

MUHASEBE MESLEĞİNDE ETİK

Hüseyin AKAY

Marmara Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Yardımcı Doçent Dr.

Abstract: The aim of this paper is to enlighten the ethical rules of accountants in practice must be obeyed. In this regard, ethical issues in accounting will be discussed in terms of local and international practices.

In this study, it has been investigated the ethical rules and professional responsibilities which the accountants must obey. So with this purpose a conceptual framework is developed including accounting profession, the importance of accounting profession, characteristics and integrity of accountants, ethical conduct, ethics in accounting and the need for the integrity and ethics in accounting profession.

We have also examined AICPA's (The American Institute of Certified Public Accountants) Code of Professional Conduct, regulations of the IFAC (International Federation of Accountants) and EU (European Union), laws and regulations of Turkey, and finally the regulations and obligations of TURMOB (Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey).

I. GİRİŞ

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının sahip olması gereken ahlaki davranış kurallarının neler olduğu üzerinde durulmuştur. Bu amaca yönelik olarak öncelikle, muhasebe mesleği, mesleğin önemi ve meslek mensuplarının nitelikleri ile etik kavramı ve muhasebede etik ve etiğe niçin gereksinim duyulduğu açıklanmaya çalışılmıştır. Daha sonrada konuyla ilgili olarak AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü), IFAC (Uluslar Arası Muhasebeciler Federasyonu) ve Avrupa Birliği (EU) tarafından yapılan düzenlemeler ile konuya ilişkin ülkemiz mevzuatında yer alan hususlar ve TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından yapılan düzenlemelerin neler olduğu açıklanmıştır.

II. MUHASEBE MESLEĞİ ve MESLEK MENSUPLARININ NİTELİKLERİ

Bu bölümde meslek, muhasebe mesleği ve muhasebe meslek mensuplarının taşımaları gereken nitelikler hakkında bilgi verilecektir.

A. Muhasebe Mesleği

Meslek, kelime anlamıyla Türkçe sözcüklerde "tutulmuş yol", bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı "sürekli iş" veya "uğraş" olarak tanımlanmaktadır [1].

Geniş anlamıyla meslek, insanoğlunun geçimini sağlayarak ayakta kalabilmesi için çeşitli mal ve hizmet üretim alanlarından birinde kendi enerjisini özel bir hünere dönüştürmesi demektir [2].

Muhasebe mesleği, bir uğraşın meslek olarak nitelenebilmesi için gerekli olan özelliklere sahiptir. Bir uğraşın meslek olarak kabul edilebilmesine yönelik olarak bir uğraş;

- 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 [3].

Muhasebe mesleği de yukarıda belirtilen tüm özelliklerin hepsine birden sahip olduğu için bir meslek olarak kabul edilmektedir.

Muhasebe mesleği; ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasi parti gibi hesapsal birimlerin muhasebe işlerini yasalara, kurallara, ilkelere, yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sırt tutar ve güvenilir bir tutumla, belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan kişilerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır [4].

Muhasebe, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşların ihtiyaç duydukları finansal nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla sunarken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerinde etkisiyle ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte ve niteliklerini değiştirmektedir. Muhasebe, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine uygun bir şekilde ve

çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimini gerçekleştirirken, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, ekonomi, maliye ve teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi olan uzman kişilere ihtiyaç duymaktadır. Muhasebe bu yönüyle karmaşık bir bilgi yapısını gerektiren meslek olma özelliği sergilemektedir [3]. Muhasebe mesleğinin gelişim derecesi, aynı zamanda muhasebe uygulamalarını ve yöntemlerini de etkilemektedir [5].

Muhasebeci, her şeyden önce kendi kişisel çıkarlarını gözetken, kendisine bağımlı olanlara karşı sorumlulukları olan bir bireydir. Muhasebeci, formal eğitim ve uygulamada edindiği muhasebe bilgi, beceri ve deneyimlerini istemleyenlere muhasebecilik mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar içinde sunarak yaşamını sürdüren bir profesyoneldir [6].

Günümüzde muhasebeci işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşların ihtiyacına uygun bilgiyi üretirken sosyal sorumluluk duygusuyla hareket etmek zorundadır. Çünkü muhasebe meslek mensubu muhasebe aracılığıyla ürettiği ve finansal raporlarda sunduğu bilgilerden dolayı sadece ilgi gruplarına karşı değil, aynı zamanda toplumun tüm kesimine karşı sorumludur. Ekonomik kaynakların dağılımı açısından üretilen bilgiler büyük öneme sahiptir. Sunulan bilgilerin bilinçli olarak yada bilmeyerek hatalı olması ekonomik kaynakların haksız olarak dağılımına neden olabilir. Nasıl ki tıp alanındaki bir uygulama toplum sağlığını doğrudan etkiliyorsa, muhasebe tarafından üretilen bilgilerin niteliği de toplum refahını etkileyebilmektedir. Bu nedenle muhasebe mesleği önemli bir mesleki sorumluluk alanıdır [3].

B. Muhasebe Meslek Mensubunun Nitelikleri

Her mesleğin kendine özgü kuralları vardır ve her mesleğin gereklerini yerine getirebilmek için mesleğe talip olan kişilerde bir takım kişisel ve teknik niteliklerin aranması doğaldır. Mesleğin gereklerini yerine getirmek üzere mesleğe talip olan kişilerin bilgi, görgü ve yeteneklerinin hem kişinin hem de mesleğin gelişimine katkı sağlayacağı açıktır. Diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek mensuplarında bulunması gereken nitelikler kişisel, mesleki ve ahlaki nitelikler olarak gruplanabilir [3].

1-Kişisel Nitelikler: Bir muhasebecide olması gereken temel kişisel nitelikler;

- a) Zihinsel Yetenek ve Olgunluk,
- b) Analitik Yetenek,
- c) Kavramsal Anlama,
- d) İletişim Yeteneği,

e) Tarafsız Olabilme'dir.

2-Mesleki Nitelikler: Bir muhasebecide olması gereken ikinci temel nitelik mesleki açıdan olup, muhasebecinin teknik yeterliliği ile ilgilidir. Bilgi ve fikir birikimi olarak ifade edilebilecek teknik yeterlilik deneyimi de kapsar. Bilginin zaman içinde sürekli olarak yenilenmesi bilginin değerini arttıran ve bilgiyi geçerli kılan çok önemli bir koşuldur.

Muhasebe konularını ana konu olarak işleyen bir yüksek öğretim kurumundan mezun olmak, mesleğin başlangıcı için gereklidir. Mesleki düzey yükseldikçe bu eğitimin fakülte sonrası yüksek lisans programlarıyla geliştirilmesi ve deneyimle pekiştirilmesi, meslekte teknik olarak ilerleme için gerekli aşamalarıdır. Mesleğe giriş sınavını başarıyla vermiş olmak, teknik bilginin somut olarak işpatını oluşturur.

3- Meslek Bilinci ve Ahlaki Nitelikler: Muhasebe meslek mensubunun taşınması gereken niteliklerden belki de en önemlisi kuşkusuz onun ahlaki standardıdır. Meslek ahlakı, meslek sahibi kimsenin bağımsızlığını, kendini kontrolü ve dürüstlüğü simgeler. Bu noktada muhasebecinin ahlaki niteliği mesleğin sosyal sorumluluğunu yerine getirmesi için ön koşuldur. Mesleki değerleri iyi oluşmuş bir muhasebeci kendisine ve topluma karşı da sorumluluklarının bilincindedir.

