımlarında muhasebe bilgilerinden şu soruları sorarak yararlanırlar.

İşletmenin öz varlığı nedir?

Yabancı kaynağı ne kadardır?

Hasılatın ne kadarı gelirdir?

Müşteri hesapları (alacaklar) hemen tahsil edilebiliyor mu?

Satış hasılatı ile harcamalar karşılanmakta mıdır?

Bir işletmenin çalışanları özel bir ilgiyle işletmenin öz kaynakları hakkında bilgi sahibi olmak isterler<sup>14</sup>. Çalışanlar muhasebe bilgisi yardımıyla işletmenin finansal gücünü ve performansını anlamaya çalışırlar. Ücret artış taleplerinde bu bilgiler yol gösterici olacaktır<sup>15</sup>.

## B) DIŞ KULLANICILAR

Kredi kurumları, satıcı ve müşteriler mevcut ve potansiyel yatırımcılar devlet ve kamu gibi işletme dışındaki kişiler çıkarlarını korumak amacıyla işletme hakkında ayrıntılı bilgiye gerek duyarlar<sup>16</sup>.

Finansal raporlar potansiyel yatırımcılara ve kreditoörlere kredi ve benzer kararları almakta kullanılması için bilgi sağlayacaktır. Bu nedenle finansal tabloların, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını anlaşılabilir şekilde yansıtması gerekmektedir. Finansal tablolar, işletmenin geçmişteki performansını gösterdiği gibi, gelecekteki performansı hakkında da bilgi

<sup>13</sup>Kernik DLARSON, Contributing Author Barbara Chiappetta Fundamental Accounting Principles, (University of Texas-Austin, 1996), s.4-5.

<sup>14</sup>Age., s.5.

<sup>15</sup>Age., s.4.

<sup>16</sup>Sabri BEKTÖRE, Feriuh ÇÖMLEKÇİ ve Halim SÖZBİLİR, Mali Tablolar Analizi-Tekdüzen Hesap Planına Göre, (Birlik Ofset, Eskişehir, 1997), s.1.

edinilmesi için kullanılacaktır. Kreditörlerin ve yatırımcıların işletmenin yeterli finansal gücü, karları ve borç ödeme durumlarını anlayabilmek için aşağıdaki soruların cevaplarını almaya ihtiyaçları vardır<sup>17</sup>.

İşletmenin geçmişteki borçlarını zamanında ödeyep ödeyemediği,

Şu andaki borçlarını ödeyebilecek finansal güce sahip olup olmadığı,

Gelecekteki kazancının yeterli olup olmadığı,

Şu andaki kredibilite durumun ne olduğu,

Devlet ekonomik dengelerin (toplum düzeninin) bozulmasını önlemek amacı ile işletmelerin faaliyetlerini kontrol etmekle sorumludur. Ayrıca devletin, işletmelerin gelirlerinden aldığı vergiler nedeni ile finansal tabloları kontrol etme yetkisi bulunmaktadır. Devlete ödenecek verginin belirlenebilmesi için muhasebe bilgileri kullanılır.

Satıcılar ve müşteriler de kendi çıkarları doğrultusunda işletmelerin finansal durumları hakkında bilgi edinmek isterler. Satıcılar kredili veya peşin satış kararını vermeden önce işletmenin borç ödeme gücünü görmek isterler. Bunu da muhasebenin sunmuş olduğu mali tablolar sayesinde gerçekleştirebilirler. Müşteriler de almış oldukları malın güvenilirliğini veya işletmenin sürekliliğini, bakım-onarım gibi bir takım hizmetleri alıp alamayacaklarını, işletmenin finansal gücünü inceleyerek öğrenebilirler.

### **III. MALİ BİLGİLERİN DOĞRULUĞUNUN İLGİLİ TARAFLARCA DENETİMİ**

Günümüzde ekonomik kaynakların çoğunluğu işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Bu nedenle işletmeler tarafından hazırlanan mali tablolardaki bilgiler, ekonomik kaynaklar arasında seçim yapabilme ve ekonomik kaynakların kullanılmasındaki başarıyı göstermektedirler. İlgili taraflar mali bilgilerin doğru, güvenilir ve anlaşılabilir olması durumunda kararlarında yanılğıya düşmemiş olacaklardır. Bu kişilerin mali bilgilerin doğruluğunu

---

<sup>17</sup> Kermit D. LARSON, s.5.

denetleme yetenek ve bilgileri olmayabilir, bir üçüncü kişi olan bağımsız muhasebe uzmanından yardım isteyebilirler<sup>18</sup>.

Mali tabloların denetiminin sağlıklı olabilmesi için işlemlerin muhasebenin temel kavramlarına ve yasalara (T.T.K.,V.U.K. ve meslek yasalarına) göre hazırlanmış olması gerekir. Muhasebe tarafından üretilen bilgiler işletme sahipleri ve yöneticiler kadar üçüncü kişileri de ilgilendirmektedir. Bu bilgilerle devlet milli gelir hesapları ve istatistikler, kalkınma planları, ulusal ve uluslararası sermaye hareketleri hazırlanmaktadır<sup>19</sup>.

#### A) YÖNETİCİLER TARAFINDAN DENETİM

Yöneticiler muhasebeden doğru, ekonomik zamanlı ve yararlı bilgiler almak istemektedirler. Bu bilgiler ışığında dönemi başarılı veya başarısız tamamladıklarının değerlemesini yapabilirler. Hazırlanan mali tablolar (bilanço ve gelir tablosu) ve ek mali tabloların (satışların maliyet tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kar dağıtım tablosu ve özkaynaklar değişim tablosu) denetimi ile doğru bilgilerin alınması yöneticilerin kararlarında etkili olacaktır<sup>20</sup>.

Muhasebe kayıtlarının doğru ve güvenilir mali tabloların zamanında ve tam olarak hazırlanabilmesi, mali karakterdeki olayların kaydının hata ve hilelerden arındırılmış şekilde yapılabilmesi için yöneticinin işletme politikasını düzenli, etkin ve uygulanabilir işlem ve yöntemlerle organize etmesi gerekir. Bu durumda denetim daha kolay yapılabilir ve mali bilgilere dayanılarak verilecek kararlar yöneticileri yanılgıya düşürmeyecektir<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Feriuh ÇÖMLEKÇİ, Mali Tabloların Denetimi- Tekdüzen Hesap Planına Göre, (Birlik Ofset Eskişehir, 1997), s.1-2

<sup>19</sup> Erdoğan ARSLAN, "İkelerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru", Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi, Türkiye XIII. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, (20 Mayıs 1993, Çeşme-İzmir), s.29.

<sup>20</sup> Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU; A.g.e., "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etki ve Katkıları", s.198.

<sup>21</sup> Müjdat ÜNLEN ve Ülkü ERGÜN, "Teknolojik Gelişmeler Karşısında Muhasebe Eğitimi ve Uygulamaya Getirildiği Sorunlar", Türkiye XIII. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi, (20 Mayıs 1993, Çeşme-İzmir), s.216.

## B) ORTAKLAR TARAFINDAN DENETİM

Ekonomik gelişmelerle birlikte işletmelerin büyümesi ve teknolojik ilerlemeler işletmelerin kurucuları tarafından yönetilmesini zorlaştırarak yönetimin bir uzmanlık işi haline geldiğini göstermektedir. Bu nedenle ortaklar profesyonel yöneticilere işletmeyi yönetme sorumluluğu vermektedirler. Ortaklar; işletmenin varlıklarını korunup korunmadığını, karlılık durumlarını ve yatırım kararlarını alırken, mali bilgileri kullanma gereğini duyarlar<sup>21</sup>.

Halka açık anonim şirketlerde de satışa sunulan hisse senetlerini almak isteyen potansiyel ortaklar oluşmaktadır. Potansiyel ortaklar da karar verirken yayınlanan mali bilgilerini denetimden geçirilerek sunulması halinde doğru bilgi edinme hak ve ihtiyaçlarını karşılayarak tasarruflarını en iyi şekilde değerlendirme fırsatı bulacaklardır<sup>22</sup>.

## C) DEVLET TARAFINDAN DENETİM

Devletin, işletmelerin mali tablolarının doğru bilgi verip vermediğinin incelenmesinin ilk amacı vergisel açıdan olmaktadır. İkinci amacı ise bazı istatistiksel bilgilere gereksinim duymasıdır. Vergi, devletin en önemli gelir kaynağıdır. Vergiye temel olacak matrah, muhasebe verilerine dayanılarak bulunmaktadır. Bu nedenle devlet, işletmelerin muhasebe işlemlerinin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu ile yönlendirerek gerekli kontrol ve denetimi sağlamaktadır<sup>23</sup>.

Günümüzde devlet gelişen ekonominin gelişme sürecini ve işletmelerin ülke ekonomisine katkılarını muhasebe bilgilerini kullanarak sağlamaktadır. Böylece "mikro ekonomik" ve "makro ekonomik" analizler yapılabilmektedir<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> Feriuh ÇÖMLEKÇİ ve Celal KEPEKÇİ, "Genel Muhasebe ve Dış Raporlama," (Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eğitim, Sağlık, Bilişsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 53, Eskişehir, 1987), s.8-9.

<sup>22</sup> Abdullah YAVAS, "Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMVMO, (Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997), s.177.

<sup>23</sup> Halim SÖZBİLİR, İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması, (Sevinç Matbaası, Ankara 1981), s.18.

<sup>24</sup> BEKTÖRE, SÖZBİLİR ve BANAR, s.9.

## D) KREDİTÖRLER TARAFINDAN DENETİM

Gelişen ekonomi ve rekabet karşısında işletmeler ortaklarının koymuş olduğu sermaye ile yetinmeyip yabancı kaynak arama yolunu seçmek zorunda kalmaktadırlar. Bu durum sermaye piyasası kurulunun oluşmasına neden olmuştur. Gerek finans kuruluşlarının gerekse potansiyel yatırımcıların bir takım beklentileri olmaktadır. Bunlar işletmelerin sunmuş oldukları mali tabloların açık, güven verecek ve yeterli bilgileri zamanında iletecek şekilde hazırlanmasıdır<sup>25</sup>. Bankalar da kredi verecekleri işletmelerin mali tablolarının bağımsız denetçi tarafından tarafsızlık ilkelerine uygun olarak denetlenmesini isterler. Ayrıca potansiyel yatırımcılar ve özel finans kuruluşları da, güvenilir denetçiler tarafından denetlenmiş işletmelerde çalışmak isterler<sup>26</sup>.



<sup>25</sup> Abdullah YAVAŞ "Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetçilerden Beklentileri", III. T. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMO Yayınları 20, Kemal Bay Oteli, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs, 1997, s.176.

<sup>26</sup> Semra ÖNCÜ ve diğerleri, "Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları", III. T. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMO Yayınları 20, Kemal Bay Oteli, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs, 1997, s.173.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER, ETİK BOYUTLARI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

|                                                                                                                   |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>I.GENEL OLARAK MUHASEBE VE MEVZUAT.....</b>                                                                    | <b>56</b> |
| A) MUHASEBE MESLEĞİNİN YASAL OLARAK KURULUŞ AMACI .....                                                           | 56        |
| B) ÜLKEMİZDE YASA VE YÖNETMELİKLERDE BELİRLENEN MESLEK<br>MENSUPLARININ TAŞIMASI GEREKEN ETİKSEL NİTELİKLER ..... | 57        |
| 1. <i>Dürüstlük</i> .....                                                                                         | 60        |
| 2. <i>Güvenirlilik</i> .....                                                                                      | 60        |
| 3. <i>Tarafsızlık</i> .....                                                                                       | 61        |
| 4. <i>Sır Saklama</i> .....                                                                                       | 62        |
| 5. <i>Bağımsızlık</i> .....                                                                                       | 63        |
| 6. <i>Sosyal Sorumluluk</i> .....                                                                                 | 64        |
| <b>II. MESLEKLE İLGİLİ DÜZENLEMELER.....</b>                                                                      | <b>65</b> |
| A) MUHASEBE MESLEĞİNDE DENETİM FONKSİYONU.....                                                                    | 65        |
| 1- <i>İç Denetim</i> .....                                                                                        | 66        |
| a) İç Denetimin Muhasebe Departmanında Yapılması .....                                                            | 67        |
| b) İç Denetimin Yöneticiler Tarafından Yapılması .....                                                            | 68        |
| 2- <i>Dış Denetim (Bağımsız Denetim)</i> .....                                                                    | 69        |
| a) Dış DenetimYapacak Kişinin Mesleki Yeterliliği .....                                                           | 70        |
| b) Dış Denetimde Yeminli Mali Müşavirlerin Onaylayacağı İşler .....                                               | 71        |

|                                                                         |           |
|-------------------------------------------------------------------------|-----------|
| c)Yeminli Mali Müşavirlerin (Bağımsız Denetçilerin)Yapamayacağı İşler . | 72        |
| d) Dış Denetimde Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD) .....                  | 74        |
| e)Yeminli Mali Müşavirlerin Denetim İşlevinde Yaptığı İşler .....       | 78        |
| B) MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN DİSİPLİN CEZALARI .....                | 79        |
| <b>III.BİR ANKET ÇALIŞMASI .....</b>                                    | <b>80</b> |
| <b>S O N U Ç.....</b>                                                   | <b>83</b> |
| <b>EK I : X.5-RUHSATLI SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ</b>       |           |
| <b>MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK AHLAKI</b>            |           |
| <b>KURALLARI İLE İLGİLİ MECBURİ MESLEK KARARI.....</b>                  | <b>86</b> |
| <b>EK II ANKET FORMU ÖRNEĞİ.....</b>                                    | <b>96</b> |
| <b>KAYNAKLAR.....</b>                                                   | <b>99</b> |

## İKİNCİ BÖLÜM

### GENEL OLARAK ETİK KAVRAMI VE İŞLETMELERDEKİ BOYUTLARI

#### I. ETİĞİN TANIMI

Etik Yunanca "Ethikos" ya da "Ethos" tan gelmektedir. Etik sözcüğü Oxford sözlüğünde üç tür tanımlanmıştır<sup>28</sup>.

-Değer yargıları bilimi.

-İnsan yaşamının belirli sınırlı bölümlerinde söz konusu olan kabul görmüş kurallar.

-İnsanların en geniş anlamdaki görevlerinin bilimi. Sivil, politik ve uluslararası yasa bilimi.

Mesleki etikten söz edildiğinde ikinci tanım daha geçerli bir tanım olmaktadır.

Türkçe'mizde de kullanılmaya başlanılmış olan "etik" sözcüğünün sözlük anlamı "törel, töre bilimi" olarak tanımlanmaktadır<sup>29</sup>.

Etik insanlar arasındaki ilişkilerin ahlak açısından iyi ya da kötü, doğru veya yanlış kavramlarının temelini araştıran bir felsefi anlayıştır. Etiği, ahlak kavramını da içine alan felsefi bir disiplin olarak tanımlamak mümkündür. Bu nedenle etiği ahlak felsefesi olarak tanımlamak uygun olacaktır. Etiğin bilgi ve mantık felsefesiyle yakın ilgisi vardır. Bu ilgiyi ödev mantığı ve buyruk mantığı olarak incelemek gerekir<sup>30</sup>.

Etik nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyuyla ilgili görev ve sorumluluk ifade eder. Doğruyu yanlıştan ayırma yeteneği ve doğruyu uygulama

<sup>28</sup> Jack MARICE, "Institute of Chartered Accountants in England and Wales"; (Accountants Digest, September, 1998), s.1

<sup>29</sup> Nijat ÖZÜN, Güzel Türkçemiz, Milliyet Yayınları, (İstanbul, 1986), s.177.

<sup>30</sup> Erhan KOTAR, "Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi" III. T. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMO Yayınları 20, Kemal Bay Oteli, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs, 1997, s.65.

eğilimiyle ilgilenir<sup>30</sup>.

"Ahlak günlük yaşamı etkileyen davranışların doğru olup olmadığı ile ilgili kişisel kararların ürünüdür. Bu davranışların kimisi zaten yasalara aykırıdır. Örneğin işyerinde kullanılmak üzere alınan malzemenin eve götürülüp kullanılması gibi. Kimisi de yasal olarak ahlak dışı gözükmeyen ahlaka aykırı davranışlardır. Örnek olarak yolda kayıp bir kıymetli eşya bulup hiçbir araştırma yapmadan sahiplenmek gibi"<sup>31</sup>.

## II. ETİK DAVRANIŞLARI ETKİLEYEN UNSURLAR

Etik davranış doğru ile yanlış ayırarak, doğruyu seçme ve ahlaklı davranma yoludur. Ahlaklı davranış da bireylerin, toplum tarafından iyi, güzel, doğru kabul ettikleri bir takım kurallarına uygun davranmaktır. Bazı kişilerin toplumun bu kurallarını algılamaları farklı olmaktadır. Toplumun huzurunu sağlamada en önemli etken hukuki kurallara uymaktır. Mesleki davranışı etkileyen unsurların yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğunu kabul etmek gerekir<sup>32</sup>.

### A) YASALARIN BİREYLERİN ETİK DAVRANIŞI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yasalar toplum düzenini korumak için bir takım yaptırımlar koymuştur. Bu yaptırımlar uygulamaya geçtikçe hukuk kuralı olarak yasallaşır. İnsanların bazı davranışlarının yasaya uygun, bazılarının ise yasaya uygun olmadığı görülür. Yasaya uygun davranışlar ahlaki, uygun olmayanlar da ahlak dışı davranışlar olarak değerlendirilir<sup>33</sup>. Genel hukuk kuralları dışında meslek kuruluşlarının da mesleki saygınlıklarını arttırmak ve meslek mensupları arasında birlik ve düzeni sağlayabilmek için çıkardıkları ve uygulanmasını takip ederek istedikleri kurallar

<sup>30</sup> Steven MINTZ, Cases in Accounting Ethics and Professionalism (Professor of Accounting, San Francisco State University, 1989), s.2.

<sup>31</sup> Belverd NEEDLES ve diğerleri, Principles of Financial Accounting, (Boston, 1996), s.26.

<sup>32</sup> Ersin GÜREDİN, "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler", III. T. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMO Yayınları 20, Kemal Bay Oteli, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs, 1997, s.116-117.

<sup>33</sup> A.g.e., s.116.

vardır. Bu kurallara uymayan meslek mensubuna aykırılık düzeyine göre cezalar verilmektedir. Bazen zorunlu durumlarda meslekten ihraç etmeye kadar gitmektedir. Böylece topluma hizmet verilirken toplumun çıkarları korunmakta ve meslek yasaları ahlaklı davranışın yol göstericisi olmaktadır<sup>35</sup>.

Yasalar ne kadar mükemmel ve kapsamlı olarak hazırlanırsa hazırlansınlar, istenilen amaçlara ulaşabilmek için toplumun yasalara karşı gösterecekleri saygı ve duyarlılık çok büyük önem taşımaktadır. Bu da toplumun ahlaki prensiplere ve değerlere verdiği önem ve onları korumak için göstermiş olduğu çaba ile yakından ilgilidir. Ahlaki yargılara duyarlı toplum aynı zamanda yasalara da saygılı toplumdur. Bu toplumun genel nitelikleri şöyle sıralanabilir<sup>36</sup>.

Devlet-bireyler, devlet-firma, birey-bireyler, firma-bireyler, birey-firma, ilişkilerinde güven unsuruna önem verilir.

Devlet kendini oluşturan bireylerin huzurlu olması için sosyo-politik-ekonomik kararlarını, toplumun yaşam standardını yükseltmek amacıyla alır. Devlet arabuluculuk görevini yaratıcılık, yapıcılık ve uzlaştırıcılık olarak yerine getirir.

Bireyler ve firmalarda devlet mekanizmasının en iyi şekilde işleyebilmesi için üzerlerine düşen görevlerini (vergi v.s.) onurlu bir şekilde yerine getirerek gösterirler. Devlet de gelirlerini toplum çıkarlarına uygun rasyonel bir şekilde kullanmalıdır.

Firmalar ve bireyler ekonomik kararlarını bağımsız bir şekilde verirken toplum çıkarlarını da düşünmek zorundadırlar.

Üretim kaynakları kullanılırken verimlilik söz konusudur. İsrafa yer yoktur. Böylece ekonomik yozlaşma önlenmiş olacaktır.

Ekonomik- sosyal ve politik yapıda istikrar egemen olursa birey ve

<sup>35</sup> A.g.e., s.122-123.

<sup>36</sup> CİVELEK, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", III. T. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMO Yayınları 20, Kemal Bay Oteli, Alanya, 30 Nisan-4 Mayıs, 1997, s.133-134.

firmalar sağlıklı gelişme gösterecektir.

Toplum neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda görüş birliğine sahip olursa, olaylar hakkında bilgi tarafsız olarak kolayca yayılır ve kamuoyunda bilinçli bir biçimde değerlendirilir.

İstikrarı bozucu davranışlar yasalar tarafından yansız ve ödünsüz olarak uygulanarak cezalandırılmalı ve istikrarı arttırıcı davranışlar ödüllendirilmelidir.

## B) TOPLUMUN GELENEKLERİNİN ETİK DAVRANIŞ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İnsan davranışlarının tamamını yasalarla düzenlemek mümkün değildir. Yasalarda yeri olmayan fakat toplumun ahlaki değerleri dışındaki davranışları önemsememek mümkün değildir. Buradan da mesleki ahlakla ilgili değer yargılarının sadece yasalarla değil; aynı zamanda toplum da geleneksel olarak kabul görmüş davranışlarla oluşması gerekir.

Ahlakın tanımı yapıldığında, bireyin diğer bireyler ile, bireylerin kurumlar ile, bireyin devlet ile ilişkilerinde toplum deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan akıl ürünü olan, toplumsal uyum, birliktelik ve dayanışmayı arttırıcı, dolayısıyla toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin, standartların ve değerlerin bütünü olduğu görülmektedir. Tanım ahlakın felsefi kalıplar içinde soyut bir öge olmadığını göstermektedir. Günlük yaşam içerisinde tüm bu değerler aktif, yapıcı, yaratıcı bir harekete dönüşerek toplumun yaşam biçiminin temel dayanağını oluşturabilirler. Ahlaki prensipler, standartlar ve değerler toplumda yaşayan tüm bireyler tarafından içtenlikle saygı gösterilen inanılan bir yol gösterici durumunda iseler, o toplumdaki davranışları ahlaki veya ahlak dışı olarak gruplandırmak mümkün olur.

Ahlaki olmayan davranışlar toplumun ekonomik sosyal ve politik yapısında istikrarsızlığa neden olacağından toplum tarafından tepkilerle karşılaşır. "Doğru olan şeyleri yapmanın norm olduğu bir toplumda" toplumun

çıkarları bireylerin çıkarlarından daha önce gelmektedir.

Ekonomik, sosyal ve politik yapılar istikrarlıdır. Ahlaki kodlar (prensipler, standartlar ve değerler) bir toplumda kolayca bir eylem ilkesine dönüşebildiği için, toplumların hali hazırdaki eriştikleri ekonomik, politik ve sosyal kalkınma düzeyleri ahlaki kodlara uyan davranış biçimi sergileyip sergilemediklerinin veya toplum olarak doğru olan şeyleri yapıp yapmadıklarının göstergesi olarak yorumlanabilir. Bu göstergenin en büyük avantajı, toplumların değişen dünya koşullarına ne denli uyum sağlayabilecekleri, uluslararası rekabette ne denli başarılı olabilecekleri hususunda pratik bir değerlendirme aracı olarak kullanılmaktadır<sup>36</sup>.

Küreselleşme süreci uluslararası rekabeti yoğunlaştırmaktadır. Toplumların bu süreçten gereği gibi yararlanmaları ancak ve ancak etkin üretim, pazarlama ve finans teknikleri yaratmalarına ve bilgi toplumu olma niteliğine sahip olmalarına bağlıdır.

