

Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinde Reklam Faaliyetlerinin Mesleki Ahlak Kuralları İçindeki Yeri

Dr. Orhan Akışık

Massachusetts Üniversitesi-Amherst, ABD

Özet

Bu makalede profesyonel muhasebecilik mesleğinde reklam faaliyetlerinin mesleki ahlak kuralları içindeki yeri, ABD ve Türkiye'deki uygulamalar gözönünde bulundurularak tartışılmaktadır. Reklam konusunda meslek mensupları arasında görüş ayrılıkları vardır. Bir grup yazar ve meslek mensubu, profesyonelliğe ters düştüğü gerekçesiyle reklama karşı çıkmaktadır. Diğer grup ise, reklamın serbest bırakılmasının rekabete yol açmak suretiyle hizmet kalitesini artıracığını; bunun ise, sonuçta toplumsal faydanın artmasına neden olacağını ileri sürmektedir. ABD'de reklam faaliyetleri 1929 yılından 1978'e kadar geçen uzun bir zaman diliminde yasaklanmışken, 1978 yılında serbest bırakılmıştır. Bununla beraber, meslek mensuplarının aldatıcı, yanıltıcı reklam yapmaları yasaktır. Türkiye'de ise ilk defa 1989 yılında yasal statüye kavuşan muhasebecilik mesleğinde reklam yasağı vardır.

Anahtar Sözcükler: Reklam, Profesyonel Muhasebecilik.

Abstract {The Position of Advertising Activities of Accountancy Profession Within The Professional Ethics Principles}

This paper examines the advertising in accountancy profession in USA and Turkey. There has been a controversy among members of accountancy profession since a very long time of whether the advertising should be prohibited or not. One group of scholars and accountants argues that advertising should be prohibited in accountancy profession since it contradicts with professionalism. The other group says that advertising would promote competition and thereby increase the quality of services rendered by accountants. In USA members of accountancy profession can obtain clients by advertising or other forms of solicitation since 1978. In Turkey there is a ban on advertising since 1989 in which the accountancy profession was designed by legislative.

Key Words: Advertising, Accountancy Profession.

1. Giriş

Profesyonel muhasebecilik mesleğinde reklam konusundaki tartışmaların uzun bir geçmişi vardır. Bununla birlikte reklamın serbest olup olmaması konusunda yazarlar ve meslek mensupları arasında bir görüş birliğinden bahsedilemez. Bir grup yazar ve meslek mensubu rekabeti arttıracığı ve buna bağlı olarak piyasanın etkin çalışmasına yol açacağı gerekçesiyle reklamın serbest bırakılması görüşünü savunurken, diğer grup buna karşı çıkmaktadır. Karşı çıkmanın arkasında, reklamın profesyonelliğe aykırı olmasının yanısıra,

oligopolistik bir pazar yapısı içinde faaliyet gösteren profesyonel muhasebecilik mesleğinde reklamın serbest bırakılmasının, yeni firmaların Pazara girmelerini güçleştireceği, pazarda yer alan orta ve küçük ölçekli muhasebe firmalarının ise büyüklerle rekabetinin zorlaşacağı düşüncesi yatmaktadır¹

¹ Tam rekabetçi bir piyasa yapısı içinde reklama yer yoktur. Zira, böyle bir yapı içinde firmalar cari piyasa fiyatı üzerinden istedikleri miktarda ürün veya hizmet satabilirler. Ayrıca, tüketicilerin fiyat ve kalite konusundaki bilgileri de tanıdır Öte yandan, eksik rekabetin hakim olduğu piyasalarda, bir başka deyişle

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) geçen yüzyılın ilk çeyreğinden üçüncü çeyreğine kadar olan uzun bir zaman diliminde reklam faaliyetleri yasaklanmışken, 1978 yılından sonra bunlara serbestlik getirilmiştir. Türkiye'de ise, 1989 yılında 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ile düzenlenen profesyonel muhasebecilik mesleğinde reklam yasağı vardır.

Hangi tür tanıtım faaliyetleri reklam alanına girmektedir? Mali müşavirlik ve denetim firmalarının, potansiyel müşterilerini verdikleri hizmetler konusunda çeşitli iletişim araçları vasıtasıyla bilgilendirmeleri reklam olarak algılanabilir mi?

Bu çalışmanın amacı, profesyonel muhasebecilik mesleği içinde reklam konusuna, tarihi gelişimi içinde, ABD ve Türkiye'deki uygulamalar gözönünde bulundurularak ışık tutmak; reklamın muhasebecilik mesleği açısından önemini belirlemek ve Türkiye'deki meslek mensuplarını bu konuda bilgilendirmektir. Özellikle, ülkemizde reklamın yasak olması nedeniyle, meslek mensuplarının yaptırımlarla karşı karşıya kalmamaları için, reklam sınıfına giren faaliyetler konusunda bilgi sahibi olmaları gereklidir.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, reklam olgusu ve özellikleri açıklanmaktadır. İkinci bölümde, profesyonel muhasebecilik mesleği içinde reklamın yeri mesleki ahlak kuralları açısından irdelenerek, reklam konusuna giren faaliyetler konusunda meslek mensuplarına yönelik bilgi verilmektedir. Son bölümde ise, dünyadaki gelişmeler gözönünde bulundurularak önerilere yer verilmiştir.

