

MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK ETİĞİ (TÜRKİYE'DEKİ DÜZENLEMELER VE ULUSLARARASI DÜZENLEMELERLE KARŞILAŞTIRILMASI)

Yrd.Doç.Dr. Yavuz ÇİFTÇİ*

Yrd.Doç.Dr. Birgül ÇİFTÇİ**

ÖZET

Son yıllarda her alanda etik olgusunun daha yoğun olarak gündeme geldiği ve özellikle her meslek dalında etik kuralların oluşturulması yönünde çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Muhasebe mesleğinde de etik kuralların oluşturulması gereği sık sık vurgulanmaktadır.

Bu çalışmada, muhasebe mesleğine ilişkin oluşturulmuş meslek etiği kurallarının neler olduğu ve bu kuralların daha etkin bir hale getirilmesi için neler yapılabileceği ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Bu kapsamda, meslek etiği konusunda önemli mesafe almış olan ABD'de Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) ile Uluslar arası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından yapılan düzenlemeler ve ülkemizde bu konuya ilişkin düzenlemeler ele alınmaktadır. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)'nin yayınladığı Mecburi Meslek Kararı uluslar arası düzenlemelerle karşılaştırılarak bazı öneriler sunulmaya çalışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Meslek Etiği, Etik Kurallar, Muhasebe Mesleği

THE PROFESSIONAL ETHICS IN ACCOUNTING PROFESSION

(REGULATIONS IN TURKEY AND COMPARING OF INTERNATIONAL REGULATIONS)

ABSTRACT

Popularity of ethics phenomenon is more greater in every field. Specifically, codes of professional ethics are searched in each of occupational branches among which are the professions of accounting.

In this study, the codes of professional ethics for the accounting profession and the conditions of finding more effective ways of these codes are analyzed. In this vein, the regulations of American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) and International Federation of Accountants (IFAC) which have at most experience in professional ethics and regulations developed in this subject in Turkey are investigated. Next obligatory professional ethics for the accountants which were developed by Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey (TÜRMOB) are compared with international codes and recommendations are offered in light of discussions.

Key Words: Ethics, Professional ethics, Code of Ethics, Accounting Profession.

* Muğla Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, yciftci@mu.edu.tr

** Muğla Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, birgul@mu.edu.tr

1. GİRİŞ

Etik olgusu, son yıllarda dünyada ve ülkemizde neredeyse her alanda gündeme gelmektedir. Farklı düzeylerde tartışılrsa da, özellikle her meslek dalında kendine özgü "meslek etiği" ile ilgili kuralların oluşturulması yönünde çabalar olduğu görülmektedir. Herhangi bir meslek dalında etik değerlerin oluşturulması sürecini etkileyen çok sayıda etken bulunmaktadır. Kişilerin bireysel etik değerleri ve sosyal çevre, meslek etiğine yönelik değerleri etkileyen temel unsurların başında gelmektedir. Bir meslek dalına özgü etik kuralları belirleyerek yazılı hale getirmek ve yaptırıma bağlamak, bu kurallara uygulamada işlerlik kazandırmak açısından oldukça önemlidir.

Muhasebe mesleği mensuplarının, meslek gereği müşterilerine, meslektaşlarına ve topluma karşı taşıdığı sorumluluklar, çalışmalarında etik kurallara uymalarını zorunlu kılmaktadır. Diğer meslek dallarında olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de bazen etik sorumluluklarla ilgili olarak uygulamada belirsizliklerle karşılaşabilmektedir. Bu belirsizliklerin giderilebilmesi için, ülkemizde ve uluslararası alanda yazılı meslek etiği kuralları oluşturulmasına yönelik çalışmalar söz konusudur.

Çalışmamızda, öncelikle etik kavramı ve muhasebe mesleğinde meslek etiği konuları üzerinde durulmakta; ardından ulusal ve uluslararası alanda bu konudaki bazı düzenlemeler incelenmektedir. Ayrıca, TÜRMOB tarafından çıkarılan Mecburi Meslek Kararı ve IFAC Meslek Etiği Kuralları'nın bir karşılaştırması yapılarak, ortak ve farklı yönler bir bütünlük içinde sunulmaya çalışılmaktadır.

2. ETİK KAVRAMI VE MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK ETİĞİ

Meslek etiği kavramının doğru bir şekilde tanımlanabilmesi için, öncelikle "etik" kavramından ne anlaşıldığının ortaya konulması gerekir. Etik kelimesi, Yunanca karakter ve alışkanlık anlamına gelen "ethos" kelimesinden türetilmiştir¹. Etik, ahlak ile aynı etimolojiye sahiptir. Ahlakın kelime anlamına bakılacak olursa, Arap dilindeki "hulk" kelimesinin çoğulu olduğu görülür. Hulk karakter yapısı, huy ve mizaç gibi anlamlar taşımaktadır². Etimolojik paralelliğine ve anlamca yakınlığına rağmen, etik ve ahlak kelimeleri farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Genel olarak ahlak, insanların gerek birbirlerine gerekse topluma karşı yükümlülüklerini belirleyen insan davranışları ile bir arada yaşama kural ve standartlarının bütünü olarak tanımlanmaktadır³. Etik ise, bir felsefi disiplinin adıdır. Diğer bir ifadeyle etik, ahlakın felsefesini yapmaktır. Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; ödev ve yükümlülükleri temel alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir⁴.

Toplum düzeninin korunması açısından, uyulması zorunlu olan kurallar ve yasaklanan davranışları belirlemek üzere kanunların konulması kaçınılmazdır. Ancak bütün etik değerlerin kanunlara yansıtılması ve bu yolla uygulanmaya çalışılması oldukça zordur. Başkalarını aldatma ve dolandırma gibi eylemler kanunla yasaklanabilir; ancak, doğruluk, dürüstlük gibi erdemlerin bu yolla uygulanmaya çalışılması pek mümkün olmayacaktır. Bu durum, etik kuralların tamamen kişilerin değer yargılarına bırakıldığı ve düzenlenemeyeceği anlamını taşımaz⁵.

1 SOLOMON, Robert, *Morality and the Good Life*, Mc Graw-Hill, New York, 1984, s.3.

2 POYRAZ, Hakan, *Dil ve Ahlak*, Vadi Yay., 1996, s.21.

3 ROSENTHAL, M. ve P.YUDIN, *Materyalist Felsefe Sözlüğü*, Çev.Aziz ÇALIŞLAR, 3.Baskı., Sosyal Yay., İstanbul, 1997, s.13.

4 JOSEPHSON, Michael, "Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning", *Business Ethics Readings and Cases in Corporate Morality*, Ed. W. Michael HOFFMAN ve Robert E. FRADERICK, 3.Baskı, Mc Graw Hill, New York, 1995, s.83.

5 GÜREDİN, Ersin, "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartları ve Uygulamadan Örnekler", *Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumlulukları ve Meslek Ahlakı*, III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMIMO Yay., İstanbul, 1998, s.116.