### III. İŞLETMEDE ETİK

#### A) İŞLETME ETİĞİNE DUYULAN GEREKSİNİM

Her geçen gün dünya çapında yaygın kabul gören işletme kavramları işletme etiği ve işletmenin sosyal sorumlulukları olmaktadır. İşgörenlerden tüketicilere, ortaklardan komşu işletmelere kadar ilgili olan taraflar işletmelerinden ve liderlerinden kar maksimizasyonu talep etmektedirler. İşletmeler faaliyetlerinde çeşitli türde stratejileri uygulamaktadırlar. Günümüzdeki etik anlayışı daha önceki etik anlayışından farklılıklar göstermektedir. Günümüzdeki iş adamları pazar ekonomisinde etik ve işletme karlılığı arasında açık bir bağ kurmaktadır. Yine zamanımızda bir çok üst düzey yöneticisi "iyi etik iyi işletmedir" anlayışını benimsemişlerdir.

İşletme faaliyetlerinin küreselleşmesi ve düşük düzeydeki işgörenlerin

---

<sup>36</sup>CİVELEK, A.g.e., s.130-131.

güçlenme eğilimleri etik programlarının işletmelerde uygulanmasında temel neden olmuştur.

Bir çok şirket yasal ve etik olmayan davranışların ortaya çıkarılmasından sorumlu olan bir birim oluşturmaya başlamışlardır. Etiksel bir kültürün yaratılması ve sürdürülmesi her yöneticinin önemli bir rolü ve beklentisi olmuştur<sup>37</sup>.

## B) İŞLETME ETİĞİNİN TANIMI

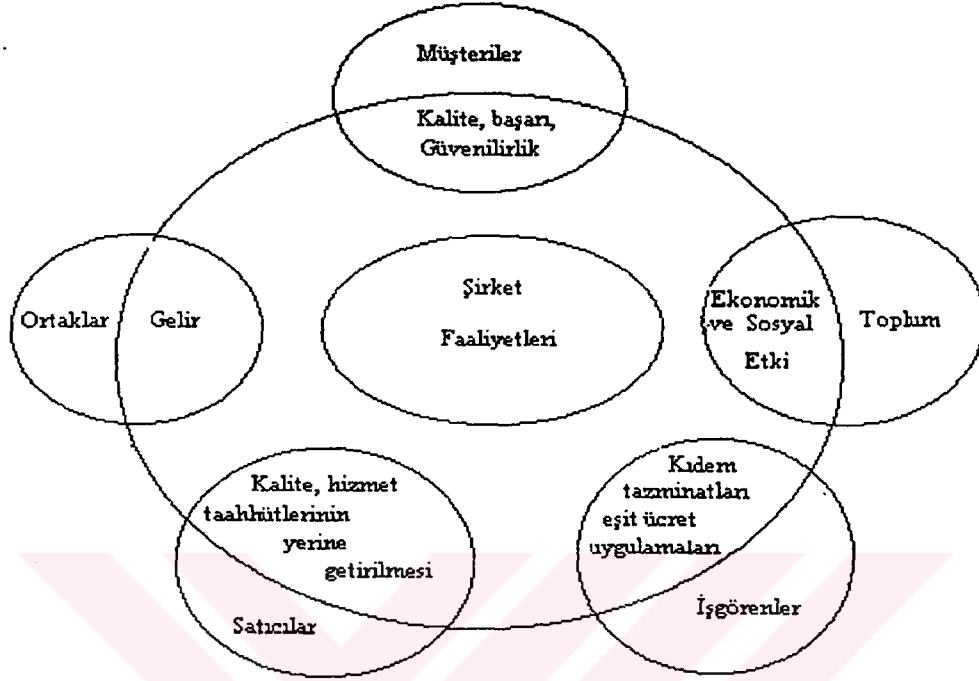
İşletme etiğinin bir çok tanımı vardır. Tanımlar; değer yargıları, ilkeleri, işletme yönetimi uygulamaları, standartları, işletme rehberi ve şirket değer yargıları gibi deyimleri kapsar ve daha çok kişi için daha çok iyilik, başkalarının haklarına saygı ve maliyet ve yararların eşit dağılımı, gibi standartları ön plana çıkarır ve sonuçta da doğruluk, dürüstlük ve sorumluluk gibi saygın özellikleri ifade eder<sup>38</sup>.

Önerilen bir etik tanımı ise "işletme ile ilgili tüm önemli tarafların refahına katkıda bulunacak ve işletme faaliyetlerinden etkilenen tüm kişilerin haklarına saygı gösterecek biçimde şirket kararlarına, süreçlerine ve sistemlerine rehberlik edecek, kurallar, standartlar ve ilkelerdir". İşletme ile ilgili taraflar aşağıdaki şekil yardımı ile gösterilebilir.

<sup>37</sup> The Society of Management Accountants of Canada, Management Accounting Practices Handbook, Implementing Ethics Strategies Within Organizations, (Hamilton, Ontario, 1998), s.1-2.

<sup>38</sup> A.g.e., s.3.

Şekil 2 : İşletme ile İlgili Taraflar ile İlgili Alanları



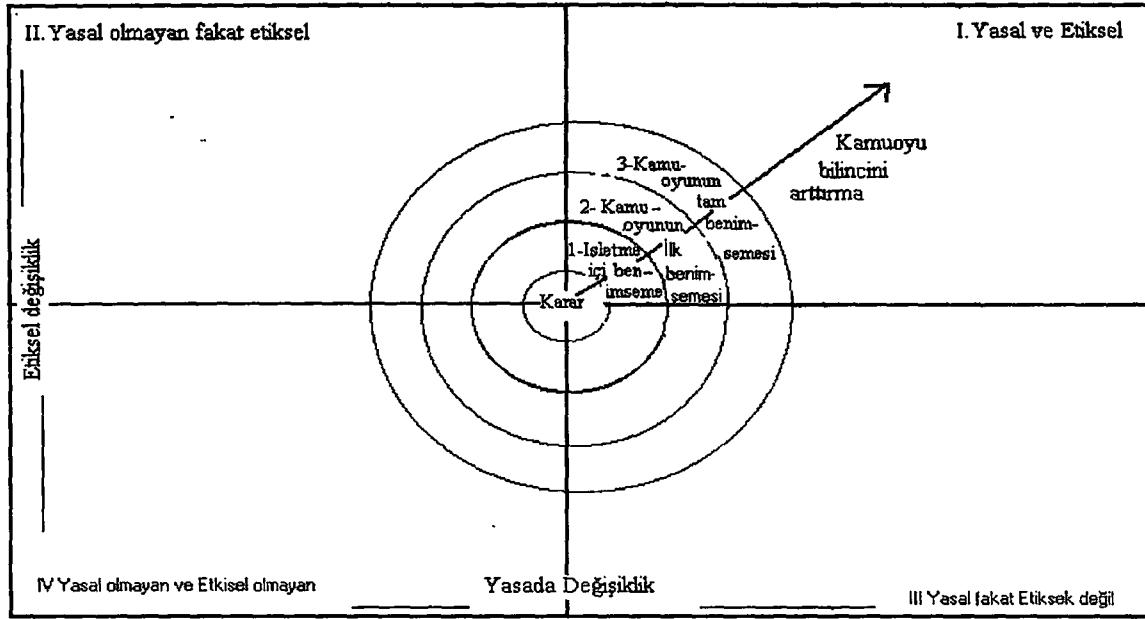
Kaynak : The Society of Management Accountants of Canada s.4.

Yukarıda belirtilen işletme faaliyetleri herhangi bir işletmenin tüm işlevleri itibarı ile söz konusu olan uygulamalarını kapsar<sup>39</sup>.

İşletme etiğinin geniş tanımı; yasalar ve yasalarda belirtilmeyen tüm işletme faaliyetlerini kapsar. Bu bağlamda kavramsal bir çerçeve aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

<sup>39</sup> Thomas DONALDON ve Patricia HWERHANE, "Ethical Issue in Business A Philosophical Approach," (New Jersey 1998), s.4

Şekil 3 : Kavramsal Çerçeve



Kaynak : The Society of Management Accountants of Canada s.5

İşletme yönetimince alınan karar I. Alana düşüyorsa savunma hazırlamaya gerek yoktur, eğer yeniden bir seçim yapmak gerekirse değişikliklere de dikkat etmek gerekir. Eğer II. Alana düşüyorsa kararla ilgili yasal bir savunma hazırlamak ya da yasaları değiştirmek gerekir. Eğer III. Alana düşüyorsa kararın toplum yararına olduğunu açıklamak zorunluluğu vardır. Alınan karar IV. Alana düşüyorsa işletme açısından büyük bir sorun var demek yasal ve etiksel bir savunma için hazırlanmak gerekir. Karar her an geriye alınabilir.

İşletme etiği olarak tanımlanan kurallar, standartlar ve ilkeler aşağıdaki kaynaklarca oluşturulabilir.

- a-) Bir işletmenin kendi amaç bildirisi, değer yargıları bildirisi ve şirket amaçları.
- b-) Bireylerin ve örgütlerin hem yasadan hem de anlaşmalardan kaynaklanan hakları,
- c-) Yasalardan ve geleneklerden kaynaklanan insan hakları,

d-) Devletin çıkarmış olduğu diğer yasalar ve düzenlemeler

e-) Dinsel öğretiler.

f-) Yazılı ve görsel basının yarattığı beklentiler ve ilgi alanları.

g-) Üst düzey yönetimin kişisel standartları.

h-) İşletme ile ilgili taraflardan (işgörenler, işletme ve meslek birlikleri, sendikalar, tüketiciler, yatırımcılar, satıcılar, yerel sivil örgütleri) kaynaklanan standartlar.

Yukarıdaki kaynaklar her biri yalnız tek başına bir örgütün standartlarını oluşturmamalı işletme tüm kaynakları dikkate alarak kendisine özgü etiksel standartlar oluşturmalıdır<sup>40</sup>.

Değer yargıları görev bilinci açısından ele alındığında evrensel bir özelliğe sahiptir. O bakımdan işletmelerde uygulanacak kurallar bütünü insana saygıyla başlamak durumundadır<sup>41</sup>.

### C) ETİK STRATEJİLERİNİN UYGULANMASININ YARARLARI

Bir işletmenin etiksel açıdan imajı finansal başarısı ve hatta işletmenin sürekliliği bakımından çok açık bir etkiye sahiptir. Ülkemizde ve dünyada isim yapmış şirketler aykırı davranışlardan dolayı yaşamlarına son vermek durumunda kalmışlardır.

Bir işletmede etikle ilgili programların uygulanmasının nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>42</sup>.

a-) Yasaların ve yönetmeliklerin bir örgüt veya işgören tarafından ihlal edilmesi şirketin büyük çapta ceza görmesi sonucunu doğurur.

b-) İşgörenler ve işçi sendikaları özellikle eşit davranılması konusunda

<sup>40</sup>The Society Of Management Accountants Of Canada, s.6.

<sup>41</sup>Tom LBEAUCHAMP ve Norman EBOWIE, 'Ethical Theory and Business, (New Jersey, 1979) s.18-21.

<sup>42</sup>The Society Of Management Accountants Of Canada, s.6-8.

hassastırlar.

c-) Devletin koyacağı yeni yasal düzenlemeler işletmeler açısından

daha maliyetli olmaktadır<sup>43</sup>.

d-) Hükümetler işletmelerin işgörenlerine nasıl davrandığını daha yakından izlemektedirler.

e-) Tüketiciler güçlü etik ve sosyal davranışları benimsemiş şirketleri tercih etmektedirler.

f-) Ortaklar ve o arada yatırımcılar finansal kriterlerin yanısıra etiksel kriterleri de kullanmaktadırlar.

g-) İşletmede ustabaşılar, gözetimlerindeki işgörenlerin yapmış olduğu hatalardan sorumlu tutulmaktadırlar.

h-) İşletme yöneticileri ile büro yöneticilerinin sorumlulukları daha çok artmaktadır.

İ-) Şirketler, artan bir hızla kendilerine mal satan firmaların insan hakları ve çevre konusundaki duyarlılıklarını izlemektedirler.

i-) Tüketici hareketleri sonucu şirketler önemli miktarda cezaya çarptırılmaktadırlar.

j-) Sonuç olarak bir şirket etiksel programlara yer verdiğinde endüstride ve ekonomide hedef olmaktan uzak kalabilmektedir.

#### D) ETİK STRATEJİLERİNİN UYGULANMASINDA MUHASEBECİNİN ROLÜ

Doğru kayıtların tutulması, varlıkların korunması, riskin bertaraf edilmesi gibi unsurlar etkin bir etik programı ile desteklenebilir ve bir işletmenin kontrol

<sup>43</sup> Arthur F. McGOVERN, *Ethical Dilemmas in the Modern Corporation*, (New Jersey, 1988), s.78-83.

sistemleri açısından önemlidir. Yönetim muhasebecileri etik stratejilerinin uygulanmasında önemli destek sağlayabilirler. Günümüzde bir çok karar alma süreci etiksel boyuta sahiptir. Üst düzey yönetime bilgi sağlamada anahtar görevi üstlenen yönetim muhasebecileri doğru ve anlamlı finansal verileri sağlayarak karar verme süreçlerini en iyi biçimde desteklerler.

Yönetim muhasebecileri bir işletmedeki etiksel sorunların çözümünde kendilerini yetiştirmeli ve sorunu önceden sezip tanımlayabilmelidirler. Şirket etik stratejileri, iç kontrol sisteminin daha geniş bir biçimidir. Yönetim muhasebecileri tarafından gerçekleştirilen kontrol, yönlendirme ve firma başarısını değerlemesi gibi konular işletme etiğinin de konusudur. Yönetim muhasebecileri üst düzey yönetime etiksel ve sosyal denetimde yeni tekniklerin geliştirilmesi konusunda önerilerde bulunabilirler. Yıllık raporlar ya da diğer yönetim raporlarının hazırlanmasında yönetim muhasebecileri belirli programların etiksel davranışla ilgili boyutlarını tanımlayabilirler<sup>44</sup>.

#### E) ETİK STRATEJİSİNİN UYGULANMASINDA AŞAMALAR

Bir işletmede etik stratejinin uygulanmasında başlıca üç aşama söz konusudur. Bu aşamalar<sup>45</sup>.

Aşama 1 : Uygunluğun oluşturulması.

Aşama 2 : İşletme ile ilgili tarafların ilişkilerinin belirlenmesi.

Aşama 3 : Değer yargılarının yaratılması.

<sup>44</sup>The Society Of Management Accountants Of Canada, s.8-9.

<sup>45</sup>Age, s.10-11.

Tablo 1: Etik Stratejisinin Aşamaları.

| Aşamalar                                              | Temel Amaç                                                                             | Davranış Yargılama Standardı                 | Yaklaşımın Üstünlükleri                                                                                      | Yaklaşımın Sakıncaları                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Aşama 1. Uygunluğun oluşturulması                     | Yasaya aykırılıkları ve skandalları önlemek                                            | Yasa, Yönetmelik, şirketin hakları           | a) Açıkça belirlenmiş standartlar<br>b) Aykırı davranışlara karşı açıkça belirlenmiş cezalar                 | a) Çok sınırlı sorunlar<br>b) Güç kazandırma ile ilgili uyumsuzluklar<br>c) Şirket isteklerinin en az davranış biçiminde olabilmesi                                                                                                      |
| Aşama 2. İlgili tarafların ilişkilerinin belirlenmesi | İşletme ile ilgili tarafların beklentilerini karşılayan değer yargılarının yaratılması | İlgili tarafların talepleri ve beklentileri  | a) Şirketin açıkça tatmini<br>b) İlgili tarafların beklentilerinin ve davranışlarının belirlenmesi           | a) İlgili tarafların görüşlerinin zamanla ve yerleşim yerine bağlı olarak değişmesi<br>b) Bazı beklentilerin karşılanamaması<br>c) Birçok soruna rehberlik edilememesi<br>d) Davranışların arkasındaki değer yargılarının gizli kalması. |
| Aşama 3. Değer yargılarının yaratılması               | Değer yargılarının tüm örgüt tarafından benimsenmesi                                   | Şirketin kendi değer yargıları ve inanışları | a) Güçlü bir şirket kültürünün yaratılmasına yardımcı olunması<br>b) Davranışların alışkanlık haline gelmesi | a) Uzun dönemde sonuçları elde etme<br>b) Kısa dönemde uygulamada çok yüksek maliyetli olması<br>c) İşgörenlerin güçlendirilmesinin değer yargılarının yanlış yorumlanmasına yol açması                                                  |

Kaynak : The Society of Management Accountants of Canada s.12

### 1. Uygunluğun Oluşturulması Aşaması

Aşama aşağıdaki eylemleri kapsar:

a- Belirli davranışlara ilişkin etik uygulama ya da yönetim ilkelerinin kabul edilmesi.

b- Üst düzey yönetiminin desteğinin sağlanması.

c- İşletmedeki uygun bir işlev için etik sorumluluklarının ve bunlara uyum stratejilerinin tanımlanması.

d- Uygunluk standartlarının tanımlanması ve iletişime sokulması.

e- Uygunluk standartlarını kullanacak insanların eğitilmesi

f- İletişim kanallarının açık ve seçik oluşturulması

g- Uygunluk standartların denetiminin güvence altına alınması

h-Üst düzey yönetime ara dönemler (geçici) itibariyle raporların sunulması.

1-Aşama yaklaşımının sakıncaları (sınırlayıcı) aşağıdaki gibidir<sup>46</sup>.

a-Uygunluk (uyumlaştırma) programı çok sınırlı bazı işletme faaliyetleri ve davranışlarında kullanılabilir. Sadece doğru ya da yanlış gibi yalın standartlara indirgenebilir. İşgörenlerin sık sık karşılaştıkları en zor konuların başında teknolojilerin getirmiş olduğu yeni karmaşalar, yeni işletme düzenlemeleri ve iki ya da daha çok yükümlülüklerin birbirine karışması gibi konular olmaktadır.

b-Uygunluk programı işletme davranışları için en alt düzeyde standartları belirler. Ancak şirketin desteklemeyi arzu ettiği davranış türlerinin tanımlanması konusunda hiçbir şey yapmaz. Söz konusu yaklaşım müşterilere yanlış davranılmaması konusunda işgörenleri yönlendirebilir, ancak müşterilere nasıl iyi davranılacağını görmelerine yardımcı olamaz.

c-Bir uygunluk programı işgörenlerin davranışlarını kontrol etmek amacıyla düzenlendiği kanısını uyandırabilir. Bu da işgörenlerde kendilerine güvensizlik olduğu düşüncesini yaratır.

d- Uygunluk programı şirketin en alt düzeyde davranışlarla ilgilenildiği görüntüsünü verebilir ve aynı biçimde işgörenlerin etikle ilgili sorunlara az bir zaman ayırmaları durumlarında bile ödüllendirilecekleri düşüncesini oluşturabilir.

---

<sup>46</sup>Age, s12-13.

Özetle uygunlukta temel sorun neyin yapılması gerektiğini bilip bilmemekte yatmaktadır. Örgüt kültürü işgörenlerin çoğunlukla kurallara uymama konusunda bir ortam yaratmaktadır<sup>47</sup>.

İşletmeler yukarıdaki sakıncaları görerek ikinci ve üçüncü yaklaşımlara doğru eğilim gösteririler.

## 2. İşletme İle İlgili Tarafların Belirlenmesi Aşaması

Aşama 2'de şirketler ile ilgili tarafların taleplerini ve beklentilerini karşılayacak politikalar oluştururlar. Bazı üst düzey yöneticileri işletme ile ilgili tarafların beklentilerini, firmanın karlılığını ya da etkinliğini tahmininde bir standart olarak kullanırlar. Bir takım yöneticiler ise başka bir tanımlamada bulunmadıkları ya da şirket davranışlarında başka bir standardın oluşturulmasında kendilerini rahat hissetmedikleri için bu standardı kullanırlar. Bu aşamanın belli başlı faaliyetleri şunlardır<sup>48</sup>.

- a- İşletme ile ilgili tarafların (çıkar gruplarının) tanımlanması
- b- Söz konusu grupların tepkilerinin ve fikirlerinin değerlendirilmesi
- c- İlgili tarafların çıkarlarını karşılayacak programların düzenlenmesi,

d-Söz konusu programların etkinliğinin denetimi. Bu denetimde genellikle deneyimler göstermektedir ki, yüz yüze görüşme ya da grup toplantıları şeklinde dış denetimlerin yaygınlaştırılması daha yararlı sonuçlar doğurmuştur.

## 3. Değer Yargılarının Yaratılması Aşaması

Uygunluk yaklaşımının etkinliğinin sınırlı olması bazen işletmeleri doğrudan olumlu değer yargılarının oluşturulması konusunda karar vermeye yönlendirebilir. Bazı durumlarda da ikinci aşamanın sakıncası değer yargı tabanlı organizasyonunun yaratılması konusunda karar vermeye yönlendirebilir. Özellikle etik açısından krizin ortaya çıktığı dönemlerde 1. Aşama dan 3.

<sup>47</sup> Jenifer JACKSON, An Introduction to Business Ethics, (Massachusetts, 1996), s.10-11

<sup>48</sup> The Society of Management Accountants of Canada, A.g.e., s.20-21.

Aşamaya doğrudan geçilmektedir. 3. Aşama yaklaşımında "etik" sözcüğünden daha çok "değer yargıları" kavramı kullanılmıştır. Çünkü burada kuralları, ilkeleri şirket kendisi seçmektedir. Söz konusu değer yargıları işletme ile ilgili tarafların beklentilerinden ve taleplerinden biçimlenebileceği gibi yönetimin inançlarından şirket kurucularının değer yargılarından ya da mesleki kuruluşların oluşturdukları değer yargılarından da şekillenebilir.

Aşama 3 stratejisi aşağıdaki eylemleri içerir<sup>49</sup>.

- a- Örgütün değer yargılarının tanımlanması,
- b- Örgütün değer yargılarının iletilmesi (iletişim araçları ile ilgili taraflara iletilmesi)
- c- Şirketin değer yargılarını destekleyecek sistemlerin yaratılması.
- d- Bir etik ya da şirket değer yargıları işlevinin oluşturulması
- e- Şirket değer yargıları denetiminin güvence altına alınması
- f- Değer yargılarının yorumlanmasında görev ve sorumlulukların belirlenmesi.
- g- Yüksek karakterli insanların işe alınmaları ve yükseltilmeleri
- h- Etiksel karar alma ve değer yargılarının uygulanması konularında işletmedeki tüm çalışanların eğitilmesi,
- ı- İşgörenleri, işletme değer yargılarına karşı tutarsız davranışları gördüklerinde rapor etmeleri konusunda teşvik faaliyetleri
- j- Değer yargılarıyla tutarlı olan yönetim ve işgören davranışlarının ödüllendirilmesi.
- k- Değer yargılarının yenilenmesi, politika ve uygulamalarının yeniden gözden geçirilmesi.

<sup>49</sup> Age, s.26.; Leonard J.BROOKS, Professional Ethics for Accountants, (New York, 1995), s.75.

## F)- ETİK PROGRAMIN UYGULANMASINDA ÖRGÜTSEL DARBOĞAZLAR

Etkin bir etik programının herhangi bir işletmede uygulanmasında bir çok engel (darboğaz) söz konusudur. Bunlar arasında halihazırdaki yönetim ve işgören davranışları, değer yargılarının ve etiğin iş görenlere iletilmesindeki güçlük, şirketin diğer amaçları ile olası çatışmalar, şirketin diğer amaçlarının karşılanması konusunda işgörenlere baskı ve yönetimin etik programlar için ayıracağı zaman ve kaynakların gerçek maliyeti ile ilgili olumsuzluklar en başta gelen darboğaz konularıdır<sup>50</sup>.

Etiksel standartlar bazen kar maksimizasyonu amaçları ile çatışabilir. Bu durum özellikle kısa dönem söz konusu olduğunda ortaya çıkar. Üst düzey yönetim etiksel standartların kar ve gelişme amaçlarıyla uyumlu olduğunu düşünse bile her bir işgören teker teker ya da grup olarak bazen etiksel alanlarda hatalı raporlar verebilmektedirler.

Kısa dönemde kar maksimizasyonu küçük işletmeler için yaşamsal bir sorun olurken büyük işletmeler uzun dönem kar maksimizasyonu hedeflemektedirler. Ancak küçük işletmeler de etik programlarını uygulamak suretiyle daha rekabetçi bir biçimde kar maksimizasyonuna sağlayabilirler<sup>51</sup>.