2. Reklam ve Özellikleri

Latince "advert", dikkatin belirli bir yöne çekilmesi anlamına gelen reklamın herkesçe genel kabul görmüş bir tanımı yoktur.² Reklam, satış promosyonları (*sales*

teklici rekabet ve oligopol piyasalarında, reklam, firmaların satışlarını **artırmak** için kullandıkları önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır (Bkz. Miller, 2004, s. 615).

² Günlük dilde reklam, bir ürün veya hizmetin gazete, dergi, radyo, televizyon ve ilan panoları kullanılması yoluyla tanıtımıdır, (bkz. Hall, 1921, s. 1)

promotion) ve tanıtım (*publicity*) ile çoğu kez karıştırılmaktadır. Satış promosyonları ve tanıtım, genellikle, reklamdaki önceki aşamada satıcı tarafından yapılır. Öte yandan, reklam ise bir düşünce, ürün veya hizmetin, müşteri **adına**, belirlenmiş bir reklam kuruluşu tarafından ücret mukabili tanıtımıdır.³

Ekonomide reklamın rolü konusunda, iki farklı düşünce ekolu vardır. Bunların ilki, reklamı piyasa gücüyle Özdeşleştirmektedir. Bir başka deyişle, reklam satıcıya piyasada güç sağlar. Piyasa gücü, tüketicilerin tercih ve zevklerini etkilemenin ötesinde, onları markaya bağımlı hale de getirir.⁴ Dolayısıyla, pazara girmek isteyen yeni firmalar, yerleşik marka bağımlılığını kırmak için reklam faaliyetlerine daha fazla kaynak ayırmak zorunda kalacaklardır. Öte yandan, ikinci ekol reklamı bilgilendirme aracı olarak görür. Reklam, tüketicileri ürün ve hizmetlerin nitelikleri konusunda bilgilendirici bir işleve sahiptir. İlk ekolün aksine, bu ekole göre, ürün ve hizmetler hakkında bilgi sahibi tüketiciler, firmalara fiyatları düşürme ve kaliteyi iyileştirme konusunda baskı yapabilirler.⁵

Kotler ve Armstrong (2001), reklamın üç özelliği olduğunu belirtmektedir.⁶ Bunlar;

- bilgilendirme,
- ikna etme ve
- hatırlatmadır

Buna göre, bir ürün veya hizmet ile ilgili olarak potansiyel müşterileri sadece bilgilendirmek reklam tanımına girmemektedir. Bunun ötesinde, hedef müşteri kitlesini ürün veya hizmeti almaya ikna

³ Esasen, bir reklam kuruluşu tarafından ücret mukabili yapılan reklam, geniş kitlelere ulaşmayı hedefleyen bir tanıtım faaliyetidir. Bunun dışında, bizzat satıcı tarafından yapılan direkt reklam belirli bir tüketici grubuna yöneliktir. Bu tür reklamda, genel olarak, mektup, elektronik posta ve telefon gibi iletişim araçlarından yararlanılmaktadır (Bkz. Mandell, 1984, s. 3; Miller, age.).

⁴ Tüketicilerin belli bir ürün veya hizmeti satın alma yönünde tercihlerini değiştirmek, reklamın zimnen ikna etme özelliği tasadığına işaret etmektedir.

⁵ Bkz. Albion, Parris (1981), s. 30.

⁶ Bkz. Kotler, Armstrong (2001), s. 355; Manley (1990), s. 186.

etmek ve bu konuda hatırlatmalarda bulunmak, faaliyetin reklam sayılması için gereklidir. Hatırlatma, ısrarcı bir tutuma işaret etmektedir. Bir başka deyişle; hatırlatma, bilgilendirme ve ikna etmeye çalışma eylemlerinin tekrarından ibarettir.

Reklamla, pazar yapısı ve ekonomik koşullar arasında yakın bir ilişkiden söz edilebilir.⁷ Pazar yapısının eksik rekabet özelliği göstermesi, reklamın etkinliğini artıracaktır. Bunun yanısıra, arz ve talep arasındaki ilişki de reklamı belirleyen diğer önemli bir öğedir. Ürün ve hizmetlere olan talebin arzı asması durumunda, reklamın, potansiyel müşteri kitlesini çekme konusunda önemli bir etkisinin olacağı söylenemez. Ancak tersi durumda, yani arzın talepten yüksek olması halinde, rekabet artacak,⁸ bu ise; reklam yapmayı kaçınılmaz hale getirecektir.

