

## GLOBALLEŞME SÜRECİNDE ÜLKEMİZDE MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK MENSUPLARININ EĞİTİMİ

Doç. Dr. Hanifi AYBOĞA\*

### ÖZET

Ekonomik ve teknolojik gelişmenin oluşturduğu dünyamızda hızla artan globalleşme eğilimi, ülkelerin sınırlarını kaldırarak bir çok değer uluslararası düzeyde paylaşımını sağlamıştır. Dünyada hızla devam eden globalleşme eğilimi ülkemizi de direkt olarak etkilemiştir. Bu bağlamda işletmelerimiz yurt dışında faaliyet göstermekte ve yabancı işletmelerde ülkemizde faaliyet göstermektedirler.

Globalleşme sürecinde ülkemizde gerek ulusal düzeyde gerekse uluslararası düzeyde ortak muhasebe diline ihtiyaç vardır. Bu ortak dil uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu ulusal muhasebe standartları ile sağlanabilir. Bu bağlamda Muhasebe mesleği, globalleşme sürecinde ekonomik, sosyal, finansal ve bilgi teknolojisi alanlarında yaşanan değişimlerle birlikte önem kazanmaya başlamış ve yasal kimliği ile de toplum ve ticaret hayatı içinde etkili bir düzeye gelmiştir.

Diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler görülmektedir. Fakat bu sorunlara rağmen, muhasebe mesleği mensubu doğruyu söyleme, dürüst olmak, tutarlı olmak zorundadır. Çünkü, işletmeler ekonomik hayatın en küçük iktisadi birimleridir. Ekonomik hayatın başarısı, dürüstlüğü, toplumun ve bireyin ekonomik refahını etkilemektedir. İşletmenin mali nitelikteki işlemleri muhasebe tarafından izlenmektedir. İşletme ile ilgili taraflar, karar alma sürecinde muhasebenin ürettiği bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Bu bilgilerin işletmenin gerçek mali durumunu ve faaliyet sonucunu göstermesi gerekmektedir.

Muhasebe mesleği ile ilgili birlikler ve meslek mensupları sorumluluklarının bilinciyle hareket etmek zorundadırlar.

\* M.Ü. Sos. Bil. Meslek Yüksekokulu, Muhasebe-Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

Muhasebe meslek mensuplarının dünyada yaşanan gelişmelere intibak edebilmeleri için mesleki eğitimleri de önem kazanmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Globalleşme, Muhasebe Mesleği, Muhasebe Meslek Mensubu, Muhasebe Standartları, Mali Tablolar, Denetim, Eğitim, Ahlak Kuralları.

## ABSTRACT

Globalization trend that spread widely in the world of economical and technological development has provided many values to be shares at international levels, by raising the borders of the countries. Globalization trend continuing in the world has effected our country directly. In this manner, our establishments run abroad and foreign establishments run in our country.

In the process of globalization, our country needs a common accounting language either at national level or at international level. This common language can be provided with national accounting standards which is harmonious with international accounting standards. In this manner, in the process of globalization, accounting profession has begun to gain importance together with the developments in the fields of economical, social, financial and information technology and also has come to an effective level within society and business life, together with its legal identity.

As in the other professions, contradictions in values, disagreements in ethics and decisions and professional problems are seen in accounting profession. But in spite of these problems, accounting professional must be honest, coherent and say the truth. Because, companies are the smallest units of the economic life. Success of the economic life affect honesty and economic well-being of the individual. Financial transactions of a company is followed by accounting. Parties concerned with company need information, which accounting produces, in the process of decision. This information needs to show the real financial situation and activities of the company.

Accounting professionals and related associations must behave with their responsibility conscious.

In order to be able to adapt developments in the world, professional trainings of Accounting Professionals have gained much importance.

**Key Words:** Globalization, Accounting Profession, Accounting Professional, Accounting Standards, Financial Statements, Auditing, Training, Ethic Rules.

## 1- GİRİŞ

Globalleşme sürecinde işletmeler arası rekabet, toplumların ve bu bağlamda bireylerin tercihlerindeki ve ihtiyaçlarındaki değişimler, ülkelerin dünya ekonomisine olan katkılarının artması, uluslararası sermaye piyasasının gelişmesi, dünya ekonomisinin yeniden yapılanma sürecinin oluşturduğu alternatiflerden yararlanma isteği, işletmelerin uluslararası düzeyde faaliyet göstermelerine neden olmuştur.

Bu değişim süreci kapsamında 1980'li yıllarla birlikte dünyada globalleşme eğilimi kendini hissettirmeye başlamıştır. Globalleşme eğiliminin etkisiyle, ülkeler, toplumlar, bireyler ve meslekler de değişim sürecine girmişlerdir.

Ülkemizde, muhasebe mesleği ve meslek mensubu da bu gelişmelerden etkilenmiştir. Muhasebe alanındaki yasal düzenlenmeler globalleşme eğiliminin örneklerini oluşturmaktadır. Bunlar aşağıda sunulmuştur.

- 1981 yılında Sermaye Piyasası Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1983 yılında Sermaye Piyasası Kurulu oluşturulmuştur.
- 1983 yılında "Standart Mali Tablo ve Raporlar" Tebliği yayınlanmıştır.
- 1984 yılında "Standart Genel Hesap Planı" Tebliği yayınlanmıştır.
- 1989 yılında 3568 sayılı Meslek Kanunu yürürlüğe girmiştir.
- 1992 yılında Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Hesap Planı yayınlanıp 1994 yılında yürürlüğe girmiştir.
- 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.
- 1996 yılında TMUDESK Türkiye Muhasebe Standartlarını yayınlamaya başlamıştır. Bu standartlar 1997 yılında yürürlüğe girmiş ve girmeye devam etmektedir.
- 1999 yılında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.

Muhasebe mesleği, ülkemizde kendi yasasına 14 yıl önce kavuşabilmiştir. Yasal dayanağı çok yeni olan bir meslektir. Ancak bu 14 yıllık sürede mesleğin kökleşmesi için önemli adımlar atılmıştır. Yasalar sık sık değiştirilerek meslek mensupları yakın zamana kadar önemli olanaklara ve haklara kavuşturulmuştur.

Bütün bunların sonucunda kamuoyunda muhasebe mesleğine yoğun bir ilgi de başlamıştır. Bugün İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın (İSMMM) 18.000'den fazla üyesi ve bir o kadar da stajyeri vardır. Stajyer sayısı her yıl hızla artmaktadır. Öte yandan, bir mesleği kamuoyunda saygın ve etkin kılmak sadece yasa çıkarmakla mümkün olmamaktadır. Bir mesleğin, kendi mensuplarının uyması gereken kural ve prensipleri varsa ve bunlara uyulursa, o zaman mesleğin geleceğine güvenle bakabiliriz.

Meslek mensuplarının eğitimi ve mesleki etik kurallara uyulması, o mesleğin yerini kamuoyunda yüceltmektedir.

## 2- MUHASEBE MESLEĞİ VE MESLEK MENSUBU

### 20- Muhasebe Mesleği

Muhasebe mesleği bir uğraşının meslek olarak nitelenebilmesi için gerekli olan özelliklere sahiptir. Bir uğraşının meslek olarak kabul edilmesine yönelik olarak bir uğraşı;

- karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,
- uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
- kamu yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşıyorsa,

bir meslek olarak kabul edilmektedir.

Bu bağlamda muhasebe mesleği bu özelliklerin tümünü taşımaktadır. Çünkü; muhasebe, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları mali nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de *ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir* (Marşap, 1996 : 119).

Sanayi toplumunun, bilgi toplumuna dönüşümü çok köklü değişim ve dönüşümleri de beraberinde taşımaktadır.

Ekonominin içinde yer alan muhasebe mesleğinin de bu değişim ve dönüşümlerden etkilenmemesi mümkün değildir. Bilgi toplumu kendine özgü bir ekonomik gelişme dönemi yaratmaktadır. Bu ekonomik değişimin en önemli özelliği "globalleşmedir". Globalleşme ekonomik yaşamın anonimleşmesi, bir diğer ifadeyle "uluslararası" nitelik kazanmasıdır. Bu değişimin sonucu, Dünya muhasebe anlayışında birlik ve beraberliğe doğru hızlı gelişmeye tanık olmaktadır.

Muhasebe standartlarının uygulanmasında birlik, muhasebe hesap sistemlerinde birlik, muhasebe kayıtlarında parasal olarak, para dilinde birlik, belki belirli bir süre sonra hesap simgelerinde de dil birliğine gidilecek ve evrensel bir dil yaratılacaktır.

Muhasebenin üreteceği bilgiler çeşitlenecek bilgi kullanıcılarının arasına yeni eklemeler olabilecektir (Özel, 2000 : 113-114) .

Muhasebe, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine uygun bir şekilde çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimini gerçekleştirirken, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye, teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi olan uzman kişilere de ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe bu yönüyle karmaşık bir bilgi yapısını gerektiren meslek olma özelliği sergilemektedir (Marşap, 1996: 119).

Muhasebe mesleğinin çalışma alanı, ülkemiz ve uluslararası ekonomi alanıdır. Her ekonomi alanında olduğu gibi, muhasebenin çalışma alanına giren her ekonomik olay ve işlemde "taraf" yada " taraflar" mevcuttur. Çalışma alanında çalışma sırasında ortaya çıkan tarafların tutum ve davranışları "olumlu" yada "olumsuz" olarak muhasebe mesleğini yakından etkilemektedir.