Herhangi bir şirketin etiksel başarısının ve sosyal etkisinin ölçülmesi yönetim muhasebesinin konusudur. Müşteriler, yatırımcılar, toplum ve hükümet gibi ilgili taraflar firmanın kendilerine karşı davranışını değerlendirip ölçecek bir bilgiyi hemen isteme durumundadırlar. Muhasebeciler söz konusu bilginin doğru bir biçimde oluşturulması konusunda deneyim sahibidirler ve işletme ile ilgili taraflara bu konuda en iyi bilgiyi yine bu meslek sağlayabilir<sup>52</sup>. Bu tür ölçülerin geliştirilmesi yönetim muhasebecisinin sorumluluğunda olmalıdır.

Yönetim muhasebecileri şirketin dış yasal standartlara, ilgili tarafların

<sup>50</sup> A.g.e., s.40-41.

<sup>51</sup> Giles WLY BURD, *Competitive and Ethical? How Business Can Strike a Balance*, (London, 1998), s.110-111; Curtis C.VERSCHOOR A Study of The Link Between a Corporation's Financial performance and Its Commitment Ethics., (Journal of Business Ethics 17, Netherlands, 1998), s.1514-1515.

<sup>52</sup> BEAUCHAMB ve NORMAN E BOWME, A.g.e., s.492-493.

beklentilerine ve firmanın kendi değer yargılarına ne denli bağlı olduğunu uygun bir biçimde değerleyecek ölçüleri geliştirmek zorundadırlar. Yönetim muhasebecileri söz konusu etik programlarının yönetiminde nasıl yer alabileceğini de belirlemek zorundadır. Yönetim muhasebecisi etikten sorumlu büro amiri olmalı mıdır? Yönetim kurulu toplantısında etik işlevi ile ilgili bir karar alınacağı zaman yönetim muhasebecisi toplantıya çağrılacağından nasıl emin olabilir? Bu tür soruların yanısıra etik programlarının uygulanmasında yöneticilerin ve yönetim muhasebecilerinin karşılaşılabilecekleri sorunları aşağıdaki gibi sıralamak olurludur<sup>53</sup>.

a- Gerçek değer yargılarını ve üst düzey yönetimin değer yargılarını anlaşılır kılmak.

b-Örgütsel değer yargılarının ve etiksel amaçların erişilebilir olduğundan emin olmak.

c- Çıkar gruplarının birbirine zıt beklentilerini dengelemek

d- Etiksel stratejilerin uygulanmasında gerekli politikaları ve süreçleri belirlemek.

e-Örgütün dışardan gelen belirsizliklere karşı etik programlarının yönetime katkısını güvence altına almak.

f- Etiksel yükümlülüklerin örgüt kültürünün yaşamsal bir özelliği olduğunu sürekli olarak benimsemek.

Sonuç olarak etkin bir etik programının bir işletmede uygulanabilmesi için yönetim gerek kaynaklarını ve gerekse zamanını önemli ölçüde bu faaliyetler için ayırmak zorundadır.

<sup>53</sup>The Society of Management Accountants of Canada, A.g.e., s.42

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MUHASEBEDE ETİK

#### I. TANIM

Muhasebede etikten söz edildiğinde; muhasebenin, sunmuş olduğu finansal bilgileri karar vermek amacıyla kullananlara yararlılığı gözönünde tutulmaktadır. Muhasebe standartlarını yüksek tutabilmek için etiksel faaliyetlere önem vermek esas olmaktadır. Sunulan bilgiler yeterli değilse iç ve dış kullanıcılar sağlıklı kararlar alamayacak ve böylece muhasebeden beklenen yararlar sağlanmamış olacaktır. Muhasebe mesleği kuruluşları kendi yasalarını etiksel doğrultuda hazırlayarak meslek mensuplarının yüksek standartlara ulaşarak çalışmalarını destekleyeceklerdir. Bu organizasyonla etiksel yayın organlarını sürekli izleyerek mesleki etkinliğini ve uygunluğunu araştırma olanağına sahip olacaklardır. İşletmelerin finansal faaliyetlerinin tüm ekonomi içindeki yeri gözönüne alındığında bu finansal bilgilerin güvenilirliği daha da önem kazanmaktadır<sup>54</sup>.

"Muhasebede etik; kanunlara uygun işlemlerin yanısıra toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır. Ortaklar, yatırımcılar, çalışanlar, müşteriler ve kamu bu bilgilerin tamamına inanmalı ve yaşamlarını olumlu etkilemelidir. Muhasebeden alınan bilgiler bir ekip çalışmasının sonucudur. Ekipteki en üst düzey yöneticiden en alt çalışana kadar etik kurallarının bilinip uygulanması zorunludur"<sup>55</sup>.

#### II. MUHASEBEDE ETİĞE DUYULAN GEREKSİNİM

Muhasebenin sunduğu finansal tablolar sermaye piyasası kurulunca yakından takip edilmektedir. Bu durumun da piyasa ekonomisinin gelişmesi için gerekli olduğu bir gerçektir. Muhasebede etiğe önem veren işletmelerin

<sup>54</sup>K.D. LARSON, Age, "Fundamental Accounting Principles", (University of Texas- Austin, 1996), s.13-14.

<sup>55</sup>Age, s.45.



sermaye piyasalarında da güvenilir bir yere sahip olacağı yadsınamaz.

Uluslararası bir üne sahip ahlak psikoloğuna göre ahlaklı davranış için aşağıdaki dört işlemin gerçekleştirilmesi gerekmektedir<sup>56</sup>.

a-Muhasebede hangi davranışların yapılabileceği ve bu davranışlardan kimlerin etkileneceği, etkilenen tarafların mal varlıkları üzerindeki etkisini nasıl göreceklarını anlamalı

b- Hangi davranışın ahlaki olduğu konusunda kararı vermeli

c- Ahlaki değerleri diğer kişisel değerler üzerinde tutmalı ve ahlaki olarak doğru olanı yapmaya karar vermeli

d-Etiksel olarak davranma kararını uygulama gücünü kendinde bulmalı.

Muhasebeciler etiksel ikilemlerle her an karşı karşıya kalabilirler. Bu ikilemler bazen çok açık, bazen de anlaşılabilirliği çok zordur. Örneğin satışı yapılmamış kayıtların satılmış gibi gösterilmesi muhasebeciden istenebilir. Burada ikilem çok açıktır. Fakat muhasebeci doğru ile yöneticinin isteği arasında seçim yapmak durumu ile karşı karşıyadır. Oysa borçlanma konusundaki bir isteği değerlendirirken çok sakın ve mantıklı davranarak çözümlemeye çalışılmalıdır. Tüm gerçekler değerlendirilerek etiksel kavramlar hatırlanarak bu kavramlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen tarafların iyi bilinmesi gerekmektedir. Daha sonra alternatif davranışlar belirlenerek bu davranışların sonuçları karşılaştırılarak ahlaki ve kanuni standartlara uygun olarak karar verilmesi gerekir. Son olarak da bu etiksel kararı devam ettirecek cesaret ve azme sahip olunmalıdır.

Tüm bu etiksel kararların yükü muhasebecinin omuzundadır. Dürüstlüğü koruyarak, gizli bilgileri korumak, açıklık ve yetenek sahibi olarak

<sup>56</sup> Jan R. WILLIAMS, Keith STANGA ve William W. HOLDER, *Intermediate Accounting* Harcourt Brace Company, (Annotated Instructor's Edition, 1995), s.27.

kamuya güven duygusu vermek muhasebecinin temel görevidir<sup>57</sup>.

### III. MUHASEBE ETİĞİNİN ÖZÜ VE GELİŞİMİ

Muhasebeciler içinde yaşadıkları ve mesleklerini yaptıkları ekonomi ve ticari kurumların üzerinde çok önemli bir etkiye sahiptirler. İşletmelerde muhasebeciler, yöneticilerin bir çalışma arkadaşı, bir danışman, bir işgören yada bir denetçi olarak çeşitli önerilerde bulunarak onları olumlu yönde önemli bir biçimde etkilerler<sup>58</sup>. Bu olumlu etkinin büyüklüğü ve gücü hiçbir zaman ölçümlenemez.

Mesleğe eleştirisel yaklaşanlar mesleğin yürütülmesine ilişkin bir takım kuralların getirilmesini istemektedirler. Meslek mensupları, değer yargıları ve kurallar konusunda hemen hemen her gün bir çok anlaşmazlıkla ve tartışmayla yüz yüze gelmektedirler.

Muhasebecinin görevlerinden birisi de, mesleklerini icra ederken gerçekleri söyleme ve açık olma sorumluluklarıdır<sup>59</sup>. Mesleki görevleri ile değer yargıları karşı karşıya geldiği zaman ne olacaktır? Gerçekten muhasebeciler bu sorunu nasıl çözümleneceklerdir? İşte muhasebe etiği bu tür sorunları çözmekle ilgilidirler<sup>60</sup>.

Bu kuralların etkin olması kadar etkin olarak da görülmesi talep edilmektedir.

Mesleki etik kurallarının etkin olup olmadığını ortaya koyacak başlıca iki test yolu bulunmaktadır. Birincisi, söz konusu kuralların hem toplum tarafından hem de bu kurallara uymak durumunda olan muhasebeciler tarafından uygun ve mantıksal olduğu konusunda bir görüş birliğinin var olup olmadığıdır. İkincisi de, bu kurallara uyulmadığı zaman yaptırımların yalın bir süreçle gerçek-

<sup>57</sup> Daniel G.SHORT, George Richard CHESLEY ve Richard D.IRWIN, "Fundamentals of Financial Accounting" Third (Canadian Edition, Inc, 1994), s.17.

<sup>58</sup> Jack MAURICE, Accounting Ethics , (London 1996) ; six, Thomas M.GARRETT , Richard J.KLONOKSI, Business Ethics, (New Jersey, 1986), s.125-126.

<sup>59</sup> James Poon Teng FATT, Ethics and the Accountant, (Journal of Business Ethics, 14, 1995), s.997.

<sup>60</sup> Philip G. COTTELL, Jr ve Terry M. PERLIN , Accounting Ethics – A Practical Guide for Professionals, (New York, 1990), six

leştirilmesi konusudur.

Muhasebe mesleği etiği son birkaç yılda önemli değişimlere uğramıştır<sup>61</sup>. Temel ilkeler aynı kalmakla birlikte, bu ilkelerin uygulanması ve sonuçları değişmiş ve hala da değişim süreci içerisinde. Bu değişime neden olanlar, mesleğin kendi içinden, tüm dünyadan ve siyasi partilerden kişiler olmaktadır. Bu alanda önemli gelişmeler olmuştur ve daha da olacaktır.

Muhasebe meslek etiği konusunda İngiltere’de ilk kitap 1969 yılında basılmış ve 1969 yılından beri de hızlı bir değişim süreci yaşanmaktadır. İngiltere’de rekabet ve reklam konusundaki kurallar özellikle çağdaş rekabet yaşam karşısında eskimiştir. Doğruluk (objektiflik) ve bağımsızlıkla ilgili önemli alanlarda daha yeni ve açık fikirler geliştirilmiştir. Uygulamanın yeni alanları, yeni etiksel sorunları ortaya çıkaran temelleri oluşturmuştur. Mesleğin çok önemli orandaki üyeleri eski uygulamaları dışlamışlar ve işlerini yaparken etiksel kuralları bir temel olarak benimsemişlerdir.

Muhasebe mesleğinin etiği yalnızca “işletme etiği”nin sınırları içinde düşünülemez. Çünkü bu mesleğin etiksel kuralları ve gereksinimleri belirlenmiş olup, meslek örgütleri tarafından meslek sahiplerine yükümlülükler getirmiştir.

İkinci Dünya Savaşı’nı izleyen yıllarda uluslararası ticaretin artmasıyla birlikte İngiltere’de de muhasebe mesleğini yürütenlerde %250 oranında bir artış meydana gelmiştir. 1969 yılından önce meslek etiği ile ilgili herhangi bir kurallar demetine rastlamak mümkün değildir<sup>62</sup>.

İngiltere’de yeni Şirketler Kanunu’nun 1989 yılında yürürlüğe girmesiyle birlikte muhasebe mesleği ile ilgili en önemli gelişme yaşanmıştır. Mesleğin bağımsız niteliği “doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlık” olarak ifade edilmiştir. Daha sonraki gelişme 1990 yılında “Meslek Etiği Rehberi”nin çeşitli meslek

<sup>61</sup> MAURICE, Accounting, s. ix ; Jack MAURICE, Objectivity, Framing up Nicely Accountancy, (International Edition, April, 1996), s.120.

<sup>62</sup> MAURICE, Accounting, s.3

odaları tarafından oluşturulmasıyla gerçekleşmiştir<sup>63</sup>. 1992 yılında yeniden yayınlanan "Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsız Bildirgesi" özellikle dış denetimde birçok yeni ayrıntıyı (örneğin denetim firmasının eski bir çalışanının denetlenen bir şirketin ortağı yada işgöreni olması durumundaki ilişkiyi) de kapsar duruma gelmiştir.

Almanya'da muhasebe mesleği 19. yüzyılda vergi yasalarının beyanname verme yükümlülüğünü çıkarmakla gelişmeye başlamıştır. Daha sonraki gelişmelerde Maliye Bakanlığınca çıkarılan yasal yetkilerle muhasebe mesleği geliştirilmeye çalışılmıştır. 1 Kasım 1961 yılında meslek yasası kabul edilip yürürlüğe girmiştir. Bu meslek yasasının 3. Kısımında meslek mensuplarına görevlerin bağımsızlık, sorumluluk, vicdanlı, sır saklama ve mesleği reklam etmeyerek, harç yönetmeliğine bağlı olarak yürütülmesi hükmü getirilmiştir<sup>64</sup>.

Amerika Birleşik Devletleri'nde mesleki örgütlenme 1886 yılında New York eyaletinde kurulan "The American Institute of Certified Public Accountants" (AICPA) Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri tarafından başlatılmıştır. 1986 yılında "Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecisi" (CPA) unvanı ile yasal olarak çalışma izni verilmiştir. CPA'lar AICPA'lar tarafından yayınlanan "AICPA Meslek Ahlak Yasası"na uymak zorundadırlar. Bu kurallara uyulmaması durumunda AICPA'lar tarafından cezalar uygulama ve CPA'ların mesleki faaliyetlerine son verme yetkisine sahiptirler. Meslek ahlakı kuralları bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güvenilirlik unsurlarını içermektedir<sup>65</sup>.

ABD'de etik ile ilgili çağdaş yaklaşımın başlangıcı 1970'li yıllardır. Bu konuda çalışmalar başlatan, New York kenti "Wall Street"teki Trinity kilisesinde 1981 yılında kurulan ve yaklaşık sekiz yıl işlevini sürdüren "Trinity Etik ve Şirket

<sup>63</sup> MAURICE, Accounting, s.13

<sup>64</sup> İSMİMO, A.g.e., Sema ÜLKER, "Almanya'da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar" s.32-35.

<sup>65</sup> Ergun KAYA, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitime Etkisi", Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1991, s.34-37.

Politikası Merkezi (The Trinity Center for Ethics and Corporate Policy)" bir örnek olarak verilebilir<sup>66</sup>.

Adı geçen merkez aşağıdaki dört unsura özel bir önem verilmesini öngörmüştür.

--- İşletmenin değer yargıları: Şirketin kültür ve değer yargıları, yönetim ve politika süreçleri, yönetim biçimi, iletişim ve eşitlik.

--- İşyerindeki eşitlik : İşgören hakları ve görevleri, işgören çıkarma, işyeri kapatma, işe alma uygulamaları.

--- Sosyal sorumluluk : Çevre, ürün güvenliği, topluma katkılar, sağlık ve güvenlik, ortaklar, gerçek reklam, yönetimle ilgili şikayetler,

--- Arzu edilmeyen uygulamalar : Hile, rüşvet, işletme içinden dışarıya bilgi sızdırılması, haksız rekabet, ticari sırlar.

1970'lerin sonundan başlayarak 1980'ler de etikle ilgilenen birçok organizasyon kurulmuştur. Bunların bir kısmı bağımsız, bir kısmı ise üniversitelere bağlı kurumlardır. Bu tür örgütlerin genel amacı bireyleri ve örgütleri sorumluluklarını yerine getirirken etiğin önemi ve rolü konusunda etkilemek ve bilgilendirmektir.

ABD'de 1997 yılında Ekonomik Öncelikler Kurulunun (Council on Economic Priorities – CEP) oluştuğunu ve bu kurulun özellikle işgörenlerin hakları ile ilgili alt bir danışmanlık kuruluna bünyesinde yer verip ve daha sonra "SA 8000" standartları olarak işlev gören kurallar ortaya koyduğunu belirtmek gerekir<sup>67</sup>.

<sup>66</sup> Charles H. CALHOUN, CPA; Mary Ellen OLIVERIO, CPA; Philip WOLITZER, CPA, "Ethics and the CPA, Building Trust and Value-Added Services" John Wiley and Sons, Inc, New York, 1999, s.152.

<sup>67</sup> A.g.e., s.153..

Söz konusu kurul aynı zamanda dış denetim firmalarını da uygunluk (akreditasyon) işlemine tabi tutmaktadır. Son yıllarda ABD’de etikle ilgili yapılan faaliyetleri üç başlık halinde toplamak mümkündür: 1- Birçok şirkette etik memurlarının atanması, 2-Muhasebe meslek birliklerinin yayınları ve 3- Şirket yıllık genel kurullarında gündeme etiğin dahil edilmesi.

Bir işletmede çok yeni olarak tanımlanan etik memurluğu görevinin yürütülmesi için 1992 yılında Etik Memur Birliği (Ethics Officer Association – EOA) kurulmuştur. Söz konusu birlik amaçlarını şöyle belirtmiştir<sup>68</sup>.

---Etik memurları arasında birlik ve beraberliğin oluşturulması için çeşitli olanakların sağlanması.

---Ortak ilgi alanındaki özel sorunlara birlikte yaklaşım sağlayacak bir yapının oluşturulması.

---İşletme etiği alanında araştırma, öğrenme, paylaşma ve uygulama ile ilgili olarak iyileştirmelerin geliştirilmesi.

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü’nün (AICPA) 1998’in başlarında yayınladığı “Örgütlerde Etik Stratejilerinin Uygulanması” (Implementing Ethics Strategies within Organization) başlıklı yayını ile “İşletmelerin etik programlarına uygun yaklaşımlar oluşturulmasıyla ilgili uygulanabilir ilkeler ve bilgi isteyen işletmelere” konuyla ilgili bir el kılavuzu sunmuştur<sup>69</sup>.

Muhasebe firmaları şirket yıllık genel kurullarında etiksel konularla ilgili olarak ortaya çıkabilecek muhtemel soruları belirleyen önceden hazırlanmış bir rapor sunmaya başlamıştır<sup>70</sup>.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan

<sup>68</sup> Age, s.155.

<sup>69</sup> Age, s.156.

<sup>70</sup> Age, s.156

“Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları” 18 bölümden oluşmaktadır. Bu kuralların 7 bölümü serbest çalışan muhasebeciler için, 7 bölümü tüm profesyonel muhasebeciler için, 4 bölümü de bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanması öngörülmüştür.

Profesyonel muhasebeciler için;

---Dürüst ve tarafsız olmak.

---Ahlaki çatışmaların önlenmesi.

---Mesleki yeterlilik,

---Gizlilik,

---Vergi uygulamaları,

---Bölgesel (ülkesel) teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği,

---Meslek mensubu hakkında basında yayın yapılmaması.

Serbest Çalışan Muhasebeciler için;

---Bağımsızlık,

---Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları,

---Ücret ve komisyonlar,

---Kamu yararına uygulamalar,

---Müşterinin para ve benzeri varlıkları,

---Kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler,

—Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimi,

Bağımlı Muhasebeciler için;

—İşverenlerle çatışma,

—Profesyonel meslektaşların desteklenmesi,

—Mesleki yeterlilik ve

—Raporlama<sup>71</sup>dır.

#### IV. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNDE SİSTEMLER

Mali tabloların doğruluğunu güçlü kılan unsurlardan birisi muhasebe sisteminin kendisi olurken, birisi de kullanılmakta olan etik sistemi olmaktadır<sup>72</sup>.

Bu durum bireysel, küçük grup ve örgütsel düzeyde eşit biçimde geçerlidir. Çağdaş muhasebecinin de karşılaşabileceği toplum düzeyinde iki etik sistemi vardır<sup>73</sup>. Bunlar;

a)Yararlı olma,

b)Görev sorumluluğu,

Bu iki sistem aşağıdaki tabloda gösterilmiştir<sup>74</sup>.

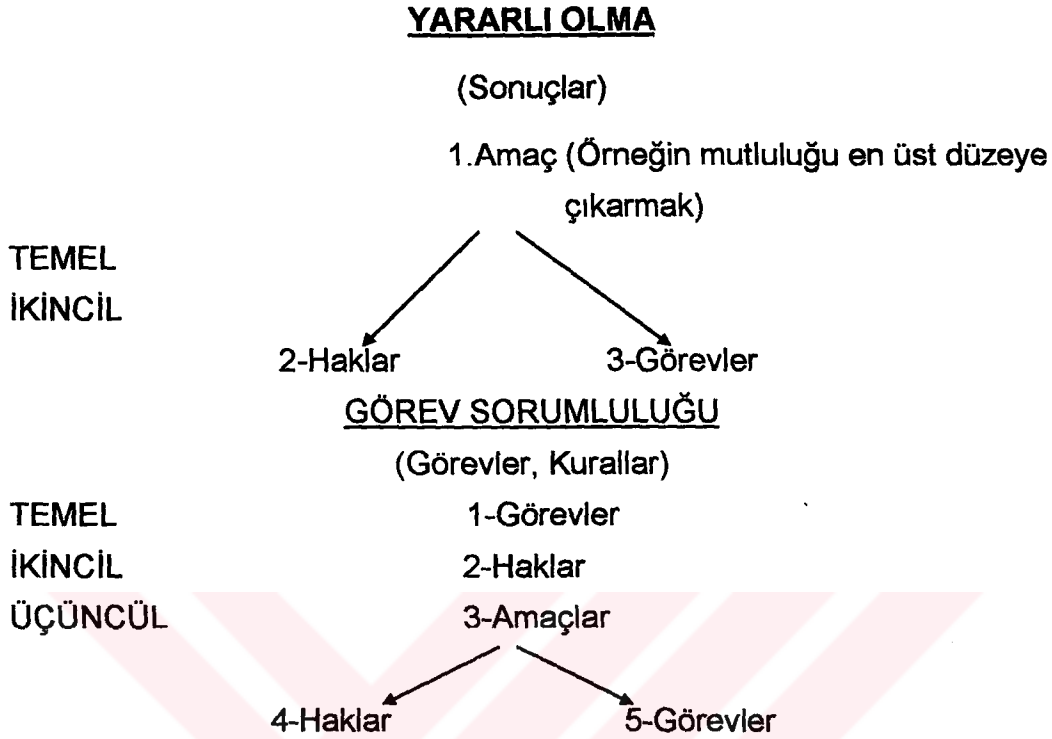
<sup>71</sup>Recep PEKDEMİR, "Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı" Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD), Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı: 4, Ekim 1999, s.22.

<sup>72</sup>COTTELL ve PERLIN, s.2.

<sup>73</sup>A.g.e. s.2; BEAUCHAMP ve BOWE, s.2-22.

<sup>74</sup>COTTELL ve PERLIN, s.3

Tablo 2: Etiksel Karar Vermede Yararlı Olma ve Görev Sorumluluğu Yaklaşımları Çerçevesi



KAYNAK:Philip G. COTTELL, Jr.and. Terry M. PERLIN, s.3.

**a) Yararlı Olma:** Herhangi bir kimseye uzun dönemde yararlı olma temel standarttır. Bu yaklaşımı benimseyenler olayların sonuçlarının ne gibi olumlu katkıda bulunduğuna bakarlar ve iynin her zaman kötüye göre fazla olmasını isterler. Yine bu yaklaşımı benimseyenler, hakların ve görevlerin birbirinden ayrı olmadığını her ikisinin de olumluluğun (mutluluğun) en üst düzeye çıkarılması amacıyla türediğini ileri sürerler.