Reklamın potansiyel müşterileri ürün ve hizmetler konusunda bilgilendirmesinin, rekabeti artırmak suretiyle ürün ve hizmet kalitesinin artmasına katkıda bulunmasının yanısıra, olumsuz etkileri de olabilir. Bir başka deyişle; reklam faaliyetleri amacından saparak, müşteri ve kamuoyunun bundan zarar görmesine yol açabilir. Bunun önüne geçmek için, reklam faaliyetleri devlet tarafından düzenlenmiştir. Bu bağlamda, ABD'de Federal Ticaret Komisyonu (FTC), müşteri ve kamuoyunu yanlış bilgilendirici ve aldatıcı reklam faaliyetlerine karşı korumak amacıyla bir dizi önlem almıştır.⁹ Türkiye'de ise, konu ile ilgili düzenlemelere, Türk Ticaret Kanunu'nun "Haksız Rekabet" ile ilgili maddelerinde yer verilmiştir.¹⁰

3. Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinde Mesleki Ahlak Kuralları İçinde Reklam Faaliyetlerinin Yeri

Profesyonel mesleklerde reklam faaliyetlerine şimdiye değin hep ihtiyatla yaklaşmıştır. Bunun nedeni, profesyonel mesleğin tanımında gizlidir. Profesyonel mesleklerin en önemli özelliklerinden biri,

hizmetlerin müşterilerin dışında toplumun bütününü ilgilendirmesidir ve bu özellik, zaman zaman müşteri ve toplumun çıkar-larının birbiriyle çatışmasına yol açabilir. Diğer bir deyişle, müşterinin **çıkartına** uygun düşen bir hizmet biçimi, toplum bundan zarar görmesine neden olabilir. Profesyonel muhasebecilik mesleğinde, müşteri ve toplumun çıkarları arasında bir seçim yapmak gerekirse, öncelik toplumsal çıkara verilmelidir. Toplumun çıkartına uygun bir hizmet sonuçta, o hizmeti sunan meslek mensubunun yanısıra, muhasebecilik mesleğinin tümünü olumlu yönde etkileyecek, meslek mensubunun ve mesleğin toplum gözünde değerini artıracaktır.¹¹

Profesyonel muhasebecilik mesleğini düzenleyen kuruluşların reklam ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin görüşleri arasında farklılıklar vardır. Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), mensuplarının verdikleri hizmetlerle ilgili olarak reklam yapmalarına prensip itibariyle karşı çıkmamaktadır. Uluslararası Muhasebeciler Enstitüsü (IFAC) ise, mesleği temsil eden kuruluşların, buldukları ülkelerin hukuki, sosyal ve ekonomik koşullarını gözönünde bulundurarak karar verebileceklerini belirtmiştir.¹² Türkiye'de ise, gerek TURMOB gerekse SPK'nin Karar ve Tebliği'nde reklam faaliyetlerinde bulunmak meslek mensuplarına yasaklanmıştır.

ABD'de mesleki faaliyetlerle ilgili olarak reklam konusundaki tartışmalar 19. yüzyıla kadar uzanmaktadır. 1921 yılında Mesleki İlerleme Komitesi, muhasebecilik mesleğinin profesyonel meslekler içinde yer aldığını, bundan dolayı, AICPA üyelerinin, reklam faaliyetlerinin mesleğe uygun olmadığı konusunda görüş birliği içinde olduklarını belirtmiştir. Bu konudaki görüş, her türlü reklam faaliyetinin bir ölçüde kendini övme (*self-praise*) içerdiği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.¹³ Bu görüş doğrultusunda Amerikan Muhasebeciler

¹¹ Bkz. Mosso (1996), s. 63.

¹² Bkz. IFAC-Code of Ethics for Professional Accountants, (2001), s. 100

¹³ Bkz. American Institute of Accountants:

Proceedings of the Annual Meeting (1921), s. 74.

⁷ Bkz. Mandell (1984), s. 54.

⁸ Bkz. Tellis (2001), s. 27.

⁹ Bkz. www.ftc.org.

¹⁰ Bkz. <http://www.idealhukuk.com/mevzuat/kanun/tfi'l.htm>

Enstitüsü ilk defa 1929 yılında reklam faaliyetlerine yasaklama getirmiştir. Bu tarihten 1978 yılına kadar yürürlükte kalan bu yasaklama, AICPA'nın mesleki ahlak kuralları dışında Eyalet Muhasebe Kurulları'nın kurallarında da yer almıştır.¹⁴ Reklamlarla ilgili yasaklama, AICPA tarafından 1978 yılında kaldırılmış, meslek mensuplarının gerçeğe aykırı bilgiler içermemek koşuluyla mesleki faaliyetleri ile ilgili reklam yapabilecekleri belirtilmiştir.¹⁵ Yasaklamanın kaldırılmasında, esas olarak, mesleği rekabete açmak, dolayısıyla müşterilerin aldıkları hizmetlerin kalitesini iyileştirme düşüncesi etken olmuştur.¹⁶