## 21- Muhasebe Meslek Mensubu

İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak ve kaydetmek, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu işletme ile ilgililere tarafsız bir şekilde sunmak görevlerini yerine getiren, yüksek mesleki standartlara sahip, topluma karşı sorumluluk duygusu ile hareket eden ve bu bağlamda 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" nun 2/A ve 2/B maddelerinde yazılı işlemleri yapan, aynı kanunun 4, 5 ve 9. maddelerinde belirtilen genel ve özel şartları taşıyanlara "Muhasebe Meslek Mensubu" denir.

Yasal düzenleme çerçevesinde, muhasebe meslek mensupları üç gruba ayrılmaktadır. Bunların yasal ünvanları;

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir (SM, SMMM ve YMM) dir.

## 22- Muhasebe Mesleği ve Mensubunun Ekonomik Hayattaki Yeri ve Önemi

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

leğinin sosyal sorumluluğu, daha çok devlet ile sektör arasında denge sağlama görevinin üstlenilmesine neden olmuştur (Marşap, 1996 : 120).

Muhasebe mesleği, ekonomik, sosyal, finansal ve teknolojik alanlarda ortaya çıkan değişimlerle birlikte artan oranda önem kazanmaya başlamış ve günümüzde toplum ve ticaret hayatı içinde oldukça etkili bir konuma gelmiştir (Akbulut, 1999 : 125).

Muhasebe meslek mensubu, işletme ile ilgili tüm tarafların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmek zorundadır. Çünkü muhasebe meslek mensubu muhasebe aracılığıyla ürettiği ve mali raporlarla sunduğu bilgilerden dolayı sadece ilgili taraflara karşı değil aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumludur. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli olarak ya da bilmeyerek hatalı olması ekonomik kaynakların haksız dağılımına neden olabilir. Nasıl ki tıp alanındaki bir uygulama toplum sağlığını doğrudan etkiliyorsa, muhasebe tarafından üretilen bilgilerin niteliği de toplum ekonomisini etkilemektedir (Marşap, 1996 : 120). Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk taşımaktadır. Çünkü;

– Toplumda bireyler ve kurumlar artan oranda mahkemelere başvurmaya başlamıştır.

– Ticari işlemler giderek karmaşıklaşmaktadır.

– İşletmelerde çalışanların yaptıkları yolsuzluklar giderek artmakta ve ortaya çıkartılması ve de önlenmesi zorlaşmaktadır.

– Toplumda, bireyler ve kurumlarla devletin ilişkileri menfaat sağlama yönelik olmaktadır.

– Artan sayıda ve büyük tutarlarda işletme başarısızlıkları yaşanmaktadır.

– Avukatlar ve mahkemeler karşılaştıkları olaylarda daha fazla uzman desteğine gerek duymaktadır.

– Ülkelerin çeşitli açılardan büyümeleri ve ekonomilerinin gelişmesi uzmanlık gerektiren bu mesleğe gereksinimi arttırmıştır.

Ekonomide ve iş hayatında kişilerin neden oldukları suç oranları giderek artmaktadır. Kişiler ve kurumlar arasındaki ekonomik ve ticari anlaşmazlıklar, çalışanların ait oldukları işletmelere verdikleri zararların önemli boyutlara gelmesi, işletme tepe yönetimlerinin diğer işletme ilgililerini

*önemli oranda yanılmaları bu mesleğin önemini artırmaktadır (Bozkurt, 2000 : 56).*

Çok iyi bilindiği gibi, gelişmekte olan ülkelerin temel sorunlarından biri de kayıt dışı ekonomisinin olmasıdır. Kayıt dışı ekonomi, kayıtlı ekonominin rakibidir. Birisi büyürse diğeri küçülür. Bu itibarla, ülke içinde gerçekleşen bütün ekonomik faaliyetlerin belgelendirilmesi ve kayıtlara geçirilmesinin sağlanması zorunludur. Bu zorunluluk hem mal ve hizmet akımı hem de bu konuda yapılan ödemeler için geçerlidir. Ekonomide dolaşan çek ve senetlerin kayda alınması bu bakımdan düşünülmüştür.

Kayıt dışı ekonominin önlenmesi sadece yasal düzenlemelerle gerçekleştirilemez. Bu sorunun çözümünde denetim de önemli rol oynamaktadır. Kayıt dışı ekonominin önlenmesinde ve bütün faaliyetlerin kayıtlara yansıtılmasında muhasebe meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir.

Meslek mensupları daha etkin görevler yüklendikçe, bir taraftan tüm ekonomik faaliyetler kayda alınabilecek diğer taraftan Devletin denetim gücünün daha verimli alanlarda kullanılması ve sonuçların kısa sürede alınması sağlanacaktır. Ayrıca meslek mensupları ile mükellefler arasındaki ihtilaflar asgariye inecek ve Devletin üzerindeki vergi inceleme yükü önemli ölçüde hafifleyecek, vergi kayıp ve kaçığında azalma olacak ve vergi dairesine kayıtlı vergi mükellefi sayısının artırılmasında tam başarı sağlanacaktır.

Ekonomide başarılı kararlar almak ve uygulamak, o ekonomideki kayıt sisteminin ve verilerin doğru olması ile mümkündür. Ekonomik olayların kayıtlara aktarılması ise, bu konunun uzmanı olan muhasebe meslek mensuplarının elindedir. Bu meslek mensupları ne kadar iyi yetişmiş olursa, kayıtlar da o derecede güvenilir olacaktır. Muhasebe meslek kanununun yürürlüğe girmesi, örgüt organlarının oluşması ve halkanın son zinciri olarak da, yeni yetkilerin verilmesi çok önemli gelişmelerdir. Bu aşamadan sonra meslek mensuplarının kayıt ettiği belgeler ve üretilen veriler, devletin ekonomik konularda alacağı kararlarda en önemli yol gösterici araç olacaktır.

### **3- ÜLKEMİZDE MUHASEBE MESLEĞİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEME**

İngiltere 1870, Fransa 1881, ABD 1886, Hollanda 1895, Almanya 1899, İsviçre 1941, Arjantin 1945, Brezilya ve Meksika 1946, Hindistan 1949, Yunanistan 1950, Nijerya 1955 yıllarında mali müşavirlik ve muhasebecilik mesleğini yasayla düzenlemişlerdir. Ülkemizde ise, batılı anlamda ve

ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlenme, geçmişteki bütün çabalara rağmen, 1989 yılına kadar gerçekleştirilememiştir (Arıkan, 2001: 7).

Ülkemizde 3568 sayılı muhasebe meslek kanunu henüz 14 yıllıktır. Bu nedenle muhasebe mesleğimizin Ülkemizdeki yapılanma süreci halen devam etmektedir.

1989 yılında yürürlüğe giren 3568 sayılı muhasebe meslek kanunu, muhasebe mesleğinin hukukunu oluşturmaktadır.

### **30- Muhasebe Meslek Kanunu**

Ülkemiz'de geçmişi 1930'lu yıllara dayanan muhasebe mesleğinin yasal statüye kavuşturulması çabaları yarım asırlık bir süreden sonra 01 Haziran 1989'da yayınlanan 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile sonuçlanmıştır. Meslek Kanunu ile meslek mensupları üç gruba ayrılmıştır. Bunlar;

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir (SM, SMMM ve YMM)dir.

Muhasebe Meslek Kanunu' nun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililere ve resmi birimlere tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere mesleğe yasal ünvan kazandırmak ve örgütlenmesini sağlamaktır.

### **31- Mesleğin Konusu ve Sorumlulukları**

Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik mesleğinin konusu, 1989 tarihinde yürürlüğe giren 3568 sayılı kanunun (2/A) maddesinde, gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin;

a- Genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, kâr - zarar tablosu ve beyan-nameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak,

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

c- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

Yukarıda belirtilen işleri; bir işyerine bağlı olmaksızın yapanlara serbest muhasebeci mali müşavir denir.

3568 sayılı kanunun (2/B) maddesinde Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu:

Gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin,

a- Muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak,

b- Yukarıdaki bentte yazılı konularda, belgelerine dayanılarak, inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak,

c- İlgili yönetmelik çerçevesinde tasdik işlerini yapmaktır.

Yeminli mali müşavirler, muhasebe ile ilgili defter tutamazlar, muhasebe bürosu açamazlar ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar.

şeklinde belirlenmiştir.

Özetle sıralayacak olursak, meslek mensupları;

– Mükellefçe ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile genel muhasebe kurallarına uygun olarak süresi içinde kanuni defterlere aktarılmasından,

– Bilerek kullandıkları veya harici bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı oldukları anlaşılabilen belgelerden,

– Beyannamelere eklenen mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre belirlenen Dönem Kâr - Zararı'nın doğruluğundan,

– Miktar veya tutar itibariyle işletmelerin faaliyet konusu veya iş hacmiyle orantılı olmayan belgeler ile ticari örf, adet ve teamüle uygun olmayan belgelerden,

– Sehven dahi olsa yanlış hesaplamalar veya yanlış kayıtlar yapılarak vergi ziyana sebebiyet verilmesinden,

sorumludurlar (Demiroğlu, 1999: 77).

#### 4- GLOBALLEŞME VE MUHASEBE MESLEĞİ

Globalleşme eğilimleri çerçevesinde sınırların ortadan kalkması nedeniyle, işletmeler uluslararası nitelik kazanarak uluslararası düzeyde ekonomik faaliyetler içerisinde yer almışlardır. Böylece işletmeler yeni ekonomik fırsatlarla karşılaşmışlardır. Örneğin; yeni pazarlara girmek, finans kaynaklarında çeşitlilik, ekonomik sinerji gibi. Bu fırsatları değerlendirmek ancak işletmelerin uluslararası nitelik kazanmalarıyla mümkün olmaktadır. İşletmelerin uluslararası nitelik kazanmaları doğrultusunda dünyanın belli başlı borsalarında (New York, Londra, Hong Kong) uluslararası nitelik kazanmışlar ve uluslararası finans hareketlerinin merkezi durumuna gelmişlerdir.