III. GENEL OLARAK ETİK KAVRAMI

Günümüzde giderek daha sık duymaya başladığımız "etik" sözcüğünü tanımladığımızda, onun gerçekte muhasebe uygulamasıyla sınırlanamayacak bir kapsamın olduğunu görürüz.

Etik, felsefenin alt dallarından biridir [7]. Etik Yunan'ca "Ethos" sözcüğünden gelmektedir [8]. Etik "ahlak kuramı" yada "teorik ahlak" diye basitleştirilebilir. İyonyalı filozoflardan bu yana "iyi" ve "doğru" kavramlarının ne olduğunu "mutlak iyi", "mutlak doğru" olup olmadığını ve bunlara ulaşılabileceğini araştıran bir zihinsel çabadır [9].

Etik, bir birey veya bir mesleğin davranışlarını düzenleyen ahlaki ilkeler grubu veya değerler kümesidir [10].

Diğer bir tanıma göre ise etik, insanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, kuralları doğru- yanlış yada iyi-kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini [11].

Bu tanımlardan da görüleceği gibi ahlak ve etik kavramları birbirine yakın kavramlardır ve ahlak ve etik

sözcükleri eş anlamlı kullanılmaktadır [12]. Birçok düşünür ahlak ve etik sözcüklerini eş anlamlı kullanmakta sakınca görmemektedir. Ancak genel eğilim bu iki kavramın birbirinden ayrı olduğu doğrultusundadır.

Çok yakından ilişkili olan etik ve ahlak kavramları arasındaki temel fark, etik teriminin genel olarak ahlaki konu olan disiplini belirtmesidir. Etik, bu anlamda ahlak felsefesiyle eş anlamlı sayılır [13].

Felsefi bir disiplin olarak etik, insan eylemlerini konu alır. Etik temellendirilmiş sonuçlara varmayı amaçlar, dolayısıyla ne ahlakileştirme ne ideolojiye dönüştürme nede dünya görüşü ortaya koyma gibi bir amaca sahiptir. Konusuna, yani ahlaki değerlere belirli bir yöntem kullanarak yaklaşmaktadır. Etiğin nihai amaçları ise aşağıdaki gibidir [14].

- İnsan pratiğini ahlaki niteliği bakımından aydınlatma,

-Ahlaki eylemin, insanın isterse gerçekleştirebileceği, istemezse vazgeçebileceği keyfi bir eylem olmadığını, aksine insan olarak varlığına ilişkin vazgeçilmez bir niteliğin ifadesi olduğunu gösterebilme, yani insanı sevmeyi öğretebilmedir.

Etik davranış ise, doğru ile yanlış ayırarak doğruyu seçme ve ahlaklı davranma yoludur. Ahlaklı davranış da bireylerin toplu tarafından iyi, güzel ve doğru kabul ettikleri bir takım kurallara uygun davranmaktır. Bazı kişilerin toplumun bu kurallarını algılamaları farklı olmaktadır. Toplumun huzurunu sağlamada en önemli etken hukuki kurallara uymaktır. Mesleki davranış etkileyen unsurların yasalardan çok daha geniş kapsamlı olduğunu kabul etmek gerekir [15].

Yasalar bireylerin etik davranışları üzerinde etkilidirler. Şöyle ki yasaya uygun davranışlar ahlaki, uygun olmayan davranışlar ise ahlak dışı davranışlar olarak nitelendirilir. Genel hukuk kuralları dışında meslek kuruluşlarının da mesleki saygınlıklarını arttırmak ve meslek mensupları arasında birlik ve düzeni sağlayabilmek için çıkardıkları ve uygulanmasını takip etmek istedikleri kurallar vardır. Bu kurallara uymayan meslek mensubuna aykırılık düzeyine göre cezalar verilmektedir. Bazen bu hal zorunlu durumlarda meslekten ihraç etmeye kadar gitmektedir. Böylece topluma hizmet verilirken toplumun çıkarları korunmakta ve meslek yasaları ahlaklı davranışın yol göstericisi olmaktadır. Aynı zamanda toplumun geleneklerinin de etik davranışlar üzerinde etkileri mevcuttur. Şöyle ki; insan davranışlarının tamamını yasalarla düzenlemek mümkün değildir. Yasalarda yeri olmayan fakat toplumun ahlaki değerleri dışında ki davranışları önemsemek mümkün değildir. Buradan da mesleki ahlakla ilgili değer yargılarının sadece yasalarla değil, aynı zamanda

toplumda geleneksel olarak kabul görmüş davranışlarla da oluşması gerekir [15].

IV. MUHASEBEDE ETİK VE ETİĞE DUYULAN GEREKSİNİM

Muhasebede meslek ahlakı (etik), meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendini kontrolünü ve moral dürüstlüğüne ifade eder. Diğer bir ifadeyle, muhasebede meslek ahlakı, müşterilere, halka ve diğer uygulamacılara yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarda hizmet edilmesi demektir. Söz konusu bu hizmette ise meslek mensupları uzmanlıkta yeterli sorumluluğa ulaşmış, güvenilirliğini sağlamış, doğru ve tarafsız olma vasıflarına sahip kişiler olmak zorundadırlar [16].

Günümüzde diğer mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de meslek ahlakına ihtiyaç duyulmaktadır. Her meslek grubunun gerektirdiği bilgi, beceri ve kişisel özellikler muhasebe mesleğine de gereklidir. Muhasebe mesleğini yerine getirenlerde diğer meslek gruplarında görülen değer yargılarında çelişkiye düşme, kurallarda ve kararlarda anlaşamama ve mesleki problemler gibi çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadırlar. Bütün bunların yanı sıra muhasebeciler diğer görevlerini yerine getirirken, doğruyu söylemek, mesleki çalışmalarda dürüst olmak ve tutarlı-doğru kararlar almak yönündeki sorumluluklarını belirlemekten de kaçınmazlar. İşte bu noktada tüm bu üstlendikleri sorumlulukları ve mesleki görevleri yerine getirirken ise ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir, hatta çeşitli problemlerle karşılaşabilirler. Meslek mensubunun, ahlak açısından ortaya çıkan bu problemini gidermede mesleğin gerektirdiği meslek ahlakı olgusu önemli rol üstlenir [16].

Muhasebeden alınan bilgiler bir ekip çalışmasının sonucudur. Ekipteki en üst düzey yöneticiden en alt çalışana kadar etik kuralların bilinip uygulanması gerekmektedir [15].

Yeni bir yüzyıla girerken muhasebe mesleğine düşen sorumluluklar artmaktadır. Mesleğin toplumun ona karşı olan güvenini sağlamlaştırması gerekmektedir. Özellikle muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal ahlak kuralları çerçevesinde mesleğin en iyi ve en etkin bir biçimde yürütülmesi gerekmektedir. Muhasebe mesleğini icra edenlerin arasında güven duyulmayan kişiler olacaktır. Ülkemizde, toplumsal ve mesleki ahlakın uluslar arası kabul görmüş normlarına uygun davranmayan muhasebeci, denetçi, mali müşavir ve benzeri meslek mensuplarının bulunması şaşırtıcı değildir [17].