Bu ülkede reklam yasağının kaldırılmasından önce, 1975 yılında AICPA, "potansiyel müşteri tarafından talep olmaksızın yapılan dolaysız reklam faaliyetleri" (*direct uninvited solicitation*) üzerindeki yasağı kaldırmıştır. Bu konuda küçük ve büyük ölçekli muhasebe firmalarının görüşleri farklıdır. Küçük firmalar, mesleğin profesyonel özelliğim yitirerek ticarete dönüşeceği ve bundan kendilerinin zarar göreceği gerekçesiyle, yasağın yanında yer almışlardır. Büyük muhasebe firmaları ise, potansiyel müşteriler tarafından talep olmaksızın yapılan dolaysız reklam faaliyetlerinin rekabete yol açarak, müşterilerin daha uygun ücret karşılığında daha iyi hizmet almalarına neden olacağını belirtmektedirler.¹⁷

¹⁴ Bkz. Magill, Previts, Robinson, (1998), s. 137.

¹⁵ Bkz. Buckley, O'Sullivan (1980), s. 37. Reklam faaliyetleri üzerindeki yasağın kaldırılmasında Amerikan Adalet Bakanbğı'na bağlı Tröstleşmeyi Önleme Dairesi'nin önemli rolü olmuştur. 1977 yılı Haziran ayında Amerikan Yüksek Mahkemesi, avukatlık hizmetlerindeki reklam yasağını Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle iptal etmiştir. Gerek bu kararın gerekse Tröstleşmeyi Önleme Dairesi'den gelen baskı sonucu, AICPA gerçeğe aykırı ve yanıltıcı bilgiler içermemek koşuluyla reklam faaliyetlerini serbest bırakmıştır. Bununla beraber, potansiyel müşteri tarafından talep olmaksızın yapılan dolaysız reklam faaliyetleri üzerindeki yasak sürdürülmüştür. 1978'de, bu da kaldırılarak, reklam faaliyetleri tamamiyle serbest hale getirilmiştir (bkz. Armstrong, 1993, s. 159).

¹⁶ Bkz. Nocera (2002), s. 81.

¹⁷ Potansiyel müşterilerden talep gelmeksizin yapılan dolaysız reklam faaliyetleri (*direct uninvited solicitation*) konusunda meslek mensupları arasında

Bazi yazarlar, bu tür reklam faaliyetlerinin profesyonelliğe aykırı bir davranış olduğunu, zira meslek mensuplarının işi almaları halinde, müşterilerinin finansal raporlamaya ilişkin taleplerine karşı koyamayacaklarını belirtmektedirler. Örneğin, daha düşük ücret karşılığı hizmet verebileceğini belirterek işi alan bir meslek mensubunun bağımsızlığı ciddi biçimde zarar göreceği için, düzenleyeceği finansal raporlar müşteri firmanın çıkarma hizmet etse bile, kamunun bundan zarar görmesine neden olabilir.¹⁸

Fakat bütün bunların ötesinde, başka bir meslek mensubu tarafından hizmet verilen bir müşteriden iş almaya çalışma, meslektaşlara karşı sorumlulukla bağdaşmayacak bir davranıştır. TURMOB tarafından yayınlanan Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı'nın 14. maddesinde yapılan düzenleme bu görüşü desteklemektedir. Buna göre, meslek mensupları, mesleki sorumluluk ve dayanışma bilinci içinde, meslektaşları tarafından hizmet verilen kişi ve kuruluşlara iş teklifinde bulunamazlar.¹⁹ SPK'nin ilgili Tebliği'nde de benzer düzenlemeye yer verilmiştir.²⁰

bir görüş birliği yoktur. Meslek mensupları arasında yapılan anket, potansiyel bir müşteriye kartvizit vermenin dolaysız reklam faaliyeti sayılmayacağını, bununla beraber mektup yazmanın, telefon etmenin bu kapsamda görüldüğünü ortaya koymuştur (bkz. Belkaoui, 1985, s. 153).

⁸ Bkz. Casler (1964), s. 96.

⁹ "Madde M - Haksız Rekabet Yasağı: Bir meslek mensubu, mesleki dayanışma ve sorumluluk bilinci ile, diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı biri kişi veya kuruma, aynı işi yapmak üzere girişimde bulunamaz. Ücret düşürmeye yönelik önerilerde ve personel sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet isterse, meslek mensubu diğer meslek mensubu ile ilişki kurmalıdır" (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı, <http://turmob.org/tr/meslek/mesah/doc>).