Ülke ekonomilerinin dünya ekonomisi ile birleşmesi, ulusal rekabetin yerini global rekabetin almasına neden olmuştur. Böylece, ekonomik sınırları ortadan kaldıran, şeffaflığı arttıracak; insan, mal, hizmet, yetenek ve düşünceler bütünü için tek bir homojen pazar oluşturan globalleşme olgusu, günümüz işletmelerini kırıncı bir rekabet ortamına sürüklemiştir (Ergun, 1999 : 28).

Mali tabloların kullanıcıları işletme ile ilgili taraflardır. Bu kullanıcılardan biri de potansiyel yatırımcılar ve kredi verenlerdir. Bunlar ekonomik yatırım kararlarını işletmenin mali tablolarını ve diğer faktörleri dikkate alarak verirler. Ulusal ve uluslararası düzeydeki farklı muhasebe uygulamaları nedeniyle işletmelerin mali tabloları karşılaştırılabilir özelliğini kaybederler. Bu nedenle yatırımcıların karar verme sürecinde ihtiyaç duydukları bilgilere sahip olamamaları nedeniyle yatırım kararı ertelenir veya iptal edilebilir.

Mali raporlama ile ilgili sermaye piyasalarında geçerli mevcut yasal düzenlemeler , uluslararası düzeyde iş yapmanın gerçeklerini ve gereksinimlerini tam olarak yansıtmamaktadır. Piyasalar günümüzde artık globaldir ve birbirlerinden bağımsız düşünülemez. Sınır ötesi ticaret ve yatırım faaliyeti günlük gerçeklerdir. Mali bilgi artık eskisine kıyasla son derece yaygın olarak paylaşılmaktadır. Borsaya kayıtlı birçok şirket mali verilerini Internet'te yayınlamaktadır. Günümüzde yatırımcılar yatırım kararlarını verebilmek için bu bilgilere elektronik olarak ulaşabilmekte ve bunları analiz edebilmektedirler. Ancak genellikle işletmeler, buldukları ülkenin yasal mevzuatına uymak zorunda oldukları için temel mali veriler, geçerli uluslararası kıyaslamalarda doğrudan kullanılamamaktadır (Başaran, 2001:156).

Ülkeler arasında muhasebe açısından farklılıkları dört başlık altında toplayabiliriz (Karapınar, 2000 : 85).

- Muhasebe uygulamalarının yasal düzenlemeler veya mesleki örgütler tarafından saptanması,
- Değerlemede ihtiyatlı veya iyimser olunması,
- Muhasebe uygulamalarının esnek veya tekdüze olması,
- Mali bilgilerin açıklanmasında gizlilik veya şeffaflık bulunması.

Farklı mali raporlama ilke ve kurallarının ve uygulamalarının varlığı ulusal ve uluslararası düzeyde sorunlar yaratmaktadır. Sorunlar nedeniyle çözüm sağlamak için önce ulusal düzeyde muhasebe alanında standardizasyon ihtiyacı gündeme gelmiştir. Daha sonra ise globalleşme eğilimleri ışığında ekonomik faaliyetlerin artması ve işletmelerin uluslararası nitelik kazanması, muhasebe alanında da uluslararası düzeyde standardizasyon sağlanmasını gerektirmiştir.

Dolayısıyla, globalleşmenin muhasebeye en önemli etkisi Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulması gereğinin ortaya çıkmasında olmuştur. Ortak muhasebe standartlarının kullanımı, mali tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları için ortak bir muhasebe dili kullanımı dolayısıyla büyük kolaylık sağlamış, farklı standartlar kullanarak birden fazla mali tablo hazırlama gereğini ortadan kaldırarak maliyetlerini de düşürmüştü ve zaman tasarrufu sağlamıştır.

Ülkemizde ise , muhasebe meslek mensuplarının en çok yakındıkları konulardan biri de değişik mali tablo kullanıcıları için çok sayıda mali tablo hazırlama gerekliliğidir. Bu yakınma genellikle yasal mali tabloların işletmelerin gerçek mali durumlarını ve faaliyetlerinin gerçek sonuçlarını yansıtmamasından ve bu nedenle de gerçek mali bilgiye ancak muhasebe dışı ek işlemlerin yapılmasından sonra üretilen bilgilerden ulaşılmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak muhasebe standartları olarak hayata geçirilmesi muhasebe dışı ek işlemlere duyulan gereksinimi ortadan kaldıracak ve muhasebe meslek mensuplarının üzerinden önemli bir iş yükünü alacaktır.

Uluslararası muhasebe standartlarının kullanımı uluslararası borsaların da gelişimini sağlamıştır. New York Borsası, yapmış olduğu bir tahminde, mali raporlama açısından uluslararası muhasebe standartlarını kabul ettiği takdirde borsaya kote edilmiş şirket sayısının bir anda ikiye katlanacağını öngörmüştür.

Bir ülkenin muhasebe sistemi, muhasebenin teorisini oluşturan unsurların (kavramlar, ilkeler gibi) ve yasal düzenlemelerin etkisi altındadır. Ülke bazında ortak bir muhasebe uygulamasının sağlanması ancak ulusal muhasebe standartları aracılığıyla mümkündür. Bu standartlar ülkenin muhasebe standartları kurumları tarafından oluşturulmuştur. Örneğin, Ülkemizde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), ABD'nde Financial Accounting Standards Board (FASB), İngiltere'de Accounting Standards Board (ASB).

Bu kurumların ana hedefi ulusal muhasebe sistemini ve uygulamasını oluşturmaktır. Ancak, globalleşmenin meydana getirdiği uluslararası yoğun faaliyetler bir işletmenin mali bilgilerinin birçok ülke mali tablo kullanıcıları tarafından paylaşımını da ortaya çıkarmıştır. Ülkelerarası farklılıklar mali bilgilerin karşılaştırılabilir ve yeknesak olmasına engel teşkil etmiştir. Her ne kadar ülkelerdeki muhasebe standartlarını tespit eden kurumlar global harmonizasyon için önemli bir güç oluşturmakla birlikte, tek başına gerçekleştirilen bu çabalar tam anlamıyla ortak bir harmonizasyon için yeterli değildir. Bütün bu gelişmeler, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinde kurulmasına sebep olmuştur (Öksüz, 1999 : 148-149).

Muhasebe mesleğinin kapsamına giren çeşitli konular içinde yer alan aşağıdaki konular makale kapsamında incelenmiştir.

- Muhasebe standartları ve denetim
- Muhasebede meslek etiği- ahlakı
- Muhasebe meslek mensubunun eğitimi.

#### **40- Muhasebe Standartları ve Denetim**

Mali tablolar ve muhasebe bilgilerinde uyum ve standartlaşmanın sağlanması için her ülkede ulusal muhasebe uygulama standartlarının oluşması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Son yıllarda globalleşme eğilimleri doğrultusunda, uluslararası ticarete engellerin ortadan kalkmaya başlaması, uluslararası düzeydeki işletmelerin sayılarının artması, uluslararası finansal piyasalardaki gelişmeler, serbest piyasa ekonomisine geçilmesi ve ortaya çıkan "Yeni Ekonomi" olgusu, ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların ortadan kalkmasını ve muhasebe bilgilerinin karşılaştırılabilir nitelikte olmasını gerekli kılmıştır. Bu bağlamda uluslararası muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarında büyük önem kazanmaya başlamıştır.

Bu yöndeki çalışmalar, muhasebenin önemini ve işlevini büyük ölçüde artırmıştır (Demirkan, 2001 : 52).

1930'lu yıllardan günümüze sermaye piyasalarında ve menkul kıymetler borsalarında yaşanan her krizden sonra; kamuoyunu aydınlatma çabaları artmıştır. Mali tablolarda şeffaflığın sağlanması ve bilginin tam açıklanmasının ilk adımlarında muhasebe standartlarının üretilmesi ve zaman içinde kalitesinin artırılması için atılmıştır. Ekonomilerde yaşanan risk ve kriz faktörünün derecesi aynı zamanda kaliteli muhasebe standartlarına olan ihtiyacın derecesini de beraberinde getirmiştir. Her ülke bir yandan ulusal muhasebe standartlarını yaratır veya geliştirirken, diğer yandan da uluslararası sermaye hareketlerinden ve uluslararası yatırımlardan pay alabilmenin neredeyse ön şartı haline gelen uluslararası muhasebe standartlarına da uyum sağlayabilmenin arayışına girmiştir (Lalik, 1998 : 22).

Dünyada genel kabul görmüş muhasebe standartları bulunmaktadır. Bunların içinde en önemlileri:

- İngiltere' de genel kabul görmüş muhasebe standartları
- Amerika' da genel kabul görmüş muhasebe standartları
- Uluslararası Muhasebe Standartları'dir.

İşletmeler gerek kendi ülkelerindeki mali raporlamalarda gerekse New York, Londra gibi dünyanın önemli borsalarında hisse senetlerinin işlem görmesini sağlamak için bu standartlara uygun mali tablolar hazırlamaktadırlar. Dünya, global muhasebe standartlarına doğru hızla gitmektedir.