Yukarıda belirtildiği gibi, kanunlar kapsamında bütün etik kuralların düzenlenmesinin mümkün olmaması, bireyleri çeşitli oluşumlar da bir araya gelerek, ortak etik değerlerin belirlenmesine yönelmektedir. Bu oluşumlardan biri de aynı mesleği yürüten bireylerin bir araya gelmesiyle oluşturulan meslek birlikleridir.

Bir mesleğin onuru, o mesleğe özgü etik kurallarla sıkı sıkıya bağlıdır ve bunları dikkate almayan meslek mensubu sadece kendi prestijine değil, mesleğe de zarar verir. Örneğin, titiz çalışmayan bir esnaf veya temsil ettiği toplumun çıkarları yerine kendi çıkarlarını gözetten bir politikacı, bu davranışı sonucu toplumdaki prestijini yitirebileceği gibi (o esnaftan alışveriş yapılmaması ve o politikacının bir daha seçilmesi vb. yaptırımlarla karşılaşabilecektir), meslek onurunu da zedeleyecektir⁶. İşte meslek etiği, mesleki davranışla ilgili olarak neyin doğruyanlış veya haklı-haksız olduğu hakkındaki ilkeler ve kurallar topluluğunu belirtmektedir. Günümüzde hemen her meslek dalında, kendi etik kurallarını belirlemek ve bunları yaptırıma bağlamak yönünde çalışmalar büyük yoğunluk kazanmıştır

Muhasebe mesleğinde meslek etiği konusuna değinmeden önce, meslek (muhasabe ve muhasabe denetimi) ve meslek mensuplarını tanımlamak yararlı olacaktır

Muhasebenin değişik açılardan tanımları yapılabilir. Geniş bir tanımla muhasabe; "işletme içi ve işletmeler arası karşılıklı ilişkilerden doğan, tamamen veya kısmen mali nitelikte olan, para ile ifade edilebilir işlemlere ilişkin bilgilerin; toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi, özetlenmesi, denetlenmesi, raporlanması, sonuçların ilgili kişi ve kurumlara iletilmesi fonksiyonlarını yerine getiren teknik, sanat ve uygulama yönleri olan bir bilimdir." Bu tanımdan yola çıkılarak muhasebeci ise; "muhase-

beye ilişkin işlemlere yön vererek kontrol eden, sistemin doğru, güvenilir ve zamanlı bilgi üretimini sağlayan, özetle sistemin işleyişinden sorumlu olan, kavramsal anlayış ve analitik ustalığa sahip, uzman kişi" olarak tanımlanabilir⁷.

Muhasebe denetiminin tüm fonksiyonlarını ifade edecek bir tanım yapmak güçtür. Ancak, genel kabul görmüş bir yaklaşımla; "Muhasebe denetimi, belli bir ekonomik birime veya döneme ilişkin rakamlarla ifade edilebilir bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve bu konuda ilgili taraflara bir rapor sunmak amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan delil toplama ve değerlendirme süreci"⁸ olarak tanımlanabilir

Denetçi ise, denetim faaliyetini sürdüren, gerekli mesleki bilgi ve birikime sahip, bağımsız davranan, gerekli ahlaki nitelikleri taşıyan ve çalışmalarında gerekli özeni gösteren kimsedir. Denetçi tanımında dört temel nitelik ön plana çıkmaktadır:

- Yeterli mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olma,
- Bağımsız davranma,
- Çalışmalarında gerekli özeni gösterme,
- Kişilik sahibi ve ahlaklı olma.

Türkiye’de 1989 yılında yürürlüğe giren 3568 Sayılı Kanun¹⁰, muhasebe mesleğini yasal düzene kavuşturan ilk düzenlemedir. Kanun’da meslek, Serbest Muhasebeci (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olmak üzere üç ayrı unvana ayrılarak tanımlanmıştır. Meslek mensuplarının yapabilecekleri faaliyetler Kanun’da unvanları itibarıyla ayrıntılı biçimde düzenlenmiştir. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir¹¹:

6 PIEPER, Annemarie, **Etiğe Giriş**, Çev.: Veysel ATAYMAN ve Gönül SEZER, Ayrıntı Yay., İstanbul, 1999, s.40.

7 ÖZAL, Özcan, Oya YILDIRIM ve Nergis TEK, **Muhasebe**, İzmir, 1990, s.1, 3.

8 GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yay., İstanbul, 1995, s.5.

9 BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yay., İstanbul, 1998, s.31.

10 **Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu**, Resmi Gazete, 13.6.1989, 20194.

11 PEKDEMİR, Recep, **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İSMMMO Yay., İstanbul, 1999, s.13.

- İşletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerinin tutulması, bilanço ve kar/zarar gibi finansal tabloları ile ilgililere sunulacak beyan bilgilerinin hazırlanması (SM ve SMMM),

- İşletmelerin muhasebe sistemlerinin kurulması, geliştirilmesi; işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili faaliyetlerin düzenlenmesi veya bu konularda müşavirlik hizmetlerinin verilmesi (SMMM ve YMM),

- İşletmelerin defter ve belgelerine dayanılarak inceleme, tahlil ve denetim yapılması; finansal tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş verilmesi (SMMM ve YMM),

- Yasal olarak verilen yetkiler doğrultusunda tasdik yapılması (YMM),

Mesleğe ilişkin yukarıdaki düzenlemelerden başka, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)'nın yayınladığı Tebliğ¹² ve Hazine Müsteşarlığı tarafından çıkarılan Yönetmelik¹³ ile "Bağımsız Denetim" faaliyeti ve bu faaliyeti yapacak "Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler"le ilgili konular düzenlenmiştir. Bu iki düzenlemede de, 3568 Sayılı Kanun'a atıf yapıldığı görülmektedir.

Ülkemizde mesleğe*** ilişkin yasal düzenlemeler göz önünde bulundurulduğunda; mesleğin "bağımsız muhasebe uzmanlığı" olarak tek bir çatı altında değil, farklı ünvanlar altında toplanmış olması ve yetkilerinin iç içe geçmiş

olmasının getirdiği karmaşa, uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkarmaktadır¹⁴.

Muhasebe mesleği açısından meslek etiği, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve dürüstlüğüne ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebede meslek etiği, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara bağlanmış ahlaki davranışlarla hizmet edilmesi demektir. Söz konusu bu hizmette ise, meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadırlar¹⁵. Öte yandan toplumun meslek mensuplarından bazı beklentileri vardır ve dolayısıyla muhasebe ve denetim mesleğini yürütmekle görevli olanlar, topluma karşı da sorumluluğa sahiptirler.