**b) Görev Sorumluluğu:** Bu yaklaşımı benimseyenler yalnızca sonuçlarla değil, aynı zamanda faaliyetlerin yapılması sırasındaki kurallar, ilkeler üzerinde dururlar.

## A) YARARLI OLMA YAKLAŞIMI

Denge, muhasebecilerin en yakın olduğu kavramdır. Muhasebecilerin ilk öğrendiği şeylerden birisi aktif eşit pasiftir. "Yararlı olma yaklaşımı bir etiksel denge sistemi olarak algılandığı zaman en iyi şekilde anlaşılabilir. Buradaki

denge özelliği kötü sonuçlara karşı iyi sonuçları bularak dengeleme sürecidir. Bu konuda da en iyi faaliyetleri yaparak ancak en büyük denge bulunabilir<sup>75</sup>.

Muhasebecilerin çoğu yarar/maliyet analizleri yaparlar. Bu analizde muhasebeciler ve yöneticiler olası maliyetleri ile olası yararlar arasındaki dengeyi en üst düzeye çıkaracak eylemleri benimserler. Yararların para girişi ile ölçümlenemediği zaman bu analizde güçlükler ortaya çıkar<sup>76</sup>.

Bununla birlikte fayda/maliyet analizleri muhasebe literatüründe önemli olmuş ve mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk muhasebesi kavramının yaratılması önayak olmuştur. Bu yaklaşımın en zayıf yanı "olası yararların" tam olarak tanımlanamamasıdır<sup>77</sup>.

## B) GÖREV SORUMLULUĞU YAKLAŞIMI

Çağdaş toplumlarda yer alan ikinci etik sistemi "görev sorumluluğu"dur. Bu sistem "yararlılık yaklaşımının tersine, doğru eylemlerin sonuçlarından bağımsız olduğunu benimser"<sup>78</sup>. Buradaki varsayım, görevlerin, kuralların ve ilkelerin temel olduğu ve bunların vazgeçilemez nitelik taşıdığıdır<sup>79</sup>.

Başka bir deyişle, sonuçlara bakmaksızın görevi yerine getirmek için doğru olanı yapmak bu sistemin özünü oluşturur.

## V. DIŞ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK

### A) BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIĞI BELİRLEYEN NİTELİKLER

İngiltere'de Şubat 1992 tarihinde İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yeniden yayımlanan Mesleki Etik Rehberi (Guide to Professional Ethics) özellikle bağımsızlık ve objektiflik üzerinde önemle durmuştur<sup>80</sup>.

<sup>75</sup> Harry HUMMELS, "Organizing Ethics: A Stakeholder Debate", (Journal of Business Ethics 17, 1998), s.1408.

<sup>76</sup> BEUCHAMP ve BOWIE, s.11-12

<sup>77</sup> COTTEL ve PERLIN, s.4-5; BEUCHAMP ve BOWIE, s. 5.

<sup>78</sup> BEUCHAMP ve BOWIE, s.15.

<sup>79</sup> COTTEL ve PERLIN, s.5.

<sup>80</sup> MAURICE, s.13.

Söz konusu rehber, bir giriş ve temel ilkeler bölümleri ile çeşitli etiksel yönlerle ilgili ayrıntılı on dört bildirimi (kuralı) içermektedir. Rehber özellikle İngiltere, Galler, İskoçya ve İrlanda'daki Yeminli Muhasebecilerin oluşturdukları Enstitülerin üyelerini kapsamaktadır.

Rehberdeki temel ilkeler şöylece sıralanmıştır<sup>81</sup>;

1-Bir üye tüm mesleki ve iş ilişkilerinde dürüstçe davranmalıdır. Dürüstlük yalnızca içtenliği değil aynı zamanda adil ilgiyi ve doğruluğu ifade eder.

2- Bir üye tüm mesleki ve iş yargılamalarında tarafsız olmaya çalışmalıdır. Tarafsızlık yalnızca o andaki elindeki işle ilgili tüm düşünceleri kapsar, yoksa başka görevlerle olanları değil.

3-Bir üyenin kendisinin yapamayacağı bir işi kabul etmesi ya da yapmaya çalışması uygun değildir. Ancak bu konuda uzmanların ve danışmanların yardımını sağlaması durumunda kabul edilebilir ve yapılabilir.

4-Bir üye mesleğinin gerektirdiği teknik ve standartlara uygun uzmanlık ve bilgiyi taşımali ve işini bu çerçevede özenle yapmalıdır.

5-Bir üye işini yaparken kendisiyle iş ilişkisinde bulunan tüm kişilerle nazik ve anlayışlı olmalıdır.

Muhasebe mesleğinin en önemli yanı dış denetimle ilgili olan işlevidir. Mesleğin müşterisi ile ilgili diğer işlemlerinin yerine getirilmesinde de odak noktasında muhasebeci yer almakla birlikte, dış denetim işleminde kamuya ve diğer ilgililere bilgi sunması bakımından alan daha genişlemektedir<sup>82</sup>.

Denetim raporu yöneticiler tarafından şirket genel kurulunda etkin bir biçimde sunulmasıyla birlikte, işletme dışındaki şu iki kesim için daha önemli olmaktadır<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Age, s.21

<sup>82</sup> Maurice, s.27

<sup>83</sup> W.Michael HOFFMAN ve diğerleri, "The Ethics of Accounting and Finance " içinde Nancy MKANE, "Ethical Issues in Financial Reporting for Nonprofit Health care Organizations", (London, 1996), s.53-54.

1-Yatırımcılar (şirkete finans sağlayan bankalar, potansiyel yatırımcılar ve vb.)

2-İşletme ile ticari ilişkiye girecek olan ya da ticari krediyi sürdürmek isteyen diğer şirketler

Bu iki kesimi kısaca yatırımcılar veya kreditorler diye adlandırılmaktadır.

Bu iki kesimin yanısıra herhangi bir şirket üzerinde doğrudan ilgili olan taraflar olarak satıcılar, işgörenler, gönüllü temsilciler, parakendeciler, müşteriler, yöre halkı, çevre ve hiç kuşkusuz ortaklar olarak sıralanmaktadır<sup>84</sup>.

Bu ilgili kişilere karşı, işletmenin uzun dönem karlılığı ve onlara yarar sağlamaları konusunda kendilerini sorumlu hissetmektedirler<sup>85</sup>.

Bu kesimlere muhasebeci bilgi verirken (kamuyu aydınlatma sorumluluğu) dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık çok önemli olmaktadır.

#### a- Bağımsızlık

Bir meslekte bağımsızlık kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme durumu olarak tanımlanabilir<sup>86</sup>. Meslek sahipleri başkalarının görüşlerinden duygularından daha çok kendi uzmanlığına ve yargısına dayanır. Etiksel kavram olarak bağımsızlık, muhasebe mesleğinde en önemli belirleyici özelliklerden birisidir ve diğer mesleklerden ayırdeden önemli bir özelliktir<sup>87</sup>. Çünkü bir dış denetçi kamu görevi görmektedir.

Dış denetçinin kendisini bağımsız görmesi yetmez, başkalarının da onu gerçekten bağımsız olarak görmesi gerekir<sup>88</sup>. Yapmış olduğu dış denetim ne denli değerli olursa olsun üçüncü kişiler denetçiyi bağımsız görmezlerse o zaman dış denetim raporunun inandırıcılığı önemli ölçüde azalır. Görünürde de

<sup>84</sup> Zimon ZADEK, Peter PRUZAN and Richard EVANS, Building Corporate Accountability, Emerging Practices in Social and Ethical Accounting Auditing and Reporting. London, 1997, s.86.

<sup>85</sup> WYBURD, A.g.e., s.110-111.

<sup>86</sup> COTTELL ve PERLIN, s.29

<sup>87</sup> A.g.e., s.30.

<sup>88</sup> A.g.e., s.32

bağımsız olmanın önemi başlıca şu dört nedenden kaynaklanmaktadır;

- a- Denetim firmaları arasında rekabet,
- b- Denetçiler tarafından müşterilerine sunulan yönetim danışmanlık hizmetlerinin artması,
- c- Denetim firmalarının hem kendilerini genişletmeleri hem de sayılarının artması ve,
- d- Bir müşteri işletmede denetim süresinin uzaması

Meslek, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilen Meslek Ahlak Yönergesinde bağımsızlık gerçekte ve görünüşte iki bölüm olarak ayrıntılı açıklanmıştır. Bunlar, a- İlkeler ve b-Kurallar<sup>89</sup>.

İlkeler, kurallar için bir çerçeve oluşturmaktadır. Kurallar meslek mensuplarının işlerini yaparken uymaları gereken konuları içermektedir.

#### b) Tarafsızlık

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü dış denetçilerin yeteneği ile bağımsızlığı arasında yakın bir ilişki kurar. Bu ilişkiyi mesleki yargısına dayanan tarafsız bir görünüşün ortaya çıkması amacıyla oluşturur. Tarafsızlık bir üyenin hizmetlerinde önemi ve değeri olan bir düşünce durumudur. Objektiflik (tarafsızlık) ilkesi çıkar çatışmalarından uzak akılcı, içtenlik ve tarafsızlık yükümlülüğünü gerektirir.

Adı geçen enstitüye göre aşağıdaki mali işlemlerde ve ilişkilerde bir üyenin tarafsızlığını yitirdiğini kabul eder.

- a- Mesleki bir iş süresince ya da bir görüşün açıklanmasında;

—Herhangi bir şekilde doğrudan ya da dolaylı olarak işletmeden mali

---

<sup>89</sup> Age., s.35.

çıkar almak ya da kendisine taahhütte bulunmak,

---Herhangi bir gayrimenkul ya da menkul alım satımında doğrudan aracılık ederek şirketten mali çıkar sağlamak,

---Bir yatırım şirketi kurmak ve şirketin işgöreni, yöneticisi ya da önemli bir ortağı olarak kendi şirketinin değerini arttırmak,

---Herhangi bir şirketten, şirketin işgöreninden, yöneticisinden ya da büyük çapta hisseye sahip ortaklarından birisinden kredi almak,

b-Finansal tabloların dönemi mesleki işin yapıldığı dönem boyunca ya da denetim firmasının görüşünün açıklandığı zamanda;

---Bir üyenin o işletmenin işgöreni, yöneticisi, reklamcısı ya da kefil olması

---Şirketin kârının paylaşımında söz sahibi olması

Yukarıdaki durumlara dikkat edilecek olunursa finansal çıkarlar doğrudan ve doğrudan olmayan diye ikiye ayrılmıştır. Doğrudan finansal çıkarlar, müşteri işletmenin hisse senetlerine kendisinin yada yakın ailesinin sahip olmasını ifade eder.

Doğrudan olmayan finansal çıkarlar ise hemen yakın olmayan aile bireylerini örneğin büyükanne ve büyükbabasını gibi<sup>90</sup>.

## B) RİSK ALANLARI

İngiltere'deki mesleki ahlak rehberinde bağımsızlığa dolayısıyla tarafsızlığa ilişkin başlıca risk alanları sıralanmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir<sup>91</sup>;

1-Bir müşteri işletmeye önemli ölçüde dayanmak,

2-Bir müşteriye kredi vermek ya da ondan kredi almak, güvence almak,

3-Armağanlar ve diğer çıkarlar,

<sup>90</sup> Age, s.36.

<sup>91</sup> MURICE, s.31-38.

- 4-Davalık olma ya da mahkemeye verme tehdidi,
- 5-Müşteri işletmenin işlerine katılma,
- 6-Ortak işletme çıkarları,
- 7-Hisse senetlerinden ve diğer yatırımlardan çıkar sağlama,
- 8-Aracı kurumlardan çıkar sağlama,
- 9-Aracı yatırım kurumun ortağı olma,
- 10-Adi hisse senedi sahibi olma,
- 11-Denetim işinin kabul edilmesinde oylama,
- 12-Bağlantılar,uygulama dışı etkiler,
- 13-Müşteri şirkete diğer hizmetlerin sağlanması,
- 14-Müşteri işletmenin uzun dönem denetim işini yapma.

1-Bir Müşteri İşletmeye Önemli Ölçüde Dayanmak (Gelirlerin önemli bir kısmının belli bir müşteri işletmeden sağlanması)

Bu risk alanı bir denetim firmasının belli bir işletmeden sürekli ve düzenli olarak önemli miktarda ücret alması durumunda ortaya çıkar ve tarafsızlığa önemli bir tehdit oluşturur<sup>92</sup>. Bir denetim firmasının gelirlerinin en çok %10-%15 arası belli bir işletmeden olması salık verilir.

2- Bir Müşteri İşletmeye Kredi Vermek ya da Ondan Kredi Almak,

Bu tehdit alanı, bir denetim firmasının doğrudan ya da dolaylı olarak bir müşteri işletmeden kredi alması, vermesi, müşteri işletmenin zamanında ödeyemediği denetim ücretlerinin karşılığında güvenceler alması durumunda ortaya çıkar.

---

<sup>92</sup> Age., s.32

Müşteri işletmenin finansal bir kurum olması durumunda denetim firmasının üyelerinin normal ticari ve işletmecilik koşullarında kredi alması bu risk alanının dışındadır<sup>93</sup>.

Ancak;

a-Kredi, bir ortaklığın sermayesinden pay sahibi olmak için kullanılmamalıdır.

b-Denetim firmasının üst düzey yöneticisinin müşteri işletmenin bir ortağı durumunda olmaması gerekir.

Zamanında ödenmemiş denetim ücretleri için de müşteri işletmeyle görüşürken; toplam kredinin önceki borçlarla yeni denetim işini de kapsayıp kapsamadığı açıklığa kavuşturulmalıdır.

### 3-Armağanlar ve Diğer Çıkarlar

Bir müşteri işletmeden denetim firmasından herhangi bir kişinin mal ya da hizmet biçiminde armağan alması ya da çıkar sağlaması durumunda bu tehdit ortaya çıkar. Ancak, armağanın ya da çıkarın mütevazi olması durumu bu tehdit alanının dışında kalır. Ancak "mütevazi" sözcüğü tanımlanmış ve belirlenmiş bir kavram olmadığından bu tehdit alanı her zaman ortada kalabilir.

### 4-Davalık Olma ya da Mahkemeye Verme Tehdidi

Müşteri işletme ile denetim firması arasında böyle bir durum gerçekleştiğinde ya da böyle bir olasılık ortaya çıktığında denetim firması ile müşteri işletmenin her ikisi de bunu kendi açılarından bir tehdit alanı olarak görebilirler ve denetçinin işlevinin tarafsız bir biçimde yapması olanağı ortadan kalkar. Aynı tehdit alanı üçüncü kişilerle olan mahkemelik durumlarda, denetim firması müşteri işletme aleyhine olmak üzere hatalarını ve hilelerini açıklamak zorunda kaldığı zamanda ortaya çıkar.

---

<sup>93</sup> Age., s.33.

### 5-Müşteri İşletmenin İşlerine Katılma

Bir kişi müşteri işletmenin çalışan ya da ortağı iken belli bir zaman geçmeden bir denetim firmasının denetçisi olarak iş yapamaz. Söz konusu zaman en az 2 yıl olarak öngörülmüş ve bu süre içerisinde müşteri işletme ile bir iş ilişkisinde bulunmamak koşulunu getirmiştir.

Aynı biçimde müşteri işletmede çalışan bir kimsenin denetim firmasının üst düzey yöneticisinin yakın akrabası olmaması uygun olmaktadır. Aksi halde, tarafsızlığa önemli bir tehdit ortaya çıkar.

Bir işletmeden emekli olmuş ve denetçi firmasında çalışan bir kimsenin bu işletmeyle herhangi bir bağlantısının kalmamış olması gerekir<sup>94</sup>.

### 6-Ortak İşletme Çıkarları

Tarafsızlığa tehdit oluşturan bu risk alanı oldukça açık ve seçiktir. Bu konuda gerekli önlemler alınmadıkça herhangi bir ilişkiye girilmemelidir.

### 7-Hisse Senetlerinden ve Diğer Yatırımlardan Çıkar Sağlama

Bir denetim firmasının yöneticisi ya da yöneticiye yakın kimsenin müşteri şirketten böyle bir çıkar sağlaması tarafsızlığa büyük bir tehdit oluşturur.

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

Hiç kuşkusuz buradaki yatırımın ve yatırımın getirisinin önemli bir miktarda olmaması söz konusudur. Öte yandan spor ve sosyal klüplere normal üye olma durumu anlayışla karşılanır.

### 8-Aracı Yatırım Kuruluşundan Fayda Sağlama

Bir şirkete ortak olmak yoluyla çıkar sağlamada olduğu gibi bu tür

---

<sup>94</sup>Age., s.34.

kuruluşlardan da çıkar sağlama durumunda olup da dış denetim söz konusu olduğunda denetim firmasının üst düzey yöneticisinin tarafsızlığına tehdit var demektir.

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

#### 9-Aracı Kurum Ortağı Olma

Bir denetim firmasının üst düzey yöneticisi ya da çalışanı durumunda olan bir kişi, bir menkul kıymet ortaklığının çıkarılmış hisse senetlerinin ya da toplam aktifin yüzde onundan daha fazla bir paya sahipse, tarafsızlığına tehdit var demektir. Böyle bir durumda üst düzey yönetici ya da herhangi bir işgören denetim kabul görüşmelerinde ve denetim sürecinde yer almamalıdır.

#### 10-Adi Hisse Senedi Sahibi Olma

9'daki tehdit türü aynı biçimde bu alanda da söz konusudur.

#### 11-Denetim İşinin Kabul Edilmesinde Oylama

Bundan önceki dört (7,8,9,10) risk alanlarından anlaşıldığı gibi, bir denetim firmasının üst düzey yöneticisi (büyük bir olasılıkla denetçi olarak çalışan) kendisinin müşteri işletmenin ortağı olma durumu ortaya çıkabilir. Bu durum genel kurulda denetçinin kabulü, red edilmesi ya da parayla ödüllendirilmesi konusunda oylamada etkili olmaması gerekir. Bunun için oylamada bulunmamalıdır. Tarafsızlığına önemli bir tehdit oluşturan bu durumda çok dikkatli olunmak gerekir.

#### 12-Bağlantılar, Uygulama Dışı Etkiler

Müşteri işletme ile çeşitli şekillerde ilişkilerin (üst düzey yönetici, denetçi olarak çalışanın ya da bunları yakın akrabalarının) tarafsızlığına tehdit

belirtilmiştir. Bunların dışında da başka denetim firmasının bağlı olduğu şirketlerden, bankalardan, avukatlardan ya da hükümetten de kaynaklanan baskılar gelebilir.

Böyle bir durumda tarafsızlığa tehditin boyutu bağlı şirketlerin ne denli yakın olduğuna ve diğer etki kaynaklarının denetim firmasının ücretine ne denli etkide bulunduğuna bağlı olacaktır.

Böyle bir tehdite karşı korunmanın yolu da böyle koşulların her zaman ortaya çıkabileceğini göz önünde bulundurmakla mümkün olur.

### 13-Müşteri Şirkete Diğer Hizmetlerin Sağlanması

Tarafsızlığın tehdit altında olduğu bir başka durum da söz konusudur. Bu da, denetim firmasının müşteri işletmeye denetim işleri dışında başka hizmetleri de sağlaması durumudur. Bu konuda da alınacak önlemler vardır.

### 14-Müşteri İşletmenin Uzun Dönem İşini Yapma

Bir denetim firması aynı şirketin denetim işini uzun dönem yaparsa tarafsızlığa tehdit oluşur. Söz konusu uzun dönem ard arda 7 yıl süre olarak tanımlanabilir.

## 2.Yasaklanmış Durumlar

Aşağıdaki durumlarda denetim firmasının soruşturma/disiplin süreciyle karşı karşıya kalması söz konusudur<sup>95</sup>.

1-Herhangi bir müşteri şirketten kredi almak ya da o şirkete kredi vermek, (Bir finans kurumundan normal iş ve ticari koşullarda kredi sağlamak bunun dışındadır).

2-Müşteri şirketle davalık ve mahkemelik olmak,

<sup>95</sup>Age., s.39.

- 3-Müşteri şirketle iş ilişkilerine girmek,
- 4-Müşteri işletme ile önemli miktarda ortak iş yapmak,
- 5-Müşteri işletmeden doğrudan çıkar sağlamak,
- 6-Müşteri işletmenin sermayesinde önemli ölçüde pay sahibi olmak,
- 7-Denetim işi dışında müşteri işletmenin kayıtlarını yapmak düzenlemek,
- 8-Müşteri işletmeye uzman değerlendirmelerde bulunmak,
- 9-Müşteri işletmenin yönetiminde ilgili olmak,

Yukarıda özetlenen durumların dışında da eğer denetim firması tarafsızlığına herhangi bir tehdidin geldiğini sezinlerse, denetim anlaşmasından vazgeçmeli ve denetimi bırakmalıdır.

## **VI. FİNANSAL RAPORLAMA VE BENZERİ MUHASEBE**

### **UYGULAMALARINDA BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK**

Denetim sürecinin dışında da bağımsızlıkla ve tarafsızlıkla ilgili risk alanları vardır<sup>96</sup>. Dış denetimle ilgili olarak ileri sürülen görüşler aşağıdaki şekilde uygulanacaktır.

a-Finansal Raporlama: Finansal raporları hazırlayan muhasebeciler üçüncü kişilerin bu raporlara güvenini sağlayacak biçimde tarafsız olmak zorundadırlar. İç kontrol için hazırlanan raporları yalnızca bu amaca uygun biçimde kullanıma sunmalıdır.

b-Mahkemeye Kanıt Desteği: Herhangi bir denetçinin mahkemeye kanıt desteği sağlayacağı zaman, denetçinin tarafsızlığını koruma altına alacak önlemler alınmalıdır.

c-Uzmanlık Değerlemeleri: Herhangi bir denetçinin yapacağı

---

<sup>96</sup> Age., s.40.

değerlemeleri (hesaplamalarda ya da değerlendirmelerde) işletmelerinde de tarafsızlığını koruyacak önlemler alınmalıdır.

d-Hisse senedi değerlendirme işlemlerinde görev alındığında bağımsız olunmak zorunluluğu vardır.

e-Fazla mesai gerektiren işlerde gerekli özenin gösterilmesi gerekir.

## **VII. DİĞER MESLEKİ UYGULAMALARDA BAĞIMSIZLIK VE TARAFSIZLIK**

Muhasebe uygulamalarında yer alan faaliyet alanları aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>97</sup>.

a-Vergi hizmetleri,

b-Hesapların tutulması,

c-Şirkete danışmanlık,

d-Yönetim danışmanlık hizmetleri,

e-Yönetime rapor verme,

Söz konusu uygulamalara ilişkin başlıca üç risk alanı belirebilir<sup>98</sup>.

1-Aile ve Diğer Kişisel İlişkiler: Bu konuda tehditler her zaman söz konusu olabilir. Koruyucu önlemler alınmalıdır.

2-Krediler: Herhangi bir firmanın hiçbir kurumundan kredi almamalı, kredi vermemelidir.

3-Mal ya da Hizmet Biçiminde Armağanlar Almak ve Çıkar Sağlamak. Bu konuda da mütevazı armağanlar ancak kabul edilebilir. Aksi halde müşteri ile bir çıkar birlikteliğinden söz edilir.

<sup>97</sup>Age, s41.

<sup>98</sup>Age, s41-42

## VIII. ÖZEL SEKTÖR VE KAMU SEKTÖRÜNDE MUHASEBECİ

### OLARAK ÇALIŞANLAR

Gerek özel sektör gerekse kamu sektöründe herhangi bir işletmenin personeli olarak çalışanlar bağımsızlık ve tarafsızlığın yüksek standartlarına uymak zorundadırlar. Söz konusu muhasebecilerin çalıştıkları şirketten ya da resmi kurumdan bağımsız olmaları hiç kuşkusuz düşünülemez. Ne var ki bunlar görevlerini yerine getirirken yine de her zaman dürüst ve tarafsız olabilirler<sup>99</sup>.