Globalleşme ile birlikte muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi de artmıştır. Günümüzde muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve ortak muhasebe standartlarının oluşturulması için değişik kurum ve kuruluşlarca girişimler sürdürülmekte, bu alana önemli kaynaklar ayrılmaktadır. Uluslararası uyumda en önemli unsur muhasebe standartları ve oluşturulmasıdır (Sağlam, 2001 : 13).

Globalleşme akımının yoğun olduğu bir ortamda ülkemizi globalleşme sürecinin dışında bırakmak imkansızdır. Dünyada uygulanan denetim ve muhasebe standartlarını örnek almamız gerekmektedir. Bu çerçevede ülkemizdeki muhasebe uygulamalarını irdelememiz gerekmektedir. Son yıllarda bu alanda önemli adımlar atılmıştır.

Ülkemizdeki işletmeler yıllardır mali tablolarını genel olarak vergi ile ilgili yasal düzenlemeleri dikkate alarak düzenlemektedirler. Bu yasal düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanu-

nu'dur. Söz konusu bu vergi mevzuatı belge düzeni, defter tutma, vergi matrahının hesaplanması gibi konuları esas almakta, muhasebenin temel kavram ve gereksinimlerine uygun olarak işletme ile ilgili tarafların bilgi ihtiyacını karşılamada yetersiz kalmaktadırlar.

Ancak ülkemizde son yıllarda özellikle Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan tebliğler ile büyük aşama sağlanmıştır.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile uygulaması zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemi çok önemli bir adımdır. Böylece, tüm işletmeler en azından muhasebe uygulamalarında aynı hesapları kullanmakta ve mali tabloları aynı formatta düzenlemektedirler. Ancak tekdüzen hesap planının kullanılmasında ve aynı formatta mali tabloların düzenlenmesindeki başarı, muhasebe politikalarının oluşturulmasında ve uygulanmasında sağlanamamıştır.

TÜRMOB Yönetim Kurulu kararı ile 1994 yılında Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) oluşturulmuştur. TMUDESK' in standart oluşturma konusunda çok önemli çalışmaları bulunmaktadır. TMUDESK, Uluslararası Muhasebe Standartlarını esas alarak ülkemiz uygulama ve mevzuatını da gözönünde bulundurarak ondokuz adet standart yayınlamıştır.

Muhasebe standartlarının işletmelere iç bünyelerinde sağladığı yararlar sınırsızdır. Uluslararası alanda sağladığı yararlar ise aşağıda özetlenmiştir (Yeşiloğlu, 1997 : 46).

- Ülkemizde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ekonomik ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun mali tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktadır.
- Uluslararası borsaların birçoğu Uluslararası Muhasebe Standartları'na göre muhasebelerini tutmayan işletmelerin hisselerinin kotasyonunu kabul etmemektedir.

Ancak Tekdüzen Hesap Planı ve uygulamalarında, SPK tebliğlerinde ve TMUDESK standartlarında mali tablo formatı ve muhasebe standartları açısından henüz bir harmonizasyon mevcut değildir. Bununla birlikte ülkemizde bazı sektörlerin (örneğin, sigortacılık ve bankacılık) kendilerine özgü hesap planları, mali tablo formatları ve bir ölçüde de muhasebe standartları

vardır. Ama bunlar, gerek ulusal gerekse global uygulamalarla henüz harmonize değildir.

Dünyadaki muhasebe uygulamalarının daha bilimsel, uygulanabilir ve anlaşılabilir hale getirmek amacı ile oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) tüm ülkeler için yol gösterici durumundadır.

Diğer taraftan, Ülkemizin hem Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), hem de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASC)'na üye olması nedeniyle Uluslararası Muhasebe Standartlarını benimseme ve uygulama zorunluluğu vardır (Tetik, 1997 : 119).

Globalleşmede muhasebe mesleğindeki gelişmelere muhasebe standartları açısından standartlara uyum konusunda ülkemizde son on yılda büyük bir çaba sarfedilmiştir ve sarfedilmektedir. Bu çalışmalar takdir edilmekle birlikte yetersizdir ve harmonize değildir.

Bu konuda yapılması gereken ulusal muhasebe standartlarının geliştirilmesidir. Ulusal muhasebe standartlarında, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu olmalıdır. Ancak bu çalışmalarda, Uluslararası Muhasebe Standartları ülkemizin gerçekleri gözönüne alınarak gereken konularda değişikliklerle kullanıma hazır hale getirilmelidir.

Ülkede, ekonomik denetim düzeninin kurulmasında ve başarıya ulaşmasında muhasebe mesleğinin rolü büyüktür. Ülke çapında ekonomik denetim düzeninin sağlanabilmesi ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi için "Muhasebe Denetimi" fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi ve yaygınlaştırılması muhasebe mesleği ile sağlanabilmektedir.

Muhasebe mesleği; özellikle kalkınma düzeyindeki ülkeler için gerek kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, gerekse ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırabilmenin tek yolu durumunda bulunması nedeniyle üzerinde önemle durulması gereken bir müessesedir.

Ülkemizde yaklaşık olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellef sayısı 2.113.221 ; kurumlar vergisi mükellefi 75.220 olup, bunların aynı zamanda katma değer vergisi mükellefiyetleri de bulunmaktadır. Buna karşın, vergi incelemesi yapmakla görevli denetim elemanlarının sayısı ise 2.330 kişi civarındadır. Bu durumda, devlet kadrolarında görevli vergi inceleme elemanı sayısı ile milyonları aşan vergi beyannamelerinin etkin bir kontrol ve denetimden geçirilmesine olanak yoktur (Arıkan, 2001: 9).

Ekonomik sistemde vergi denetiminden sonra en yaygın denetim muhasebe denetimidir. Ön denetim, iç denetim ve bağımsız dış denetim faaliyetleri kamunun finansmanının reel kaynaklardan sağlanmasına ve işletmelerin ekonomik ve mali konularda gerçekçi ve doğru kararlar almasına büyük ölçüde katkı sağlamaktadır (Demirkan, 2001 : 53).

Muhasebe standartları işletmelerin iç denetimine yardımcı olmaktadır. Mali verilerin belli standartlarda oluşturulması denetimi kolaylaştırmaktadır.

Muhasebe standartları iç denetimde olduğu gibi dış denetimde de yararlar sağlamaktadır. Özellikle bağımsız dış denetim şirketleri, Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu' nun geliştirmiş olduğu farklı muhasebe uygulamaları ve raporlama sistemi nedeniyle denetimler esnasında birtakım zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle muhasebe uygulamalarına ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesi ve uygulamada sadece bunlara bağlı kalma zorunluluğunun getirilmesi bağımsız dış denetimi kolaylaştırıcı bir unsur olacaktır (Yükücü, Baklacı ve Evrim, 1997 : 20).

2000 yılı global mali raporlama için bir dönüşüm yılı olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) başta Avrupa' da olmak üzere mali raporlama için ortak dil ve global çerçeve haline gelmek üzeredir. 2000 yılının Mayıs ayında Sermaye Piyasaları Komisyonları Uluslararası Örgütü (IOSCO) bütün ulusal borsaların sınır ötesi işlemleri ve borsaya kayıtları ( ilk halka arzlar) için UMS' na uygun mali tablolarının kullanımını mümkün kılmalarını tavsiye etmiştir. 2000 yılının Haziran ayında Avrupa Komisyonu, Avrupa Birliği ülkelerinde borsaya kayıtlı bütün şirketlerin 2005 yılına kadar konsolide mali tabloları için UMS kullanımını şart koşan bir öneriyi ortaya koymuştur. Buna göre Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tüm borsaya kote edilmiş bulunan şirketleri mali tablolarını 2005 yılından itibaren UMS'ye göre hazırlayacaktır. Söz konusu şirketler 2000 yılından itibaren çok kapsamlı ve planlı bir çalışma içerisinde girmiş ve mali raporlama sistemlerini ve muhasebe politikalarını UMS ile uygun hale getirme projelerini hayata geçirmişlerdir (Başaran, 2001 : 157).

#### **41- Muhasebede Meslek Etiği ve Ahlakı**

Belirli meslek dallarını içeren etik kurallar aslında genel meslek etik kurallarından çok fazla farklılıklar göstermezler. Bunun yanı sıra bazı özel meslekler vardır ve bunlar icra edilirlerken genel etik değerler yeterli olmazlar. Bunlara örnek olarak hekimliği ve bu mesleğin etik kurallarını bel-

geleyen hipokrat yemini gösterilebilir. Hacettepe Üniversitesi Felsefe Bölümü öğretim üyesi Harun Tepe gibi kimilerine göre meslek etiği yerine meslek ilkelerinden söz etmek daha doğrudur. Kuşkusuz, meslek etiğine uygun davranışlarda bulunan bir ferdin meslek ilkelerine de haiz olduğu bir gerçektir (Özel, 2000: 17) (Aydın, 2001: 73) (Özocak ve Baş, 2001 : 195).

Genel olarak incelendiğinde her profesyonel mesleğin kendine özgü yazılı veya yazılı olmayan mesleki etik kuralları geliştirilmiştir. Meslekler arası farklılıklar olmasına rağmen, mesleki etik ile ilgili kurallarda aşağıda belirtilen ortak özellikler yer almaktadır;

– Meslek mensuplarından, hukuk kurallarının öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve bu yüksek davranış düzeyini her zaman korumaları beklenir.

– Etik kuralları dürüst olmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalıdır.

– Meslekler genel etik kurallarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamaktadırlar (Pekdemir, 1999 : 21).