²⁰ "Madde 16 - Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet: Bağımsız denetim kuruluşları ile denetçiler, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir suretle olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde rekabete

AICPA'nın reklam faaliyetleri ile ilgili düzenlemesine "502 No lu Reklam ve Diğer Pazarlama Çeşitleri" başlıklı Mesleki Ahlak Kuralı'nda yer verilmiştir.²¹ 502 No lu Kural, meslek mensuplarının, yanıltıcı, gerçeğe uymayan ve aldatıcı bilgiler yoluyla müşteri edinmelerini yasaklamıştır. Keza, aynı kuralda zorlama ve taciz yoluyla da müşteri edinmenin yasak olduğu belirtilmiştir.²²

AICPA tarafından, meslek mensuplarının,

- gerçekleşmesi olanak dışı işlerle ilgili vaatlerde bulunarak müşteri kazanmaya çalışmaları,
- potansiyel müşterilere vergi daireleri, mahkemeler ve resmi kuruluşlar üzerinde etkili oldukları izlenimi vermeleri,
- verilecek hizmetlerle ilgili ücret gerçekte artmıyken, potansiyel müşterilere ücret artışlarından söz etmeyerek, işi tahmini bir ücretten yapabileceklerini söylemeleri yanıltıcı ve aldatıcı reklam faaliyetlerinden sayılmaktadır.

AICPA ve FTC²³ arasında varılan anlaşmaya göre, meslek mensuplarının,

giremezler. Özellikle denetim ücreti, personel ve iş alma gibi konulardaki mesleki kurallar, teamül ile

bulunamazlar" (Bağımsız Dış Denetleme - Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şartlarına, Yönetici ve Denetçilerine İlişkin Esaslar - İkinci Bolum, www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuatgiris.htm)

²¹ Bkz. www.aicpa.org/about/code/et502.htm

²² Bkz. Duska, Duska (2003), s. 104.

²³ Federal Ticaret Komisyonu (FTC), reklamın üç koşulu olduğunu belirtmiştir; a) reklam doğru olmalı, aldatıcı ve yanıltıcı bilgi içermemelidir, b) reklam yapanlar, reklamda yer alan iddialarını doğrulayacak kanıtlara sahip olmalıdırlar, c) reklam haksız olamaz; bir başka deyişle, tüketicilerin kaçınamayacakları zarar ve kayıplara yol açmamalıdır. FTC, aldatıcı ve aynı zamanda doğru olmayan reklam faaliyetinde bulunan firmalara karşı yaptırımlar öngörmüştür. Buna göre, bu tür reklam faaliyetinde bulunan firmalar; a) derhal bu faaliyetlerine son verip, daha sonra yapacakları reklamlarla ilgili olarak komisyonu bilgilendirmek zorundadırlar. Bunun dışında, her bir gün için 11,000 dolar tutarında para cezası ödeyeceklerdir, b) verdikleri zararın boyutuna göre ayrıca, özel hukuk kuralları uyarınca da para cezası ile cezalandırılabilirler. Bazı durumlarda, reklam verenler aldıkları ücretin bir bölümünü veya tamamını tüketiciye geri ödemek zorunda kalabilirler, c) daha önce yapmış oldukları yanlış bilgi içeren, yanıltıcı

yanlış, yanıltıcı ve aldatıcı bilgi içermemesi kaydıyla;

- bizzat potansiyel müşterileri ziyaret etmek,
- karşılaştırmalı reklam yapmak,
- kendini ovucu reklam yapmak ve
- üçüncü kişilerin referansını kullanmak suretiyle müşteri edinmelerine olanak tanınmıştır. Ancak, bu yolların kullanılması esnasında mesleki ahlak kurallarını ihlal edecek davranışlardan kaçınılması gereklidir.²⁴

Aksi halde, meslek mensupları, AICPA ve FTC'nin yaptırımlarının yanısıra, Eyalet Muhasebe Kurulları'nın yaptırımlarıyla da karşı karşıya kalacaklardır.

TURMOB'un "Reklam ve Teşvik Yasağı" başlıklı 17 maddesinde ise özetle şu görüşlere yer verilmiştir:

"Reklam yapılması yasaktır. Bu nedenle bir gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarının herhangi birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Meslek mensubu, basına bülten dağıtmak veya demeç vermek suretiyle kendi firmasının mesleki deneyim hizmetlerini yuceltmez ya da reklam edemez (...) Meslek mensubu veya mesleki şirketin yayınladığı bildirimlerin, sirkülerlerin, bültenlerin, ise alma broşürlerinin, bazı ticari konularda kendi personeli, müşterileri, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkilerin sürdürüldüğü çevrelere ve kimselere gönderilmesi reklam sayılmaz. (...) meslek mensubunun bürosunu veya mesleki şirketini tanıtan özel dosya, katalog, baskılı bloknot ve kalem kullanması reklam sayılmaz"²⁵⁾

Öte yandan, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik" in "Yasaklama" başlıklı 12. maddesinde, "... bağımsız denetleme kuruluşlarının ve denetçilerinin iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde

reklamları düzeltici reklam yapmaları gerekir. (<http://www.ftc.gov>)

²⁴ Bkz. Guy, Carmichael, Lach, (2001), bölüm: 31.