Bir şirketin finansal tablolarını hazırlamakla sorumlu olan bu meslek sahipleri üçüncü kişileri yanıltıcı ve doğru olmayan bilgileri vermemekle yükümlüdürler. Bir şirketin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını işletme dışına yansıtan bu tabloların, dış denetçi tarafından da aynı biçimde tasdik edilmesi olasılığını ortaya çıkarır. İsterse işletme içinde çalışan muhasebeciler olsun; isterse denetçi, vergi uzmanı, yönetim danışmanı gibi unvanla çalışan muhasebeciler olsun toplum tarafından tarafsızlığına ve dürüstlüğüne güvenilir insanlar olarak görülmektedir. Hiç kuşkusuz işletme içinde üst yönetime karşı bir sorumlulukla çalışan bir muhasebecinin nasıl bağımsız ve tarafsız olabileceği sorusu akla gelebilir. Bu konuda en iyi araçlardan bir tanesi işletmenin örgüt şemasıdır. Muhasebecinin örgüt şeması içinde yerinin iyi belirlenmesi gerekir.

Öte yandan işletme içindeki iç denetçinin denetlediği faaliyetlerden bağımsız olması gerekir.

Sonuç olarak iç denetim bölümündeki yöneticinin, yönetim kuruluyla doğrudan iletişim kanalıyla bağlı olması; bu muhasebecilerin bağımsız ve tarafsız olmasında kullanılabilecek en önemli yollardan birisidir.

Kamu sektöründe çalışan muhasebecilerin de aynı biçimde etiksel yükümlülükleri (bağımsızlık ve tarafsızlık) taşıması zorunludur. Bu konuda Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün yayınladığı Meslek

<sup>99</sup>Floyd W. WINDAL and Robert N. CORLEY , The Accounting Profesional Ethics, Responsibility and Liability, (New Jersey, 1980), s.37.

Etiği Kuralları uyulması zorunlu hususlar olarak belirtilmiştir<sup>100</sup>.

## IX. TARAFSIZLIĞA KARŞI TEHDİTLER

Tarafsızlığa karşı ortaya çıkabilecek tehditler aşağıdaki beş temel grupta sınıflandırılabilir<sup>101</sup>.

1-Kişisel çıkar tehdidi

2-Kişisel gözden geçirme tehdidi

3-Tahrik tehdidi

4-Tanışıklık ya da güven tehdidi

5-Şantaj tehdidi

1-Kişisel Çıkar Tehdidi: Denetçinin mali ya da başka bir biçimde çıkar sağlaması, tarafsızlığı zedeler.

2-Kişisel Gözden Geçirme Tehdidi: Daha önce yapılmış olan bir dış denetimin ve denetim raporunun gözden geçirilmesi sırasında tarafsızlık bakımından önemli bir tehdit olasılığı belirir.

3-Tahrik Tehdidi: Denetçinin müşteri işletmeye karşı tahrik edici biçimde bir yaklaşım göstermesi, tarafsızlık bakımından çok önemli bir tehdit oluşturur.

4-Tanışıklık yada Güven Tehdidi: Denetçinin işletme yönetimine karşı kendisini aşırı yakın hissetmesi ya da onlara gereğinden fazla güvenmesi tarafsızlık açısından yine tehdit oluşturur.

5-Şantaj Tehdidi: Müşteri işletme yöneticileri tarafından kendisine ya da aile bireylerine karşı geçmişe ya da o andaki durumuna ilişkin bir şantaj konusu tarafsızlığa tehdit oluşturur.

<sup>100</sup> MAURICE, s.40.

<sup>101</sup> Age. s.128.

## X. TEHDİTLERDEN KORUNMA YOLLARI

Tehditlerden korunma yollarının muhasebeciler tarafından iyi anlaşılması için hizmet içi eğitimler yararlı olabilir.

Başlıca korunma yolları ve süreçleri şunları içerebilir<sup>102</sup>;

a-Tarafsızlığa karşı ortaya çıkan tehditten korunmak bakımından işleyecek olan uygulamanın yer aldığı çevredeki etkenler;

---Dış denetim elemanları daha mesleğe girmeden önce tarafsızlık konusunda iyi eğitim almalıdırlar.

---Dış denetim firmalarında çalışan ortaklar kendi mesleklerine çok saygılı olmak durumundadırlar ve böylece korunma yollarını iyi kullanabilirler.

---Her denetim firmasında çok güçlü bir biçimde dürüstlük anlayışı geliştirilmiş olmalıdır. Böyle firma içindeki ortakların birbirine güveni daha da artar.

---Denetim firmaları orta ve uzun dönem tarafsızlık imajlarını korumalıdırlar. Hiç bir üyenin bu imajı bozduurmalarına izin vermemelidir.

---Her büyüklükteki denetim firmaları çok güçlü iç kontrol sistemi ve süreci kurmalıdırlar.

b-Mesleğin kendi yapısı içinde oluşturulan koruma yöntemleri ve yaptırımları;

---Uzun vadeli bir etik yönergesi hazırlanmalı,

---Çeşitli muhasebe örgütleri tarafından etik konusunda destek sağlanmalı,

---Şikayetleri anında araştırarak, gözlemleyecek bir güvenlik birimi oluşturulmalı,

---

<sup>102</sup>Age.s.129-131.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ YASAL

#### DÜZENLEMELER , ETİK BOYUTLARI VE BİR ANKET ÇALIŞMASI

#### I. GENEL OLARAK MUHASEBE VE MEVZUAT

##### A) MUHASEBE MESLEĞİNİN YASAL OLARAK KURULUŞ AMACI

3568 sayılı meslek kanunu; 01.06.1989 tarihinde kabul edilmiş 13.06.1989 tarihinde 20194 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Mesleğin kuruluş amacı Madde 1'de açıklanmıştır.

Madde 1:"Bu kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere 'Serbest Muhasebecilik', 'Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik' ve 'Yeminli Mali Müşavirlik ' meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliğinin kurulmasına teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organların seçimlerine dair esasları düzenlemektir." denmektedir<sup>104</sup>.

Gelişen ekonomik hayatta sermaye şirketlerinin artması, muhasebeden gelecek bilgilerle daha çok kişinin ilgilendiğini göstermektedir. Sermaye şirketleri çıkarmış oldukları hisse senedi ve tahvillerle mali güç sağlamaktadırlar. Hisse senedi ve tahvilleri satın alacak kişiler de ilgili işletmelerin mali tablolarının denetimden geçmiş güvenilir olmalarını isteyeceklerdir.

Diğer taraftan devlet de alacağı verginin matrahı olan mali kârla ilgilenmektedir. Gerçek mali kârın bulunabilmesi dönem içindeki mali karakterdeki olayların doğru ve güvenilir şekilde kaydedilmesi ile oluşabilecektir. Bunun için de kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, standartlara

<sup>104</sup> Uğur BÜYÜKBALKAN, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı-Yasa-Yönetmelikler-Tebliğler-İlgili Mevzuat-Yargı Kararları, (TÜRMOB Yayınları No:46, Ankara, 1998), s.23.

ve yasalara uygun olması gerekmektedir. İşletmelerin kuruluşlarından itibaren hesap düzeninin kurulması, düzenli işlemesi ve denetimi sonucu oluşacak tabloların; doğru ve güvenilir olmasını da sağlayacaktır<sup>105</sup> Bu işleri yapacak kişilerin bazı mesleki özellikleri taşıması kaçınılmazdır. Böylece verdikleri hizmetin güvencesi olarak mesleki faaliyetlerinde yüksek standartlara uygun davranışta bulunacaklardır.

Muhasebenin ürettiği finansal bilgiler toplumun tüm kesimini ilgilendirir. Bu nedenle muhasebe ekonomik kaynakların etkin kullanımını ve bu kaynakların topluma adil bir şekilde dağılımını sağlamada önemli bir etkiye sahiptir. Üretilen mali tabloların da doğru, güvenilir ve anlaşılabilir olması zorunludur<sup>106</sup>.

#### B) ÜLKEMİZDE YASA VE YÖNETMELİKLERDE BELİRLENEN MESLEK MENSUPLARININ TAŞIMASI GEREKEN ETİKSEL NİTELİKLER

Muhasebe meslek mensuplarının verdiği hizmete özgü özellikleri taşıması gerekir. Ekonomideki hızlı gelişme ve değişimlere ayak uydurması muhasebe mesleğinde de sürekli bir değişim ve bilgi gelişimini zorunlu kılmaktadır<sup>107</sup>. Muhasebe meslek mensuplarının teorik bilgilerini uygulamaya aktarmaları sırasında bazı sorunlarla karşı karşıya kalmaları kaçınılmazdır. Bu sorunları giderebilmek için meslek yasası ve yönetmelikler yetersiz kalabilir. Mesleğin onuruna yakışır şekilde hareket edebilmek için doğru ve yanlış ayıracabilecek yeteneğe de sahip olmaları gerekmektedir. Bu yeteneğe ulaşabilmek için iyi bir mesleki eğitim ve deneyim gerekmektedir. Ayrıca toplumun değer yargılarını da yakından takip etmelidir.

01.06.1989 tarihinde kabul edilen 3568 sayılı yasanın 13.06.1989 tarihinde resmi gazetede yayınlanan 20194 sayılı kanunun dördüncü maddesinde meslek mensubunda bulunması gereken genel şartlardan "d"

<sup>105</sup> A.g.e., s.3-5.

<sup>106</sup> Beyhan MARSAP, "Kamu Çıkarnın Korunmasında Muhasebecinin Meslek Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun yerine Getirilmesinde Sınırlayıcı Faktörler" MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Selma Matbaacılık Ltd Şt. Ankara Cilt 1 Sayı 1, Nisan 1998, s.178-179.

<sup>107</sup> Yıldız AKBULUT, A.g.e., "Meslek Ahlakı Kriterlerini ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma" s.126

bendinde "Taksirli suçlar hariç olmak üzere,affa uğramış olsalar dahi

- Ağır hapis veya 5 yıldan daha fazla hapis,yahut
- zimmet,
- ihtilas,
- irtikap,
- rüşvet,
- hırsızlık,
- dolandırıcılık,
- sahtecilik,
- inancı kötüye kullanma,
- dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile
- istimal
- istihlak kaçakçılığı dışında
- resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya,
- devlet sırlarını açığa vurma,
- vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş

bulunmamak,"

"e" bendinde de

"Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak"

"f" bendinde de

"meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak" diye sınırlanmıştır.

Anlaşıldığı gibi meslek ahlaki standartları oluşturulmuştur. Muhasebe mesleği kamu yararına hizmet vermesi nedeni ile topluma karşı sorumluluk duygusunun gelişmiş olması gerekmektedir. Meslek mensubunda olması gereken en önemli özellikler dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, sorumluluk, reklam yasağı ve bağımsızlıktır<sup>108</sup>.

Aşağıdaki tabloda bu özellikler ve yasalarda yer alınış şekli gösterilmektedir.

---

<sup>108</sup> Age, s.83.

Tablo: 3 TÜRKİYE'DE YASA VE TEBLİĞLERDE YER ALAN MESLEK AHLAKI KURALLARI DAĞILIMI

| İLKE VE DAVRANIŞ KURALI                                                 | 3568 Sayılı Yasa                       | SMMM VE YMMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik                                                                                                                            | Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği Seri x No:16                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| BAĞIMSIZLIK                                                             | Mad.45 Yasaklar(altında)               | Mad.6:Dürüstlük Güvenirlik ve Tarafsızlık<br>Mad.9:Bağımsızlık<br>Mad.39:Tasdik Edemeyeceği İşler (altında)<br>Mad.44:Hizmet Akdi ile Çalışmama<br>Mad.47:Meslekle Bağdaşmayan İşler | Mad.10:Bağımsızlık İlkesi<br>Mad.11:Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar                                                                                                                                                                     |
| DÜRÜSTLÜK VE TARAFSIZLIK                                                |                                        | Mad.6:Dürüstlük,Güvenirlik ve Tarafsızlık<br>Mad.8:Sorumluluk(altında)                                                                                                               | Mad.12:Mesleki Özen ve Titizlik (altında)                                                                                                                                                                                                      |
| GENEL STANDARTLAR,<br>STANDARTLARA UYUM,<br>MUHASEBE İLKELERİNE<br>UYUM |                                        | Mad.4:Meslek Unvan ve Yeterlilik İlkesi<br>Mad.6:Dürüstlük,Güvenirlik ve Tarafsızlık<br>Mad.53:Denetimin Planlanması                                                                 | Mad.7:Mesleki Yeterlilik<br>Mad.12:Mesleki Özen ve Titizlik (altında)<br>Mad.16:Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet<br>Mad.20:Görev Kabulünde Sorumluluk<br>Mad.22:Bağımsız Denetim Sözleşmesi Öncesinde Dikkat Edilecek Hususlar (altında) |
| SIR SAKLAMA                                                             | Mad.43:Meslek Sırları                  | Mad.7:Sır Saklama                                                                                                                                                                    | Mad.15:Sır Saklama Yükümlülüğü                                                                                                                                                                                                                 |
| ŞARTA BAĞLI ÜCRET                                                       |                                        |                                                                                                                                                                                      | Mad.11:Şık C                                                                                                                                                                                                                                   |
| MESLEK ONURU VE MESLEK ONURU İLE BAĞDAŞMAYAN FAALİYETLER                | Mad.45:Yasaklar(altında)               | Mad.42:Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller<br>Mad.43:Ticari Faaliyette Bulunmama                                                                                           | Mad.13:Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyetler                                                                                                                                                                                                   |
| REKLAM YASAĞI                                                           | Mad.44:Reklam Yasağı                   | Mad.45:Reklam Yasağı                                                                                                                                                                 | Mad.14:Reklam Yasağı                                                                                                                                                                                                                           |
| KOMİSYON ALMA                                                           |                                        |                                                                                                                                                                                      | Mad.16:(Kısmen ve Dolaylı)                                                                                                                                                                                                                     |
| UNVAN KULLANMA VE ŞİRKETLEŞME                                           | Mad.3:Meslek Ünvanı<br>Mad.45:Yasaklar | Mad.11:Başvuru<br>Mad.13:Ortaklık Bürosu                                                                                                                                             | Mad.3:Kuruluş Şartları                                                                                                                                                                                                                         |

Kaynak: Ersin GÜREDİN, "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler" Muhasebe Denetimi, (III. T.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Kemal Bay Oteli, Alanya, 20 Nisan, 4 Mayıs 1997, İstanbul, Ocak 1998), s.120.

## 1. Dürüstlük

Meslek mensubunun vermiş olduğu hizmetin kamu yararına olması nedeni ile, kamuyu aldatıcı davranışlarda bulunmamak, güveni devamlı kılmak amacıyla dürüstlük zorunlu bir özellik olmalıdır. Bu özellik meslek mensubunun kişiliğinin gelişimi ile birlikte oluşabilmektedir<sup>109</sup>. Mecburi meslek kararları Madde 16'da Ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar. diyerek dürüstlüğün meslek ahlakı açısından ne derece önemli olduğunu vurgulamaktadır<sup>110</sup>.

## 2. Güvenirlilik

Mecburi Meslek Kararları Madde 7'de Ruhsatları Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptıramaz ve 3568 sayılı kanunun 2'nci maddesinde ünvanına göre yetkili olduğu işleri yaptığı süreçte düşüncelerini başkalarına bağlı kılmaz, işlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütür. Vergi kanunlarının ve diğer yasaların yorumlanmasında ruhsatlı meslek mensubu, kendi düşünceleriyle ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanak bulduğu sürece müşterisi yararına uygular denilmektedir<sup>111</sup>. Güvenirlilik muhasebe mesleğinde etkili davranış için çok önemli kriterlerden bir tanesidir. Mesleğin sunduğu mali tabloların kamu tarafından incelendiği ve tasarruflarını yatırmaya karar verecekleri şirketlere güven duygusunu oluşturması açısından önemli bir yere sahiptir. 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelik madde 6: Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensubunun meslek konularındaki başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür... Denilerek meslek mensuplarının başarılı olabilmesi için güvenilirliğin temel şartı olduğunu belirtmiştir<sup>112</sup>. İşletme içinde sağlanan iyi bir iç kontrol sistemi muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini olumlu etkide bulunmakla birlikte dış raporlamaya da büyük yardımcı olmaktadır<sup>113</sup>.

<sup>109</sup> A.g.e., s.128-133.

<sup>110</sup> BÜYÜKBALKAN, A.g.e., s.550.

<sup>111</sup> A.g.e., s.547.

<sup>112</sup> A.g.e., s.89.

<sup>113</sup> Celal KEPEKÇİ, "İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü" Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Basımevi Yayınları 251/171 Eskişehir, 1982 s.25.

İşletmelerin akılcı yatırımları yöneticilerin akılcı yatırım kararı ile olabilir. Yöneticilerin bu kararları muhasebeden alınan güvenilir bilgilerle sağlanmaktadır<sup>114</sup>.

### 3. Tarafsızlık

Ülkemizde özellikle sermaye piyasasının gelişmesinden sonra, işletmelerin mali faaliyetleri sonucunun muhasebe bilgilerinden elde edilmesi ve bununla ilgilenen tarafların sadece işletme ortakları değil, kamunun ve devletin de bu bilgilerin muhasebe meslek mensuplarınca tarafsızlık ilkesini benimseme gereğini bir zorunluluk olarak ortaya çıkarmıştır.

29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı resmi gazetede yayınlanan tebliğde amaç şu şekilde belirtilmiştir: Bilindiği üzere işletmelerde faaliyetlerin ve işletmelerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamayı, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmayı hedefleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanunun 2'nci maddesinde Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin yetkilerini düzenlemiş olmasına rağmen mali sorumlulukları kanunda yer almamıştır.

Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin (Tebliğin bundan sonraki bölümünde meslek mensupları olarak anlatılacaktır.) bu işlemlerinden dolayı ortaya çıkacak mali sorumluluğu ise 06.07.1994 tarihli resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4008 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen mükerrer 227'nci madde ile hükmü altına alınmıştır. Buna göre, vergi beyannamelerinin 3568 sayılı kanuna göre yetki almış meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye Bakanlığımız yetkili kılınmıştır. Bu surette beyannameyi imzalayan meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyasına bağlı olarak salınacak vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacaklardır. Bir başka deyimle, 3568 sayılı kanunla meslek mensuplarına verilen yetkilere ilişkin mali sorumluluk Vergi Usul Kanununun mükerrer 227'nci maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır denilerek meslek

<sup>114</sup> Neometin ERDOĞAN, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları 9, (Kısa Matbaacılık, Ankara 1994), s.17.

mensuplarının mali bilgileri doğru, güvenilir ve tarafsız bir şekilde sunmamaları halinde cezai müeyyidelerin uygulanacağı hükmü getirilmiştir<sup>115</sup>.

Meslek mensuplarının etik davranışında önemli etkenlerden birisi de tarafsız olabilmesidir. Sunduğu bilgilerden etkilenen kesimin büyüklüğü tarafsız olma sorumluluğunu daha da arttırmaktadır. Meslek mensubu, çıkar tartışmasından uzak tarafsız bir tavır sergilemek zorundadır. Genel ahlak ilkelerinden olan kamu çıkarını korumada meslek mensuplarının işletme çıkarları ile kamu çıkarını eşit düzeyde tutmasını ve tarafsızlığını her iki yönde de korumasını gerektirmektedir<sup>116</sup>. Meslek mensubunun tarafsız olması istenen bir durum olmakla birlikte profesyonel bir meslek mensubunun müşterisinin çıkarları ile devletin, toplumun, meslek kuruluşlarının çıkarları arasında bir ikilem yaşamaması mümkün olmamaktadır. Müşteri çıkarlarına çalışmaması işini kaybetme ve rekabet koşullarında başkalarına kaptırma olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Diğer tarafların çıkarlarını korumama da devlet tarafından cezalandırılma ve kamunun da güvenini sarsma durumu ile karşı karşıyadır. Kamunun çıkarını koruyan muhasebeciyi ödüllendirme ve korumayı kim yapacaktır sorusu akla geldiğinde cevabı verilememektedir. İşte burada muhasebe meslek mensupları bu çıkar grupları arasında optimal bir dengeyi kurmak zorundadırlar<sup>117</sup>.

#### 4. Sır Saklama

Muhasebe mesleği mensubu da diğer mesleklerde olduğu gibi müşterinin dışarıya açıklamasını istemediği bilgileri müşterinin izni olmaksızın açıklayamaz. Meslek yasası Madde 43'de Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanların işleri dolayısıyla öğrendiklerini ifşa edemeyecekleri belirtilmiş ve suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburiyeti getirilmiştir.

Ayrıca adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturmanın birinci fıkra hükmü dışında

<sup>115</sup> BÜYÜKBALKAN, A.g.e., s.485-486.

<sup>116</sup> GÜREDİN, İ.T. Muhasebe Denetim Sempozyumu, A.g.e., s.121-122.

<sup>117</sup> CİMELEK ve DURUKAN, A.g.e., s.132-133.

olduğu ve tanıklığın sırrın ifşası sayılamayacağı belirtilerek hükme bağlanmıştır” denmektedir<sup>118</sup>. Sır saklamayı, yasal zorunluluklar dışında bilgi açıklamayı yasaklamıştır. Ayrıca 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğin yedinci maddesinde Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler, çeşitli kanunlarla muhbirlere tanınan hak ve menfaatlerden faydalanmazlar, ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir.

Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma birinci fıkra hükmünün dışındadır.

Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz.

Yukarıdaki hükümler Odalar ve Birlik Personeli hakkında da uygulanır denilerek yönetmelikte sır saklamanın mesleki faaliyetin sona ermesi halinde de geçerli olacağı belirtilmiştir<sup>119</sup>. Yönetmelikte özellikle meslek mensubunun ayrıldığı şirketin rakip şirkete geçmesi halinde bazı bilgilerin yeni şirketin menfaatine kullanılmasını eski şirkete haksız yere vereceği zararı önlemesi açısından önemine dikkat etmek gerekmektedir.

## 5. Bağımsızlık

Meslek mensubu görevini icra ederken bağımsızlık ilkesinden de ödün vermemelidir. 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı resmi gazetede meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmeliğinde;

Madde 9- Meslek mensupları çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur.

Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar denilerek bağımsızlığın meslek etiği içindeki önemini vurgulamaktadır<sup>120</sup>.

Bağımsızlığa gölge düşürecek bir davranışın meslek mensubunun

<sup>118</sup> BÜYÜKBALKAN, A.g.e., s.16.

<sup>119</sup> A.g.e., s.89.

<sup>120</sup> A.g.e., s.90.

güvenilirliğini de tehlikeye atacağını unutmaması gerekir.

## 6. Sosyal Sorumluluk

Meslek mensubu olabilmek ve etiksel davranışlarda bulunabilmek için de kamuya ve devlete karşı sorumluluk duygusunun gelişmiş olması gerekir. 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğinin 2. bölümünün madde 8'de açıklık getirilmiştir.

Madde 8-a) Sosyal Sorumluluk:

Meslek mensupları mesleği icra ederken topluma ve devlete karşı sorumluluk taşırlar.

- İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk

- Meslek mensupları işletme sahip ve yöneticilerine, isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlarlar.

b) Meslektaşlara Sorumluluk:

Meslek mensupları, ilgili yönetmelik çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturması için aralarında gerekli dayanışma kurarlar denilmektedir<sup>121</sup>.

Muhasebenin temel kavramlarında da sosyal sorumluluk kavramı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin de 5. bölümünde Muhasebenin Temel Kavramları başlığı altında sosyal sorumluluk kavramı en önemli kavram olarak ele alınmıştır. Bu kavram T.T.K.'nın 75. maddesinde yer alan ilgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinmeleri için envanter ve bilançoların ticari esasları gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır hükmüne dayanarak özellikle verilen bilgilerin doğru olmasına dikkat çekmektedir. Kamuyu aydınlatma zorunluluğu sosyal sorumluluk kavramının gerekliliğinden ortaya çıkmıştır. 3568 sayılı yasaya göre meslek mensuplarının mesleği icra ederken ve denetim işini yaparken tarafsızlık, bağımsızlık ve dürüstlük özelliklerini taşıması zorunluluğunu getirmesi meslek etiği açısından sosyal sorumluluk kavramının daha da

<sup>121</sup> Age.,s.89-90.

gelişmesine neden olmuştur. Sosyal sorumluluk kavramının özünde ilgili taraflara yanıltıcı bilgi verilmemesi yatar<sup>122</sup>.