Muhasebe , işletmeyle ilgili bilgileri yansıtırken kullandığı mali tablolar ve bunların hazırlanması ile ilgili olarak uyulması gereken kurallar nedeniyle güvenilir olma özelliğini kazanmaktadır. Mali tablolara güvenirlilik kazandıran bir başka unsur da kullanılmakta olan etik yaklaşımıdır.

Çağdaş muhasebecinin karşılaşılabileceği toplum düzeyinde iki etik sistemi vardır (Sözbilir, Yenigün, 2001 : 34).

### **a) Yararlı olma**

Herhangi bir kimseye uzun dönemde yararlı olmak temel standarttır. Bu yaklaşımı benimseyenler olayların sonuçlarına ne gibi katkıda bulunduğu bakarlar ve iyinin her zaman kötüye göre fazla olmasını isterler.

Muhasebe meslek mensupları, genellikle fayda-maliyet analizi yaparlar, faydası maliyetinden fazla olan işleri yapmayı tercih ederler. Faydası maliyetinden az olan işlemlerle zamanlarını harcamazlar. Özellikle bağımsız denetçiler, denetim planlaması aşamasında bunu göz önüne alırlar.

### **b) Görev sorumluluğu**

Bu yaklaşımı benimseyenler faaliyetlerin sadece sonuçları ile değil aynı zamanda ilke ve kurallarıyla da ilgilenirler. Bu yaklaşıma göre görevin

en iyi şekilde yerine getirilmesi için belirlenmiş olan bütün ilke, yasa ve kurallara uyulması gerekir.

Bu bağlamda, muhasebe meslek ahlakı ile ilgili olarak düzenlenmiş kural ve ilkelere görev sorumluluğu yaklaşımı ile tamamen uyulacaktır.

Muhasebe meslek etiğinin biçimlenmesi açısından, muhasebe meslek mensubunun karakteri üzerinde odaklaşılması ve onun ahlaki bir özne olarak kurulması çabası ile birlikte mesleğin; "bağımsızlık", "teknik standartlara bağlılık" ve "kalite" unsurlarının belirleyici olduğu, kurallarla yönlendirilmiş, teknik bir yetkinlik olarak kurulması çabasının da dikkate alınması gerekmektedir. Mesleğin meşruluğunun kurulmasıyla ahlaki düzenlemeler arasındaki bağlantılar ülkemiz açısından ekonomik, toplumsal ve kültürel bir bağlam içinde kapsamlı olarak incelenmelidir (Uysal, 2002 : 40).

#### **410- Dünyada Muhasebe Mesleği Etik-Ahlak-Kuralları**

İkinci dünya savaşından sonra İngiltere, Almanya gibi Avrupa ülkelerinde meslek mensuplarının sayısında hızla artış olmasına rağmen ancak 1960' dan sonra meslek etiğine önem verilmeye ve kurallar konmaya başlanmıştır. Almanya' da 1 Kasım 1961 yılında meslek yasası kabul edilerek meslek mensuplarına görevlerinin bağımsızlık, sorumluluk, sır saklama ve mesleği için reklam vermeden yürütülmesi hükmü getirilmiştir.

İngiltere' de şirketler kanunu 1989 yılında yürürlüğe girerek, mesleğin bağımsızlık niteliği, "doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlık" olarak ifade edilmiştir. Daha sonra 1990 yılında "Meslek Etiği Rehberi" nin meslek odalara tarafından oluşturulması gerçekleştirilmiştir. 1992 yılında yayınlanan "Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık Bildirgesi" özellikle dış denetimde bir çok yeni ayrıntıyı kapsamaktadır (Sözbilir, Yenigün, 2001: 32).

Muhasebe mesleği için düzenlenen mesleki etik kuralları genel özelliklere uygun olarak geliştirilmektedir. Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından Profesyonel Muhasebe Mesleği için geliştirilen "Mesleki Ahlak Kuralları Yasası"nın "İlkeler" bölümünde yer alan altı ilke, bu özelliklerin değişik versiyonlarını oluşturmaktadır. Söz konusu ilkeler; Sorumluluklar, Kamu yararı, Dürüstlük, Tarafsız ve bağımsız olma, Özenli çalışma, Hizmetin kapsamı ve niteliği (Pekdemir, 1999 : 22).

Fakat yukarıda belirtilenler ilke düzeyindedir. Bunların uygulamaya geçirilmesi ise biraz daha ayrıntılı ele alınmasını gerektirmiştir. Bunun sonu-

cunda Amerikan Profesyonel Muhasebe Mesleği için geliştirilen "Meslek Ahlak Kuralları Yasası"nın ikinci bölümü "Kurallar" olarak sınıflandırılmış ve 11 adet kural belirtilmiştir. Bu kurallar aşağıda belirtilmiştir.

- Bağımsızlık
- Dürüstlük ve Objektiflik
- Genel standartlar (mesleki yeterlilik, mesleki özen, planlama ve denetleme, yeterli ve geçerli veri toplama)
- Standartlara uyma
- Muhasebe standartlarına uyma
- Müşteri bilgilerinin gizliliği
- Şartlı ücret (şarta bağlı ücret)
- Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler
- Reklam yapma yasağı
- Komisyon alma yasağı
- Mesleği icra biçimi

Yukarıda belirtilen ilkelere meslek mensupları tarafından uyma zorunluluğu yoktur. Oysa kurallara tüm meslek mensupları uymak zorundadırlar. Uyulmaması durumunda cezai yaptırımları vardır (Selimoğlu-Kardeş, 2001: 10).

Yukarıda kısaca özetlendiği gibi ABD'de profesyonel muhasebe mesleğinin yürütülmesinde mesleki ahlak kuralları çeşitli açılardan ayrıntılı bir şekilde ele alınmış ve kapsamlı bir şekilde uygulamaya konulmuştur. Benzer şekilde 18 Ocak 1998 tarihinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) yayınlamış olduğu "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları-Muhasebe Mesleği için Meslek Ahlakı Yasası-" (IFAC: 1998) 18 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilk 7 tanesi tüm profesyonel muhasebeciler için geçerli olmakta, diğer 7 tanesi serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için, kalan 4 tanesi ise bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına uygulanmaktadır.

Birinci grubu oluşturanlar:

- 1- Dürüst ve tarafsız olmak
- 2- Ahlaki çatışmaların çözülmesi
- 3- Mesleki yeterlilik
- 4- Gizlilik
- 5- Vergi uygulamaları

- 6- Bölgesel/ ülkesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği
- 7- Meslek mensubu hakkında basında yayın yapılmaması

### **İkinci grubu oluşturanlar:**

- 8- Bağımsızlık
- 9- Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları
- 10- Ücret ve komisyonlar
- 11- Kamu yararına uygulamalar
- 12- Müşterinin para ve benzeri varlıkları
- 13- Kamu yararına serbest çalışan diğer meslek mensuplarıyla ilişkiler
- 14- Reklam yapma ve müşteriye yaklaşma biçimi

### **Üçüncü grubu oluşturanlar:**

- 15- İşverenlerle çatışma
- 16- Profesyonel meslektaşların desteklenmesi
- 17- Mesleki yeterlilik
- 18- Raporlama

Avrupa Birliği tarafından, muhasebe mesleğine ilişkin ahlaki davranış kurallarını belirten özel bir düzenleme yapılmamıştır. Sadece 8 no'lu yönerge ile denetçilerde olması gereken mesleki niteliklerle ilgili birkaç kural belirtilmiş olup bu kurallar; meslek mensuplarının bağımsız ve iyi tanınmış kişiler olması, kurumsal bilgi ve uygulama yeteneğinin üst düzeyde olmasının staj ve mesleki yeterlilik sınavı ile sağlanmış olması ve yeterli ve gerekli mesleki tecrübeye sahip olunmasından oluşmaktadır (Akay, 2002 : 91).

## **411- Ülkemizde Muhasebe Mesleği Etik-Ahlak-Kuralları**

Muhasebede meslek ahlakını irdelemeden önce muhasebenin temel kavramlarını belirtmek gerekmektedir. Bunlar; Sosyal sorumluluk, Kişilik, İşletmenin Sürekliliği, Dönemsellik, Parayla ölçülme, Maliyet esası, Tarafsızlık ve belgelendirme, Tutarlılık, Tam açıklama, İhtiyatlılık, Önemlilik ve Özün önceliğidir.

Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı meslek ahlakıyla doğrudan ilişkili olan kavramdır. Çünkü sosyal sorumluluk kavramı diğer tüm kavram ve ilkelerin uygulanışlarındaki etkinliği doğrudan etkilemektedir. Muhasebe açısından bu kavram meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu

yerine getirmesini, muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını ifade etmektedir (Selimoğlu-Kardeş, 2001 : 15).

18 Ekim 2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı"nın 3. maddesinde meslek ahlakı ve önemi belirtilmiştir.

*"Meslek ahlakı, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğü'nün simgesidir. Meslek ahlakı kuralları, bu mesleki kararda tanımlanan meslek ahlakı ve anlayışını benimseyen ruhsatlı meslek mensuplarını yücelttiği gibi alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı korur.*

*Mesleki ahlak kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturur.*

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

*Bu durumda toplum; ruhsatlı meslek mensuplarının (Serbest Muhasebecilerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin) ve muhasebe meslek şirketlerinin 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 niteliğindedir."*

Bu maddede de açıkça görülmektedir ki meslek ahlakı incelenirken sözü geçmiş olan profesyonelliğin ve meslek birliklerinin önemi muhasebe mesleğinde kesinlikle göz ardı edilmemelidir ve bu yasalar ile güvence altına alınmıştır. İlk paragrafa dikkat edilecek olursa profesyonelliğin gerekleri sıralanmış ve bunu denetleme görevi de üçüncü paragraf ile meslek odalarına yüklenmiştir. Son paragrafta ise meslek ahlakının bir başka gereği olan etik kuralların meslek birlikleri tarafından belirlenmesi gereğinin *"mesleğin uygulanması sonucunda yüce değerlere sahip meslek mensuplarınca saptandığından"* kelimeleri ile altı çizilmiştir.