Muhasebe meslek mensubuna güven duyulması için, iki temel nitelik aranmaktadır. Bunlardan ilki konunun teknik boyutu olan mesleki bilgi birikimine sahip olma, diğeri ise etik boyutu olan sorumluluk bilincidir. Bugüne kadar mesleğin teknik boyutu ön planda tutulmuş ve etik boyut genellikle önemsenmemiştir. Bunda, muhasebenin teknik becerilerden oluşan bir meslek olduğu yanılgısının yanında, muhasebecilerin sebep olabileceği finansal yolsuzlukların, bugünkü kadar yaygın olmaması ve halkı etkilememiş olmasının rolü vardır¹⁶. Örneğin, ülkemizde son zamanlarda ortaya çıkartılan hayali ihracat yoluyla büyük çaplı haksız KDV iadeleri alınması, çeşitli hilelerle bazı özel bankaların içlerinin boşaltılması gibi olaylar toplumda bu tür yolsuzluklardan kimlerin ne derece so-

12 SERMAYE PİYASASI KURULU, Seri X No.16: "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Resmi Gazete, 4.3.1996, 22570.

13 BAŞBAKANLIK HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, "Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete, 21.3.1997, 22940.

*** Çalışmamızda "muhasebe mesleği" ve "meslek mensubu" terimleri; SM, SMMM, YMM ve Bağımsız Denetçi olarak muhasebe ve denetim faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarını belirtmek üzere kullanılacak, gerekli yerlerde ayırıma gidilecektir.

14 Geniş bilgi için bkz., PEKDEMİR, a.g.e., ss.35-41.

15 SELİMOĞLU, Seval Kardeş, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, a.g.e., s.146.

16 YÜKSEL, Ahmet, "Muhasebe ve Etik", **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001, s.236.

rumlu olduğu sorusunu akla getirmiştir. Konuya medya da ilgi göstermiş ve bu tür olaylara karışan işletmelerin denetçilerinin sorumluluklarını sorgulayan türde yazılar yayımlanmış ve bu eleştiriler, meslek mensuplarını da aşarak mesleğe yönelmiştir¹⁷.

Dünyada ve ülkemizdeki gelişmeler sonucunda etik konusunda artan duyarlılığın da etkisiyle, muhasebe mesleğinde etik değerlere yönelik birtakım standartların oluşturulması önem kazanmıştır. Muhasebe meslek etiğine yönelik olarak, birçok ülkede meslek örgütleri tarafından etik kuralları yazılı hale getirilmektedir

3. ULUSLAR ARASI ALANDA MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK MESLEK ETİĞİ KURALLARI

Meslekle ilgili davranış ve kararlarında etik çatışma içerisinde kalan meslek mensupları için yol gösterici olması açısından mesleğe ilişkin etik kuralları yazılı olması gerekmektedir. Böylelikle, hem bunların uygulanıp uygulanmadığı denetlenebilecek ve uymayan meslek mensupları için bir yaptırım getirilmiş olacak hem de toplumun meslek mensuplarına güveni sağlanacaktır.

Meslek etiğine yönelik kurallar oluşturulurken, bazı noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir¹⁸:

- Kuralları sağlamlaştırmak için stratejiler geliştirilmelidir,
- Kuralların belirli bir kurum tarafından onaylanması gerekir,
- Kurallar tüm meslek mensuplarına ulaşmalı ve genel olarak kabul görmelidir,
- Kuralların ihlali sonucunda uğranılacak yaptırım şeklini belirten bir bölüm olmalıdır

- Kurallar, sürekli yenilenmeye açık olmalıdır

- Etik eğitimi programları oluşturulmalıdır,

- Etik konular hakkında yıllık raporlar hazırlanmalıdır

Yukarıda sayılan kriterler dikkate alınarak hazırlanacak etik kuralların, uygulamada da etkinliğinin sağlanabileceği söylenebilir. Ancak, belirtmek gerekir ki, hazırlanan etik kuralların başarısı için ön şart, kişilerin gönüllü kabulü ve katılımıdır

Muhasebe mesleğinde, meslek etiğine yönelik oluşturulan yazılı kurallardan ikisi, bu çalışmada temel belge olarak ele alınmaktadır. Bunlardan biri ABD'deki meslek örgütü AICPA'nın; diğeri ise uluslararası bir üst kuruluş olan IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları'dır

3.1. AICPA'nın Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda en gelişmiş düzenlemelerin bulunduğu ülkelerden biri olan ABD'de, meslek etiği ile ilgili ilk çalışmalar AICPA tarafından yayımlanan "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Standartları"yla başlatılmıştır. Bu standartlar, 1988 yılında tekrar gözden geçirilerek "Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı" adı altında ve "Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları"nı içerecek şekilde yayınlanmıştır¹⁹

AICPA'nın dışında, ABD'de muhasebe mesleğinin her branşı için ayrı ayrı ve anlamlı farklılıklara sahip olan meslek etiği kuralları söz konusudur²⁰. Fakat gerek muhasebe mesleğinin gelişiminde üstlendiği görevler gerekse muhasebe meslek etiği kuralları konusunda ilk düzen-

17 UZAY, Şaban, "Yolsuzlukların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu", **21. Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu**, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yay., İstanbul, 2001, s. 235.

18 THE INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS, **Twelve Steps For Implementing A Code of Business Ethics**, <http://www.ibe.org.uk/code.htm#twelve>, (3.2.2003).

19 USLU, Selçuk, "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, a.g.e., s.27.

20 SELİMOĞLU, Seval Kardeş, "Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlakî Doğruları Kazandırmadaki Rolü", **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, a.g.e., s. 10.

lemeleri yapması sebebiyle AICPA'nın etik kurallara ilişkin temel belirleyiciliği vardır. Bu sebeple, bu çalışmada sadece AICPA'nın meslek etiği düzenlemeleri ele alınmıştır

AICPA'nın 6 prensip ve 11 kuraldan oluşan Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Davranış Kuralları aşağıdaki başlıklardan oluşmaktadır²¹:

Tablo 1- AICPA'nın Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

İlkeler	Kurallar
* Sorumluluklar	* Bağımsızlık
* Kamu Yararı	* Dürüst ve Tarafsız Olma
* Dürüstlük	* Genel Standartlar
* Tarafsızlık ve Bağımsızlık	* Standartlara Uygun Davranma
* Mesleki Özen Gösterme	* Muhasebe İlkeleri ile Uyum
* Hizmetin Kapsamı ve Niteliği	* Sır Saklama
	* Şarta Bağlı Ücret
	* Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
	* Reklam Yasağı
	* Komisyon ve Bilirkişi Ücreti
	* Meslek Ünvanı ve Şirketleşme
	* Meslek Etiğine Aykırı Davranışlarla İlgili Yaptırımlar

Tabloda gösterilen ilkelere, meslek mensupları tarafından uyma zorunluluğu yoktur. Ancak kurallara, bütün meslek mensupları uymak zorundadır.

3.2. IFAC'ın Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

IFAC, muhasebe mesleğinin uluslar arası bir üst kuruluşu niteliği taşımaktadır. Muhasebeciler arasında birliği sağlamak ve ülkeler arasında harmonizasyonu gerçekleştirmek üzere kurulmuş olan ve Türkiye'nin de Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve TÜR-

21 AICPA, *Code of Professional Conduct*, <http://www.aicpa.org/about/code/index.htm>, (25.1.2003).

MOB aracılığıyla temsil edildiği bu federasyonun, meslek etiği ile ilgili çalışmaları, 1990' lar da başlamıştır. 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi öncülüğünde "Muhasebeciler İçin Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama" adlı yönetmelik yayınlanmıştır.

tır 1998 yılında ise, IFAC, "Muhasebe Mesleği İçin Meslek Etiği Kuralları"nı çıkarmıştır.