²⁵ Bkz. "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile ilgili Mecburi Meslek Kararı"

bulunmaları ve iş önermeleri yasaktır." ²⁶ ifadesine yer verilmiştir.

Gerek TURMOB'un gerekse Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmeliğin yukarıda yer alan maddelerinde reklamın yasak olduğu belirtilenle birlikte, meslek mensuplarının faaliyetleriyle ilgili olarak katalog, bloknot, kitapçık gibi iletişim araçlarını kullanması reklam sayılmamaktadır. Halbuki, bu tür faaliyetler de geniş anlamda düşünüldüğünde reklam tanımına girmektedir. ²⁷ ABD'de müşterilere dağıtılan tanıtıcı broşürler, sirkülerler ve denetim firmaları tarafından müşterileri bilgilendirmek amacıyla düzenlenen seminerler reklam ve tanıtım faaliyetleri içinde değerlendirilirken, aynı faaliyetlerin Türkiye'de reklam kapsamı içinde görülmemesi, bu iki ülkedeki mesleki otoritelerin konuya olan yaklaşım farklılıklarından kaynaklanmaktadır. ²⁸

Reklam, potansiyel müşteri kitlesini mevcut ve yeni hizmetler konusunda bilgilendirecektir. Ayrıca, denetim kuruluşlarını ve muhasebe firmalarını hizmet verdikleri müşterilerine karşı daha duyarlı olmaya, verdikleri hizmetlerin kalitesini iyileştirmelerine yol açacaktır. Sonuçta, bundan tüm bir toplumun elde ettiği faydanın artacağı söylenebilir. ²⁹ Profesyonel muhasebe mesleği, yeni pazarlar bulma, müşteri potansiyelini geliştirme konusunda eskisine göre aktif bir yapı sergilemektedir. Bu dönüşümün gerçekleşmesinde reklamın Önemi büyüktür. ³⁰

Bir çok yazar, meslekte reklamın gerekli olduğu görüşündedir. Phillips (1983), meslek mensuplarının işleri ile ilgili reklam yapmalarının ve pazarlama faaliyetlerinde bulunmalarının serbest olması gerektiğini belirterek; rekabetin bütün meslekler için yararlı olduğunu, bunun tersi bir ortamın ise meslek mensuplarını rehavete iteceğini öne sürmüştür. ³¹ Zarefsky'de (1983),

muhasebecilik mesleğinde reklamın gerekliliğine inanmakla beraber, bu konuda düzenleyici kuralların olmaması durumunda, mesleğin saygınlığının zedelenebileceğini söylemektedir.³²

Müşteri ve toplumun çıkarlarının her zaman uyum içinde olmayacağı, hatta zaman zaman birbiriyle çatışabileceği gerçeği dikkate alındığında, reklam faaliyetleri, müşteri lehine toplumun zarar görmesine yol açabilir. Bununla beraber, günümüz ekonomik koşulları, pazar yapısı ve arz ve talep ilişkisi reklamın gerekliliğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, reklam faaliyetlerini tümüyle yasaklamak yerine, aldatıcı ve yanıltıcı reklam faaliyetlerine önüne geçecek düzenlemelerin yapılması, öte yandan hizmetler konusunda bilgilendirici reklamın ise serbest bırakılması doğru olacaktır. Türkiye'de bunun için yasal çerçeve mevcuttur. ³³ Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) ilgili maddelerine dayanarak, reklam faaliyetleri düzenlenebilir. Buna ek olarak, Rekabet Kurumu'na reklam faaliyetlerini kontrol etme konusunda görev verilebilir.

4. Sonuç

Bu çalışmada profesyonel muhasebecilik mesleği içinde reklam konusu tarihi gelişimi içinde ABD ve Türkiye'deki uygulamalar açısından incelenerek, reklam faaliyetlerinin meslek içindeki yeri belirlenmeye çalışılmıştır. Profesyonel muhasebecilik mesleğinin ilk geliştiği ülkelerden biri olan ABD'de reklam faaliyetleri konusundaki tartışmalar, 20. yüzyılın ilk çeyreğine uzanmaktadır. Konu ile ilgili olarak, yazarlar arasında görüş ayrılıkları vardır. Bir grup yazar, reklamın rekabeti

²⁶ Bkz. Zarefsky (1983), s. 17.

³³ TTK Madde 56 - Haksız rekabet, aldatıcı hareket veya hüsnüniyet kaidelerine aykırı sair suretlerle iktisadi rekabetin her türlü suistimalidir. 57. Madde de ise hüsnüniyet kaidelerine aykırı hareketler şu şekilde sıralanmıştır: "1. Başkalarını veya onların emtiasını, iş mahsullerini, faaliyetlerini yahut ticari işlerini yanlış, yanıltıcı veya lüzumsuz yere incitici beyanlarla kötölemek (...) 3) kendi şahsi durumu, emtiası, iş mahsulleri, ticari faaliyeti veya ticari işleri hakkında yanlış veya yanıltıcı malumat vermek veyahut; üçüncü şahıslar hakkında aynı şekilde hareket etmek suretiyle sahiplerine nazaran onları üstün duruma getirmek".