Muhasebe meslek etiğinin özünü mesleki bilgilerin bunları kullananlara yararlılığı oluşturmaktadır. Hukuk kurallarına uygun olmasının yanı sıra,

toplanan güvenilir bilgilerin aynı zamanda toplumun güncel değer yargıları göz önünde bulundurularak sunulması esastır. Meslek etiğinin temel dayanakları davranışlar, yargılar (değer yargıları) ve ilkelerdir (Özocak ve Baş, 2001: 195-196).

Ülkemizde muhasebe mesleğini düzenleyen yasa ve yönetmelikler incelendiğinde, meslek ahlakı ile ilgili bazı düzenleyici kuralların varlığı görülmektedir. Ancak bu kurallar ayrı bir yönetmelik veya yasa düzeni içinde değildir. Meslek ahlakı ve davranışı ile ilgili çeşitli kurallar, çok genel başlıklarla yönetmelikler arasında ayrı yerlere serpiştirilmiştir (Güredin, 1997: 119).

Bu bağlamda muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı yasada ve ilgili mevzuatda meslek etiği ve ahlakı ayrıca düzenlenmiş bir kavram ve konu değildir. Uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almıştır. TÜRMOB Genel Kurulu tarafından kabul edilip 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren 4 No'lu Mecburi Meslek Kararı ile muhasebe mesleğine ilişkin etik-ahlak- kuralları tek bir çatı altında toplanarak ve yasal uygulaması sağlanmıştır. Genel anlamda etikle ilgili mesleki düzenlemeler; Bağımsızlık, Tarafsızlık, Dürüstlük, Güvenirlilik, Mesleki Özen ve Titizlik, Reklam Yasağı, Sır saklama v.b. unsurları içermektedir. Bu düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir.

**A) "3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (13.06.1989 tarih 20194 sayılı R.G.)**

Madde 1. Kanunun amacı işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak....

Madde 2. Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar

Madde 3. Ünvanların haksız kullanılmaması

Madde 4. Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, mahrumiyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar)

Madde 11. Yemin

Madde 12. Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar

Madde 13. Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı

Madde 29. Mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak

Madde 43. Meslek sırları

Madde 44. Reklam Yasağı

Madde 45. Yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.)

Madde 46. Ücret

Madde 48. Disiplin suçları

**B) Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (ÇUEHY) (3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı R.G.)**

Madde 4. Meslek ünvanı ile yeterlilik ilkesi

Madde 6. Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık

Madde 7. Sır saklama

Madde 8. Sorumluluk (sosyal sorumluluk işletmelere ve meslekdaşlara karşı)

Madde 9. Bağımsızlık

Madde 10. Haksız rekabet

Madde 42. Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller

Madde 43. Ticari faaliyette bulunmama

Madde 44. Hizmet akdi ile çalışmama

Madde 45. Reklam yasağı

Madde 46. En az ücretin karşısında iş kabul edememe

**C) Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)**

1 no' lu tebliğde yer alan muhasebenin temel kavramları.

**D) Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı R. G.)**

**E) Mecburi Meslek Kararları**

1 Nolu Meslek Kararı (Emanet para makbuzu kullanmama 26 Ocak 1996/1)

2 Nolu Meslek Kararı (Ortaklık ve şirketleşme 20 Mart 1996/2)

3 Nolu Meslek Kararı (Kaşe Kullanma)

4 Nolu Meslek Kararı (SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili-18.10.2001)

Yukarıda belirtilen bu maddelerden anlaşılacağı üzere genel meslek etiğindeki kurallara ilaveten bu meslek ile uğraşanlara bağımsız olma kuralı ve reklam ve ticari faaliyette bulunma yasakları getirilmiştir; doğruluk, tarafsızlık, ilkelerine ise ayrı bir önem verilmiştir. Muhasebe mesleğinin sunduğu hizmetten doğrudan faydalananlar çok geniş bir yelpazede yer almaktadırlar; taraf sayısı oldukça fazladır. Muhasebe mesleği mensupları sadece hizmetlerinin maddi yükümlülüğünü üstlenen kurumlara değil, tüm kamuya karşı sorumluluk taşırlar. Genel meslek ahlaklarının dışında muhasebe mesleğine mahsus olan yasaklar ve zorlamalar dikkatli bir şekilde incelenecek olursa bağımsız ve tarafsız olma kurallarını güvence altına almaya yöneliktir. Muhasebe mesleği dışındaki mesleklerde bağlılık ya da bağımlı olmak bir sorun teşkil etmez, zira sorumluluk sadece maddi yükümlülüğü üstlenenlere karşıdır. Oysa ki, bir muhasebe meslek mensubu çıkar gruplarından bir tanesine bağımlı hale geldiğinde mesleğinin gereklerini yerine getiremiyor demektir (Özel, 2000 : 12).

Bu konular dört ana başlıkta toplanabilir (Özocak ve Baş, 2001: 198);

- Meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkileri,
- Meslek mensuplarının müşterileriyle ilişkileri,
- Meslek mensuplarının meslek kuruluşlarıyla ilişkileri,
- Meslek mensuplarının toplum ve kamu idaresiyle olan ilişkileri.

Bu başlıklara giren konular, dağınık bir şekilde çeşitli yasalarda yer almıştır.

Bunlar; 3568 sayılı Meslek Yasası ve Yönetmelikleri, Meslek Kararları, Vergi Yasaları, Türk Ticaret Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Tebliğleri diğer mevzuat.

Tüm bunların yanı sıra muhasebe mesleği mensuplarından vergi denetim görevleri bulunan Yemin Mali Müşavirlere özel yazılı olarak bulunan etik değerler bulunmaktadır. Bunlar;

**"Meslek Kanunu Madde 12:** Yeminli mali müşavirler yaptıkları denetimin doğruluğundan sorumludurlar.

**Meslek Kanunu Madde 3:** Yeminli mali müşavirlerin ünvanlarının ya da bu ünvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer her tür ünvan, ibare ve rumuzları kullanmaları yasaktır.

**Meslek Kanunu Madde 13:** Meslek mensupları, kişisel veya ortak bir alanda meslek yapmaları yasaklananları çalıştırmayacakları gibi bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar.

Meslek Kanunu Madde 43: Meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler.

Meslek Kanunu Madde 44: Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.

Meslek Kanunu Madde 45: Yeminli mali müşavirler gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerinde hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.

Meslek Kanunu Madde 46: Tarifedeki ücretin altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezasını gerektirir.

Meslek Kanunu Madde 48: Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlara görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında disiplin cezası verilir."

Bunlara ilaveten Sermaye Piyasası Kanunu'nda da yeminli mali müşavirler için bazı etik kurallar düzenlenmiştir;

"SPK Madde 1: Sermaye Piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

SPK Madde 5: İncelemeler sonucunda açıklamaların yeterli olmadığı ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtmayarak halkın istismarına yol açacağı sonucuna varılırsa, gerekçe gösterilerek, başvuru konusu sermaye piyasası aracının kurul kaydına alınmasından imtina edilebilir.

SPK Madde 11: Denetçiler, bu durumu öğrendikleri tarihte ihracatçıyı yönetim organına bildirmekle yükümlüdürler.

SPK Madde 16: Bağımsız denetim kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumludurlar.

SPK Madde 25: Kanuna göre görevlendirilen denetim elemanları çalışmaları ve denetlemeleri sırasında ilgililere ve üçüncü kişilere ait öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve kendi yararlarına kullanamazlar."

3568 sayılı muhasebe meslek kanununda meslek mensubunun çalışma usul ve esaslarına ait ikinci bölümünde meslek ahlakı ile ilgili kavramlara yer verilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu'nun 1 ve 16 no' lu tebliğlerinde meslek ahlakı ile ilgili konulara yer verilmiştir.

Özetle SPK' da ve 3568 sayılı muhasebe meslek kanununda yer alan ilgili kavramlar aşağıda belirtilmiştir.

**3568 sayılı Muhs. Meslek Kanunu:**

Mesleki Ünvan ve Yeterlilik  
Mesleki Eğitim ve Bilgi  
Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık  
Sır Saklama  
Sorumluluk  
Sosyal Sorumluluk  
İşletme Sahip ve Yöneticilerine Karşı Sorumluluk  
Meslektaşlara Karşı Sorumluluk  
Bağımsızlık  
Haksız Rekabet

**2499 sayılı SPK ve Tebliğler:**

Mesleki Yeterlilik İlkesi  
Mesleki Yeterliliğin Sağlanması ve Geliştirilmesi  
Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması  
Mesleki Deneyim  
Bağımsızlık  
Mesleki Özen ve Titizlik İlkesi  
Sır Saklama  
Reklam Yasağı  
Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet  
Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı  
Görev Kabulünde Sorumluluk  
Mesleki Ünvan Kullanımı

**412 - Muhasebe Meslek Mensubunun Genel Ahlak İlkeleri**

Toplam altı başlık altında birleştirilen genel ahlak ilkeleri, uygulamada bir zorunluluk getirmeyen, ancak bir meslek mensubunda olması gerektiği düşünülen ideal standartlardır. Bunlardan ilk beş maddesi tüm muhasebe mesleği mensupları için geçerli iken sonuncusu sadece denetim alanında faaliyet gösterenler içindir.