IFAC tarafından düzenlenen meslek etiği kuralları üç bölümden oluşmaktadır. Buna göre meslek etiğine yönelik kurallar aşağıdaki gibidir²²:

Tablo 2- IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları

* Doğruluk ve Tarafsızlık	Bölüm B	Bölüm C
* Etik Çatışmaların Çözümlemesi	* Bağımsızlık	* Sadakat Çatışması
* Mesleki Yeterlilik	* Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar	* Meslektaşlara Destek
* Gizlilik	* Ücretler ve Komisyonlar	* Mesleki Yeterlilik
* Vergi Uygulamaları	* Bağımsız Muhasebecilikle Bağdaşmayan Uygulamalar	* Bilginin Sunuluşu
* Sınır Ötesi Faaliyetler	* Müşteri Paraları	
* Tanıtım	* Diğer Bağımsız Meslek Faaliyetinde Bulunan Muhasebecilerle İlişkiler	
	* Reklam ve Teşvik	

Bölüm A daki kurallar bütün muhasebeciler için uygulanabilir, Bölüm B'deki kurallar bağımsız meslek faaliyetinde bulunan bütün muhasebecilere uygulanabilir, Bölüm C'deki kurallar ise bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanabilir kuralları içermektedir.

Muhasebe meslek etiği çerçevesinde, uluslararası bir düzenleme niteliğine sahip olan IFAC'ın Meslek Etiği Kuralları, özellikle kapsamı ve uygulama örnekleri açısından dikkat çekicidir. Kural olarak belirlediği etiğe uygun bir davranış şeklini, detaylı bir biçimde açıklayarak, meslek mensuplarına yol gösterici olmayı amaçlamaktadır. Muhasebe mesleği mensupları-

22 IFAC, *The Code of Ethics for Professional Accountants*, <http://www.ifac.org/Ethics/>, (25.1.2003).
SÖZBİLİR, Naciye ve Tekin YENİGÜN, "Muhasebe Mesleğinde Etik", *Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar*, a.g.e., ss.29-48.

nın ülkelerarası düzeyde iş yapmaları sebebiyle, sınır ötesi faaliyetlerin ayrıca ele alınmış olması da meslek etiği açısından rehber niteliğindedir

4. TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEĞİNE YÖNELİK MESLEK ETİĞİ KURALLARI

Türkiye'de muhasebe mesleğinde etik değerleri oluşturmak amacıyla özellikle son yıllarda ciddi çabaların olduğu gözlenmektedir. Bu konu ile ilgili olarak, farklı zamanlarda yapılmış düzenlemeler söz konusudur. Mesleğin yasal düzene kavuşmasının tarihine bakıldığında, bu dağınık görünümün doğal karşılanabileceğini söylemek mümkündür. Bu çalışmada, ulusal düzeyde muhasebe mesleğine yönelik meslek etiği kurallarına değinildikten sonra, özellikle TÜRMOB'un oluşturmaya çalıştığı meslek etiği kuralları daha detaylı olarak incelenmektedir

4.1. 3568 Sayılı Kanuna Göre Meslek Etiği Kuralları

Türkiye'de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 Sayılı Kanun'da, meslek etiği ayrıca düzenlenmiş bir konu olmayıp, uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almaktadır. Bunların başlıcaları aşağıdaki gibidir:

- Meslek Sırları (m.43),
- Reklam Yasağı (m.44),
- Ücretler (m.46),
- Görevle İlgili Suçlar (m.47),
- Yasaklar (m.47): Ticari faaliyet yasağı, meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşma yasağı, akraba ve hısımların firmalarının işlerinde çalışma yasağı.
- Disiplin Cezaları (m.48): Mesleğin onuruna aykırı faaliyette bulunanlar; görevlerin gerektirdiği güveni sarsan; görevini bağımsızlık,

dürüstlük ve tarafsızlıkla yapmayan; mesleğin genel prensiplerine aykırı faaliyette bulunanlar hakkında disiplin cezaları uygulanması.

Söz konusu Kanun incelendiğinde, düzenlemelerin genel ve yetersiz olduğu görülmektedir. Daha çok yasaklar tek tek sıralanmış ve bu hükümler detaylı olarak açıklanmadığından, uygulayıcılar açısından belirsizlik doğurduğu söylenebilir.

4.2. SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğe Göre Meslek Etiği Kuralları

3568 Sayılı Kanun'daki etiğe yönelik hükümler, Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında çıkarılan Yönetmelik²³ ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Yönetmeliğin ikinci bölümünde "Genel Mesleki Standartlar" başlığı altında belirtilen kurallar, ulusal düzeyde meslek etiği açısından atılmış önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. Bu yönetmelikte belirtilen standartlar aşağıdaki gibidir:

- Meslek ünvanı ve yeterlilik (m.4),
- Mesleki eğitim ve bilgi (m.5),
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (m.6) (Mesleki özen ve titizlik de bu madde kapsamında yer almaktadır),
- Sır saklama (m.7),
- Sorumluluk (m.8) (Sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk, meslektaşlara yönelik sorumluluk),
- Bağımsızlık (m.9),
- Haksız Rekabet (m.10).

Ayrıca E kısmında YMM'lere ilişkin ayrı bir düzenleme vardır ve F kısmında tüm meslek mensupları için yasaklar sıralanmış ve Kanun'a göre daha açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir

23 MALİYE BAKANLIĞI, "SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete, 3.1.1990, 20391.

Bu yönetmelik incelendiğinde, özellikle sorumluluk kavramının üç ayrı boyutuyla dikkate alınmış olmasının önemli bir gelişme olduğu söylenebilir. Dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen ve titizliğe ayrıca vurgu yapılmış olması da yasadaki düzenlemeyi daha somut hale getirmesi açısından bir ilerlemedir. Ancak bu konular her ne kadar ayrı birer madde olarak ele alınmış da olsalar, yeteri kadar açıklayıcı ve uygulayıcılar için yol gösterici olmaktan uzaktır.

