

# MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK VE ETİKLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

## ETHICS IN THE ACCOUNTING PROFESSION AND STUDIES ON ETHICS

Abdulkadir BİLEN<sup>1</sup>  
Yunus YILMAZ<sup>2</sup>

### ÖZ

Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının öneminin bilincinde olunması çok önemlidir. Muhasebe mesleğinin etkin şekilde yürütülmesinde yasal düzenlemeler tek başına yeterli değildir. Bu bağlamda meslek mensuplarının etik kurallarını içselleştirmesi, muhasebe etik çerçevesinde mesleğin yeniden tanımlanması ve kuralların geliştirilmesi gerekir. Bilindiği gibi son yıllarda bütün dünyada yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Bu noktadan hareketle bu çalışmada muhasebe mesleğinde etik çalışmaları na yönelik yapılan düzenlemeler incelenmiştir.

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

### ABSTRACT

The quality of the services provided in the accounting profession, the profession of financial data is accurate and reliable members of impartiality, confidentiality, honesty, integrity and accountability to comply with the rules of professional ethics depends. Therefore, in the conduct of professional codes of ethics of profession is very important to be aware of the importance. Of the accounting profession in carrying out effective legislation alone is not enough. In this context establishes to embody the ethics of profession, the accounting profession's ethical framework and identification of new rules need to be developed. As is known all over the world in recent years, the negative developments in all areas of society as well as ethical and confidence in the accounting profession has brought the debate. From this point, the study of ethics in the accounting profession in the arrangements made for the work were examined.

**Key Words:** Ethics, Ethical Behavior, Profession Ethics, the Ethics of Accounting Profession.

---

<sup>1</sup> Dicle Üniversitesi. İİBF. Doç.Dr. e-mail: abilen@dicle.edu.tr

<sup>2</sup> Dicle Üniversitesi. İİBF. Öğr.Gör. e-mail: yunus.yilmaz@dicle.edu.tr

## 1. ETİK KAVRAMI

Etik sözcüğü, Yunancada gelenek görenek anlamına gelen “Ethos” sözcüğünden gelmektedir. Genel olarak etik, doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden ve yararlıyı zararlıdan ayıran uyulması gereken ilke ve kurallardır. Etik “insan eylemlerini ahlaki bakımından değerli veya değersiz kılan”ın ne olduğunu araştıran felsefi bir disiplin olarak kabul edilmiştir (Gözener, 2008:4). Kısa bir ifade ile etik, doğruyu yanlıştan ayırtetme yeteneği ve doğru olanı yapma sorumluluğu anlamına gelmektedir.

Bireyler ya da gruplar görevlerini yerine getirirken, çeşitli nedenlerle sık sık ikilemlerle karşılaşır. Bu açıdan etik, ikilem ve açmazlarda bireyin ya da grubun davranışlarında neyin doğru neyin yanlış olduğunu gösteren moral, ilke ve değerlerin bütünüdür.

“Bir insanı ahlaki değerlerden yoksun olarak eğitmek, toplum için tehdit yetiştirmektir” bu yargı bir asır önce Theodore Roosevelt tarafından ifade edilmiştir(M. Low ve Diğ, 2008: 223).

Toplum tarafından uyulması zorunlu olan kuralların yasalara bağlanması gerekir. Ancak etik değerlere ilişkin kuralların yasalara bağlanması oldukça zordur. Çünkü aldatma, çalma ve dolandırma gibi kurallar yasaya bağlanabilirken nitelikleri itibariyle doğruluk, fazilet ve fedakârlık gibi değerlerin yasalara bağlanması neredeyse imkânsızdır.

## 2. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Muhasebede etik, ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüğüünün simgesidir. Diğer bir ifadeyle muhasebede etik, kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarını da dikkate alarak güvenilir bilgilerin sunulması için uyulması gereken kurallar bütünü şeklinde ifade edilebilir (Daştan, 2009:285) . Muhasebe mesleği sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi gerekir.

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe mesleğinde, kamusal sorumlulukların tam olarak yerine getirilmesinde mesleki bilgi ve tecrübe yeterli değildir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi; bilgi, deneyim ve mesleki etik kurallarına uyuma bağlıdır. Diğer bir ifade ile finansal verilerin doğru ve güvenilir olup olmaması meslek

mensuplarının etik kurallarından sapmamalarına bağlıdır. Yapılan bir araştırmada meslek mensuplarının etikten saptmaya zorlayan en önemli baskı grubu mükellefler olduğu saptanmıştır.