²⁶ Bkz. <http://www.spk.gov.tr/mevzuat/Doc/Spk17.doc>

²⁷ Bkz. Hall, age.

²⁸ Bkz. Pincus, Pincus (1986), s. 130.

²⁹ Bkz. Magill, Previts, Robinson, age.

³⁰ Bkz. Previts (1985), s. 153.

³¹ Bkz. Phillips (1983), s. 16.

artırmak suretiyle müşterilerin daha kaliteli hizmet almasına yol açacağını ileri sürmektedir. Bu ise, sonuçta toplumsal faydanın artmasına neden olacaktır. Diğer grup ise, reklam faaliyetlerinin profesyonellikle bağdaşmadığı, küçük muhasebe kuruluşlarını olumsuz yönde etkileyeceği ve yeni firmaların pazara girmesini zorlaştıracığı yönünde görüş ortaya koymuştur.

Mesleğin temellerinin atıldığı geçen yüzyılın başında, Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), mensuplarının her türlü reklam faaliyetini yasaklamıştır. Bu yasaklamada, reklamın mesleği profesyonellikten uzaklaştırarak, ticari bir faaliyet haline dönüştüreceği inancı egemen olmuştur. Profesyonellik, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden birisi olup, meslek mensuplarının sadece müşterilerine değil, aynı zamanda topluma karşı sorumlu olmalarını da gerektirmektedir. Hatta, topluma karşı sorumluluğun, müşteriye karşı sorumluluğun önünde yer aldığı söylenebilir. Bir başka deyişle, meslek mensupları topluma karşı olan sorumluluklarını yerine getirdikleri ölçüde, müşterilerine karşı olan sorumluluklarını da yerine getirmiş olacaklardır. Bu, muhasebecilik mesleğini, diğer profesyonel mesleklerden ayıran en önemli özelliktir.

ABD'de reklam yasağı 1978 yılında kaldırılmış; gerçeğe aykırı ve yanıltıcı bilgiler içermemek kaydıyla meslek mensuplarının reklam yapabilecekleri belirtilmiştir. Yasağın kaldırılmasında etken olan düşünce, mesleği rekabete açmak suretiyle, müşterilerin daha kaliteli hizmet alabilmelerini sağlamaktır. Konu ile ilgili düzenleme, AICPA ve Federal Ticaret Komisyonu (FTC) tarafından ortaklaşa yapılmıştır. Ayrıca, Eyalet Muhasebe Kurulları da eyalet bazında reklam faaliyetlerini düzenlemişlerdir. Gerçeğe aykırı ve yanıltıcı reklam faaliyetinde bulunan meslek mensupları sadece AICPA ve FTC'nin değil, aynı zamanda Eyalet Muhasebe Kurullarının yaptırımlarıyla da karşı karşıya kalacaklardır. Bütün bunlara ilaveten, özel hukuk kuralları içinde, zarar gören

tarafların meslek mensuplarına karşı dava açma hakları saklıdır.

Türkiye'de ise, meslek mensuplarının faaliyetleriyle ilgili olarak reklam yapmaları gerek TURMOB gerekse SPK'nin ilgili yönetmeliklerinde yasaklanmıştır. Bizce, reklam faaliyetlerini yasaklamaktan ziyade, aldatıcı ve yanıltıcı reklamın önlenmesine yönelik düzenlemelerin yapılması, bunun dışında potansiyel müşteri kitlesini hizmetler konusunda bilgilendirici reklamın ise serbest bırakılması doğru olacaktır. Öte yandan, başka meslek mensupları tarafından hizmet verilen müşterilere yönelik reklam faaliyetleri üzerindeki yasağın sürdürülmesi, aksi davranışın meslektaşlara karşı sorumluluk duygusuyla bağdaşmayacağı nedeniyle gereklidir.

Türkiye'de zarar verici rekabetin önüne geçecek gerekli yasal çerçeve mevcuttur. Gerek Türk Ticaret Kanunu'nun haksız rekabeti düzenleyen maddelerinde, gerekse Rekabet Kanunu'nda bu konulara yer verilmiştir. Yapılması gereken, bu yasal çerçeveye dayanarak reklam faaliyetleriyle ilgili mesleki ahlak kurallarının günün koşullarına göre yeniden düzenlenmesidir.