4.3. Sermaye Piyasası Mevzuatına Göre Meslek Etiği Kuralları

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SPK)'nda kamuyu aydınlatma ilkesinin esas alındığı ve SPK tarafından yayınlanan tebliğler de meslek etiğiyle ilgili bazı konulara yer verildiği görülmektedir. Söz konusu tebliğler aşağıda incelenmiştir.

i) *Seri XI 1 Nolu Tebliğ*²⁴: Bu Tebliğ'de muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikaları ve bu politikaların uygulanmasına ilişkin kurallar ile mali tabloların düzenlenmesine ilişkin ilkeler belirlenmiştir. Burada muhasebe ilkelerinden biri olarak sayılan "sosyal sorumluluk kavramı" meslek etiğiyle ilişkilendirilebilecek bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebe açısından bu kavram meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu yerine getirmesi, muhasebenin kapsamını ve amacını ifade etmektedir. Muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde, üretilen bilgilerin raporlanmasında bilgi kullanıcılarının ve geniş anlamda toplumun çıkarlarının gözetilmesi sorumluluğu bu kavram kapsamında ele alınmaktadır²⁵.

ii) *Seri XI 16 Nolu Tebliğ*²⁶: SPK'nun bu Tebliğ'de meslek etiğine ilişkin kuralları daha açıklayıcı bir şekilde ortaya koyduğu görülmek-

tedir. Tebliğ'de belirtilen başlıca kurallar aşağıdaki gibidir:

- Mesleki yeterlilik (m.7),
- Mesleki yeterliliğin sağlanması ve geliştirilmesi (m.8),
- Hizmet içi eğitim ve refakat çalışması (m.9),
- Bağımsızlık ilkesi (m.10),
- Bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlar (m.11),
- Mesleki özen ve titizlik (m.12),
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (m.13),
- Reklam yasağı (m.14),
- Sır saklama yükümlülüğü (m.16),
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (m.16).

SPK mevzuatı incelendiğinde sadece bağımsız denetim faaliyeti yapacak meslek mensupları açısından birtakım kurallar konulmuş olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, bu kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına genellemek mümkün değildir.

5. TÜRMOB'UN MECBURİ MESLEK KARARI VE IFAC'IN MESLEKİ ETİK KURALLARI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Ulusal mevzuatımızda dağınık ve kısmen düzenlenen meslek etiğine yönelik kurallardan yeniden ele alınarak düzenlenmesi gerekliliği yıllardır vurgulanan bir konudur. TÜRMOB'un meslek etiği kurallarını düzenlemek üzere, 2001 yılında çıkardığı Mecburi Meslek Kararı²⁷, meslek mensupları için bir çerçeve çizmiştir.

24 SERMAYE PİYASASI KURULU, Seri XI No.1 ."Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", Resmi Gazete, 29.1.1989, 20064.

25 CEMALCILAR, Özgül ve Saime ÖNCE, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yay., Eskişehir, 1999, s. 43.

26 SERMAYE PİYASASI KURULU, Seri XI No.16, a.g.t.

27 TÜRMOB, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı", Resmi Gazete, 18.10.2001, 24557, <http://turnob.org.tr/meslek/mesah.doc> , (3.2.2003). Bu düzenleme, çalışmamızda kısaca "Mecburi Meslek Kararı " olarak adlandırılacaktır.

Düzenlemenin amacı "yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içerir" cümlesiyle ifade edilmiştir. Ayrıca bu kuralların, hem birtakım etik standartları ortaya koyduğu hem de cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanması için bir temel oluşturacağı yönündeki hükümlerden, TÜRMOB'un meslek etiği kurallarının denetimine önem verdiği anlaşılmaktadır. Etik kuralların uygulamada başarılı olabilmesinin gereği olarak denetimin dikkate alınmış olması yerinde ve gereklidir. Mecburi Meslek Kararı'ndaki meslek etiği kuralları başlıklar itibarıyla şöyledir:

- Mesleki Uzmanlık (m.4),
- Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama (m.5),
- Muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu (m.6),
- Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (m.7),
- Mesleki özen ve titizlik (m.8),
- Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı (m.9),
- Sır saklama (m.10),
- Ücretler (m.11),

- Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri (m.12),
- Öngörü yasağı (m.13),
- Haksız rekabet yasağı (m.14),
- Personel sağlanması (m.15),
- Dürüst olmayan davranışlar (m.16),
- Reklam ve teşvik yasağı (m.17),
- Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı (m.18),
- Bağdaşmayan işler (m.19),
- Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı (m.20),
- Denetimde kamu sorumluluğu (m.21).

Yukarıda sıralanan TÜRMOB'un meslek etiği kuralları AICPA ve IFAC tarafından düzenlenen etik kuralları ile Tablo 3'te karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

AICPA meslek etiği kuralları, ülkemiz açısından sadece genel kurallar için bir rehber niteliği taşımaktadır. Nitekim, TÜRMOB'un düzenlediği etik kurallarının AICPA düzenlemeleriyle büyük ölçüde paralellik taşıdığı söylenebilir. Ancak IFAC'ın uluslararası anlamda daha kapsayıcı bir kuruluş olması ve TÜRMOB'un da bu kuruluşa üye bulunması dolayısıyla, aşağıda TÜRMOB'un meslek etiği kurallarının IFAC'ın meslek etiği kurallarıyla karşılaştırılması yapılacaktır.

Tablo 3- AICPA, IFAC ve TÜRMOB'un Meslek Etiğine Yönelik Kuralları

<i>İlke veya Kural</i>	<i>AICPA</i>	<i>IFAC</i>	<i>TÜRMOB</i>
<i>Bağımsızlık</i>	Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasebecilik ile bağdaşmayan uygulamalar	Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık
<i>Dürüstlük, Tarafsızlık ve Güvenilirlik</i>	Dürüst ve tarafsız olma Uygunsuz davranışlar	Doğruluk ve tarafsızlık Bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar Bilginin sunulması Vergi uygulaması	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık Dürüst olmayan davranışlar Bağdaşmayan işler
<i>Genel Standartlar, Standartlara Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum</i>	Genel standartlar Standartlara uyum Muhasebe ilkeleri Mesleği icra biçimi ve isim Özenli çalışma Sunulan hizmetin kapsam ve niteliği	Mesleki yeterlilik Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluk	Mesleki uzmanlık Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama Muhasebe ilkelerine ve stan- dartlara uyma zorunluluğu Mesleki özen ve titizlik Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri Öngörü yasağı
<i>Sır Saklama</i>	Müşteriyle ilgili bilgilerin gizliliği	Gizlilik	Sır saklama
<i>Sorumluluklar (Meslektaş, Kamu, Müşteri)</i>	Sorumluluklar Kamu yararı Müşteri ile ilgili bilginin gizliliği	Diğer bağımsız meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler Meslektaşlara destek Gizlilik Müşteri paraları Tanıtım Vergi uygulaması	Denetimde kamu sorumluluğu Sır saklama Diğer meslek mensupları aley- hinde konuşma yasağı Personel sağlanması Haksız rekabet yasağı
<i>Etik Çatışmalar</i>		Etik çatışmaların çözümü Sadakat çatışması	
<i>Ücretler</i>	Şartlı ücret Komisyon ve başvuru ücretleri	Ücretler Şarta bağlı ücretler Ücretler ve komisyonlar Müşteri paraları	Ücretler Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı
<i>Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetler</i>	Bağımsızlık	Bağımsızlık Bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar Tanıtım	Bağdaşmayan işler
<i>Reklam Yasağı</i>		Tanıtım Reklam ve teşvik	Reklam ve teşvik yasağı
<i>Vergi Uygulaması</i>		Vergi uygulaması	
<i>Sınır Ötesi Faaliyetler</i>		Sınır ötesi faaliyetler	