Muhasebe mesleğinin gelişimine paralel olarak meslek ahlakı konusu gelişmiş ülkelerde 20.yüzyılın

başından bu yana gündemde olan bir konudur ve muhasebe mesleği mensupları topluma olan sorumlulukları çerçevesinde aşağıdaki sorularla karşı karşıyadırlar [17].

1.Muhasebe meslek mensuplarının görevleri ve bağlılığı kime karşıdır. Müşterilerine olan sorumluluklarıyla, üçüncü kişilere karşı sorumluluğu arasında çelişki var mıdır?

2.Muhasebe meslek mensuplarının sorumlu oldukları üçüncü kişiler kimlerdir. Yatırımcılar ve hissedarlar dışındaki finansal tablo okuyucularına karşı olan yükümlülüklerini yeterince yerine getirebiliyorlar mı?

3.Sahtekarlığın saptanmasında denetçinin yükümlülüğü nerede biter?

4.İşverene ve üçüncü kişilere karşı sorumluluklar arasındaki çelişkiler nasıl çözümlenmelidir?

Bu ve benzeri soruların, mesleğin kendi geliştirdiği ve uyguladığı meslek ahlak kuralları çerçevesinde cevaplanması gerekmektedir.

Ayrıca muhasebenin sunduğu finansal tablolar Sermaye Piyasası Kurulu'na da yakından takip edilmektedir. Bu durumda piyasa ekonomisinin gelişmesi için gerekli olduğu bir gerçektir. Muhasebede etiğe önem veren işletmelerin sermaye piyasalarında da güvenilir bir yere sahip olacağı yadsınamaz bir gerçektir [15].

Sonuç olarak etik davranış, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden biri olarak kabul edilmektedir [18].

V. MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ AHLAKİ DAVRANIŞ KURALLARI İLE İLGİLİ OLARAK AICPA (AMERİKAN KAMU MUHASEBECİLERİ ENSTİTÜSÜ), IFAC (ULUSLARARASI MUHASEBE FEDERASYONU) ve EU (AVRUPA BİRLİĞİ) TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

Genel olarak incelendiğinde her profesyonel mesleğin kendine özgü yazılı ve yazılı olmayan mesleki davranış kuralları geliştirilmiştir. Meslekler arası farklılıklar olmasına rağmen, meslek ahlakı ile ilgili davranış kurallarında aşağıda belirtilen ortak özellikler yer almaktadır [1].

1-Meslek üyelerinden, hukuk kurallarının öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranış içerisinde

bulunmaları ve yüksek davranış düzeyini her zaman korumaları beklenir.

2-Ahlak kuralları, dürüst olmayı teşvik edici ve kamu oyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalıdır.

3-Meslekler, genel ahlak kurallarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamalıdır.

Uygulamada muhasebe mesleği ile ilgili ahlak ve davranış kurallarını belirlemede bu üç temel özellikten hareket edilir [19].

A. Muhasebe Mesleğindeki Ahlaki Davranış Kuralları İle İlgili Olarak AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Amerika Birleşik Devletleri'nde muhasebecilik mesleğinin itibarını, dürüstlüğünü korumak ve yüceltmek amacıyla gerek Eyalet Muhasebe Kurulları ve gerekse çeşitli mesleki örgütlerce bir dizi mesleki ahlak ve davranış kuralları konmuştur. Bunun içinde en yaygın olarak benimsenmiş olanı AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)'nın hazırlamış olduğu Mesleki Ahlak Yasası (Code of Professional Ethics)'dir [20].

Amerikan profesyonel muhasebe mesleği için AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) tarafından geliştirilen Mesleki Ahlak Kuralları Yasasının İlkeler bölümünde meslek ahlakı ile ilgili altı ilkeden söz edilmektedir. Söz konusu ilkeler şunlardır: Sorumluluklar, Kamu Yararı, Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsız Olma, Özenli Çalışma ve Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği. Ancak burada belirtilenler ilke düzeyindedir. Bunların uygulamaya dönüştürülmesinde ise biraz daha ayrıntılı ele alınması gerekmiştir. Bunun sonucunda Amerikan profesyonel muhasebe mesleği için geliştirilen "Mesleki Ahlak Kuralları Yasasının" ikinci bölümü "kurallar" olarak sınıflandırılmış ve 11 adet kural öngörülmüştür [1]. Bu kurallar şunlardan oluşmaktadır[21].:

- 1-Bağımsızlık
- 2-Dürüst ve Tarafsız Olma
- 3-Genel Standartlar
- 4-Standartlara Uyuma
- 5-Muhasebe İlkeleri
- 6-Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği
- 7-Şartlı Ücret(Şarta Bağlı Ücret)
- 8-Uyumsuz Davranışlar

9-Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri

10-Komisyon ve Başvuru (Danışma) Ücretleri

11-Mesleği İcra Biçimi ve İsim

Yukarıda sıralanan 11 adet kural ile ilgili kısa açıklamalar aşağıdaki gibidir ve bu kurallar, aksi belirtilmediği takdirde, tüm üyelere ve meslek mensuplarına uygulanır [21].

Bağımsızlık: Kamu muhasebecisi bir firmayı denetlemesi sırasında söz konusu firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı olduğu denetim firmasının müşterileriyle mali bir ilişki içinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığı yapması ve hukuki bir ihtilaf olması durumları, bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya kamu muhasebecisi denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.

Dürüst ve Tarafsız Olma: Mesleki hizmeti sunarken meslek mensupları tarafsızlıklarını ve dürüstlüklerini korumalı, her türlü çıkar çatışmasından uzak kalmalı ve bilerek durumları olduğundan farklı göstermemeli ve kararlarında başkalarının etkisi altına girmemelidirler [19]. Bu kural sunulan her türlü mesleki hizmet ve AICPA'nın tüm üyeleri için geçerlidir.

Genel Standartlar: Bu kural kamu muhasebeciliği yapmayan üyelere dahil olmak üzere tüm üyeler için geçerlidir. Uyulması gereken 4 temel standart vardır. Bunlar;

- Mesleki Yeterlilik (Professional Competence)
- Mesleki Özen (Due Professional Care)
- Planlama ve Denetleme (Planning and Supervision)
- Yeterli Geçerli Veri (Sufficient Relevant Data)

Standartlara Uyuma: Üyeler mesleki faaliyetlerini icra ederken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadırlar.

Muhasebe İlkeleri : Muhasebe İlkeleri kamu muhasebeciliği yapan ve yapmayan tüm AICPA üyeleri için geçerlidir. Muhasebe ilkeleri Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır.

Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Kamu muhasebecisi müşterinin izni olmadan edindiği bilgileri açıklama hakkına sahip değildir. Ancak bu kural meslek üyesinin Standartlara Uyuma ve Muhasebe İlkeleri kurallarında açıklanan mesleki sorumluluklarını yerine

getirmemesi anlamına gelmez. Mahkeme çağrısı alması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Şartlı Ücret: Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.

Uygunsuz Davranışlar: Meslek adını ve dürüstlüğü zedeleyen davranışlar olup şöyle sıralanmışlardır:

- Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kağıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi,
- İstihdamda ayrılık yaratma (discrimination),
- Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkar davranmak.

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

Komisyon ve Başvuru (Danışma) Ücretleri: Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için ya da bir başka meslektaşını tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Bu kurala göre meslek mensubu mesleği 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.