**Sorumluluklar:** Müşterilere, işverenlere ve kamuya karşı olan sorumluluklar vurgulanmaktadır.

**Kamu Çıkarı:** Kamu çıkarına uygun ve bir uzman gibi hareket etmenin önemi vurgulanmaktadır.

**Dürüstlük:** Toplumun güvenini kazanmak için dürüstlüğü önemi vurgulanmaktadır.

**Tarafsızlık ve Bağımsızlık:** Her türlü çıkar çatışmasından ve özellikle denetim görevi yerine getirilirken gerçekte ve görünürde bağımsız kalmanın önemi vurgulanmaktadır.

**Mesleki Özen Gösterme:** Teknik ve ahlaki standartlara bağlı kalmanın ve yetersiz kalınan durumlarda yardım almanın önemi vurgulanmaktadır.

**Hizmetin Kapsamı ve Niteliği:** Denetim ve tasdik hizmeti dışında verilecek olan hizmetin niteliğinin meslek ahlakına uygun olmasının önemi vurgulanmıştır (Güneş, 1997 : 58-59).

### 413- Meslek Mensubunun Ahlaki Davranış Kuralları

Muhasebe meslek mensupları tarafından zorunlu olarak uygulanmaları icap eden ahlaki davranış kuralları asgari standartları oluştururlar. Bu davranış kuralları uygulanırken ayrıntıya girilmektedir, bu nedenle meslek kuruluşları yorumlamalar düzenleyerek meslek ahlakı kapsamına ilaveler yapmaktadırlar. Bu kuralların uygulanması zorunlu olmasına karşın, aksi davranışlarda bulunan meslek üyelerine bu hareketlerinin sebeplerini açıklama ve böylece kendilerini aklama olanağı tanınmaktadır. Bu savunma alındıktan sonra suçlu bulunanlara ise ilgili disiplin cezaları uygulanmaktadır (Güneş, 1997 : 60).

## 5- MUHASEBE MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİ

Tarih boyunca muhasebe mesleği, tüm kültürlerde önemli rol oynayan bir meslek olarak görülmüştür. Günümüzde pazar ekonomilerine ilerleyen dünyada , uluslararası yatırımlar ve faaliyetler arttıkça, meslek mensuplarının da daha geniş tabanlı global bir bakış açısına sahip olmaları gerekmektedir (Tükenmez, Kutay, 1998 : 442).

Muhasebe mesleğinin globalleşmesi konusunda önemli gelişmelerin yaşandığı bir dönemde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) 1996 yılında 9 numaralı uluslararası eğitim tüzüğünü (Meslek Öncesi Eğitim: Profesyonel Muhasebeciler için Yetkinlik ve Deneyim Gereklilerinin Değerlendirilmesi) yayınlamıştır. (IFAC-IEG-9: International Education Guideline-9: Prequalification Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountants, Revised October 1996, <http://www.ifac.org.com>.)

Tüzüğe göre; "Muhasebe eğitimi ve deneyiminin amacı, yaşamları boyunca içinde çalıştıkları mesleğe ve topluma pozitif katkı yapabilmeye yeteneğine sahip, yetkin meslek mensupları üretmek olmalıdır. Giderek artan

değişimler karşısında mesleki yetkinliğin sürdürülebilmesi, muhasebecilerin öğrenmeyi öğrenme tutumu geliştirip idame ettirmelerini zorunlu kılmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının eğitimi ve deneyimi; onların öğrenmeye devam etmelerini ve profesyonel yaşamları boyunca değişimlere adapte olmalarını sağlayacak bilgi ve beceriler ve mesleki değerler temelini oluşturmak zorundadır" (Kaya, 1999 : .94-95).

Söz konusu bilgi, beceri ve mesleki değerler aşağıda belirtilmiştir.

### **Bilgi:**

- Genel Bilgi,
- Örgüt ve İşletme Bilgisi,
- Enformasyon Teknolojisi Bilgisi,
- Muhasebe ve Muhasebeyle İlgili Bilgi.

### **Beceriler:**

- Entellektüel Beceriler,
- Kişilerarası Beceriler,
- İletişim Becerileri.

### **Mesleki Değerler:**

- Dürüst, tarafsız ve bağımsız olma taahhüdü,
- Mesleki etik standartlar bilgisi,
- Kamu yararının gözetme ve sosyal sorumluluklara duyarlık,
- Yaşam boyu öğrenme taahhüdü.

Muhasebe eğitiminin global düzeyde yapılması; bilgiye en kısa sürede ulaşabilen, ulaştığı bilgiyi üretime yansıtabilen ve değişimin gerçekleşmesinde kullanabilen, değişen dünya koşullarına her an uyum sağlayabilen, bilinmeyi bulup onu dünya insanların ihtiyaçlarına sunabilen, riske girebilen, karar verdiğinde kararına sahip çıkabilen, sorun değil çözüm üreten, soru sormaktan, cevap vermekten, düşüncelerini söylemekten çekinmeyen, dinleme becerisi gelişmiş insan gücünün yetiştirilmesine bağlıdır (Acar, Usul, 1999 : 108).

Meslekte uzmanlaşma ve eğitim gerekmektedir. Dünyada muhasebe denetiminde belli yetki belgeleri bulunmaktadır. ACCA, CA,CPA,CIMA vb gibi. Bu yetki belgelerini almak hiç kolay değildir. Bu yetki belgelerini almak için çok yoğun bir eğitim programı ve dönemi vardır. Bu eğitimler dene-

tim, vergi ve muhasebe konularının dışında bilgi işlem sistemleri, yönetim muhasebesi, şirket alım satımları, gelişmiş finansal enstrümanlar gibi global gündemde olan çağdaş konuları da içermektedir. Bu eğitimler sonucunda sınavı geçen adaylar, imza yetkisine sahip olana kadar en az iki yıl mesleklerini stajyer olarak ifa etmek zorundadırlar. Daha sonra imza yetkisine sahip olurlar (Bonofiyel, 1999: 159-163).

3568 sayılı muhasebe meslek kanunu ile yeni bir döneme giren muhasebe mesleğinin, kurumsallaşması süreci bir ölçüde muhasebe eğitimi ni de etkilemektedir. Mesleğin yasal statüye kavuşmasından sonra dünya uygulamalarına paralel olarak, meslek ünvanı verme yetkisinin yasayla muhasebecilik mesleğinin üst örgütü olan TÜRMOB'a (Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) verilmesi; meslek mensupları ile eğitim kurumlarının etkileşimini artırmıştır. Mesleki yeterlilik sınavları, bu etkileşimin yoğunluk kazandığı bir süreci başlatmıştır (Bayazıtlı, Sayılğan, 1997 : 35).

Muhasebe standartları işletmeler ve ülke ekonomisi için son derece önemlidir. Bu nedenle standartların benimsenerek doğru biçimde uygulanması gerekmektedir. Standartların doğru bir biçimde uygulanabilmesi içinde muhasebe meslek mensuplarının mesleklerini sürdürme aşamasında ve üniversitelerin İktisadi ve İdari Bilimler, İşletme ve İktisat Fakültelerinin lisans ve lisans üstü eğitim programlarında yer alan öğrencilere muhasebe standartlarına ilişkin etkin bir eğitimin verilmesi gerekmektedir.

Türkiye Muhasebe Standartları, muhasebe tekniği ve mesleğinin gelişmesinde büyük katkıda bulunur ve muhasebe mesleğinde ortaya çıkabilecek sorunların çözümünde büyük öneme sahiptir. Böylelikle muhasebe standartlarına ilişkin verilen eğitim muhasebe uygulamalarının iyileşmesini sağlayacaktır (Yükçü, Baklacı, Evrim, 1997 : 20).

Muhasebe mesleği etik-ahlak- kuralları üniversitelerin eğitim programlarında yer almalıdır. Bu kuralların öğretilebileceği en uygun öğretim yöntemi saptanmalıdır. Halen faaliyette bulunan meslek mensuplarına da kurs ve seminerlerle etik-ahlak- kuralları öğretilmelidir (Yıldız, 2002 : 79).

## 6- SONUÇ ve ÖNERİLER

Globalleşme sürecinde ülkelerin ulusal düzeyde hazırladıkları muhasebe ile ilgili Mesleki Etik Kuralları bulunmakta ve belirlenen kural- ların Uluslararası Etik Kurallarıyla uyumlu olduğu tartışmasıdır.

Ülkemizde de SPK' nın ve TÜRMOB' un belirlediği ve yayınladığı mesleki etik-ahlak- kuralları mevcut olup muhasebe meslek mensuplarının uyması gerekmektedir.

Ülkemizde mevcut bulunan meslek etiği kuralları Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmış Etik Kuralları ile uyumludur. Çünkü, yayınlanan ve uygulanan kuralların tamamı ortak ilkeler etrafında toplanmıştır. Bu ilkeler; Yeterlilik, Güvenilirlik, Tarafsızlık, Bağımsız Karar Alabilmek ve Kendi Kendilerini Denetleme'dir.

Meslek gruplarına ait etik kuralları ilgili meslek birlikleri tarafından düzenlenmektedir. Ülkemizde de TÜRMOB tarafından düzenlenmiş yönetmeliklerde, mecburi meslek kararlarında, Meslek Kanunu'nda, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ'lerinde vb. mevzuatta muhasebe mesleği ve meslek mensuplarına yönelik etik kurallar bulunmaktadır. Belirtilen yasa ve yönetmeliklerde, çeşitli ve dağınık olarak yer alan muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemelerin birleştirilerek muhasebe mesleği için bir meslek etik-ahlak-kanununun hazırlanması mesleğin gelişimi ve toplum karşısında itibarının yükselmesi, meslek mensuplarının motivasyonu ve meslek mensubu adaylarının kazanılması yönünden faydalı olacaktır.