TÜRMOB'un meslek etiği kuralları ile IFAC'ın kuralları arasında benzerlikler olduğu gibi, farklılıklar da göze çarpmaktadır. Her iki belgedeki etik kurallar incelendiğinde aşağıdaki saptamalar yapılabilir:

i) Bağımsızlık Kuralı: Muhasebe ve denetim mesleği mensupları için, mesleki faaliyetleri açısından bağımsızlık, temel ve vazgeçilmez bir kural niteliğindedir. Bağımsızlık, meslek mensuplarının başkalarının görüşleri ve duygularından çok kendi uzmanlığına ve yargısına dayanmasıdır²⁸. Bu kurala IFAC düzenlemesinde detaylı bir şekilde yer verilmiştir. Hatta, bağımsızlık eksikliği sebebiyle, serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecinin bağımsızlığından şüphe edilmesi için haklı sebep oluşturan durumlar tek tek sıralanmıştır. Buna göre, müşterilerle ya da onların işleriyle ilgili mali bağımlılık, şirketlerde atamalar, denetim müşterilerine diğer hizmetlerin sağlanması, kişisel ve ailevi ilişkiler, ücretler, şarta bağlı ücretler, mal ve hizmet kabulü (hatta aşırı misafirperverlik), sermaye mülkiyeti, kurucu ortaklar, dava edilme ve dava edilme tehdidi ile karşılaşma, kıdemli personelin denetlenen müşteri ile uzun ilişki hali bağımsızlığı tehdit eden başlıca unsurlar olarak tek tek açıklanmaktadır.

TÜRMOB, bu kurala "dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık" başlığı altında kısaca işaret etmektedir. Ayrıca, "tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık" kurallarına da yer verilmiştir. Bu maddede sadece denetim ve tasdik işleri açısından bağımsızlık dikkate alınmaktadır. Her ne kadar bağımsızlık kuralına ulusal mevzuatımızda, özellikle de SPK'nın 16 nolu Tebliğ'inde ayrıntılı olarak yer verilmiş olsa da, temel ve kapsamlı bir belge niteliğinde olan Mecburi Meslek Kararı kapsamında da ayrıntılı olarak incelenmesi, meslek mensupları açısından somut olaylarda başvuracakları bir rehber olması noktasında önem taşımaktadır.

ii) Dürüstlük, Tarafsızlık ve Güvenilirlik

Kuralı: Bu kural hem IFAC hem de TÜRMOB tarafından düzenlenmiştir. Ancak, dürüstlük, doğruluk, tarafsızlık, güvenilirlik kavramları somut olarak ifade edilmesi zor kavramlar olduğundan²⁹, her iki belgede de bu kurala, farklı maddelerde birkaç defa atıf yapılmaktadır. IFAC, hem genel olarak bu kavramları tanımlamış hem de uygulamadan örnekler vererek, meslek mensupları için yol gösterici olmaya çalışmıştır. Buna göre, "doğruluk ve tarafsızlık" kuralının tanımlandığı maddeye ek olarak, bağımsız muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar, bilginin sunulduğu ve vergi uygulamaları konularında da bu kural örneklenmiştir.

TÜRMOB temel olarak, "meslek mensupları dürüstlük ilkesine uygun olmayan davranışlarda bulunamaz" ve "işlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütür" ifadelerine yer vermektedir. Ayrıca, tasdik işleri ve denetimde bağımsızlık ve bağdaşmayan işleri düzenleyen maddelerde de bu kurala atıfta bulunmaktadır. Ancak, bu kurala ilişkin düzenlemelerin bütün meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini kapsayacak şekilde ve somut örnekler yardımıyla yeniden ele alınması yararlı olacaktır.

iii) Genel Standartlar, Standartlara

Uyum, Muhasebe İlkelerine Uyum: IFAC ve TÜRMOB'un düzenlemeleri karşılaştırıldığında, TÜRMOB'un konuyu daha ileri düzeyde ve kapsamlı olarak ele aldığı görülmektedir. TÜRMOB, farklı maddelerde genel standartlara ve muhasebe ilkelerine atıfta bulunmaktadır. Özellikle de, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)'nın yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin önemini vurgulanmış olması, bu konuda belirli bir düzeyi yakalama hedefini ortaya koymaktadır. Burada amaç, mesleki faaliyetlerin yürütülmesi sırasında tüm meslek mensupları tarafından hem genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları-

28 BAŞ, Melih ve Hulusi ÖZÖCAK, "21. Yüzyılda Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Meslek Etiği Çerçevesinde Haksız Rekabet", **21.Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu**, a.g.e., s.353.

29 MAURICE, Jack, **Accounting Ethics**, Pitman Publications, London, 1996, s.23.

nın hem de ulusal mevzuat hükümlerinin dikkate alınmasının sağlanmasıdır. Öte yandan TÜRMOB, mesleki özen ve titizlik kuralını ayrıca düzenleme gereği duymuştur. Hatta meslek mensuplarının sadece kendilerinin değil, yanlarında çalıştırdıkları personelin de bu kurala uyup uymadığı konusunda denetim sorumluluğu bulunduğu belirtilmesi kayda değer bir düzenlemedir. IFAC düzenlemesinde, mesleki yeterlilik konusu üzerinde daha hassas durulmuş; ancak bu konuda kapsamlı bir düzenleme yapılmamıştır.

iv) Sır Saklama: Bu kural, özellikle müşteriler açısından önem taşır. Bazı durumlarda gizlilik kuralının dışına çıkmak gerekebilmekte ve dolayısıyla sır saklanması konusunda bazı ilişkiler yaşanabilmektedir. Uygulamada muhasebecinin hangi durumlarda bu kuralın dışına çıkabileceğini bilmesi gereği, bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü bazen sırların açıklanması ülkelerin kültürel değerleriyle bağlantılı olarak, "ihbar etmek" biçiminde algılanmakta ve bu durumun da bir çok olumsuz yanı bulunmaktadır³⁰. Hem IFAC hem de TÜRMOB bu konu üzerinde hassasiyetle durmaktadır. IFAC, bir muhasebecinin mesleki hizmeti sırasında, müşteri ya da işverenin işleri hakkında öğrendiği bilgilerin gizliliğini korumasını, hatta mesleki ilişki sona erdiğinde bile bu sorumluluğun devam ettiğini ve bu kurala kontrolü altındaki personelin de uyduğundan emin olması gerektiğini meslek etiği kuralı olarak belirtmektedir. TÜRMOB da benzer biçimde, sır saklama sorumluluğunun mesleki ilişki son bulsa bile devam ettiğini ve personelin de bu kurala uymasını sağlamakla meslek mensubunun yükümlü olduğunu ifade etmiştir. Aksine davranan personelin bir daha çalıştırılmaması ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekli bulunmuştur. TÜRMOB'un bu kuralı, IFAC'a paralel olarak, mesleki ilişki sırasında öğrenilen bilgilerin sadece "açıklanması"nı değil, aynı za-

manda bu bilgilerin kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişiler yararına kullanılmamasını da kapsayacak şekilde genişletmesi, uygulama açısından daha yararlı olacaktır.