Yukarıda kısaca özetlendiği gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde profesyonel muhasebe mesleğinin yürütülmesinde mesleki ahlak kuralları çeşitli açılardan ayrıntılı bir biçimde ele alınmış ve kapsamlı şekilde uygulanmaya konulmuştur.

B. Muhasebe Mesleğindeki Ahlaki Davranış Kuralları İle İlgili Olarak IFAC (Uluslararası Muhasebe Federasyonu) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

"Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu" diye adlandırılan ve uluslar arası bazda muhasebe konularını ele alan IFAC, 1990 yılında meslek ahlakı konusunda çalışmalara başlamış ve 1992 yılında meslek ahlakı komitesi öncülüğünde "Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı" yönetmeliğini yayımlamıştır. Bu yönetmeliğin yayımlanması esnasında ise Amerika'da yayımlanmış

olan meslek ahlakı standartlarını, kanunlarını, kurallarını ve yönetmeliklerini baz olarak almışlardır. IFAC'ın yayınladığı "Meslek Mensupları İçin Meslek Ahlakı Yönetmeliği" ilk uluslar arası bazda hazırlanmış olan kurallar olması nedeniyle büyük önem taşımaktadır [16].

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) yayınlamış olduğu profesyonel muhasebeciler için ahlak kuralları 18 bölümden oluşmaktadır. Bu bölümlerden ilk 7 tanesi tüm profesyonel muhasebeciler için geçerli kılınmakta, diğer 7 tanesi serbest çalışan meslek mensupları için öngörülmekte ve kalan 4 tanesi ise bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanmaktadır [1].

Birinci Grubu Oluşturanlar:

1-Doğruluk ve tarafsızlık (integrity and objectivity)

2-Ahlak çatışmalarının çözülmesi (resolution of ethical conflicts)

3-Mesleki yeterlilik (professional competence)

4-Gizlilik (Confidentiality)

5-Vergi Uygulaması (tax practice)

6-Sınır ötesi faaliyetler (cross border activities)

7-Tanıtım (publicity)

İkinci Grubu Oluşturanlar:

8-Bağımsızlık (independence)

9- Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar (professional competence and responsibilities regarding the use of non-accountants)

10- Ücretler ve komisyonlar (fees and commissions)

11- Kamu muhasebesi uygulamalarıyla uyumsuz faaliyetler (activities incompatible with the practice of public accountancy)

12- Müşterinin paraları (client's monies)

13- Kamu yararına serbest çalışan diğer profesyonel meslek mensupları ile ilişkiler (relations with other professional accountants in public practice)

14- Reklam ve teşvik (advertising and solicitation)

Üçüncü Grubu Oluşturanlar:

15- İşverenlerle çatışma (conflict of loyalties)

16- Profesyonel meslektaşların desteklenmesi (support for professional colleagues)

17- Mesleki yeterlilik (professional competence)

18- Bilginin sunuluşu (presentation of information)

Yukarıda sıralanan 18 adet kural ile ilgili kısa açıklamalar aşağıdaki gibidir.

Doğruluk ve Tarafsızlık: Doğruluk ile kastedilen yalnızca dürüstlük değil, aynı zamanda işin adil yapılması ve güvenilirliktir. Tarafsızlık ise bütün muhasebecilere adil, dürüst ve bir amaç çıkarından yoksun olma zorunluluğunu getirmektedir. Muhasebeciler, yaptıkları hizmete ve sıfatlarına bakılmaksızın, mesleki hizmetlerinin doğruluğunu korumalı ve kararlarında tarafsızlıklarını devam ettirmelidirler.

Ahlak Çatışmalarının Çözülmesi : Muhasebeciler zaman zaman çıkar çatışmasına yol açan durumlara karşı karşıya kalmaktadırlar. Bu çatışmalar birçok değişik şekillerde meydana gelebilir ve önemsiz bir ikilemden, dolandırıcılık ya da benzer yasal olmayan işlerle uğraşmak gibi en ileri seviyelere çıkabilir. Muhtemel çıkar çatışmalarının çıkabileceği durumları ayrıntıları ile birlikte bir liste gibi belirlemeye çalışmak mümkün değildir. Muhasebeciler, çıkar çatışmasına yol açan faktörlere karşı her zaman uyanık olmalıdırlar. Bir muhasebeci ile diğer bir taraf arasındaki bir karar farklılığının bir ahlak sorunu teşkil etmediği bilinmelidir. Ancak her durumun gerçekleri ve şartları, ilgili taraflarca soruşturulmalıdır.

Mesleki Yeterlilik: Muhasebeciler kendilerini, sahip olmadıkları uzmanlık veya deneyime sahipmiş gibi tanıtmamalıdırlar. Mesleki yeterlilik, mesleki yeterliliği kazanma ve meslek yeterliliğin korunması şeklinde iki aşamada ele alınabilir. Mesleki yeterliliği kazanma; yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra özel eğitim, kurs, ve mesleki konular hakkında sınav ve bir süre iş deneyimini gerektirmektedir. Mesleki yeterliliğin korunması ise; muhasebecilik ve denetim konularında ulusal ve uluslar arası kararları ve konuyla ilgili diğer kararları da kapsayan muhasebe mesleğindeki ilerlemeleri sürekli takip etmeyi gerekli kılmaktadır. Muhasebeci, ulusal ve uluslar arası kararlar ile uyumlu mesleki hizmetlerin performansındaki kaliteyi koruyacak bir program geliştirmelidir.

Gizlilik: Muhasebecinin, müşterinin ya da işverenin işleri hakkında mesleki hizmeti sırasında öğrendiği bilginin gizliliğini koruma zorunluluğu vardır.

Gizlilik sorumluluğu, muhasebeci ile müşteri ya da işveren arasındaki ilişki sona erdiği zaman bile devam eder. Yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe veya yasal ya da mesleki bir zorunluluk olmadıkça, muhasebeci gizlilik ilkesini daima korumalıdır. Muhasebeciler kendi kontrolleri alındaki elemanların, danışılan ve yardım sağlanan kişilerin gizlilik ilkesine uydurduğuna emin olmak zorundadırlar. Gizlilik sadece bilginin açıklanmasından ibaret değildir. İlke aynı zamanda, mesleki hizmet boyunca muhasebeci tarafından ulaşılan bilgileri, kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü şahıslar yararına kullanılmamasını ve kullanılıyor izlenimini bırakmamasını gerektirmektedir.

Vergi Uygulanması: Vergi konusunda hizmet veren bir muhasebecinin, müşterisinin ya da işverenin en iyi konumda bulunmasını sağlaması, verilen hizmeti profesyonel bir anlayışla yapması, doğruluktan ve tarafsızlıktan vazgeçmemesi ve kanun ile uyumlu olarak çalışması beklenmektedir. Şüpheler, konu hakkında yeterince destek varsa, müşteri ya da işveren lehinde giderilebilir.