Muhasebe meslek mensupları, muhasebe eğitimi ile birlikte etik eğitimini de alması gerekir. Muhasebe mensuplarının etik davranışları üzerine pek çok çalışma yapılmıştır. Ancak yapılan çalışmaların sonuçlarının eğitim programlarına yeterince yansımadağını göstermektedir.

Son yıllarda yaşanan olumsuz gelişmeler toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Herhangi bir mesleğin ifasında meslek elemanları mesleki etiğe ne kadar bağlı kalırlarsa o mesleğe olan güven ve saygınlık o kadar artacaktır. Muhasebe bir bilgi sistemidir. Sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması olumlu kararların alınmasına yardımcı olacak bu da kaynakların verimli ve adil kullanımını sağlayacaktır. Meslek mensubu, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumlulukları olan kişidir. Edindiği bilgi ve deneyimini, bunu talep edenlere muhasebe mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar ve açıklamalar çerçevesinde sunmalıdır. Meslek mensubu bu görevi yerine getirirken zaman zaman ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir. Bu problemleri gidermede mesleğin gerektirdiği meslek etiği önemli bir rol oynar.

Mükellefle vergi idaresi arasında köprü vazifesi gören muhasebe meslek mensupları vergi gelirlerinin toplanması, mesleki bilgi ve tecrübenin işletme yönetimlerine sunulması ve kayıt dışının önlenmesi gibi konularda çok önemli bir role sahiptirler. Muhasebecilerin topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklere oranla daha fazladır.

Muhasebe meslek mensuplarının davranışlarını şekillendiren temel faktörler yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve etik kurallarıdır. Muhasebe meslek mensupları mesleği icra ederken genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve temel kavramları çerçevesinde yürütür. Temel kavramlardan biri olan “*sosyal sorumluluk kavramı*” diğer kavramlar içinde etik ile bire bir ilişkili bir kavram olup, etik kurallarına uyumu zorunlu kılmaktadır.

Dünyadaki en eski meslek mensuplarından biri olan muhasebe meslek mensupları, kamusal hizmeti yerine getirirken olaylara hem mükellef hem de hazine açısından bakarlar. Bu nedenle meslek mensubu mükellefin yanında devlete, topluma ve meslek kuruluşlarına karşı hem sorumluluk taşır hem de bunlarla sorunları vardır.

Yapılan araştırmalar muhasebe meslek mensuplarının tamamına yakını etik konusunu önemsemekte ve bu konuda eğitimin gerekliliğine inanmaktadırlar. Araştırmaya göre muhasebe meslek mensuplarını etik dışı davranışlara yönelten birinci derecede önemli baskı grubunun mükellefler olduğu tespit edilmiştir (Yıldız, 2010 :177).

Muhasebe mesleğinde neden etik olmalı? (<http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/4558>).

- Muhasebe meslek mensupları açısından etik, moral ilkeler sisteminin çalıştırılması, müşteriler, toplum ve diğer muhasebe meslek mensupları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesi için,
- Muhasebe mesleğinin öneminin toplumun refahı açısından diğer mesleklerin taşıdığı önemden daha çok olduğu için,
- Doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarında dürüst olmak ve tutarlı-doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemek için,
- Değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemleri çözmek için,
- Mesleki etik kuralları geçerliliği ayrıca toplumun mesleğe ve onun faaliyetlerine karşı güveninin ve saygınlığının artması için,
- Mesleği toplumun gözünde küçük düşmeye karşı korumak ve yüceltmek için gereklidir.

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili daha fazla bilgiye duyulan ihtiyaç muhasebe mesleğinin önemini gün geçtikçe artırmaktadır. Muhasebeden alınan bilgilerin doğru, tarafsız ve güvenilir olarak hazırlanması hem işletmeler hem de devlet açısından son derece önemlidir. Muhasebe, finansal raporlama ve denetim, işletmelerin ve doğal olarak ülke ekonomilerinin gelişiminde önemli fonksiyonlar üstlenmektedir. Sağlıklı ve güvenilir finansal raporlama, sağlıklı bir ekonominin temel taşlarından biridir.