## II. MESLEKLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

### A) MUHASEBE MESLEĞİNDE DENETİM FONKSİYONU

Mecburi Meslek Kararları Madde 2'de meslek ahlakı ve önemi şöyle anlatılmaktadır. Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının bağımsızlığının, kendi kendilerini denetlemelerinin ve moral dürüstlüğüünün simgesidir. Bu bağlamdaki meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı davranış ve tutumlara karşı korur.

Ayrıca aynı mecburi meslek kararlarında mesleki özen ve titizliğe de önem vermiştir. Madde 8'de Ruhsatlı meslek mensupları 3568 sayılı yasanın 2'nci maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği yerine getirmek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları çalıştırdıkları yardımcılarının yaptıkları işleri gerekli özen ve titizlik gereği tüm gözetim düzeyinde eleştirel olarak gözden geçirmelidir. Özen ve titizlik, neyin nasıl yapılacağıının kararlaştırılması ve yerine getirilmesidir<sup>123</sup>.

Denetim, mali karakterdeki olaylarla ilgili bilgilerin işletmenin belirlemiş olduğu kriterlere uygunluğunun araştırılması amacıyla sistematik ve tarafsızlık ilkesine bağlı kalınarak bu bilgilerle ilgili kanıt toplanması, toplanan kanıtların değerlendirilerek sonucunun ilgili taraflara iletilmesi işlemidir<sup>124</sup>.

Denetimi yapan kişilerin işletmeyle olan ilişkileri göz önüne alındığında ikiye ayırmak mümkündür.

-İç Denetim

-Dış Denetim

<sup>122</sup> A.g.e., s.4-13.

<sup>123</sup> A.g.e., s.545-547.

<sup>124</sup> ÇOMLEKÇİ, KEPEKÇİ ve ERDOĞAN, A.g.e. s.3.

## 1-İç Denetim

İşletmede çalışan uzman meslek mensupları tarafından yapılan denetimdir. İç denetimin amacı işletmedeki varlıkların (aktiflerin) korunup korunmadığı, yönetimce belirlenen politikalara uyulma derecesi, yasa, yönetmelik ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun kayıt yapılıp yapılmadığıdır. İç denetim sonucu, daha çok işletme yöneticilerine raporlanarak planlanan verimliliğin ne derece gerçekleştirildiğini görmelerine yarar. Böylece yöneticiler de başarı derecelerini değerlendirme fırsatını bulurlar. Yöneticilerin amacı eldeki kaynakları en verimli şekilde kullanılmasını sağlama ve kârlılığı en uygun düzeye ulaştırmaktır. Bu durumdan toplumdaki çıkar grupları da yarar sağlayacaklardır<sup>125</sup>.

Muhasebeden elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olmasının ön şartı; düzenlenen mali tablolarında ilkelerine uyularak yapılmasına bağlıdır. İç denetimin sağlıklı yapılması dış denetimin işini de kolaylaştırır<sup>126</sup>.

"26.12.1992 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çıkarılmıştır. Bu tebliğde;

- i) Muhasebenin Temel Kavramları
- ii) Muhasebe Politikalarının Açıklanması
- iii) Mali Tablolar İlkeleri
- iv) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması

v) Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve İşleyişi konularında düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler faaliyetlerini ve bu faaliyet sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir şekilde

<sup>125</sup> Neometin ERDOĞAN, A.g.e., "Genel ...", s.4-5.

<sup>126</sup> Salih ÖZEL, "İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama (Auditing) Teknikleri ve Uygulama Biçimleri, (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:1991/318 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II.Başbakanlık Basımevi Ankara 1991), s.13.

kayıtlarını yapmalarını, bu kayıt sonucu oluşan mali tabloların ilgililere tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik özelliğini koruyarak gerçek durumu yansıtmaları ve denetimi kolaylaştırmak amacını taşımaktadır"<sup>127</sup>.

#### a) İç Denetimin Muhasebe Departmanında Yapılması

Muhasebe departmanındaki personelin denetiminde kayıtların genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ve yasalara uygunluğunun incelenmesi mali olayların kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini artırması amacını taşımaktadır. İşletmelerin varlıklarının korunması ve yönetime yatırım kararlarında yardımcı olacak bilgilerin tam ve doğru verilmesi gerekmektedir.

3568 sayılı kanunun 13.06.1989 tarihinde Resmi Gazete’de 20194 sayı ile yayınlanan Genel Hükümlerin Madde 2’de “a” bendinde Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defter tutmak, bilanço, kâr-zarar tablosu ve beyannameler ile diğer belgeleri düzenlemek ve benzeri işleri yapmak.

“b” bendinde Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak.

“c” bendinde Yukarıdaki bentte yazılı konularda belgelerine dayanılarak inceleme ve tahlil denetimi yapmak mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim ve bilirkişi ve benzeri işleri yapmak,

Yukarıda sayılan işleri bir iş yerine bağlı olmaksızın yapanlara Serbest Muhasebeci Mali Müşavir denir denilmektedir. Bir işyerine hizmet akdi olarak yapanlara da Muhasebeci ve Mali Müşavir olarak tanımlanmıştır denilmektedir<sup>128</sup>.

Büyük işletmelerde muhasebe departmanı işletmelerin pazarlama, satış ve dağıtım, satın alma, üretim araştırma ve geliştirme ve personel bölümleri ile yakın diyalog içinde olmalıdır. Bu bölümlerle bilgi alış-verişi içerisinde hareket

<sup>127</sup> SMİMÖ Yayınları 14 “Muhasebenin Temel Kavramları ve Tek Düzen Hesap Planı-Muhasebe Politikaları Mali Tablolar ve Açıklamaları 1-2-3-4-5 Nolu Muhasebe Sistemi Genel Tebliği Değişiklikleri.

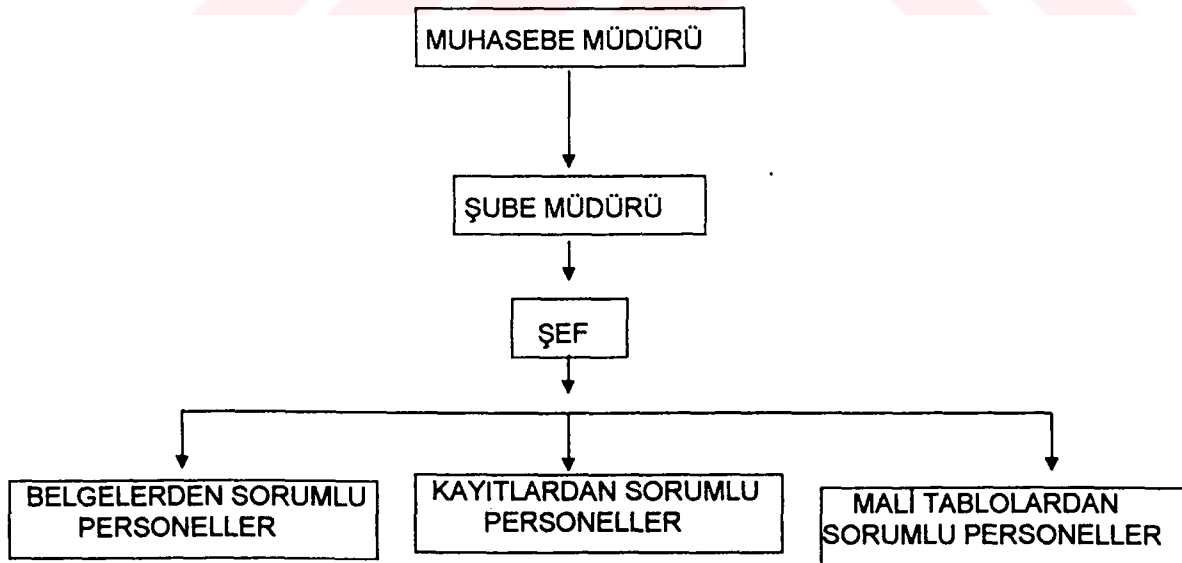
<sup>128</sup> BÜYÜKBALKAN, s.8-23-24.

ederler. Bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunun denetlenmesi, dönem sonunda oluşan mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğini arttırmaktadır. Örneğin satışların ve alışların doğru kaydedilmesi ile dönem sonu stoklarının ve gelir tablosunun satış kârı bölümünün doğru bilgiler içermesine neden olur. Ayrıca işlemlerin kaydedilmesi gereken süreler içerisinde yapılması, unutma ve hataların asgariye inmesine neden olur. Gecikmeli kayıtlar unutmayı arttıracığından dönem sonu işlemlerinde sorunların çıkmasına neden olacaktır. Üretim bölümünden alınan bilgiler malın satış fiyatını belirlemede en önemli etkindir. Maliyet hesaplamalarında yapılan hata ile fazla belirlenmesi satış fiyatının yüksek tutulmasına neden olurken, serbest piyasa ekonomisindeki rekabet ortamında pazar kaybına neden olur. Maliyetlerin olması gerekenden düşük hesaplanması da işletmenin satış kârını düşürerek varlıkların (aktiflerin) korunmasını zorlaştıracaktır. Bu ve benzeri hataları en aza indirmek ancak iyi organize edilmiş iç denetimle sağlanabilir<sup>129</sup>.

#### b) İç Denetimin Yöneticiler Tarafından Yapılması

İşletmelerin büyümesi, kademeli yöneticileri bünyesinde bulundurma gereksinimini duyurmaktadır. Yöneticiler üst, orta ve alt düzeyde sorumluluklarına göre şöyle sınıflandırılabilir.

Şekil 4 : İşletmede Muhasebe Departmanı



Yöneticiler denetimlerinde meslek etiğine uygun kayıtların yapılıp

<sup>129</sup> KEPEKÇİ, A.g.e., s.18-27.

yapılmadığının T.T.K, S.P.K. V.U.K. Meslek yasası, yönetmelikler, tebliğler, mecburi meslek kararına uyulup uyulmadığının araştırılması ile gerçekleştirirler.

Mecburi meslek kararı MADDE 6'da Finansal tabloları elde etmek için yapılacak muhasebe kayıtlarında muhasebe ilke ve kuralları ile ilgili kurum ve kurullar tarafından veya yasalarla belirlenecek standartlara uyulması zorunludur. Burada sözü geçen muhasebe ilke ve kuralları ile standartlarına uyulmadan muhasebe kayıtları yapılırken, uyuluyormuş gibi davranıp finansal tablo hazırlanamaz. Bu durumda muhasebe kaydı yapan ruhsatlı meslek mensupları hazırladıkları finansal tabloların dipnotlarında muhasebe ilke ve kuralları ile muhasebe standartlarındaki sapmaları belirtmelidirler.

TÜRMOB'dan ruhsat almış bütün meslek mensupları TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan standartlara uyarlar denilmektedir<sup>130</sup>.

Bu amaçla 26.12.1992 tarihinde kabul edilen ve uygulanması 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren zorunlu olan "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği" yayınlanmıştır. Bu tebliğ ile de muhasebenin temel kavramları (12 adet) mali tabloların düzenlenmesi, tekdüzen hesap planının işleyişini ele alarak muhasebe uygulamalarının sağlıklı, anlamlı bilgiler vermesine çok önemli katkısı olmuştur. Bu tebliğdeki kurallar yöneticinin denetim işlevinde yol gösterici olmuştur<sup>131</sup>.

## 2-Dış Denetim

3.1.1990 tarih 20391 sayılı Resmi gazetede yayımlanan yönetmeliğin üçüncü bölümünde madde 48 denetçiyi şu şekilde tanımlamaktadır. Muhasebe, kurum ve kuruluşların ekonomik faaliyetlerinin rakamsal kayıtlarını düzenler, bu bilgileri faaliyet ve sonuçları ile ilgililere doğru ve açık şekilde iletir.

Denetim ise; bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığının tarafsız olarak kanıtları ile araştırılarak sonuçlandırılan ve onaylayan sistematik çalışmadır denilerek denetimin muhasebe etiği için önemini vurgulamaktadır. Ayrıca aynı yönetmelik denetimin amacından da muhasebe etiğinin amaç olduğunu vurgulamaktadır.

<sup>130</sup> BÜYÜKBALKAN, s.546-547.

<sup>131</sup> Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, Recep PEKDEMİR, Masum TÜRKER, Erdoğan ARSLAN, Ömeklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Türomob Yayınları 7, Sema Matbaacılık ve Çiğ Tesisi) Ankara 1993, s.10-11.

**Madde 49** Firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idarelerine bunların mali tablolarında gerçeğe uygun doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır denilmektedir. Bu maddeden ilgili tarafların çeşitliliği denetimin tarafsızlık ilkesine son derece bağlı olarak yapılmasını ve denetçinin bağımsız olması gerektiği açıkça anlaşılmaktadır<sup>132</sup>.

Bağımsız denetim yapacak kişiler 3568 sayılı yasaya göre “Serbest muhasebeci mali müşavirler” ve özellikle “yeminli mali müşavirler” olarak belirtilmiştir. Bu muhasebe mensuplarının bağımsız denetim yapmaları için işletmeye hizmet akdi ile bağlı olmamaları yani işletmenin kadrolu elemanı olmamaları gerekmektedir<sup>133</sup>.

#### a) Dış DenetimYapacak Kişinin Mesleki Yeterliliği

Bağımsız denetim uzmanlık isteyen bir iştir. Bu nedenle denetçide mesleğini en iyi düzeyde yapabilecek özelliklerin bulunması ön koşuldur. 3568 sayılı yasa serbest muhasebeci mali müşavirlerde bulunması gereken özel şartları 13.06.1989 tarih 20194 sayılı kanunda madde 5 de şöyle sıralamıştır “a” bendinde Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği yüksek öğretim kurumunca tasdik edilmiş yabancı yüksek öğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmak veya diğer öğretim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkarda belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak “b” bendinde staj amacıyla serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında iki yıl çalışmış olmak “c” bendinde de serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak. Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile “a” bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz “d” bendi Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak denilmektedir.

Ayrıca Yeminli Mali Müşavir olabilmenin de özel şartları aynı kanunda

<sup>132</sup>BÜYÜKBALKAN, Age., s.101-102

<sup>133</sup>ÇÖMLEKÇİ, KEPEKÇİ ve ERDOĞAN, s.6-7.

**Madde 9'da sıralanmıştır.**

**Madde 9:Yeminli Mali Müşavir olabilmek için;**

- a)En az 10 yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmış olmak,
- b)Yeminli Mali Müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- c)Yeminli Mali Müşavirlik ruhsatını almış olmak, şartları aranır...

Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük unvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz denilmektedir. Bu maddelerden de anlaşıldığı gibi Yeminli Mali Müşavirler mesleğin en üst düzeyindeki mensuplarıdır. Yeminli Mali Müşavirler görevlerine başlamadan önce aynı kanunun Madde 11'e göre Asliye Ticaret Mahkemesinde şu şekilde yemin ederler. Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim<sup>134</sup>.

**b) Dış Denetimde Yeminli Mali Müşavirlerin Onaylayacağı İşler**

Yeminli Mali Müşavirlerin 3568 yasa ile tasdik edeceği işler şöyle sıralanmaktadır;

- 1-Gelir vergisi ile ilgili beyannameler,
- 2-Kurumlar vergisi ile ilgili beyannameler
- 3-Katma değer vergisi ile ilgili beyanname ve belgeler,
- 4-Veraset ve intikal vergisi ile ilgili beyanname ve belgeler,
- 5-Amme Alacaklarının tahsil usulu hakkındaki beyanname ve belgeler,
- 6-Damga vergisi beyannameleri,

<sup>134</sup> BÜYÜKBALKAN, A.g.e., s.25-28.

7-Mali Mevzuatta yer alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetle ilgili beyanname ve belgelerdir.

8-T.C. Merkez Bankasına verilen yetkiye dayanarak banka denetimleri<sup>135</sup>.

Yeminli Mali Müşavirler bu beyanname ve belgeleri tasdik işlevini kabul etmeden önce tasdik işlemlerini yapacağı işletme hakkında ön araştırmada bulunmayı daha sonra karşılaşılabilecek olumsuzlukları önceden belirlemek amacı ile gerekli bulurlar. Gerek görürlerse daha önce işletmenin tasdik işlemlerini yapan denetçiden bilgi alabilirler<sup>136</sup>. Ayrıca S.P.K tarafından hisse senetlerini halka arz etmiş olan ortaklar, bankalar dahil aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ve yatırım fonlarınca düzenlenecek olan mali tabloların bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesini istemektedir. 31.12.1987 tarih ve 19663 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelik Madde 1'de Bu yönetmeliğin amacı kamunun aydınlanmasını sağlayarak sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışması, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması maksadıyla bağımsız denetlemeye tabi olacak ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar tarafından düzenlenen mali tablo ve raporların, Sermaye Piyasası Kurulunca 2499 sayılı kanun çerçevesinde tespit edilecek esas ve standartlar dahilinde bağımsız denetleme kuruluşlarınca denetlenmesine dair esasları belirlemektedir<sup>137</sup>.

c)Yeminli Mali Müşavirlerin (Bağımsız Denetçilerin)Yapamayacağı İşler

Meslek mensuplarının yapamayacağı işleri 03.01.1990 tarih 20391 sayılı yönetmelik de madde 42'de Meslek mensuplarının aşağıda belirtilen davranışlarda bulunmaları meslek onuru ile bağdaşmayan hallerden sayılır.

- a) yanında çalıştırdığı kişilere uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- b) Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- c) Meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlarına göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,
- d) Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmak.

<sup>135</sup> Age, s.707.

<sup>136</sup> Age, s.57-77.

<sup>137</sup> Age, s.716.

**Madde 43'de Meslek mensupları Türk Ticaret Kanununa göre (tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri dışında serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari mümessillik, ticari vekillik ve acentelik yapamazlar. Adi ve kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyeliği ve başkanlığı görevinde bulunamazlar<sup>138</sup>.**

3568 sayılı yasanın 20194 sayısının 2.Maddesinde Yeminli Mali Müşavirler Muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe büroları açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar diyerek bir işletmenin muhasebe kayıtlarını tutamayacakları anlatılmaktadır. Ayrıca aynı kanun Madde 45'de Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler bu unvanlarla, Yeminli Mali Müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle 2'nci Madde de yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Yeminli Mali Müşavirler, eşi (boşanmış dahi olsa) usul ve furuundan biri ve 3'ncü dereceye kadar (bu derece dahil) kan ve sıhrî hısımlarının veya bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıkta akrabaları olan serbest muhasebecilerin, serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler.

Bilirkişi, tasfiye memuru, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevleri meslekle bağdaşmayan işler sayılmaz.

**Madde 46'da Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir denilmektedir. Madde 44'de Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.**

Tabela veya basılı kağıtlarda ruhsatname ile belirlenen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar denilerek haksız rekabet önlenmeye çalışılmıştır<sup>139</sup>. Ayrıca S.P.K.'nın denetlenmesini istediği işletmeleri denetlerken yasaklarda şu şekilde sıralanmıştır. 31.12.1987 tarih ve 19663 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmeliğin Madde 12'de

a-Denetledikleri ortaklıklar, yardımcı kuruluşlar ve iştirakleri ile borç-alacak ve ortaklık ilişkisi içinde bulunamazlar.

<sup>138</sup> A.g.e., s.99.

<sup>139</sup> A.g.e., s.24,46-47.

b-İşleri dolayısı ile bilgi ve sırları görevleri süresince ve bu görevlerini bıraktıktan sonra da açıklayamazlar (suç oluşturan durumların yetkili mercilere duyurulması ve adli veya mevzuatla ilgili görevli kılınmış olmak kaydıyla-idari,her türlü inceleme ve soruşturma nedeni ile ilgililere bilgi verme halleri hariçtir).

c-Ticaret yapamazlar.

d-Meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

e-Denetleme yaptıkları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşlar ile bunların iştiraklerinde hiçbir unvan veya sıfatla görev alamazlar. Bu Madde'nin (c) bendi dışında kalan yasaklar bağımsız denetleme kuruluşları (b) bendi dışındaki yasak ise kuruluşların diğer çalışanları için de geçerlidir.

Bağımsız denetleme kuruluşları ve denetçileri iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar,iş öneremezler.

Bağımsız denetleme kuruluşlarınca yöneticilerin, denetçilerin ve bunların üçüncü dereceye kadar (üçüncü derecede dahil) kan ve sıhrî hısımları ile eşlerinin ortaklık yönetim kurulu başkan veya üyesi şirket müdürü veya yardımcısı bulundukları ortaklıklar ve yardımcı kuruluşları ile bunların iştiraklerinde denetleme görevi üstlenilemez<sup>140</sup>.

#### d) Dış Denetimde Sınırlı Uygunluk Denetimi (SUD)

Sınırlı uygunluk denetiminin kapsamı mecburi meslek kararı Madde 2'de şöyle açıklanmaktadır;

Madde 2: Bu mecburi meslek kararı V.U.K.'nın mükerrer 227'nci maddesine göre vergi beyannamelerinin ekinde sunulan finansal tabloların ve hesap özetlerinin defterlere, bu defterlerdeki kayıtların doğruluğu ve kayıtların muhasebe ilke ve standartları ile vergi mevzuatı gözetilerek dayanaklarını oluşturan belgelere uygunluğunu saptamaya yönelik mesleki çalışma esaslarını kapsamaktadır denilmektedir. Bu madde de mesleki etik açısından iki önemli nokta vurgulanmaktadır. Birincisi finansal tablo ve hesap özetlerinin defterlere kaydının doğru olması gerekliliğidir. İkincisi de bu kayıtların genel kabul görmüş muhasebe ilke ve standartların uygun yapılmasını vurgulamaktadır. Bu nedenle meslek mensupları vergi beyannamelerini imzalamadan önce bu beyannameye yansıyacak bilgilerin elde edildiği kayıtları

<sup>140</sup> A.g.e., s.720-721.

sınırlı uygunluk denetiminden geçirmelidirler<sup>141</sup>. Sınırlı uygunluk denetiminde mecburi meslek kararının Madde 8'i "A" bendinde İşletme defteri veya serbest meslek erbabı defteri esasına göre tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür.