v) Sorumluluklar: Sorumluluklar, hem IFAC hem de TÜRMOB tarafından ele alınmıştır. IFAC, diğer meslek mensuplarıyla ilişkileri ayrıca ve detaylı bir şekilde incelemektedir. Bunun yanında, müşteri paraları üzerinde önemle durularak, tanıtım, gizlilik konularında da sorumluluklar sıralanmaktadır. Her iki belgede de meslektaşlara iftira atılmaması ve aleyhinde konuşulmaması özellikle vurgulanmaktadır. TÜRMOB, IFAC düzenlemesinden farklı olarak, haksız rekabeti ayrı bir başlık olarak incelemekte ve ücret düşürme, personel sağlama gibi konularda meslek mensuplarının birbirlerine zarar verecek davranışlardan kaçınmaları ve mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinciyle hareket etmelerini istemektedir. Her iki belgede de kamuya karşı olan sorumluluğa vurgu yapıldığı görülmektedir.

vi) Etik Çatışmalar: Etik değerlerin kişisel ve toplumsal düzeydeki farklılığının bir sonucu olarak ortaya çıkan etik çatışmalar³¹ ve bunların nasıl çözümleneceği, meslek mensuplarının uygulamada en çok ihtiyaç duydukları konulardan biridir. Çünkü muhasebeciler de diğer profesyoneller gibi, zaman zaman çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler³². Bu konu, IFAC düzenlemesinde örneklerle ele alınmaktadır. Meslek mensuplarının önemsiz bir etik çatışmadan, dolandırıcılık ya da benzer yasal olmayan işlerle uğraşmaya kadar ileri düzeydeki davranışlarla karşılaşabilecekleri belirtildikten sonra, bu durumdaki bir meslek mensubunun yapması gerekenler konusunda tavsiyelere yer verilmektedir. Ayrıca "sadakat çatışması" konusu da bağımlı çalışanlar açısından ayrı bir başlık altında incelenmektedir. TÜRMOB meslek etiği

30 BRODY, Richard G., John M.COULTER ve Summy LIN, "The Effect of National Culture on Whistle-Blowing Perceptions", **Teaching Business Ethics**, Kluwer Academic Publications, Netherland, 1999, ss.385-400.

31 LEE, Young-Ha, "Manager's Work Values in Different Cultures: The Korea Electric Power Corporation", **The Handbook of Human Resource Management**, Ed. Brian TOWERS, Blackwell Publications, USA, ss.511-522.

32 MUGAN, Can Şimga, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.1, S.2, Haziran 1999, s.14.

kuralları içerisinde bu konuya yer verilmediği görülmektedir. Bu durumun bir eksiklik olduğu ve düzenlenmesi gerektiği söylenebilir.

vii) Ücretler: Ücretler konusu, hem IFAC hem de TÜRMOB tarafından düzenlenmiştir. TÜRMOB ücretlerin sınırlarını belirterek, ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı konularını açıklamaktadır. IFAC'ın düzenlemesinde mesleki ücretlerde adillik ölçütleri, ücretlerle ilgili açıklayıcı bilgiler ve komisyon yasağına değinilerek, daha aydınlatıcı bilgilere yer verildiği görülmektedir. Bunlara ek olarak, müşteri paraları ve şarta bağlı ücretler konusunda da açıklamalar getirilmektedir.

viii) Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler: Bu konu, her iki belgede de ele alınmaktadır. TÜRMOB, denetim ve tasdik işi yapanlar için mesleki hizmetlerinde objektifliklerini bozan işleri yasaklayarak, bağdaşmayan işleri saymaktadır. IFAC, konuya daha geniş kapsamlı yaklaşmaktadır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan bütün meslek mensupları için bağlayıcılık getirmekte ve "mesleğin iyi tanınmasını engelleyecek işler" de meslek onuruyla bağdaşmayan faaliyetler olarak belirtilmektedir.

ix) Reklam Yasağı: Hem IFAC hem de TÜRMOB yaptıkları düzenlemede, reklam konusuyla ilgili olarak ayrıntılı ve meslek mensupları için aydınlatıcı bilgilere yer vermektedir. Öte yandan IFAC uluslararası kuruluş sıfatıyla, reklam yasağı koyup koymama konusunu her ülkenin yasal, sosyal ve ekonomik şartlarına bırakmıştır.

x) Vergi Uygulaması: Bu konuyla ilgili olarak IFAC tarafından düzenleme yapılmış ve vergi uygulamaları konusunda sorumluluklar ele alınmıştır. TÜRMOB'un da özellikle toplumun mesleğe bakışını olumlu etkileyebilmek açısından, bu konuyla ilgili düzenleme yapması gerekmektedir.

xi) Sınır Ötesi Faaliyetler: Bu konu sadece IFAC tarafından düzenlenmiş ve muhasebecinin kendi ülkesi dışındaki bir ülkede hizmet sunarken, iki ülkenin etik kuralları arasında

farklılıklar olması durumunda, rehber niteliğinde bilgilere yer verilmiştir. Buna göre, hizmet sunulan ülkedeki etik gereklilikler ile IFAC'ın etik kuralları arasında farklılık olması durumunda, hangi kurallar daha sıkı ise o kuralların uygulanacağı belirtilmektedir. Bu konunun TÜRMOB tarafından düzenlenmemiş olması bir eksiklik olarak nitelendirilmemeli ve sınır ötesi faaliyetler söz konusu olduğunda, IFAC'ın çizdiği kriterlere başvurulmalıdır.

TÜRMOB'un meslek etiği kuralları genel olarak ele alındığında, bazı eksikliklere rağmen, olumlu bir adım olarak karşımıza çıkmaktadır. Her ne kadar ulusal mevzuatımızda farklı belgelerde çeşitli düzenlemeler olsa da, mesleki etik kurallarını düzenlemek ve uygulamaya koymak, mesleğin örgütlendiği kurum olarak TÜRMOB'un görev ve yetki alanına girmektedir. TÜRMOB bünyesinde oluşturulacak bir "etik danışma birimi" ve meslek mensuplarına sunulacak etik eğitimleri, bu kuralların uygulamaya geçirilmesinde büyük yarar sağlayacaktır. Ayrıca etik kurallar konusunda, yıllık raporların düzenlenmesi de bu konuda yardımcı olabilecek etkinliklerdendir.

6. SONUÇ

Son yıllarda sadece mesleki bilginin tek başına yeterli olmadığı, bunun yanı sıra mesleğin etik boyutunun da önemli olduğu genel kabul görmektedir. Buna bağlı olarak etik olgusu, toplumda her düzeyde tartışılmakta ve neredeyse her meslek alanında mesleğe yönelik olarak bir takım etik kurallar oluşturulmaya çalışılmaktadır. Muhasebe mesleğinde de meslek etiği kuralları oluşturulmaya çalışılmaktadır.