Muhasebe mesleği, bu mesleğe gönül verenler tarafından mesleğın doğasından kaynaklanan pek çok soruna rağmen özveriyle sürdürölmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının meslektaşlar arasındaki yoğun rekabet, ücret yetersizliği, tahsilat, mevzuatın sürekli değişmesi, kalifiye eleman bulamama, korsan muhasebecilik ve iş yoğunluğu gibi onlarca sorunu bulunmaktadır.

### 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

Muhasebe meslek etiği, muhasebecilerin iş dünyasındaki ilişkilerini düzenleyen ilke ve kuralların bütünüdür. Muhasebe etik kurallarla ilgili ulusal ve uluslararası birçok düzenleme yapılmıştır. Muhasebe etiği ile ilgili ilk çalışma 1966 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından başlatılmıştır. 1998 yılında ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) “Muhasebe Mesleği için Meslek Yasası”nı çıkarmıştır. Türkiye de ise etik ile ilgili düzenlemeler, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Küreselleşmenin getirdiği hızlı değişim tüm dünya ülkeleri gibi ülkemizin de sosyal, ekonomik ve hukuksal yapıyı derinden etkilemiştir. Bu suretçe küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları muhasebe ve denetim mesleğinde etik düzenlemelerini zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda Avrupa Birliği bünyesinde hukuki düzenleme ve yasal uyumlaştırmada özellikle muhasebe ve denetim en öncelikli gündem konuları olarak göze çarpmaktadır (Aksoy, 2005:17). Küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları finansal bilgilere ve bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsmıştır. Kaybedilen güvenini tekrar sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de 11 ana başlıktan oluşan SOX Yasası çıkarılmıştır (U:S:SEC, The Sarbanes-Oxley Act of 2002). SOX Yasası, ABD’de muhasebe ve denetim anlamında dünyadaki en önemli yasalardan birsidir. SOX Yasası uygulamada etkisini hemen göstermiş muhasebe ve denetimde etik çalışmaları dahil tüm yasal düzenlemelerde dikkate alınan küresel bir dönüm noktası haline gelmiştir (Aksoy, 2006:10).

ABD’de Aralık 2001’de enerji piyasasının en büyük şirketi olan Enron ile başlayan ve dünyadaki diğer gelişmiş ülkelerdeki şirketlerle devam eden küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları muhasebe mesleğinde etik konusunun değer kazanmasına yol açmıştır. Etik olmayan muhasebe uygulamalarının önlenmesine yönelik olarak uluslararası kuruluşlar tarafından bir takım önlemlerin alınması yoluna gidildiği görülmektedir. Bu konuda ABD’de Sarbanes-Oxley kanunu başta olmak üzere birçok yasal düzenleme yürürlüğe konulmuştur.

### 3.1. Uluslararası Alandaki Düzenlemeler

Muhasebe meslek birliklerinin yayınlarında yoğun bir şekilde etik kavramı üzerinde durulmaktadır. Başta ABD olmak üzere uluslararası alanda muhasebe mesleğinde etikle ilgili çalışmalar üç başlık altında toplanabilir.

- Şirketlere etik memurlarının atanması,
- Etik konusunda muhasebe meslek birliklerinin yayınları,
- Şirket yıllık genel kurullarında gündeme etiğin dahil edilmesi.

#### 3.1.1. Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerika’da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur.

Mesleki Davranış Yasası’nda 6 prensip ve 11 tane de kural vardır. Bunlar:

**Sorumluluk:** Meslek mensupları mesleklerini icra ederken mesleki duyarlılık ve moral değerleri göz önünde bulundurmalıdırlar.

**Kamu Yararı:** Üyeler kamu yararına hizmet etmek zorundadırlar ve kamu güvenini sarsacak davranış içinde bulunamazlar.

**Dürüstlük:** Kamu yararını sağlamaya yönelik olarak meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir şekilde yerine getirmek zorundadırlar.

**Tarafsız ve Bağımsız Olma:** Meslek mensubu müşterilerine hizmet sunarken tarafsız olmalı ve hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde olmamalıdır.

**Özenli Çalışma:** Meslek mensubu görevini özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartlarını incelemeli, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalıdır. Ayrıca mesleki sorumluluklarını disiplinli ve düzenli bir çalışma içerisinde yerine getirmelidir.

**Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği:** Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Mesleki Davranış Yasası'nın prensipler bölümünde açıklanmıştır. Bu nedenle meslek mensubu sunulan hizmetin kapsamı ve niteliğini belirlemek için bunları incelemek durumundadır.

**Bağımsızlık:** Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı bulunduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içerisinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığına bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya muhasebeci denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.

**Dürüst ve Tarafsız Olma:** Meslek mensubu işleri yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır.

**Genel Standartlar:** Tüm üyelerin uyması gereken 4 tane genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı ve yeterli ve geçerli veri standardıdır.

**Standartlara Uyuma:** Üyeler mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadır.

**Muhasebe Prensipleri:** Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm üyeler için geçerlidir.

**Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği:** Muhasebeci edindiği bilgileri müşterinin izni olmadan açıklayamaz. Mahkeme çağrısı olması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

**Şarta Bağlı Ücret:** Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik olarak ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.

**Uygunsuz Davranışlar:** Uygunsuz davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;

**Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri:** Meslek mensubu yanlış ve aldatıcı reklam ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş yapmak kesinlikle yasaktır.

**Komisyon ve Danışma Ücretleri:** Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için veya başka bir meslektaşına tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

**Mesleği İcra Biçimi ve İsim:** Bu kurala göre meslek mensubu mesleğini icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

### 3.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından “*Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları*” yayımlanmıştır. 18 bölümden oluşan bu kuralların 7 bölümü bütün muhasebecilere, 7 bölümü serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere, 4 bölümü de bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanabilir.

*Bütün muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;*

- Doğruluk ve tarafsızlık,
- Ahlak çatışmalarının çözümlenmesi,
- Mesleki yeterlilik,
- Gizlilik,
- Vergi uygulaması,
- Sınır ötesi faaliyetler, yani bölgesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği,
- Tanıtım.

*Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere uygulanabilecek ahlak kuralları şunlardır;*

- Bağımsızlık,
- Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,
- Ücretler ve komisyonlar,
- Serbest muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar,
- Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,

- Kamu yararına uygulamalar,
- Reklam ve teşvik.

*Bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise şunlardır;*

- Sadakat çatışması,
- Meslektaşlara destek,
- Mesleki yeterlilik ve bilginin sunuluşu.

### **3.1.3. İç Denetçiler Enstitüsü Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

İç Denetçiler Enstitüsü (The Institute of Internal Auditors) iç denetim hizmetinin gelişmesi için çeşitli standartları uygulamaya koymuştur. Bu standartlar; bağımsızlık, mesleki yeterlilik, denetim faaliyetinin kapsamı, denetimin gerçekleştirilmesi ve iç denetim departmanı yönetimidir. Bu standartların tamamı Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği tarafından Türkçe'ye çevrilip yayınlanmıştır.

## **4. TÜRK MUHASEBE UYGULAMALARINDA ETİK ÇALIŞMALARI**

Muhasebe meslek mensupları mesleki faaliyetleri yürütürken diğer meslek mensupları, mükellefler ve kamu kesimi ile ilişkilerini etik kurallarına bağlanması mesleki faaliyetlerin kalitesini artıracaktır. Kamu hizmeti niteliğini taşıyan muhasebe mesleğinin etik değerlere bağlı olmamaları düşünülemez. Çünkü etik değerler meslekleri meslek yapan, mesleklere kişilik kazandıran mesleği belli normlara kavuşturan değerlerdir. Bu bağlamda muhasebede oluşturulan etik değerler meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder.

### **4.1. Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Yayınlarda Etik**

1992 tarihinde Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan yayında 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'de (MSUGT) 12 temel muhasebe kavramları açıklanmıştır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı ve tam açıklama kavramı, özün önceliği kavramı MSUGT göre muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdendir (Ünsal, 2008:6).

Birinci kavram olan “sosyal sorumluluk kavramı” diğer kavramlara göre etik ile bire bir ilişkili bir kavram olup, etik kurallarına uyumu zorunlu kılmaktadır. Bu kavramı diğer tüm

kavram ve ilkelerin uygulamışlarındaki etkinliği doğrudan etkilemektedir sosyal sorumluluk kavramı meslek mensubunun üstlendiği sorumluluğu yerine getirmesini, muhasebenin kapsamını, anlamını ve amacını ifade etmektedir (Selimoğlu, 2006:444).