Ülkemizde muhasebe standartlarının tespiti ve uygulanmasındaki çeşitlilik tartışmasız olup işletmelerin günümüzde ihtiyaç duydukları UMS' na uygun raporlamaları , mali verilerin analiz ve yorumu mevcut çeşitlilik nedeniyle güçleşmekte ve ortak bir dille yorum yapabilme zorlaşmaktadır. Bu durum işletmelere ve meslek mensuplarına iş yükü getirmektedir.

Hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları' nın zorunlu olarak uygulanması gerekmektedir. Türkiye Muhasebe Standartları' nın uygulanması için TÜRMOB'a ve meslek mensuplarına önemli görevler düşmektedir.

Mesleki eğitim batı ülkelerinde önemli ve zor bir süreç olduğundan, muhasebe mesleği çok itibarlıdır, muhasebe denetimine ise layık olduğu önem verilmektedir. Kanımca, Ülkemiz'de muhasebe mesleğinin yeterince itibar görmemesinin temel nedenlerinden biri de mesleki eğitimin yetersizliğidir. Meslek üst örgütü olan TÜRMOB' un ve yerel meslek odalarının yoğun çabalarına ihtiyaç vardır. Bu konuda yapılması gerekenler öneri olarak aşağıda belirtilmiştir:

- Meslek örgütü tarafından genel eğitim seferberliği başlatılmalıdır. Meslek mensupları, mesleki teknik bilgiyle donatılmalıdır. Bu eğitim sadece muhasebe konularıyla sınırlı kalmamalıdır.

- Stajyerlerin ve meslek mensubu adaylarının mesleki giriş sınavlarında istenilen yeterliliğe ulaşmalarını sağlamak için üniversitelerle işbirliği yapılarak eğitim faaliyetleri etkinleştirilmelidir.
- Stajyerler eğitime tabi tutulmalıdır. Periyodik olarak sürdürülen sınavlara hazırlık kursları düzenlenmelidir.
- Talepler doğrultusunda sınav sayısı ve süresi fazlalaştırılmalıdır. Önemli olan meslek mensubunun mesleği ifa edecek gerekli ve güncel donanımına sahip olmasıdır.
- Meslek mensupları düzenli olarak periyodik (2 yılda bir kez vb) meslek içi eğitime tabi tutulmalıdır.
- Meslek etik kurallarının uygulanmasının sağlanması gerekmektedir. Müeyyideler uygulanmalıdır.
- Eğitim çalışmaları yoluyla mesleki etik kuralları meslek mensuplarına öğretilmeli ve benimsetilmelidir.

## KAYNAKLAR

- ACAR, Durmuş, USUL, Hayrettin . (1999) , "Küresel Eğilimler Işığında Fakültelerde ve Meslek Yüksek okullarında Verilen Muhasebe Eğitiminin Yeniden Yapılması", Türkiye' de Muhasebe Eğitimi ile Uygulama Arasındaki Sorunlar konulu XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu' nda sunulan Bildiri, Kocaeli Üniversitesi İİBF, Fethiye, 12-16 Mayıs .
- AKAY, Hüseyin. (2002), "**Muhasebe Mesleğinde Etik**", M.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Öneri Dergisi, Sayı: 17, İstanbul, Ocak.
- AKBULUT, Yıldız. (1999), "**Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma**", MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı : 1.
- ARIKAN, Yahya. (2001), "**Meslek Hukuku Uygulamaları**", İSMMM Yayını, No: 33, İstanbul.
- AYDIN, İnayet Pehlivan. (2001), "**Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik**", 2. Baskı, Pegem Yayınevi, Ankara.
- BAŞARAN, Cansen. ( 2001), "**Evrensel Muhasebe Standartlarına Doğru .....**", Mali Çözüm Dergisi, İstanbul SMMM Odası Yayını, No: 57.

- BAYAZITLI, Ercan, SAYILGAN, Güven. (1997), "**Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleki Yeterlilik Sınavları Üzerine Bir İnceleme**", 21. Yüzyıla Girerken Türkiye'de Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi konulu XVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, Anadolu Üniversitesi, Antalya, 1-5 Ekim.
- BONOFİYEL, Ketİ. (1999), "**Küreselleşmede Muhasebe Mesleğindeki Gelişmelere Türkiye'nin Katkıları ve Uyumu**", İSMMMO tarafından düzenlenen 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler konulu Sempozyum da sunulan Bildiri, Antalya, 5-9 Mayıs .
- BOZKURT, Nejat. (2000), "**Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan "Adli Muhasebecilik" "**, Yaklaşım Dergisi, Sayı 94.
- DEMİRKAN, Şefika. (2001), "**Muhasebe Eğitim Yöntemleri**", Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar konulu XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, Antalya, 23-27 Mayıs.
- DEMİROĞLU, Mehmet. (1999), "**Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirin Mali Sorumlulukları**", Vergi Dünyası Dergisi , Sayı : 211.
- ERGUN, Ülkü. (1999), "**Muhasebe Mesleğinde Toplam Kalite Yönetiminin Gerekliliği**", MÖDAV- Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 2.
- GÜNEŞ, İsmail H. (1997), "**Muhasebede Meslek Ahlakı**", Yaklaşım Dergisi, No: 59.
- GÜREDİN, Ersin. (1997), "**Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler**", III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, İSMMMO Yayın No: 20, Alanya, 30 Nisan-04 Mayıs.
- IFAC-IEG-9 (1996), International Education Guideline-9, "**Prequalification Education, Assessment of Professional Competence and Experience Requirements of Professional Accountants**", Revised October, [http:// www.ifac.org.com](http://www.ifac.org.com).
- KARAPINAR, Aydın. (2000), "**Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması**", MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı 2.
- KAYA, İdil. (1999), "**Muhasebe Eğitiminde Yeniden Yapılanma: ABD'de Yaşanan Değişim Çağı ve değişimin Uluslararası Boyutu**", Türkiye' de Muhasebe Eğitimi ile Uygulama Arasındaki Sorunlar konulu XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, Kocaeli Üniversitesi İİBF, Fethiye, 12-16 Mayıs.
- LALİK, Ömer. (1998), "**Sermaye Piyasasının Başarısı için Kaliteli Muhasebe Standartları**", Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, İzmir SMMM Odası, İzmir, 4-8 Kasım .
- MARŞAP, Beyhan. (1996), "**Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri**", Yaklaşım Dergisi, Sayı 37.
- ÖKSÜZ, Fuat. (1999), "**Küreselleşme Çabaları Doğrultusunda Batı Ülkelerinin Muhasebe Sistemindeki Gelişmeler**", İSMMMO tarafından düzenlenen 21. Yüzyıla Girerken Muhasebe Denetimi Mesleği ve Teknolojik Gelişmeler konulu Sempozyum da sunulan Bildiri, Antalya, 5-9 Mayıs.

- ÖZEL, Salih. (2000), "**Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-1**", Yaklaşım Dergisi, Sayı : 91-92.
- ÖZOCAK, Hulusi, BAŞ, Melih. (2001), "**Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık**", Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını, Sayı 56.
- PEKDEMİR, Recep. (1999), "**Türkiye' de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı**", MUFAD- Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı : 4.
- SAĞLAM, Necdet. (2001), "**Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**", Anadolu Üniversitesi İİBF Yayını, No: 1282/170 , Eskişehir.
- SELİMOĞLU-Kardeş, Seval. (2001), "**Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü**", A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi tarafından düzenlenen Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar konulu XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu' nda sunulan Bildiri, Antalya.
- SÖZBİLİR, Naciye, YENİGÜN, Tekin. (2001), "**Muhasebe Mesleğinde Etik**", A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi tarafından düzenlenen Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar konulu XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu' nda sunulan Bildiri, Tekirova / Antalya.
- TETİK, Nilüfer. (1997), "**Türkiye Muhasebe Standartlarının Turizm İşletmelerinde Uygulanması**", 21. Yüzyıla Girerken Türkiye'de Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi konulu XVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, Anadolu Üniversitesi, Antalya, 01-05 Ekim .
- TÜKENMEZ, Mine, KUTAY, Nilgün. (1998), "**Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi**", Manisa Celal Bayar Üniversitesi İİBF, Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 4.
- UYYSAL, Özgür Özmen. (2002), "**Muhasebe Eğitiminde Etik: Araçsal Etik mi?**", TÜRMOB - Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı :7.
- YEŞİLOĞLU, Haluk. (1997), "**Standartlaşan Muhasebe Uygulamalarının İşletmelerde Sağladığı Yararlar ve Getirdiği Güçlükler**", İSMMMO tarafından düzenlenen Türkiye III. Muhasebe Denetimi Sempozyumu' nda sunulan Bildiri, Antalya.
- YILDIZ, Fehmi. (2002), "**Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı**", Der Yayınları, No: 338, İstanbul.
- YÜKÇÜ, Süleyman, BAKLACI, Hasan, EVRİM, Pınar. (1997), "**Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**", 21. Yüzyıla Girerken Türkiye'de Muhasebe Eğitimi ve Muhasebe Uygulamalarının Değerlendirilmesi konulu XVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nda sunulan Bildiri, Anadolu Üniversitesi, Antalya, 1-5 Ekim.