Sınır Ötesi Faaliyetler: Muhasebeci ister mesleğin bir ülkedeki üyesi olsun, isterse hizmetlerini sunduğu ülkedeki mesleğin üyesi olsun, bu durum onun her işle ayrı ayrı ilgilenmesini etkilememelidir. Unvanını başka bir ülkede elde etmiş olan bir muhasebeci diğer bir ülkede hizmetlerini sunabilir ya da geçici bir süreyle hizmette bulunmak amacıyla bu ülkeyi ziyaret ediyor olabilir. Muhasebeci her halde mesleki hizmetlerini uygun teknik standartlar ve ahlak gerekleriyle uyumlu olarak sunmalıdır. Muhasebeci, kendi ülkesinin dışındaki bir ülkede hizmet sunarken, iki ülke arasındaki ahlak gerekleri arasında farklılık olması durumunda, aşağıdaki şartlar uygulanmalıdır.

a) Hizmet sunulan ülkedeki ahlak gerekleri, IFAC Ahlak Yasası'ndan daha az sıkı olduğu hallerde, IFAC Ahlak Yasası uygulanmalıdır.

b) Hizmet sunulan ülkedeki ahlak gerekleri, IFAC Ahlak Yasası'ndan daha sıkı olduğu hallerde, o ülkenin ahlak gerekleri uygulanmalıdır.

c) Vatandaş olunan ülkedeki ahlak gerekleri, yabancı ülkede verilen hizmetler için zorunlu olduğu hallerde ve yukarıdaki a ve b maddelerindekinden daha sıkı ise, vatandaş olunan ülkedeki ahlak gerekleri uygulanmalıdır.

Tanıtım: Muhasebeciler kendilerinin ve işlerinin pazarlamasında ve promosyonunda mesleğin onurunu zedeleyecek araçları kullanmamalıdır. Kendilerinin sunabilecekleri hizmetler, yeterlilikler ya da kazandıkları deneyim hakkında abartılı iddialarda bulunmamalıdır ve diğer muhasebecilere iftira atmamalıdır.

Bağımsızlık: Raporlama bildiriminde bulunan serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeciler, doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlık ile ilgisi bulunmayan herhangi bir çıkar ile alakalı olmamalı ve olmadığı da şüphe götürmez olmalıdır. Örneğin; müşterilerle ya da onların işleriyle ilgili mali bağıllık, denetim hizmeti verdiği müşterilerine diğer hizmetler verilmesi, kişisel ve ailevi ilişkiler kurulması vb. bağımsızlığı zedeleyen eylemlerdir.

Mesleki Yeterlilik ve Muhasebeci Olmayanlardan Yararlanılmasına Dair Sorumluluklar: Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeciler, yeterli olmadıkları mesleki hizmetleri ifa etmeyi kabul etmemeleri gerekmektedir. Ancak, uygun yardım ve destek bulma olanağı varsa, bu tür işleri ifa etmelidirler. Bir muhasebeci, mesleki bir hizmetin belirli bir kısmını ifa edecek yeterliliğe sahip değilse, diğer muhasebeci, avukat, mühendis, jeolog, bilirkişi gibi uzmanlardan yardım isteyebilir. Bu gibi durumlarda, serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeci, uzmanın teknik yeterliliğine dayansa bile, ahlak gereklerinin bilgisi otomatik olarak üzerine geçmez. Mesleki hizmet ile ilgili nihai sorumluluk serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecide kalmakla birlikte, serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeci, söz konusu uzmanın ahlak gereklerinden haberdar olduğunu ve ahlak gereklerini izlediğini gözetmelidir.

Ücretler ve Komisyonlar: Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeci, verdiği hizmetler için ücret almaya hak kazanmıştır. Mesleki ücretler; mesleki hizmetin gerektirdiği bilgi ve beceri, mesleki hizmetleri ifa etmek için çalıştırılan kişinin öğrenim ve deneyim düzeyi, hizmetin yerine getirilmesi için istihdam edilen her kişinin çalışma saati ve hizmetleri yerine getirmenin gerektirdiği sorumluluk derecesi göz önünde bulundurularak adil bir biçimde tespit edilmelidir.

Bir komisyon ücretinin serbest meslek faaliyetinde bulunan bir muhasebeci tarafından ödenmesi ya da alınması, tarafsızlık ve bağımsızlığa gölge düşürebilir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeci ne müşteri elde etmek için komisyon ücreti ödemeli, ne de bir müşterinin üçüncü kişilere duyurulması için komisyon ücreti almalıdır.

Kamu Muhasebesi Uygulamalarıyla Uyuşmayan Faaliyetler: Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeci, dürüstlüğü, tarafsızlığını, bağımsızlığını ya da mesleğin iyi tanınmasını engelleyecek ve dolayısıyla mesleki hizmetlerin yerine getirilmesiyle bağdaşmayan hiçbir işe ya da uygulamaya girişmemelidir. İki ya da daha fazla mesleki hizmetin aynı anda yapılması, dürüstlüğü, tarafsızlığı ya da bağımsızlığı kendiliğinden zedelemeyebilir. Muhasebecilik mesleğinin ahlak ilkeleri ile bağdaşmayan, mesleki hizmet yapmayı engelleyici sonuç doğuran ve mesleki hizmetler ile alakası

olmayan diğer işler ya da uygulamalarda bulunulması meslek ahlaki ile uyuşmamaktadır.

Müşterinin Paraları: Bazı ülkelerin kanunları, müşteri paralarının serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeciler tarafından tutulmasına izin vermemektedir. Bazı ülkelerde ise bu paraları tutan serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere yasal yükümlülükler getirilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan bir muhasebeci, yasal olmayan işlerden geldiği ya da yasal olmayan işlerde kullanıldığına inandığı müşteri paralarını elinde tutmamalıdır. Başkalarına ait paraları tutan serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeci, paraları kişisel parasından ya da şirketin parasından ayrı tutmalıdır, paraları sadece önceden belirlenen amaç için kullanılmalıdır ve paralar hakkında ilgili kişiye her zaman hesap vermeye hazır olmalıdır.

Kamu Yararına Serbest Çalışan Diğer Profesyonel Meslek Mensupları İle İlişkiler: Bir işin uygulamalarındaki gelişmeler, daha önceden var olan bir muhasebecinin olmadığı yeni iş kolları ya da ek firmaların oluşumuna yol açmaktadır. Bu gibi hallerde, müşteri ya da müşteri ile temas halindeki "önceden var olan muhasebeci" uygun mesleki hizmetleri sunmak için bu işlerde çalışan bir "alıcı muhasebeci" talep edebilir. Ayrıca iş sahiplerinin, kendi mesleki müşavirlerini seçmede ve istedikleri takdirde başkalarıyla değiştirmede tartışma götürmez hakları vardır. İş sahiplerinin meşru çıkarlarının korunmasının temel olduğu açıkken, kendisinden, serbest meslek faaliyetinde bulunan başka bir muhasebecinin yerine geçmesi istenen muhasebeciye, yeni işin kabul edilemeyeceğine dair sebepler olup olmadığını soruşturma hakkı tanınmalıdır. Bu, önceden var olan muhasebeciyle birebir iletişim olmadan sağlıklı olarak yerine getirilemez.

Reklam ve Teşvik: Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeciler için reklam ve teşvik yasağı koyup koymama, her ülkenin yasal, sosyal ve ekonomik şartlarına dayanan üye örgütlerin işidir. Yasak olmaması halinde reklam ve teşviğin amacı, kamuyu tarafsız olarak bilgilendirmek olmanın yanı sıra dürüst, terbiyeli ve gerçeklere dayanması gerekmektedir. Zorlama ve taciz kullanılarak yapılan teşvik yasaklanmalıdır. Örneğin; gerçeklere dayanmayan kendini övücü raporlar düzenlemek, diğer muhasebecilerle kıyaslamalar yapmak, muhasebenin özel bir alanında uzman ya da eksper olduğunu haksız olarak iddia etmek vb. yukarıda sayılan kriterlerle uyuşmayan uygulamalardır.