#### **4.2. 3568 Sayılı Meslek Kanununda Etik**

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda meslek etiği ve meslek ahlâkı olarak ayrıca düzenlenmiş bir kavram olmayıp, uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almıştır. Genel anlamda etikle ilgili mesleki düzenlemeler; bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklam yasağı, sır saklama vb. unsurları içermektedir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu;

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

Madde 2. Meslek mensubunda bulunması gereken şartlar

Madde 3. Unvanların haksız kullanılmaması

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

Madde 11 Yemin

Madde 12 Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar

Madde 13 Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve 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

#### 4.2. TÜRMOB Tarafından Çıkarılan Yönetmenliklerde Etik

TÜRMOB, 03.01.1990 tarih ve 20391 sayılı Resmi Gazete’de SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmenlik yayınlamıştır. Bu yönetmelikte etik ile ilgili bazı hükümlere yer verilmiştir. Ancak etikle ilgili özel düzenleme TÜRMOB tarafından 2001 yılında Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı olarak yayımlanmıştır. TÜRMOB bu yönetmenlikle mecburi meslek kararlarını yayımlayarak etik kurallarının oluşturmasından öncülük yapmıştır. Bu yönetmenliğin ikinci bölümünde “*Genel Mesleki Standartlar*” başlığı altında etik kurallarını belirtmiştir. Bu kurallar:

- ✓ Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi
- ✓ Dürüstlük, Güvenirlik ve Tarafsızlık
- ✓ Sır Saklama
- ✓ Mesleki Özen ve Titizlik
- ✓ Sorumluluk
- ✓ Bağımsızlık
- ✓ Haksız Rekabet

Söz konusu yönetmelik yayımlanan yönetmenlikle değiştirilmiştir. 09.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de *SM, SMMM ve YMM’lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeleri Hakkında Yönetmenlik* çıkarılmıştır. Bu yönetmenliğin birinci maddesinde yönetmenliğin amacı “tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerde uymaları gereken asgari etik ilkelerini belirlemektir” şeklinde belirtilmiştir.

Bu yönetmenlikte etik ilkeleri üç bölümde ele alınmıştır.

**Birinci bölümde** tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gerekli kavramsal çerçeve sunulmaktadır.

**İkinci bölümde** bağımsız çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir.

*Üçüncü bölümde* ise bağımlı çalışan meslek mensuplarının uyacakları etik ilkeleri içermektedir. Tablo 1’de yönetmenlikte bildirilen üç bölümdeki ilkeler verilmiştir.

**Tablo 1:** Temel Etik İlkeleri, Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeleri

Temel Etik İlkeleri	Bağımsız Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları	Bağımlı Çalışanların Uyacakları Etik Kuralları
Dürüstlük	Mesleki Atamalar	Potansiyel Çıkarlar
Tarafsızlık	Çıkar Çatışmaları	Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
Mesleki Yeterlilik	İkincil Görüşler	Teşvikler
Özen	Ücretler ve Diğer Gelirler	Finansal Çıkarlar
Gizlilik	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme
Mesleki Dayanışma	Hediyeler ve Ağırılama	
	Müşteri Varlıklarının Muhafazası	
	Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık	
	Bağımsızlık	

Muhasebe meslek mensuplarının etik eğitimi çok önemli mesleki konulardan biridir. Bu amaçla TÜRMOB tarafından Mart 2014 te “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır. Bu Tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir.

#### 4.3. Sermaye Piyasası Kanunu’nda Etik

Meslek etiği ile ilgili diğer önemli düzenlemede Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nin etik ile ilgili tebliğleridir. SPK, 1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Yetkilerini kendi sorumluluğu altında bağımsız olarak kullanan, idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici bir kamu kurumudur. Kurul’un temel görevi;

- ✓ Sermaye piyasasının güven açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını,
- ✓ Tasarruf sahiplerinin yani yatırımcıların hak ve yararlarının korunmasını sağlamaktır.