Basit defter yöntemiyle defter tutanların vergi beyannamesinin imzalanması sözleşme ile üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD faaliyet programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekinde hesap özeti işletme defteri(veya serbest meslek erbabı defteri) ile günlük hasılat defterine veya yazar kasa Z raporlarına yada kümülatif raporlarına uygunluğunu bu defterde yer alan kayıtların dayanağı olan belgelere uygun yapıp yapılmadığını her kaydı ve her belgeyi ayrı ayrı inceleyerek saptar. Hesap özeti bu kayıtlara ve yıl içinde verilen Katma Değer Vergisi beyannamesi ile Muhtasar Beyannamesi ile tutarlı olup olmadığını test ederek saptaması gerekir. Mal alışları içindeki demirbaşların ayrılıp ayrılmadığı araştırılır ve amortisman hesapları yeniden yapılarak test edilir,

Bu tür defter tutan işletmelerin SUD faaliyetinde yalnız ilgili olanları uygulanır,

Defter kayıtlarındaki ile matematiksel hataların saptanması

Defter kayıtlarındaki hilelerin saptanması

Defter kayıtlarında yansıtılmamış kayıt dışı işlemlerin varlıklarının saptanması

Hesap özetlerinin kayıtlara uygun olup olmadığı

Envanter listelerinin kontrolü

Amortisman hesaplarının yeniden yapılarak test edilmesi

Yıl sonu kapanışları yapılarak devirlerin denkleştirilmesinin kontrolü

Günlük parakende satış ve hasılat defterlerinin yazar kasa Z raporlarının, yazar kasa kümülatif raporlarının, katma değer beyannamelerinin, ücret bordrolarının ve muhtasatların kontrolü

"B" Bilanço esasına göre defter tutulan defterlere dayanan vergi beyannamelerinde SUD faaliyeti şu şekilde yürütülür,

Vergi beyannamesini imzalama işini üstlenen meslek mensubu, hazırladığı SUD denetim programına uygun olarak, vergi beyannamesinin ekindeki finansal tabloların defterlere

<sup>141</sup> A.g.e., s.531-532

uygunluğunun bu tablolarda yer alan varlık (aktif), kaynak (pasif) gelir ve giderlerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını ve bunların kayıtlara doğru geçirilip geçirilmediğini saptamak için bilgi ve belgeleri toplamak ve değerlendirmek amacı ile aşağıda sınıflandırılmış çalışmalar yapılmalıdır. Ancak SUD faaliyetinde aşağıda belirtilenlerden yalnız ilgili olanlar uygulanır,

**a) Muhasebe Denetimi**

Muhasebe kayıt ve matematiksel hataların saptanması

Muhasebe hesaplarında hata ve hilelerin saptanması

Kullanılan hesap planının ve uygulanan muhasebe ilkelerinin Muhasebe Uygulama Tebliğlerine uyup uymadığının saptanması

Türk Muhasebe Standartlarına uyulup uyulmadığı

Muhasebe yöntem ve politikalarının bir örnek dönem ile karşılaştırarak değişiklik varsa nedenlerinin araştırılması

Ücret bordrolarının test edilmesi ve icmallerinin örnekleme yöntemiyle kayıtlara uygunluğu

**"b" Bilanço Denetimi**

Aktif ve pasif hesapların denetimi

Dönem içi mizanlarının hesaplara uygunluğu ve bu mizanların bilançooya doğru yansıtılıp yansıtılmadığının kontrolü

Bilanço gününden önce meydana gelen ancak sonradan saptanan işlemlere ait kayıtların kontrolü

Müşteri tarafından hazırlanan envanter listelerinin kontrolü ve envantere esas alınan birim hesaplarının yapılarak envanterin değerlendirilmesi

Yıl sonu ayarlayıcı kayıtlar (amortisman, karşılık, yeniden değerlendirme, reeskont gibi) ile kapanış kayıtlarının kontrolü

**"c" Gelir Tablosunun Denetimi**

Kullanılan 7/A ve 7/B sistemlerinin işleyişinin kontrolü

Gelirlerle bu gelirlerin elde edilmesinde yapılan giderlerin karşılaştırılması

**Hasılat ve maliyet hesaplarının kontrolü**

**Gelir ve gider hesaplarının ilgili mevzuata uygunluğunun kontrolü**

**"d" Vergi Denetimi**

Muhasebe belgelerinin bu mecburi meslek kararında belirtilen sınırlar içinde mevzuata uygunluğu

Muhasebe defter ve kayıtlarının mevzuata uygunluğu

Yeniden değerlemenin mevzuata uygunluğu

Aktif ve pasif hesaplarının değerlendirmelerinin mevzuata uygunluğu

Alış-satış, dış ticaret, gelir ve giderlerde hata ve hilelerin saptanması

Ticari kardan vergi karına geçiş işlemlerinin kontrolü ve vergi matrahının doğruluğunun test edilerek saptanması

Vergi beyannamelerinin (yıllık, münferit, özel muhtasar, KDV, damga vergisi gibi) mevzuata uygunluğunun test edilerek saptanması

**"e" Finansal Tabloların Test Edilmesi**

Bilanço ve gelir tablosu ve varsa diğer ek finansal tabloların muhasebe uygulama tebliğleri formatına uygunluğu

Bilançoların defterlere ve muhasebe kayıtlarına uygunluğunun kontrolü

Dönem sonuçlarının yıllık beyannameye intikalinin mevzuata uygunluğunun kontrolü<sup>142</sup> denilmektedir. Meslek mensuplarının müşteri işletmenin ilgili tüm işlemlerini gözden geçirdikten ve doğruluğunun kesin olduğuna inandıktan sonra vergi beyannamelerini, imzalar. Bu işlem denetçinin müşteri işletmeye olumlu rapor verdiği anlamına gelir. Fakat denetim sonucu bulunan hata ve hileler varsa müşteri işletmeden bunların düzeltilmesini yazılı veya sözlü ister. Bu durumlar düzeltilmez ise denetçi vergi beyannamesine şerh koyar ve durumu ilgili mercilere bildirmek zorundadır<sup>143</sup>.

<sup>142</sup> Age, s.534-537.

<sup>143</sup> Age, s.538.

#### e) Yeminli Mali Müşavirlerin Denetim İşlevinde Yaptığı İşler

Yeminli mali müşavirler tasdik ettikleri işlerin gerçeğe uygun ve doğru bilgiler verdiklerinin onaylamak amacını taşımaktadır. Tasdik işlemini yaparlarken müşteri işletmenin işlemleri hakkında kanıtlar toplayarak hata ve hileleri varsa bunların belirlenip düzeltilmesini sağlamalıdır. Bu konuya ilişkin 02.01.1990 tarih 20390 sayılı yönetmeliğin Madde 14'de şöyle denmektedir.

Madde; 14 "Yeminli mali müşavirler tasdik çalışmasının yürütülmesi sırasında tasdik konusu ve kapsamı ile ilgili yeterli miktarda güvenilir kanıtlar toplamak zorundadırlar. Kanıt miktarının yeterli olup olmadığının belirlenmesinde kanıtın nitelik ve nicelik açısından önemi, hatalı veya hileli olma riski, güvenilirliği gibi hususlar göz önünde bulundurulur.

Kanıt toplamada amaç, tasdik konusu ve kapsamı ile sınırlı olmak kaydıyla;

"a" Tüm varlık ,kaynak, gelir ve giderlerin gerçek olup olmadığının ve bunlara ilişkin bütün işlemlerin doğru kaydedilip kaydedilmediği,

"b" Mali tablolara yansıtılması gereken bütün işlem ve hesapların bu tablolarda gerçek şekliyle yer alıp almadığı

"c" Varlıklara ilişkin hakların ve borçlara ilişkin yükümlülüklerin işletmeye ait olup olmadığı yönünden fiili durumu ve belgelerin esas alınarak araştırılmasıdır."

Aynı yönetmelik Madde 15'de denetim tekniklerini sayım ve envanter incelemesi, belge incelemesi, bilgi toplama, doğrulama, karşılaştırma ve puantaj ve analitik inceleme olarak belirlemiştir. Hata ve hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasından işletme yönetimi ve yeminli mali müşavir sorumlu tutulmaktadır. Yeminli mali müşavirlerin buldukları bu hata ve hileleri düzeltmesi için yönetimi uyarır. Düzeltmeler yapılırsa ilgili belge ve beyannamelerin doğru ve gerçek bilgi verdiğini tasdik eder. Düzeltilmemesi halinde bu hata ve hileler ilgili mercilere bir raporla bildirilir.

Yeminli mali müşavir doğruluğunu tasdik ettiği belgelerde bir gerçeğe aykırı durumun ortaya çıkması halinde kesilecek ceza ve vergilerden müşteri işletme ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olur.

## B) MESLEK MENSUPLARINA UYGULANAN DİSİPLİN CEZALARI

21.02.1990 tarih 20440 sayılı resmi gazetede yayınlanan yönetmelikte mesleklerini etiksel kurallara ve yasalara aykırı davranışları halinde Madde 50'de belirtilen cezalar meslek odaları tarafından verilmektedir.

Madde 50 Mesleki vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı harekette bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verilir" denilmektedir. Bu cezalar yaptığı yanlışın niteliğine göre uyarma, kınama, geçici olarak meslekten alıkoyma ve meslekten çıkarma olarak belirlenmiştir. Uyarma ve kınama cezası dikkatsizlik ve kusurlu davranışlarda verilmektedir. Görevinin devamında etik kurallar olan bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkelerine aykırı davranışta bulunan meslek mensubu mesleki prensiplere aykırı davranışından dolayı meslekten geçici olarak uzaklaştırılmaktadır. Ayrıca daha da ağır olan meslekten çıkarılması ile ilgili aynı yönetmelikte mükellefle birlikte kasden vergi ziyaına sebebiyet verdikleri mahkeme kararı ile kesinleşen meslek mensuplarının meslekten çıkarma cezası verilir

Üç yıllık dönem içinde iki veya daha fazla disiplin cezasını gerektiren davranışta bulunan meslek mensubuna, her yeni suç için bir öncekinden daha ağır ceza uygulanabilir.

Beş yıllık dönem içinde iki defa mesleki faaliyetten alıkoyma cezası ile cezalandırılmasından sonra bu cezayı gerektiren fiili yeniden işleyen meslek mensupları hakkında meslekten çıkarma cezası uygulanır denilerek meslek mensuplarının yaptıkları işlemleri yetki ve sorumluluk derecelerine göre denetimden geçirmeleri zorunluluğunu getirmektedir<sup>144</sup>.

---

<sup>144</sup> A.g.e., s.134-135.

### III. BİR ANKET ÇALIŞMASI

Afyon'daki muhasebecilerin muhasebe uygulamalarında etik kavramına yaklaşımlarını belirlemek amacıyla bir anket yapılmıştır. Cevaplandırılan 48 anket ile ilgili bulgular aşağıda açıklanmıştır.

#### Meslek mensubu ile bilgiler

##### a- Eğitim düzeyleri;

Afyon'da ankete cevap verenlerin eğitim düzeyleri itibarıyla % 78'i (37 kişi) lisans mezunu, % 14'ü (7 kişi) orta öğretim, % 4'ü önlisans ve % 4'ü de lisansüstü eğitim görmüşlerdir.

##### b- Meslek unvanları;

Ankete cevap veren meslek mensuplarının % 50'si (24 kişi) Serbest Muhasebeci ve % 50'si de (24 kişi) Serbest Muhasebeci Mali Müşavir unvanlarını taşımaktadırlar.

##### c- Odaya üye statüsü;

% 29 'u (14 kişi) bir işyerinde bağımlı olarak çalışırken, % 71'i (34 kişi) bağımsız olarak çalışmaktadır.

##### d- Mesleki deneyim

% 10'u (5 kişi) beş yıldan az, % 20'si (10 kişi) 5 yıl ile 10 yıl arası ve % 70'i de (33 kişi) 10 yıldan daha fazla bir iş deneyimine sahiptir.

Yukarıdaki bulgulardan anket kütlenin temel olan nitelikleri şöyle belirlenecektir. 1- Lisans düzeyi eğitilmiş, 2- SM ve SMMM unvanlı, 3- Kendi adına bir muhasebe bürosunda çalışan ve meslekte 10 yıldan daha fazla deneyimli.

#### Meslek mensubunun etik konusunda karşılaştığı durumlar:

##### — Tarafsızlık ve bağımsızlık konusunda risk alanları

1- İş hacminin % 15'inden fazlasının olduğu bir müşteri işletme var mıdır sorusuna 13 meslek mensubu evet demiştir, % 20 oranındadır.

2- Bir müşteri işletme ile ücretiniz dışında borç-alacak ilişkiniz oldu mu sorusuna 7 meslek mensubu evet demiştir, % 14 oranındadır.

3- Müşteri işletmeden mütevazi sayılamayacak hediye aldığınız oldu mu sorusuna 2 meslek mensubu evet demiştir, %4 oranındadır.

4- Müşterilerinizle hiç mahkemelik oldunuz mu sorusuna 1 meslek mensubu evet demiştir, %2 oranındadır.

5- Müşteri işletmenizden herhangi birisi ile ortaklığınız var mı sorusuna 2 meslek mensubu evet demiştir, %4 oranındadır. Bu meslek mensuplarından birisi de bağımlı çalışan durumundadır.

6- Dış denetim şirketinin bulunmasında müşterilerinize aracılık ettiğiniz oldu mu sorusuna 17 meslek mensubu evet demiştir, %35 oranındadır.

7- Müşteri işletmeye muhasebecilik mesleği dışında diğer işletme fonksiyonları (üretim, pazarlama ve finansman) konusunda herhangi bir katkınız oldu mu sorusuna 19 meslek mensubu evet demiştir, % 40 oranındadır.

8- Müşteri işletmelerinizden dış denetimi aynı firmaya ard arda 7 yıldan daha uzun dönem yaptıran var mı sorusuna 3 meslek mensubu evet demiştir, % 6 oranındadır.

Meslek yasasının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar

1- Müşteri işletmeler, hesap sonuçları konusunda size etkide bulunuyorlar mı sorusuna 12 meslek mensubu evet demiştir, % 25 oranındadır.

2- Meslek yasasına aykırı davranışlardan dolayı şimdiye kadar herhangi bir ceza aldınız mı sorusuna 1 meslek mensubu evet demiştir, % 2 oranındadır. Bu kişi bağımlı statüsünde çalışan meslek mensubudur.

3- Ülkemizde merkezi bir etik kuruluşunun kurulmasını uygun görür müsünüz sorusuna 39 meslek mensubu evet demiştir, % 81 oranındadır. Hayır diyenlerin (9 kişi) % 50 oranındaki kısmı bağımlı çalışanlardır.

Anketten elde edilen bulgular ışığında muhasebe etiği ile ilgili çıkarılabilecek sonuçlar Afyon'daki meslek mensupları ile sınırlı tutulmak üzere şöylece özetlenebilir.

1- Tarafsızlık ve bağımsızlık konusunda en önemli risk alanları sırasıyla;

---Müşteri işletme ile muhasebecilik mesleği dışında diğer işletmecilik alanlarında ilişkili olmak

--- Dış denetim şirketinin (Yeminli Mali Müşavir) bulunmasında müşteri işletmeye aracılık etmek

---Bir müşteri işletmeye geliri itibarıyla bağımlı olmak

--- Bir müşteri işletmeye ile borç-alacak ilişkisine girmek

2- Meslek yasasının uygulanmasında karşılaşılan en önemli sorun müşteri işletmelerin meslek mensuplarına hesap sonuçları konusunda etkide bulunmalardır.

Sonuç olarak; ankete katılan meslek mensuplarının % 81'i bir etik kurulunun oluşturulması görüşünü taşımaktadır.

## SONUÇ

Etik davranış doğru ile yanlış ayırarak, doğruyu benimsemek ve ahlaklı olmaktır. Ahlaklı davranış da bireylerin, toplum tarafından iyi, güzel, doğru kabul ettikleri bir takım kurallarına uygun davranmaktır. Bazı kişilerin toplumun bu kurallarını algılamaları farklı olmaktadır. Toplumun huzurunu sağlamada en önemli etken hukuki kurallara uymaktır. Mesleki davranışı etkileyen unsurların yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğunu kabul etmek gerekir.

Muhasebede etik; yasalara uygun işlemlerin yanısıra toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulmasıdır. Ortaklar, yöneticiler, yatırımcılar, kreditorler, çalışanlar, müşteriler ve kamu, bu bilgilerin tamamına inanmalı ve yaşamlarını olumlu etkilemelidir. Muhasebeden alınan bilgiler bir ekip çalışmasının sonucudur. Ekipteki en üst düzey yöneticiden en alt çalışana kadar etik kurallarının bilinip uygulanması zorunludur.

Muhasebeciler etiksel ikilemlerle her an karşı karşıya kalabilirler. Bu ikilemler bazen çok açık bazen de anlaşılabilirliği çok zordur. Öncelikle tüm gerçekler değerlendirilerek etiksel kavramlardan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen tarafların iyi tanımlanması gerekmektedir. Daha sonra, alternatif davranışlar belirlenerek bu davranışların sonuçları karşılaştırılarak ahlaki ve kanuni standartlara uygun olarak karar verilmesi gerekir. Son olarak da bu etiksel davranış kararlılığını sürdürmelidirler.

Ülkemizde sermaye şirketlerinin artması ile muhasebenin sunduğu bilgilerle toplumun daha geniş kesiminin ilgilendiğini göstermektedir. Hisse senedi ve tahvilleri satın alacak kişiler de ilgili işletmelerin mali tablolarının denetimden geçmiş güvenilir olmalarını isterler.

Muhasebenin ürettiği finansal bilgiler toplumun tüm kesimini ilgilendirir. Bu nedenle muhasebe ekonomik kaynakların etkin kullanımını ve bu kaynakların topluma adil dağılımını sağlamada önemli bir etkiye sahiptir. Üretilen mali tabloların da doğru, güvenilir ve anlaşılabilir olması zorunludur.

Muhasebe meslek mensuplarının teorik bilgilerini uygulamaya aktarmaları sırasında bazı sorunlarla karşı karşıya kalmaları kaçınılmazdır. Bu sorunları giderebilmek için meslek yasası, yönetmelik ve genelgeler yetersiz

kalabilir. Mesleğin onuruna yakışır şekilde hareket edebilmek için doğru ve yanlış ayırt edebilecek yeteneğe sahip olmaları gerekmektedir. Ayrıca toplumun değer yargılarını da yakından takip etmelidir.

Muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hizmet vermesi nedeni ile topluma karşı sorumluluk duygularının gelişmiş olması gerekmektedir. 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir adındaki meslek yasası meslek mensubunda olması gereken en önemli özellikler olarak dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, sorumluluk, reklam yasağı ve bağımsızlık gibi özellikleri belirtmektedir.

Meslek mensubunun etik davranışında en önemli etken tarafsızlıktır. Genel ahlak ilkelerinden olan kamu çıkarını koruma da meslek mensubunu işletme çıkarı ile kamu çıkarını eşit düzeyde tutması ve tarafsızlığını her iki yönde de koruması gerekmektedir.

Muhasebeden elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olmasının ön şartı hazırlanan mali tabloların muhasebe ilkelerine uyularak düzenlenmesine bağlıdır.

Sonuç olarak bu konuda sunulabilecek önerilerin belli başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ülkemizde uygulanmakta olan meslek yasası kamu ve özel sektörde bağımlı çalışan muhasebecileri kapsamamaktadır. Bu kuruluşlarda çalışan muhasebecilerin meslek odaları ve meslek mecburi kuralları ile bağlantıları yoktur. Bu durumda mesleğin gerektirdiği objektiflik, bağımsızlık ve tarafsızlık olmak üzere temel etik kurallarına uymama olasılığını ortaya çıkarmaktadır.

- Muhasebe mesleğinin güvenilir ve doğru bilgiler verebilmesi için sürekli ve yüksek enflasyon olan ülkemizde, enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunluluğunun getirilmesi uygun olur.

- Ülkemizde meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlarını mevzuatlarla çözüm bulamadıkları durumlarda danışacakları bir kuruluşun olmaması, muhasebecilerin karşılaştıkları ikilemlerde çözümleme zorlukları ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Böyle bir kuruluşa gereksinim vardır.

- Muhasebe mesleğine kabul koşullarında belirtilen çok tür

fakülte/yüksekokul mezunlarının (muhasebe eğitiminin yoğun olmadığı fakülte/yüksekokul mezunlarının da mesleğe girebilmesi) mesleğe talebin çok olmasına neden olmakla birlikte, meslek yeterlilik düzeyinin lisans düzeyinde ne derece verilebildiği düşündürücüdür.

- Meslek mensuplarının çok sayıda olması özellikle ücret konusunda meslek mensuplarını sorunlarla karşı karşıya bırakmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının denetimini zorlaştırmaktadır.

-Konuyla ilgili olarak bir ipucu vermesi bakımından yapılan anket çalışmasından ortaya çıkan sonuçlara göre risk alanlarını Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir odalarının disiplin kurullarına daha özel bir önem vermeleri gerekir.

- Ayrıca meslek mensuplarının hizmet içi eğitime ilgi duymalarını özendirici mesleki faaliyetlerde bulunulmalıdır.

- TURMOB bünyesi içinde muhasebe etik kurallarını oluşturacak sürekli nitelikte bir etik kurulunun yapılandırılması gerekmektedir.

**EK 1: X .5-RUHSATLI SERBEST MUHASEBECİ, SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK AHLAKI  
KURALLARI İLE İLGİLİ MECBURİ MESLEK KARARI**

**Amaç**

**Madde1-** 3568 sayılı Kanun'a göre ruhsat almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli mali Müşavirlerin taşımaları gereken asgari nitelikler, yasal davranışları ve sorumlulukları 3568 sayılı Yasa ile bu Yasaya dayanılarak çıkarılan Yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Bu mecburi meslek kararının amacı yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendini kontrol etmek amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kurallar içerir.

**Meslek Ahlakı ve Önemi**

**Madde 2-** Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının bağımsızlığının, kendi kendilerini denetlemelerinin ve moral dürüstlüğüünün simgesidir. Bu bağlamdaki meslek ahlakı anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı davranış ve tutumlara karşı korur.

Meslek ahlakı kuralları, moral ve iyilik standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasındaki yargıların temelini oluşturur.

Cezalandırılması gereken davranışlar, 3568 sayılı Yasa'nın ilgili maddeleri ve 3568 sayılı yasaya dayanılarak Disiplin Yönetmeliği ile diğer Yönetmeliklere dayanılarak Meslek Odaları ve Birlik ile gerektiğinde mahkemeler tarafından ele alınır ve bir yargıya varılır.

Bu durumda toplum ruhsatlı muhasebecilerin bir Yasa'larının varlığını ve meslek mensuplarının ahlaki değerlerinin yüceliğini anlar ve meslek hakkında yargıya varır. Ahlaki kurallar mesleğin uygulanması sonucunda yüce değerlere

sahip meslek mensuplarınca saptandığından, mesleğe girmek isteyenler için bir rehber ve meslek mensupları için bir ölçü standardı niteliğindedir.

### **Kapsam**

**Madde 3-** Bu mecburi meslek kararı ile saptanan meslek ahlak kuralları ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli mali Müşavirleri kapsamaktadır.

Bazı kurallar meslek unvanlarının sahibi meslek mensuplarını kapsadığı gibi bazıları bir meslek unvanı mensubunu kapsamayabilir. Tüm meslek mensuplarını kapsamayan ahlaki kuralları bundan sonraki maddelerde yeri geldiğinde belirtecektir.

### **Mesleki Uzmanlık**

**Madde 4-** Ruhsatlı bir meslek mensubu veya ruhsatlı mesleki şirket mesleki uzmanlıkla makul olarak yapamayacağı herhangi bir mesleki iş anlaşması yapamaz.

### **Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama**

**Madde 5-** Defter tutma ve bu defterlere göre finansal tabloları hazırlama işleri yalnız ruhsatlı Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılır.

Yeminli Mali Müşavirler ve mesleki hizmet verdikleri firmalara finansal tabloların hazırlanması sırasında danışma hizmeti vererek yönlendirilirler. Ancak finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe ve defterleri tutmaları yasaklandığından Yeminli Mali Müşavirlerin doğrudan doğruya sorumluluk yüklenmeleri mümkün değildir.

### **Muhasebe İlkelerine ve Standartlara Uyma Zorunluluğu**

**Madde 6-** Finansal tabloları elde etmek için yapılacak muhasebe kayıtlarında muhasebe ilke ve kuralları ile ilgili kurum ve kurullar tarafından veya

Yasalarla belirlenecek standartlara uyulması zorunludur. Burada sözü geçen muhasebe ilke ve kuralları standartlarına uyulmadan, muhasebe kayıtları yapılırken, uyuluyormuş gibi finansal tablo hazırlanamaz.

Bu durumlarda muhasebe kaydı yapan ruhsatlı meslek mensupları, hazırladıkları finansal tabloların dipnotlarında muhasebe ilke ve kuralları ile muhasebe standartlarındaki sapmaları belirtmelidirler.

TURMOB'dan ruhsat almış bütün meslek mensupları TMMOB(Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan standartlara uyarlar<sup>145</sup>.

### **Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık**

**Madde 7-** Ruhsatlı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptırmaz ve 3568 sayılı Kanunun 2'nci maddesinde unvanına göre yetkili olduğu işleri yaptığı süreçte düşüncelerini başkalarına bağlı kılmaz, işlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütür. Vergi Kanun'larının ve diğer Yasa'ların yorumlanmasında ruhsatlı meslek mensubu, kendi düşünceleriyle ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanak bulduğu süreçte, müşteri yararına tereddütlü durumunu ortadan kaldırarak yorumunu uygular.