İşverenlerle Çatışma: Bağımlı çalışan muhasebeciler, işverenlerine ve kendi mesleklerine karşı sadakat yükümlülüğü altındadır ve ikisinin birbirleriyle çatıştığı durumlar olabilmektedir. Bir çalışan için, kurumun yasal ve ahlaki amaçları ve bunları desteklemek için tasarlanmış olan kural ve yöntemleri en önde gelmelidir. Ancak çalışandan; yasaları çiğnemesi,

mesleğinin yasa ve standartlarını ihlal etmesi, yalan söylemek veya işveren için denetim yapanları aldatmak, gerçekleri doğru olarak göstermeyen belgelere isminin yazılması ya da herhangi bir şekilde onlarla ilişkisi bulunması meşru olarak talep edilemez.

Profesyonel Meslektaşların Desteklenmesi: Özellikle bir diğerinin üstünde yetki sahibi olan bir muhasebeci, muhasebe ile ilgili konularda kendi değer yargılarını kurmaya ve geliştirmeye olan gereksinimleri önemsemeli ve görüş farklılıkları ile mesleki bir biçimde ilgilenmelidir.

Mesleki Yeterlilik: Endüstride, ticarete, kamu sektöründe ya da eğitimde çalışan bağımlı muhasebeciden, yeterince bilgi veya deneyim sahibi olmadığı bir konu hakkında çalışması istenebilir. Bu gibi durumlarda muhasebecinin, kendi uzmanlık ve deneyim düzeyi konusunda işvereni aldatmaması ve lüzum görüldüğü zaman bir uzman görüşü ve yardım aranması gerekmektedir.

Bilginin Sunuluşu: Muhasebeci mali bilgiyi tam, doğru ve mesleğe özgü olarak sunmalıdır ki, bu bilgiler kendi şartları çerçevesinde anlaşılabilir.

Mali ve mali olmayan bilgiler; ticari işin, varlıkların ve borçların gerçek durumunu tarif edecek biçimde tutulmalı, zamanında ve düzgün olarak tasnif ve kayıt edilmelidir. Muhasebeci, bunun böyle olmasını sağlamak için elinden geleni yapmalıdır.

Genelde IFAC'ın meslek ahlakına ilişkin kuralları Amerika'dakilere benzer olsa da Vergi Uygulamaları ve Ülkelerarası Etkinlikler olmak üzere iki konuda farklılık ortaya çıkmaktadır. Bunun nedeni ise meslek mensubu muhasebecilerin mesleklerini ülkelerarası bazda da yerine getiriyor olmaları sebebiyle ülkelerarası farklı vergi uygulamaları ve para birimlerinin dikkate alınmasıdır [16].

C. Muhasebe Mesleğindeki Ahlaki Davranış Kuralları İle İlgili Olarak EU (Avrupa Birliği) Tarafından Yapılan Düzenlemeler

Muhasebe meslek ahlakı ile ilgili olarak Avrupa Birliği uygulamalarına bakıldığında ise, konu ile ilgili kurulabilecek düzenleme, sadece bağımsız denetim yapacak olan meslek mensuplarını ilgilendiren konuların yer aldığı 8 nolu yönerge'dir [22]. 1984 Sekizinci İşletme Hukuku Yönergesi denetçilerin eğitim, öğretim ve nitelikleri konusunda ortak standartları belirlemeye çalışmış ve denetçilerin bağımsızlığı, denetim firmalarında sahiplik, yönetim yapıları ve diğer ilgili konularda bir takım hükümler içermiştir. Sekizinci yönerge bir takım yararlar sağlamıştır. Fakat ne AT'de

(şimdiki ismi AB) tek bir muhasebe mesleğinin oluşturulmasını sağlayabilmiş, nede önemli konularla ilgilenebilmiştir [23].

Avrupa Topluluğu (Avrupa Birliği)'nin 8. Yönergesinde öngörülen genel mesleki standartlarda aşağıdaki hususlara önem verilmiş bulunmaktadır [24].

a) Meslek mensuplarının bağımsız ve iyi tanınmış kişiler olması,

b) Kurumsal bilgi ve uygulama yeteneğinin üst düzeyde olmasının staj ve mesleki yeterlilik sınavı ile sağlanmış olması,

c) Yeterli ve gerekli mesleki tecrübeye sahip olmaları.

VI. ÜLKEMİZDE MUHASEBE MESLEĞİNDE AHLAKİ DAVRANIŞ KURALLARI

Ülkemizde muhasebe mesleğinin ahlaki standartları Cumhuriyetimizin kuruluşundan 1950'lere kadar daha çok kanunlar ve onlarla ilgili tüzük ve yönetmeliklere dayanmıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı'nın ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulu'nun ülkemizde muhasebe ve denetim standartları ile mesleğin ahlak standartlarının geliştirilmesinde önemli katkıları olmuştur. 1937'den sonra uygulanan Türk Ticaret Kanunu'nun içindeki muhasebe kavram ve ilkelerinin kanun içinde düzenlenen ahlaki ölçülerin de bu alandaki katkıları küçümsenemez. Kamu ile ilgili hukuk kurallarının ışığında yukarıda sözü geçen kuruluşlarca yayınlanan tebliğ ve yönetmeliklerde Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi, Ticaret Bakanlığı'nın ticari ahlak ve Yüksek Denetleme Kurulu'nun KİT'lerin finansal yapıları ile ilgili kurallarının ve önerilerinin bir çoğu muhasebe mesleğinin ahlaki kuralları ile ilgilidir [25].

Ülkemizde, bu kuralların etkisini arttırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe ahlak kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulanmasını sağlamak amacıyla yapılan ilk mesleki çalışmalar, 1942'de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nde toplanan az sayıda meslek mensubu tarafından yapılmıştır. Bu derneğin üniversitelerle işbirliği sonucunda toplanan 14. Türkiye Muhasebe Kongresinde muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve ülkemizde oluşturulan meslek ahlak ve kuralları, batı ülkelerindekilere benzer bir biçimde düzenlenmiştir. Bu dönemde birçok kanun, yönetmelik ve tebliğlere giren bu kuralların uygulanma ve yaygınlık derecesi konusunda geniş kapsamlı bir araştırma yapılmamıştır [25].

Ülkemizde muhasebe mesleği ile ilgili meslek ahlak kuralları, TÜRMÖB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından hazırlanan "Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı 5" hazırlanmadan önce Sermaye Piyasası Kanununda, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinde, Muhasebe Meslek Kanununda ve Meslek Kanunu ile ilgili olarak geliştirilen ve yayınlanan yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir biçimde yer almıştır.

Bu kurallar söz konusu düzenlemelerden alınarak aşağıdaki gibi özetlenebilir [1].