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununun da kamuoyunu aydınlatma çerçevesinde 1 nolu ve 16 nolu tebliğleri yayımlanmıştır. Bu tebliğlerde *meslek etiği* ile ilgili konular şunlardır:

- ✓ Mesleki Yeterlilik İlkesi
- ✓ Hizmet İçi Eğitim ve Refakat Çalışması
- ✓ Mesleki Deneyim
- ✓ Bağımsızlık
- ✓ Sır Saklama
- ✓ Rekabet Yasağı
- ✓ Görev Değişiminde ve Kabulünde Sorumluluk
- ✓ Unvan Kullanımı

### **5. ETİK OLMAYAN MUHASEBE UYGULAMALARININ ETKİSİ**

Muhasebe mesleğinin uygulanmasında çoğu meslek grubunda olduğu gibi ahlaki uygulamanın dışına çıkılarak meslek onuru ile bağdaşmayacak, kişisel çıkar amacı güdülen gerçekleştirilen bazı uygulamalar gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Çıkar amaçlı geliştirilen ve işletmenin mali tablolarının sonuçlarında istenilen yönde değişiklikler yapılması olarak tanımlanabilecek bu uygulamalar, etik olmayan muhasebe uygulamaları “creative accounting” olarak adlandırılmaktadır.

Son yıllarda mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olmasının yanı sıra, etik değerleri taşımayan meslek mensuplarının gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda ürettikleri bilgiler, kendilerinde var olan tecrübe ve bilginin kötü niyetli olarak kullanıldığını göstermektedir. Mesleki bilgi ve tecrübe ile işin gerektirdiği kuralları iyi bilen meslek elemanları bu kuralların uygulanmasında yer alan boşlukları ve açıkları da çok iyi bileceklerinden geliştirecekleri farklı uygulamalar sonucu üretilen muhasebe bilgileri yanıltıcı ve yanlış sonuçları içerecektir.

Etik olmayan muhasebe kavramını kısaca, finansal tablolara yapılan makyaj olarak tanımlamak mümkündür. Başka bir ifadeyle etik olmayan muhasebe, finansal tabloların işletmelerin durumunu olduğundan daha iyi gösterilmesi çabasına hizmet eden muhasebe uygulamalarıdır. Söz konusu uygulamalar, gerek muhasebe standartları, gerek Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkeleri gerekse de yasal düzenlemelerdeki esnekliklerden faydalanmak suretiyle kazançlarını olması gerekenden fazla göstererek karar alıcılara firmaların finansal

tabloları aracılığıyla yanlış bilgi sunulmasına neden olmaktadır. Böylece şirketler etik olmayan muhasebe tekniklerini kullanmak suretiyle sürekli büyüyormuş gibi bir görünüş arz etmektedirler.

Etik olmayan muhasebe uygulamalarına başvuran şirketlerde gerçekleşmemiş gelirlerin kaydedilmesi, kar ya da zarar rakamlarının şişirilmesi, aktiflerin gerçek olmayan rakamlar ile gösterilmesi, borçların gizlenmesi, özel amaçlı şirketler kurulması ve bunlara ait hesapların bilanço dışında takip edilmesi ve benzeri uygulamalar yoluyla yatırımcılar ve diğer menfaat sahiplerinin aleyhine, hakim ortak ya da ilgili çıkar gruplarına menfaat sağlanabilir.

Hileli mali tablolar, firma bilgilerinde manipülasyon yapılması sonucunda söz konusu olmaktadır. Şirketlerin finansal tablolarının sonuçlarını olduğundan farklı göstermek amacıyla başvurdukları etik olmayan muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde genel olarak dört ana neden söz konusudur:

- Fiktif kar yaratılması
- Gelirlerin ayarlanması
- Vergiden kaçınma
- Borcu saklama.

Etik olmayan muhasebe teknikleri genel olarak iki ana başlık altında açıklanmaktadır.

- Dönem Karını Azaltıcı Nitelikteki Etik olmayan Muhasebe Uygulamaları
- Dönem Karını Artırıcı Nitelikteki Etik olmayan Muhasebe Uygulamaları

## 6. SONUÇ

Muhasebe mesleği sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde yürütülmesi gerekir. *En genel anlamıyla etik* doğruyu yanlıştan, iyiyi kötüden yararlıyı zararlıdan ayırma ölçütüdür. *Meslek etiği*, bir meslek grubunu oluşturan bireylerin arasındaki ve toplum ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkler ve kuralların bütünüdür.