Kaynakça:

- Albion, M. S-, Farris, P. W. (1981)**, "The Advertising Controversy - Evidence on the Economic Effects of Advertising", Auburn House Publishing Company Boston, Massachusetts
- American Institute of Accountants:** Proceedings of the Annual Meeting, 1921 Yearbook of the American Institute of Accountants, 1921
- Armstrong, M. B. (1993)**, "Ethics and Professionalism For CPAs", College Division, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio
- Belkaoui, A. (1985)**, "Public Policy and The Practice and Problems of Accounting", Quorum Books, Westport, Connecticut. London, England
- Buckley, W. J., O'Sullivan, P. (1980)**, "Regulation and The Accounting Profession": Regulation and the Accounting Profession edited by W.J. Buckley, Weston, J. F., Lifetime Learning Publications, Belmont, California, A Division of Wadsworth, Inc.
- Carey, J. L. (1973)**, "The Rise of The Accounting Profession - To Responsibility

- and Authority 1937-1969", AICPA, New York, N.Y. 10019
- Casler, J. D. (1964), "The Evolution of CPA Ethics - A Profile of Professionalization and Ethics", John Wiley & Sons, Inc.
- Duska, R. F., Duska, B. S. (2003)**, "Accounting Ethics", Blackwell Publishing
- Guy, D. M., Carmichael, D. R., Lach, L. A. (2001)**, "The CPA's Guide to Professional Ethics", John Wiley & Sons, Inc.
- Hail, S. R. (1921)**, "The Advertising Handbook - A Reference Work Covering the Principles and Practice of Advertising", First Edition, McGraw-Hill Book Company, Inc., 1921, (eds) Assael, H., Craig, C. S., The History of Advertising - 40 Major Books in Facsimile, A Garland Series Publishing, Inc., New York & London, 1986
- IFAC - Code of Ethics for Professional Accountants**, Issued by the International Federation of Accountants, November 2001.
- Kotler, P., Armstrong, G. (2001)**, "Principles of Marketing", Active Book, Version -1, Prentice Hall
- Magill, H. T., Previts, G. J., Robinson, T. R. (1998)**, "The CPA Profession-Opportunities, Responsibilities, and Services", Prentice Hall, New Jersey
- Mandell, M. I. (1984)**, "Advertising", Fourth Edition, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey 07632
- Manley, W. W., Shrode, W. A. (1990)**, "Critical Issues in Business Conduct - Legal, Ethical, and Social Challenges for the 1990s", Quorum Books, New York. Westport, Connecticut. London
- Miller, R. L. (2004)**, "Economics Today - The Micro View" Twelfth Edition, Pearson - Addison Wesley
- Mosso, D. (1996)**, "The Ethical Implications of Financial Derivatives",
- Hoffman, W. M. vd. (eds.) "The Ethics of Accounting and Finance-Trust, Responsibility, and Control, s. 61-66.
- Nocera, J. (2002)**, "The Big Picture: Who's to Blame", Money, Mart 2002, s. 78-81.
- Pincus, K. V., Pincus, J. D. (1986)**, "Public Relationships: What CPA Firms Are Doing", *Journal of Accountancy*, November, s. 128-138.
- Phillips, T. J. (1983)**, "Is The Code of Professional Ethics Relevant to Today's CPA ?", *Outlook*, September, 1983, s. 16.
- Previts, G. J. (1985)**, "The Scope of CPA Services - A Study of the Development of the Concepts of Independence and the Profession's Role in Society", A Ronald Press Publication, John Wiley & Sons
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kurallari ile ilgili Mecburi Meslek Karari** (<http://turmob.org/ti-/meslek/mesab.doc>).
- Tellis, G. J. (2004)**, "Effective Advertising - Understanding When, How, and Why Advertising Works", Sage Publications, Thousand Oaks . London . New Delhi.
- Zarefsky, M. (1983)**, "Is The Code of Professional Ethics Relevant to Today's CPA ?", *Outlook*, September 1983, s.17.

15 Yaş Altı Nüfusun Oranı	Kalp Nakli Sayısı (milyonda)	40 Yaşına Kadar Yaşayamayanların Oranı (%)
Uganda 50,8	Avusturya 8,8	Zambiya 53,6
Gazze 49,4	ABD 7,8	Ruanda 51,9
Kongo 48,3	İspanya 7,7	Sierra Leone 51,6
Çad 47,9	Fransa 5,9	Zimbabve 51,6
Nijer 47,6	Danimarka 5,6	Malavi 50,4
Mali 47,2	İtalya 5,4	Burundi 50,1
Yemen 46,8	Kanada 5,4	Uganda 48,4
Somali 44,8	Çek Cum. 4,8	Etiyopya 43,6
Etiyopya 44,8	Almanya 4,8	Nijer 41,4
Haiti 42,7	Finlandiya 3,5	Çad 41,0
Pakistan 39,3	Polonya 2,9	Mali 38,5
Suriye 38,6	Portekiz 1,3	Gine 38,3
Türkmenistan 36,8	Yunanistan 0,9	El Salvador 10,9
Mısır 33,9	Macaristan 0,9	Mısır 10,3
Hindistan 32,2	Türkiye 0,4	Türkiye 9,6
	Romanya 0,3	Çin 7,9

Kaynak: Referans Gazetesi, 31.09.2004

Kaynak: Referans Gazetesi, 01.10.2004

Kaynak: Referans Gazetesi, 30.09.2004