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 1:"..... sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını....." Bu kural, açıklık ve kamuyu aydınlatma ilkesinin sonucunda ortaya çıkan bir sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 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....." Bu kural kamu yararı ilkesinin sonucunda karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 6:"..... İlanlar ve açıklamalar gerçeğe uymayan abartılmış veya yanıltıcı bilgileri içermeyeceği gibi Kurul kaydına alınmanın resmi bir teminat olarak yorumlanmasına yol açacak açık veya dolaylı bir ifade taşıyamaz. Kurul, yanıltıcı gördüğü reklamları yasaklar." Bu kural hem kamu yararı hem de kamunun tam olarak aydınlatılması ilkesinden ortaya çıkmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 11:"..... Denetçiler bu durumu öğrendikleri tarihte, ihraççının yönetim organına bildirmekle yükümlüdürler....." Burada muhasebe meslek mensubu sorumluluk yüklenmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 12:".... Yönetim Kurulu'nun bu maddedeki esaslar çerçevesinde aldığı kararlar aleyhine, yönetim kurulu üyeleri, denetçiler veya hakları ihlal edilen pay sahipleri, kararın ilanından itibaren 30 gün içinde anonim ortaklık merkezinin bulunduğu yer ticaret mahkemesinde iptal davası açabilirler....." Konu ile ilgili olarak meslek mensubuna çeşitli hak ve sorumluluklar yüklenmiştir.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 16:"..... Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan sorumludurlar. Kurulca düzenlenmesi

öngörülen mali tablo ve raporların bağımsız denetlemeye tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu Kurul'ca belirlenen usul ve esaslar dahilinde Kurul'a gönderilir ve kamuya duyurulur....." Burada da muhasebe meslek mensubuna önemli görevler düşmektedir.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 25:"..... Kurul başkan ve üyeleri ile personeli ve bu kanuna göre görevlendirilen denetim elemanları, çalışmaları ve denetlemeleri sırasında ilgililere ve üçüncü kişilere ait öğrendikleri sırları açıklayamazlar ve kendi yararlarına kullanamazlar. Bu yükümlülük görevden ayrılmalardan sonra da devam eder....." Muhasebe meslek mensubuna getirilen sır saklama kuralı bu maddede karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye Piyasası Kanunu Md. 45:"Bu kanun kapsamındaki ihraççılar, sermaye piyasası kurumları ve kişilerin bu Kanundan doğan işlem ve hesapları, Kurulca görevlendirilecek Kurul uzmanları ve uzman yardımcıları tarafından denetlenir. İlgili Bakan tarafından da gerektiğinde bu denetlemeler yaptırılabilir. Denetimle görevlendirilenler, bu Kanunu ve diğer kanunların sermaye piyasası ile ilgili hükümlerinin uygulanmasını ve her türlü sermaye piyasası işlemlerini birinci fıkrada belirtilen ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlar nezdinde denetlemeye, görevleriyle ilgili gerekli görecekları bilgi ve belgeleri istemeye, gerekli tutanakları düzenlemeye, bunların işlem ve hesaplarının Kanuna, işletme amaç ve ilkelerine uygunluğunu ve denetlenen ortaklık, kuruluş, kişi ve kurumlarla ilişkili diğer gerçek ve tüzel kişilerin işlem ve hesaplarını da Kanunun uygulanmasıyla sınırlı olarak incelemeye yetkilidirler....."

Yukarıda belirtilen kurallara uyulmadığı takdirde çeşitli parasal müeyyidelerin uygulanması söz konusu olacaktır. Asıl cezai sorumluluk Sermaye Piyasası Kanununun 47.Maddesinde yer almıştır. Buna göre:" Sermaye Piyasası araçlarının değerini etkileyebilecek, henüz kamuya açıklanmamış bilgileri kendisine veya üçüncü kişilere menfaat sağlamak amacıyla kullanarak sermaye piyasasında işlem yapanlar arasındaki fırsat eşitliğini bozacak şekilde mameleki yarar sağlamak veya zararı bertaraf etmek, içerden öğrenenlerin ticaretidir....." Bu kurala aykırı hareket edenlere hem hürriyeti bağlayıcı, hem de maddi cezaların uygulanması söz konusudur.

Buraya kadar Sermaye Piyasası Kanunu'nda yer alan muhasebe meslek mensuplarına ilişkin ahlak kurallarından yazılı hale gelmiş olanların özetlenmesine çalışılmıştır. Sermaye Piyasası Kanunu doğrultusunda hazırlanmış ve yayınlanmış tebliğlerde yer alan yazılı hale getirilmiş muhasebe meslek kuralları da söz konusudur.

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim" hakkındaki 16 sayılı tebliğin ikinci bölümünde 7-16. Maddelerinde denetçilerde aranılan nitelikler ayrıntılı bir biçimde

açıklanmıştır.Bu niteliklerden mesleki ahlak ve moral değerlerle ilgili olanları şöyle sıralamak olanaklıdır [21].

- Mesleki yeterlilik (8.Madde)
- Bağımsızlık ilkesi (9. Madde)
- Mesleki özen ve titizlik (12. Madde)
- Ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı (13. Madde)
- Reklam yasağı (14. Madde)
- Sır saklama yükümlülüğü (15. Madde)
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet (16. Madde)
- Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımı (17. Madde)

Ülkemizde muhasebe meslek hukukunun genel çerçevesini oluşturan kısaca muhasebe meslek kanununun çeşitli maddelerinde meslek ile ilgili çeşitli ahlak kurallarının yazılı hale getirildiğini tespit etmek mümkündür.

Meslek Kanunu Md.3: "Kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar tarafından serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir unvanlarının veya bu unvan veya kavramları karışacak veya onlara benzer her türlü unvan, ibare veya remizlerin kullanılması yasaktır....." Bu kural ile muhasebe mesleğine bir unvan ve yetki kuralı getirilmiş bulunmaktadır.

Meslek Kanunu Md.12: "..... Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdikın doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdikın doğru olmaması halinde, tasdikın kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergiden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar....." Bu yeminli mali müşavirlere yüklenen en önemli sorumluluk olarak karşımıza çıkmaktadır.

Meslek Kanunu Md.13: "Meslek mensupları, kişisel veya ortak bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, bunlarla her ne şekilde olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar." Bu, kimlerin bu meslekte yardımcı eleman olamayacağı konusunda getirilen kurallardan biridir.

Meslek Kanunu Md.15: "..... Odalara üye olmayan meslek mensupları mesleki faaliyette bulunamazlar....." Bu mesleki örgütlülüğe gidilmesi konusunda getirilen kuralı oluşturmaktadır.

Meslek Kanunu Md.43: "Meslek mensupları ve bunların yanında çalışanlar, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları ifşa edemezler, çeşitli kanunlarda muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden

faydalanamazlar.....” Bu madde hükmü ile sır saklama kuralı getirilmiştir.

Meslek Kanunu Md.44: ”Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirtilen mesleki unvanları dışında başka sıfat kullanamazlar. “ Bu madde hükmü ile reklam yapma, tutundurma faaliyetlerinde bulunma gibi teşebbüslerin engellenmesi öngörülmüştür.

Meslek Kanunu Md.45: “Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler bu unvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu unvan ve tasdik yetkisiyle; 2’nci maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacıyla gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet akdi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar.....” Madde hükmü ile meslek ve meslek onuru ile bağdaşan faaliyetlerin yürütülmesi ilkesi uygulamaya geçirilmiş olmaktadır.