Muhasebe mesleğinde meslek etiğine yönelik olarak, bir çok ülkede düzenleme yapılmıştır. Bunlardan ilki ve en önemlilerinden biri olarak nitelendirilebilecek AICPA'nın meslek etiği kuralları bu çalışmada genel olarak ele alınmıştır. Bu konuda, uluslararası düzeyde bir düzenleme olması açısından IFAC'ın meslek etiği kuralları da önemli bir yer tutmaktadır. Çalışmamızda, Türkiye'de 3568 Sayılı Kanun, Maliye Bakanlığı'nın SM, SMMM ve YMM'lerin

Çalışma Usul ve Esasları HakkındaYönetmeliği ve SPK Tebliği genel olarak incelendikten sonra, TÜRMOB'un Mecburi Meslek Kararı, uluslar arası bir mesleki kuruluş olan IFAC'ın meslek etiği kuralları ile karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır

Muhasebe mesleğinde meslek etiği kavram olarak, ülkemizde bu alandaki düzenlemelerden sadece Mecburi Meslek Kararı'nda karşımıza çıkmaktadır TÜRMOB'un mesleki etik kurallarını ortaya koyduğu bu düzenleme, Türkiye'de bu alanda yaşanan boşluğu ve dağınıklığı gidermesi açısından önemli bir gelişmedir. Ayrıca her meslek dalında meslek etiği kurallarının oluşturulmasına yönelik faaliyetlerin olduğu görülse de, bu kuralların hala yazılı olarak belirlenemediği birçok mesleğin varlığı dikkate alındığında, TÜRMOB düzenlemesinin önemi daha belirgin hale gelmektedir.

TÜRMOB'un ortaya koyduğu meslek etiği kurallarına uygulamada işlerlik kazandırabilmesi için, bazı ek düzenlemelere gidilmesi yararlı olacaktır. Meslek etiği kurallarının daha açıklayıcı bilgilere yer verilerek meslek mensupları için somutlaştırılması; ele alınmayan bazı konuların, özellikle de "etik çatışmalar"la ilgili davranış kurallarının belirlenmesi ve bu düzenlemeye eklenmesi, uygulamada yaşanan birçok sorunun çözümünü kolaylaştıracaktır.

TÜRMOB tarafından eğitim programlarının düzenlenmesi ve bir "Etik Danışma Birimi"nin kurulması da söz konusu kuralların benimsenmesi ve uygulanabilirliğinin sağlanmasında büyük katkılar sağlayacaktır. Bunların yanı sıra, üniversitelerin ilgili bölümlerinde okutulmak üzere, ders programlarına meslek etiğine yönelik derslerin dahil edilmesi de, geleceğin meslek mensuplarının bu konuda bilinçlendirilmeleri açısından büyük önem taşımaktadır.

KAYNAKÇA

- AICPA, **Code of Professional Conduct**, <http://www.aicpa.org/about/code/index.htm>, (25.1.2003).
- BAŞ, Melih ve Hulusi ÖZÖCAK, "21. Yüzyılda Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Meslek Etiği Çerçevesinde Haksız Rekabet", **21.Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu**, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMÖ Yay., İstanbul, 2001.
- BAŞBAKANLIK HAZİNE MÜSTEŞARLIğI, "Bankalarda Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşlara İlişkin Esaslar Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete, 21.3.1997, 22940.
- BOZKURT, Nejat, **Muhasebe Denetimi**, Alfa Yay., İstanbul, 1998.
- BRODY, Richard G., John M.COULTER ve Summy LIN, "The Effect of National Culture on Whistle-Blowing Perceptions", **Teaching Business Ethics**, Kluwer Academic Publications, Netherland, 1999.
- CEMALCILAR, Özgöl ve Saim ÖNCE, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Anadolu Üniversitesi Yay., Eskişehir, 1999.
- GÜRBÜZ, Hasan, **Muhasebe Denetimi**, 4. Baskı, Bilim Teknik Yay., İstanbul, 1995.
- GÜREDİN, Ersin, "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, III.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMÖ Yay., İstanbul, 1998.
- IFAC, **The Code of Ethics for Professional Accountants**, <http://www.ifac.org/Ethics/>, (25.1.2003).
- JOSEPHSON, Michael, "Teaching Ethical Decision Making and Principled Reasoning", **Business Ethics Readings and Cases in Corporate Morality**, Ed. W. Michael HOFFMAN ve Robert E. FRADERICK, 3.Baskı, Mc Graw Hill, New York, 1995.
- LEE, Young-Ha, "Manager's Work Values in Different Cultures: The Korea Electric Power Corporation", **The Handbook of Human Resource Management**, Ed. Brian TOWERS, Blackwell Publications, USA.
- MALİYE BAKANLIğI, "SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete, 3.1.1990, 20391.
- MAURICE, Jack, **Accounting Ethics**, Pitman Publications, London, 1996.
- MUGAN, Can Şimga, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, C.1, S.2, Haziran 1999.
- ÖZAL, Özcan, Oya YILDIRIM ve Nergis TEK, **Muhasebe**, İzmir, 1990.
- PEKDEMİR, Recep, **Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma**, İSMMMÖ Yay., İstanbul, 1999.
- PIEPER, Annemarie, **Etiğe Giriş**, Çev.: Veysel ATAYMAN ve Gönöl SEZER, Ayrıntı Yay., İstanbul, 1999.
- POYRAZ, Hakan, **Dil ve Ahlak**, Vadi Yay., 1996.
- ROSENTHAL, M. ve P.YUDIN, **Materyalist Felsefe Sözlüğü**, Çev.Aziz ÇALIŞLAR, 3.Baskı., Sosyal Yay., İstanbul, 1997.
- SELİMOğLU, Seval Kardeş, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMÖ Yay., İstanbul, 1998.
- SELİMOğLU, Seval Kardeş, "Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlakı Doğruları Kazandırma-daki Rolü", Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete, 13.6.1989, 20194.

SERMAYE PİYASASI KURULU, Seri XI No.1 . "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", Resmi Gazete, 29.1.1989, 20064.

SERMAYE PİYASASI KURULU, Seri X No.16: "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Resmi Gazete, 4.3.1996, 22570.

SOLOMON, Robert, **Morality and the Good Life**, Mc Graw-Hill, New York, 1984.

SÖZBİLİR, Naciye ve Tekin YENİGÜN, "Muhasebe Mesleğinde Etik", **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001..

THE INSTITUTE OF BUSINESS ETHICS, **Twelve Steps For Implementing A Code of Business Ethics**, <http://www.ibe.org.uk/code.htm#twelve>., (3.2.2003).

TÜRMOB, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı", Resmi Gazete, 18.10.2001, 24557, <http://turmob.org.tr/meslek/mesah.doc> , (3.2.2003).

USLU, Selçuk, "Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler", **Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı**, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yay., İstanbul, 1998.

UZAY, Şaban, "Yolsuzlukların Ortaya Çıkarılması ve Önlenmesinde Denetçilerin Sorumluluğu", **21. Yüzyılda Türk Muhasebe Mesleğinin Vizyonu ve Misyonu**, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yay., İstanbul, 2001.

YÜKSEL, Ahmet, "Muhasebe ve Etik", **Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar**, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya, 2001.