### **Mesleki Özen ve Titizlik**

**Madde 8-** Ruhsatlı meslek mensupları 3568 sayılı Yasa'nın 2'nci maddesinde yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, gerekli olan mesleki özen ve titizliği göstermek zorundadırlar. Ruhsatlı meslek mensupları çalıştırdıkları yardımcılarının yaptıkları işleri gerekli özen ve titizlik gereği tüm gözetim düzeylerinde eleştirel olarak gözden geçirmelidir. Özen ve titizlik, neyin, nasıl yapılacağına kararlaştırılması ve yerine getirilmesidir.

<sup>145</sup> Bu konuyla ilgili olarak Bkz. Türkiye Muhasebe Standartları, TURMOB Yayınları, Yayın No: 32.

## **Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı**

**Madde 9-** Ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin denetim işi ile Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik işi yapması sırasında meslek mensubu ilişkili ve ortağı olduğu işletme veya şirketin işlerini yapamazlar. Bu şirketlerde hizmet akdi ile bağımlı olarak çalışamazlar.

Ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir, denetim görevi ile ilgili tüm konularda bağımsız düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullarda olmalıdır.

Bağımsız düşünme ortamı, Yeminli Mali Müşavir tasdik işleri için de geçerlidir. Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığının gerekliliğinin gerekçesi, faaliyetlerin kamu yararını gözetir olmalarının yanısıra, müşteri yönünden önyargılı ve taraf tutan bir tutum içinde olmamalıdır. Aksi takdirde ruhsatlı meslek mensubu meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlık yitirilecektir. Ancak ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin bağımsız olmasından beklenen, onun bir savcı gibi davranması yerine adil davranmasını öngören tarafsızlık için bağımsız olmasıdır.

Meslek mensuplarının iş alması sırasında sözleşme öncesi ya da sonrası maddi ve gayrimaddi teminat vermesi yasaktır. Meslek mensubundan hizmet talebi amacıyla teklif isteyenlerin teminat istemeleri halinde mesleki faaliyetin bağımsızlık ilkesi zedeleneyeceğinden meslek mensupları bu tür işler için teklif dahi veremezler.

## **Sır Saklama**

**Madde 10-** Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşteriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa bile açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına yardımcılarının da uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan yardımcılarını bir daha çalıştırmamaları ve meslektaşlarını bu kişiler

hakkında bilgilendirmeleri gerekir.

### **Ücretler**

**Madde 11-** Ruhsatlı meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar.

Asgari ücretin üstünde yapılan işlere, başka bir meslek mensubu haklı bir gerekçe göstermeden daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz.

### **Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri**

**Madde 12-** Ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir kendisi tarafından TÜRMOB'un yayınladığı genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının mali tablolarla ilişkilendirilmesine izin veremez.

Ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler TÜRMOB'un benimsediği TMMOB'un standart yayımlanmamış konularda genel kabul görmüş uygulamaya ve muhasebe ilkelerinden sapılarak hazırlanmış finansal raporların, bu standartlar ve ilkeler doğrultusunda hazırladığı yönünde görüş bildiremezler.

### **Öngörü Yasağı**

**Madde 13-** Ruhsatlı bir meslek mensubu, kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere, adının karıştırılmasına izin vermez.

Proforma Bilanço ve Gelir Tablolarının hazırlanmasının veya gerçekleşmesini destekleyen görüşlerin bildirilmesinde herhangi bir ruhsatlı meslek mensubunun adının karıştırılması yasaktır.

### **Haksız Rekabet Yasağı**

**Madde 14-** Ruhsatlı bir meslek mensubu mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, başka bir meslek mensubunun mesleki iş

yaptığı bir kişi veya kuruma aynı mesleki işi yapmak üzere girişimde bulunmaz.

Aynı şekilde ücret düşürmeye yönelik tekliflerde ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar.

Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet talep ederse, meslek mensubu olan bitenden diğer meslek mensubunun haberi olup olmadığını saptamak üzere kendisiyle temas etmelidir.

### **Eleman İstihdamında İş Teklifi**

**Madde 15-** Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun elemanına bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş teklifinde bulunamaz. Bu kural elemanın kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş araması halinde uygulanmaz.

### **Dürüst Olmayan Davranışlar**

**Madde 16-** Ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar.

### **Reklam ve Teşvik Yasağı**

**Madde 17-** Ruhsatlı meslek mensupları, teşvik etmek yoluyla müşteri elde edemez. Reklam yapılması teşvik kapsamında olup yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Ruhsatlı meslek mensubu basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yüceltmez ya da reklam edemez.

Ruhsatlı meslek mensubu herhangi bir yazar veya muhabir ile görüştüğünde vereceği bilgilerin nasıl kullanılabileceğini kontrol edemeyeceğinden, muhabire, meslek ahlak kurallarının getirdiği sınırlamaları

açıklamalıdır. Ancak toplumun ilgilendiği konularda ruhsatlı meslek mensubunun yaptığı yayınlara ve demeçlerine haber programlarında yer verilmesi, yazı ve haber yazılması veya meslek mensubunun iletişim araçlarında yazı yazması reklam sayılmaz.

Meslek mensuplarının gazete ve dergilerde yazı yazmaları, haber programları yapmaları ya da kitap yazmaları durumunda, bunları yayınlayan yayıncı tarafından yapılacak övgülerde ve tanıtımlarda, yazar olan meslek mensubunun özgeçmişi, öğrenimi, mesleki unvanı, deneyimlerini, mesleki şirket ortağı ve ifa ettiği belli başlı görevleri yer alabilir. Bu övgü ve tanıtımlarda meslek unvanı dışında "vergi uzmanı", "yönetim danışmanı", "eski vergi dairesi müdürü", "eski inceleme elemanı" gibi herhangi bir mesleki uzmanlığı gösteren bir tanım kullanılmaz. Yazarlık ve akademik unvanlarının kullanılması reklam sayılmaz.

Eğitim seminerlerine katılma reklam ve teşvik sayılmaz.

Ruhsatlı bir meslek mensubunun diğer meslektaşlarına ya da onların müşterilerine mesleki hizmet arz etmek üzere kişisel temasta bulunması veya önerilerini mektupla bildirmesi reklam sayılmaz.

Ruhsatlı meslek mensubu veya mesleki şirketin kullandığı yazışma kağıtları meslek onuruna yakışan bir biçimde düzenlenmeli ve üzerinde şirket ve mesleki unvanlar dışında ayrı bir uzmanlık dalı belirtilmemelidir. Bu kağıtlarda mesleki şirketin veya büronun unvanı, adresi, telefon, fax, internet ve benzeri iletişim numaraları, ortakların, ölmüş ortakların, kurucuların isimleri ve hizmet süreleri, ortaklardan ayrı olduklarını belirten bir çizgi ve başlık altında ayrılması koşuluyla istihdam eden meslek mensuplarının adları, diğer şehirlerde işbirliği yapılan meslek mensupları ile şubelerinin adları yer alabilir.

Ruhsatlı meslek mensupları ve yanlarında çalışan meslek mensupları ile görevli diğer personelin kullandıkları kartvizitler reklam sayılmaz. Bu kartlar, yalnızca kart sahibinin adını ve soyadını, mesleki şirketi veya büronun unvanını, adres ve telefon-fax numaralarını, mesleki unvan ile bürodaki ya da şirketteki

yönetici, ortak, danışman gibi unvanları taşır. Bu kartvizitlerde herhangi bir uzmanlık alanı ya da eski görevlerini belirten rumuz veya yazıların yer alması reklam kapsamında olduğundan yasaktır.

Bağımlı çalışan meslek mensupları ruhsatlarını nevine göre, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanlarını kullanabilirler. Ancak bağımlı meslek mensuplarının açık artırma, satış ya da aleni yapılan benzeri ticari faaliyetler sırasında bu unvanlarını kullanmaları yasaktır.

Ruhsatlı meslek mensubu veya mesleki şirketin bazı konularda yayınladığı bildiriler, sirkülere, bültenler, işe alma broşürleri, bazı ticari konularda kendi personeli, müşterileri, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkilerin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi reklam sayılmaz. İş için başvuranlara, işe alınma görüşmelerine girmeyi düşünen öğrencilere, özel olarak istemde bulunan kişilere ve öğretim kuruluşlarına bu yayınların bir kopyasının verilmesi veya gönderilmesi reklam sayılmaz.

Ruhsatlı meslek mensubunun bürosunu veya mesleki şirketi tanıtan özel dosyaların veya katalogların hazırlanması, baskılı blok not ve kalem kullanılması reklam sayılmaz.

### **Ücretlerin İndirilmesi ve Komisyon Yasağı**

**Madde 18-** Müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek parasal cezai müeyyideleri taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, komisyon ödemesi de yapmak yasaktır. Ancak anlaşma yapılan müşteriye hizmet sunan başka bir ruhsatlı serbest çalışan meslek mensubuna bu hizmetlerinden yararlanılması halinde ücret ödenmesi yasak değildir.

### **Bağdaşmayan İşler**

**Madde 19-** Ruhsatlı meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanlar mesleki hizmetlerinde objektiflerini bozan işler yapmaları yasaktır.

Ancak kamu niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunma, düşüncesini açıklayan yazı yazma, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayınlama, avukatlık, gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir.

### **Mesleki Faaliyet ve Mesleki Şirket**

**Madde 20-** Mesleki faaliyet için ruhsat sahibi olmak şarttır. Meslek kararları ve yönetmelikleriyle özellikleri belirlenen mesleki şirket ve bürolarında mesleki faaliyette bulunanlar bu meslek şirketin veya büroların ortağı oldukları gibi yalnız çalışan niteliğinde de olabilirler. Bunlardan bağımlı çalışanlar bağımlı sayılmaz ve mesleki faaliyetlerini bağımsız sürdürmüş gibi çalışanlar listesine kayıt olabilirler.

### **Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı**

**Madde 21-** Ruhsatlı bir meslek mensubu başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, mütalaada bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır.

Denetim yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve görüş raporuna bağlanmış işleri denetleyemez. Bu meslek mensupları füzyon ve birleşme halinde ya da konsolide durumlarında yaptıkları denetimlerde diğer meslek mensuplarının raporlarını referans vererek görüşlerini oluşturan denetim raporlarını düzenlerler.

Yeminli Mali Müşavirler tasdik işlerinde karşıt inceleme yaptıkları işletmelerde başka Yeminli Mali Müşavir tarafından tasdik ya da denetim veya serbest çalışan bir ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından denetim yapılıyorsa, karşıt inceleme yapılması gereken firmanın kayıtları üzerinde inceleme yapmaları meslek ahlakına aykırı olduğundan yasaktır.

Ancak bu tasdik ya da denetimi gerçekleştirmiş meslek mensuplarının imzalı tasdik ya da denetim raporlarını referans olarak göstermek suretiyle denetim ya da tasdiklerini tamamlarlar. Bu durumlarda karşıt inceleme yapılması sözkonusu firmanın tasdikini yapan Yeminli Mali Müşavir ya da denetimi yapan Yeminli Mali Müşavir veya ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavire teyitle bildirilmesi ve teyit alınması zorunludur. Tasdik veya denetim tamamlanmamışsa, bu konuda ya diğer meslek mensubundan izin alınarak ya da onun sorumluluğunu üstlendiğine dair tutanak düzenlenerek rapora referans olarak eklenebilir.

### **Denetimde Kamu Sorumluluğu**

**Madde 22-** Denetim ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ile Yeminli Mali Müşavirler meslekten olmayan kimselere veya meslektaşlarına yanlış bilgi vermeyen raporlar sunması, meslek mensubunun kamu yararını gözetmesi gereken ahlaki sorumluluğudur.

### **Yürürlük**

**Madde 23-** Bu mecburi meslek kararı kabul edildikten sonra yayımlandığı anda yürürlüğe girer.

### **Yürütme**

**Madde 24-** Bu mecburi meslek kararının hükümleri, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) Yönetim Kurulu tarafından yürütülür.

## EK II: ANKET ÇALIŞMASI FORMU

Sayın, Katılımcı

Bu anket formu muhasebe uygulamalarında etiksel boyutlar konusunda yapılan bir araştırmada kullanılmak üzere düzenlenmiştir. Ankete cevap verenlerin kimlikleri belirtilmeyecektir.

Değerli zamanınızı ayırıp bu anketi doldurmayı kabul ettiğiniz için çok teşekkür ederiz.

### I. MESLEK MENSUBU İLE İLGİLİ BİLGİLER

1) Eğitim düzeyi

Ön lisans

☐

Lisans

☐

Lisansüstü

☐

Diğer

☐

2) Meslek unvanınız

Serbest Muhasebeci

☐

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

☐

Yeminli Mali Müşavir

☐

3) Odaya üye statüsünüz

Bağımlı Çalışan

☐

Bağımsız Çalışan

☐

4) Mesleki deneyiminiz

5 Yıldan az

☐

5-10 Yıl arası

☐

10 Yıldan fazla

☐

### II. MESLEK MENSUBUNUN ETİK KONUSUNDAKİ KARŞILAŞTIĞI DURUMLAR

A- Tarafsızlık ve bağımsızlığı korumada risk alanları

1) İş hacminizin % 15'inden fazlasının olduğu bir müşteri işletme var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☐

2) Bir müşteri işletme ile ücretiniz dışında borç-alacak ilişkiniz oldu mu?

Evet ☐

Hayır ☐

3) Müşteri işletmeden parasal bakımdan mütevazî sayılamayacak hediye aldığınız oldu mu?

Evet ☐

Hayır ☐

4) Müşterilerinizle hiç mahkemelik oldunuz mu?

Evet ☐

Hayır ☐

5) Müşteri işletmelerinizden herhangi birisi ile ortaklığınız var mı?

Evet ☐

Hayır ☐

6) Dış denetim şirketinin bulunmasında (Yeminli Mali Müşavir) müşterinize aracılık ettiğiniz oldu mu?

Evet ☐

Hayır ☐

7) Müşteri işletmeye muhasebecilik mesleği dışında diğer işletme fonksiyonları (üretim, pazarlama ve finansman) konusunda herhangi bir katkınız oldu mu?

Evet ☐

Hayır ☐

8) Müşteri işletmelerinizden dış denetimi aynı firmaya ard arda 7 yıldan uzun dönem yaptıran var mı?

Evet ☐

Hayır ☐

B) Meslek yasasının uygulanmasında karşılaşılan sorunlar.

1) Müşterileri işletmeler, hesap sonuçları konusunda size etkide bulunuyorlar mı?

Evet ☐

Hayır ☐

2) Meslek yasasına aykırı davranışlardan dolayı şimdiye kadar herhangi bir ceza aldınız mı?

Evet ☐

Hayır ☐

3) Ülkemizde merkezi bir etik kurulunun kurulmasını uygun görür müsünüz?

Evet ☐

Hayır ☐

Anket sorularımız sona ermiştir. Katılımlarınız için tekrar teşekkür ederiz.



## KAYNAKLAR

### KİTAPLAR

ANTHONY Robert, N; R.REECE James, *Accounting Principles*, Chicago, 1995.

BEKTÖRE Sabri, ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve SÖZBİLİR Halim, *Mali Tablolar Analizi-Tekdüzen Hesap Planına Göre*, Birlik Ofset, Eskişehir, 1997.

BEKTÖRE Sabri, SÖZBİLİR Halim ve BANAR Kerim, *Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması –Tekdüzen Hesap Planına Göre*, Birlik Ofset, Eskişehir, 1998.

BEAUCHAMP Tom L; E.BOWIE Norman, *Ethical Theory and Business*, New Jersey, 1979.

BROOKS Leonard J; *Professional Ethics for Accountants*, (New York, 1995), s.75.

BÜYÜKBALKAN Uğur, *Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatı-Yasa-Yönetmelikler-Tebliğler-İlgili Mevzuat-Yargı Kararları*, TÜRMÖB Yayınları No:46, Ankara, 1998.

CALHOUN H Charles, CPA; OLIVERRIO Mary Ellen, CPA, WOLITZER Philip, CPA, "Ethics and the CPA, Building Trust and Value-Added Services" John Willey and Sons, Inc, New York, 1999.

CEMALCILAR Özgül, ERDOĞAN Nurten, *Genel Muhasebe-Teknik-İlkeler-Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1997.

COTTELL Philip Jr G., PERLIN Terry M., *Accounting Ethics – A Practical Guide for Professionals*, New York, 1990.

ÇÖMLEKÇİ Ferruh, *Mali Tabloların Denetimi- Tekdüzen Hesap Planına Göre*, Birlik Ofset Eskişehir, 1997.

ÇÖMLEKÇİ Ferruh ve KEPEKÇİ Celal “Genel Muhasebe ve Dış Raporlama,” Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eğitim, Sağlık, Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 53, Eskişehir, 1987.

DONALDON Thomas and H.WERHANE Patricia “*Ethical Issue in Business A Phitasophical Approach*”, New Jersey 1998.

ERDOĞAN Necmettin, TÜRMOB, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Raporlama”, Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları No:4 Kolka Matbaacılık , Ankara 1994.

FATT James Poon Teng, *Ethics and the Accountant*, Journal of Business Ethics, 14, 1995.

GARRETT Thomas M., J.KLONOKSİ Richard, *Businesss Etichs*, New Jersey, 1986.

GOVERN Arthur F.Mc., *Ethical Dilemmas in the Modern Corparation*, New Jersey.

GÜVEMLİ Oktay, *Türk Devletleri Muhasebe Tarihi, Osmanlı İmparatorluğuna Kadar*, Aveıol Basım Yayın İstanbul, 1995.

HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, PEKDEMİR Recep, TÜRKER Masum ve

ARSLAN Erdoğan, *Örneklerle Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları ve Mali Tablolar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği* Türmob Yayınları 7, Sema Matbaacılık ve Cilt Tesisleri Ankara 1993.

HOFFMAN W.Michael, BROWN Kamm Judith, FREDERICK Robert E; and PETRY Edward S., *"The Ethics of Accounting and Finance"* içinde M.KANE Nancy, *"Ethical Issues in Financial Reporting for Nonprofit Health care Organizaions"*, London, 1996.

HUMMELS Harry, *"Organizing Ethics: A Stakeholder Debate"*, Journal of Business Ethics 17, 1998.

JACKSON Jenifer, *An Introduction to Business Ethics*, Massachusetts, 1996.

KAYA Ergun, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mevzuatının Muhasebe Uygulamalarına ve Eğitimine Etkisi", Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1991.

KEPEKÇİ Celal, *"İşletmelerde İç Kontrol Sisteminin Etkinliğini Sağlamada İç Denetimin Rolü"*, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Basımevi Yayınları 251/171 Eskişehir ,1982.

LARSON Kermik D., Contributing Author Barbara Chiappetta *"Fundamental Accounting Principles"*, University of Texas- Austin, 1996.

MAURICE Jack, *Accounting Ethics*, London 1996 ;

——— *Objectivity; Framing up Nicely Accountancy*, International Edition, April,1996.

MINTZ Steven M., *Cases iin Accounting Ethics and Prefossanalizm*, Professör of Accounting, San Francisco State Universty, 1989.

NEEDLES Belverd E., CALDWELL James C; ANDERSON Henry R. and

MILLS Shery K; *Principles of Financial Accounting*, Boston, 1996.

ÖZÜN Nijat, *Güzel Türkçemiz*, Milliyet Yayınları, İstanbul, 1986.

SHORT Daniel, G., CHESLEY George Richard and D.IRWIN Richard, *"Fundamentals of Financial Accounting"* Third Canadian Edition, Inc, 1994.

SÖZBİLİR Halim, *İşletmelerde Sosyal Muhasebe Kuramı ve Türkiye'de Bir Anket Çalışması*, Sevinç Matbaası, Ankara 1981.

VERSHOOR Curtis C; A Study of The Link Between a Corporation's Financial performance and Its Commitment Ethics., *Journal of Business Ethics* 17, Netherlands, 1998.

WILLIAMS Jan R., STANGA Keith and W.HOLDER William, *Intermediate Accounting Harcourt Brace Company*, Annotated Instructor's Edition, 1995.

WINDAL Floyd W. and CORLE, Robert N., *The Accounting Professional Ethics, Responsibility and Liability*, New Jersey, 1980.

WYBURD Giles, *Competitive and Ethical? How Business Can Strike a Balance*, London, 1998.; GILEY WYBURD, *Competitive and Ethical, How Business Can Strike a Balance*, London, 1998.

ZADEK Zimon, PRUZAN Peter and EVANS Richard, *Building Corporate Accountability, Emerging Practices in Social and Ethical Accounting Auditing and Reporting*,. London, 1997.

## MAKALELER

AKBULUT Yıldız, *"Meslek Ahlakı Kriterlerini ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma"*. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Setma Matbaacılık Ltd Şt; Ankara Cilt 1 Sayı 1, Nisan 1998.

ARSLAN Erdoğan, *"İlkelerine Kavuşan Muhasebe Uygulamalarına Doğru"*, Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi; Türkiye XIII. Muhasebe. Eğitim Sempozyumu, 20 Mayıs 1993, Çeşme-İZMİR.

CİVELEK Mehmet A., DURUKAN Banu M., *"Günümüz. Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı"*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMMMO; Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO, İstanbul, 1998.

ERTUNA İbrahim Özer, *Muhasebe Eğitiminde Çağdaş Perspektifleri Muhasebe Mesleğinde Gelişmeler ve Sürekli Eğitim Uygulamalar*, XVII: T.Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 29 Mayıs-3 Haziran, Bodrum, 1998.

GÜREDİN Ersin, *"Denetçinin meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler"*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMMMO; Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO, İstanbul, 1998.

HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem, *"Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uygulamalarına Etki ve Katkıları"*. Türkiye XIII. Muhasebe. Eğitim Sempozyumu, 20 Mayıs 1993, Çeşme-İZMİR.

KOTAR Erhan, *"Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlakın Yeri ve Önemi"*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMMMO; Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO, İstanbul, 1998.

MARİCE Jack, *"Institute of Chartered Accountant in England and Wales"*; Accountants Dipest, September, 1998.

MARSAP Beyhan, "Kamu çıkarının Korunmasında Muhasebecinin Meslek Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yerine Getirilmesinde Sınırlayıcı Faktörler", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Setma Matbaacılık Ltd Şt; Ankara, Cilt 1 Sayı 1, Nisan 1998.

ÖNCÜ Semra, TANER Berna, KARASİOĞLU Fehmi ve ARACI Hakan; "Bağımsız Denetçilerin Yetki ve Sorumlulukları", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMMMO; Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO, İstanbul, 1998.

ÖZEL Salih *İşletmelerde Mali Tablolara Yönelik Denetim ve Raporlama (Auditing) Teknikleri ve Uygulama Biçimleri*, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:1991/318 1990-1991 Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları II.Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1991.

PEKDEMİR Recep, "Türkiye'de. Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı" Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD), Muhasebe ve Finansman Dergisi Sayı: 4, Ekim 1999.

USLU Selçuk, *Türkiye'de Muhasebe Literatürünü Etkileyen Kültürel ve Akademik Veriler*, XVII: T.Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 29 Mayıs-3 Haziran, Bodrum, 1998.

ÜLKER Sema, İSMMMO, "Almanya'da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMMMO; Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO, İstanbul, 1998.

YAVAS Abdullah, "Sermaye Piyasası Kurulunun Bağımsız Denetçilerden Bekledikleri", III. Türkiye muhasebe Denetimi Sempozyumu, "Muhasebe Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı", SMMMO; Alanya 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO, İstanbul, 1998.

ÜNLEN Müjdat ve ERGÜN Ülkü, *“Teknolojik Gelişmeler Karşısında Muhasebe Eğitimi ve Uygulamaya Getirdiği Sorunlar”*, Türkiye XIII. Muhasebe. Eğitim Sempozyumu, 20 Mayıs 1993, Çeşme-İZMİR.

The Society of Management Accountants of Canada, Management Accounting Practices Handbook, Implementing Ethics Strategies Within Organizations, Hamilton, Ontario, 1998.

İSMMMO Yayınları 14 “Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı-Muhasebe Politikaları Mali Tablolar ve Açıklamalar 1-2-3-4-5 No’lu Muhasebe Sistemi Genel Tebliğ Değişiklikleri .