*Muhasebe etiği* ise muhasebe meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkilerini, mükellefle olan ilişkilerini ve devlet ile olan ilişkilerini düzenleyen ilkler ve kuralların bütünüdür.

Muhasebenin en önemli görevlerinden biri ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgiler sunmaktır. Sunulan finansal bilgiler doğru ve güvenilir değilse bu bilgileri kullananlar sağlıklı kararlar alamazlar ve muhasebe sisteminden beklenen fayda sağlanamaz. Muhasebenin bilgi sunma işlevi göz önüne alındığında muhasebe mesleğinde etik; meslek mensuplarınca kanunlara ve toplumun değer yargılarına uygun, güvenilir bilgilerin sunulmasıdır.

Muhasebecilerin topluma karşı olan sorumlulukları diğer mesleklere oranla daha fazladır. Dolayısıyla, muhasebe mesleği açısından toplumun güvenini sağlamak önde gelen koşullardan biridir. Muhasebeciler de her meslek grubunda olduğu gibi, çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Çünkü muhasebe mesleği yürütülürken ele alınan konular, muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek mensuplarının yaşadıkları sorunlardan birini oluşturmaktadır. Bu olumsuzluklar karşısında muhasebe meslek örgütleri, meslek etiği kurallarını oluşturma ihtiyacı duymuşlardır. Bu amaçla muhasebe mesleğinde, oluşturulan etik kurallar ile ahlak dışı davranışlara bir sınır getirilmeye çalışılmış ve böylelikle belirsiz durumlara yol göstermesi amaçlanmıştır.

Etik olmayan muhasebe uygulamaları dönem karını azaltıcı veya artırıcı nitelikteki fiktif kar yaratılması, gelirlerin ayarlanması, vergiden kaçınma, borcu saklama gibi etik olmayan muhasebe uygulamaları ile yapılmaktadır.

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

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

Son yıllarda yaşanan küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları etik ve güven problemini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinde etikle ilgili olarak Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu ve İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Bağımsızlık, sosyal sorumluluk, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, meslek unvanı ve yeterlilik, mesleki özen ve titizlik, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, şarta bağlı ücret, reklam yasağı ve en az ücretin karşısında iş kabul etmeme gibi düzenlemeler hem ulusal hem de uluslararası alanda muhasebe mesleğinde etik ile ilgili düzenlemelerdir.

### **Kaynakça**

- Aksoy** Tamer, AB Muhasebe Düzenlemeleri Dördüncü Direktifi, ASMMO Bülten, Temmuz-Ağustos 2005, S. 161, s. 17.
- Aksoy** Tamer, Kurumsal Yönetim Bağlamında Sarbanes-Oxley Yasası'nın Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Getirdiği Temel Düzenlemeler, ASMMMO, BÜLTEN, Mart-Nisan 2006, S. 165, s. 10.
- Daştan**, Abdulkerim (2009) "Etik Eğitiminin Muhasebedeki Yeri Ve Önemi: Türkiye Değerlemesi" Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi CİLT XXCVI Sayı: 1.
- Evrin**, Gözener "Etik ve İşletme Etiği Üzerine" Eğitim Dergisi E-Eğitim, Bilim ve Sanat Dergisi, Mayıs Sayı:19Issn 1037-1785. 2008
- Yıldız**, Gülsevil, Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği Ve Kayseri İl Merkezinde Bir Uygulama, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 156 Sayı: 36, Ağustos-Aralık 2010
- M. Low ve Diğ.**, "Accounting Scandals, Ethical Dilemmas and Educational Challenges", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 19, 2008,
- Selimoğlu**, Seval K, "Türk Muhasebe Uygulamalarında Etik", Mali Çözüm Özel Sayı, 437-456. 2006
- TÜRMOB**, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi Ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ", 27 Mart 2014 PERŞEMBE, Resmî Gazete Sayı: 28954.
- U.S.SEC**, The Sarbanes-Oxley Act of 2002, (www.auditnet.org/articles/SOX&IA.htm).
- Ünsal**, Ahmet(2008), "İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci", KMU İİBF Dergisi Yıl:10 Sayı:14.
- [http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/4558/dosyalar/4558\\_24042013100008\\_81404.pdf](http://www.yyu.edu.tr/abis/admin/dosya/4558/dosyalar/4558_24042013100008_81404.pdf), 23.04.2013,erişim:05.05.2014.