Meslek Kanunu Md.46:”Ücret meslek mensuplarının hizmetlerine karşılık olan meblağı ifade eder. Ücretin asgari miktarı tarife ile belirlenir. Tarifedeki asgari miktar altında ücret karşılığında iş kabulü yasak olup, aksine hareket disiplin cezası gerektirir.....” Ücretin diğer bir ifadeyle hizmetin fiyatının bir tutundurma aracı olarak kullanılamayacağı bu madde ile kurala bağlanmıştır.

Meslek Kanunu Md.48:”Mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla görevini yapmayan veya kusurlu olarak yapan, yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında,.....” Bu madde hükmü ile çeşitli cezaların uygulanması söz konusudur.

Meslek Kanunu ile getirilen ve bazıları yukarıda kısaca açıklanan mesleki kurallara uygun davranılmadığında gerek hürriyeti kısıtlayıcı, gerekse maddi bir takım müeyyidelerin uygulanması yine Meslek Kanunu’nun 49. Maddesinde açıklanmış bulunmaktadır.

Muhasebe mesleği ile ilgili ahlak kuralları konusunda Meslek Kanununa bağlı olarak yayımlanmış çeşitli yönetmelik ve tebliğler mevcuttur.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte’de mesleki ahlak ve moral değerlerine ilişkin hükümler yer almıştır. Bu hükümler yönetmeliğin ikinci bölümünde ve aşağıda gösterilen biçimde sıralanmıştır [21].

- Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi (4. Madde)
- Mesleki eğitim ve bilgi (5. Madde)

- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık (6. Madde)
- Sır saklama (7. Madde)
- Sorumluluk (8. Madde)
- Bağımsızlık (9. Madde)
- Haksız Rekabet (10. Madde)

Gerçekte incelenecek olursa Türkiye’de muhasebe mesleğinde meslek ahlakına ilişkin, özel olarak hazırlanmış olan herhangi bir yönetmelik yada kılavuz TÜRMOB’un 14 Eylül 1996 tarihindeki 7. Olağan Genel Kurulu’nda kabul edilen “Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı 5” kabul edilmeden önce mevcut değildi. TÜRMOB tarafından yapılan bu düzenleme ile muhasebe meslek ahlakı (etiği) konusunda büyük bir boşluğun doldurması yönünde çok büyük bir adım atılmış bulunmaktadır. Ancak bu Mecburi Meslek Kararı halihazırda anılan tarihten bu yana Resmi Gazete’de yayınlanmadığı için bu mecburi meslek kararının uygulanabilirliği yönünde hukuki alanda ciddi tereddütler bulunmaktadır.

Bu mecburi meslek kararı ile saptanan ahlak kuralları ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirleri kapsamaktadır. Bazı kurallar meslek unvanlarının sahibi meslek mensuplarını kapsadığı gibi, bazıları da bir meslek unvanı mensubunu kapsamayabilir. (Mecburi Meslek Kararı Md.3)

TÜRMOB tarafından düzenlenen Mecburi Meslek Kararında yer alan etik kurallar ve bu kurallarla ilgili olan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

1-Mesleki Uzmanlık: Ruhsatlı bir meslek mensubu veya ruhsatlı mesleki şirket, mesleki uzmanlıkla makul olarak yapamayacağı herhangi mesleki bir iş anlaşması yapamaz (Mecburi Meslek Kararı Md.4).

2-Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlama: Defter tutma ve bu defterlere göre finansal tabloları hazırlama işleri yalnız ruhsatlı Serbest Muhasebeciler ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler tarafından yapılır. Yeminli Mali Müşavirler mesleki hizmet verdikleri firmalara finansal tabloların hazırlanması sırasında danışma hizmeti vererek yönlendirirler. Ancak finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe defterleri tutmaları yasaklandığından Yeminli Mali Müşavirlerin doğrudan doğruya sorumluluk yüklenmeleri mümkün değildir (Mecburi Meslek Kararı Md.5).

3- Muhasebe İlkelerine ve Standartlara Uyma Zorunluluğu: Finansal tabloları elde etmek için yapılacak muhasebe kayıtlarında muhasebe ilke ve kuralları ile ilgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasa’larla belirlenecek standartlara uyulması zorunludur. Burada sözü geçen

muhasebe ilke ve kuralları ile standartlara uyulmadan, muhasebe kayıtları yapılırken, uyuluyormuş gibi davranış yoluyla finansal tablo hazırlanamaz.

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

TÜRMOB'dan ruhsat almış bütün meslek mensupları TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından yayınlanan standartlara uyarlar. (Mecburi Meslek Kararı Md.6).

4-Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık: Ruhsatlı Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek saptıramaz ve 3568 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde unvanına göre yetkili olduğu işleri yaptığı sürece düşüncelerini başkalarına bağlı kılmaz, işlerini dürüstlük, güvenirlilik ve tarafsızlık içinde yürütür. Vergi Kanun'larının ve diğer Yasa'ların yorumlanmasında ruhsatlı meslek mensubu, kendi düşünceleriyle ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanak bulduğu sürece, müşterisi yararına tereddütlü durumu ortadan kaldırarak yorumunu uygular (Mecburi Meslek Kararı Md.7).

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

6-Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralları: Ruhsatlı Serbest Muhasebeci ile Yeminli Mali Müşavirin denetim işi ile Yeminli Mali Müşavirin tasdik işi yapması sırasında meslek mensubu ilişkili ve ortağı olduğu işletme veya şirketlerin işlerini yapamazlar. Bu şirketlerde hizmet akdi ile bağımlı olarak çalışamazlar.

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

Bağımsız düşünme ortamı, Yeminli Mali Müşavir tasdik işleri içinde geçerlidir. Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığının gerekliliğinin gerekçesi, faaliyetlerin kamu yararını gözetir olmalarının yanı sıra, müşteri yönünden ön yargılı ve taraf tutan bir tutum içinde olmamalıdır. Aksi takdirde ruhsatlı meslek mensubu meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa

olsun, denetim sonucunda elde edilecek bulguların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlık yitirilecektir. Ancak ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirin bağımsız olmasından beklenen, onun bir savcı gibi davranması yerine adil davranmasını öngören bir tarafsızlık için bağımsız olmasıdır.

Meslek mensuplarının iş alması sırasında sözleşme öncesi ya da sonrası maddi veya gayri maddi teminat vermesi yasaktır. Meslek mensubundan hizmet talebi amacıyla teklif isteyenlerin teminat istemeleri halinde mesleki faaliyetin bağımsızlık ilkesi zedeleneceğinden meslek mensupları bu tür işler için teklif dahi veremezler (Mecburi Meslek Kararı Md.9).

7-Sır Saklama: Ruhsatlı meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşterisiyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterinin izni olmadıkça, mesleki faaliyetleri son bulsa bile açıklayamazlar. Ruhsatlı meslek mensupları, sır saklama kuralına yardımcılarının da uymasını sağlamakla yükümlü olup, aksine davranan yardımcılarını bir daha çalıştırmamaları ve meslektaşlarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekir (Mecburi Meslek Kararı Md.10).

8-Ücretler: Ruhsatlı meslek mensupları yaptıkları işleri Oda ve Birlik tarafından saptanmış ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar.

Asgari ücretin üstünde yapılan işlere, başka bir meslek mensubu haklı bir gerekçe göstermeden daha düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz (Mecburi Meslek Kararı Md.11).

9-Denetim Standartları ve İlkeleri: Ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir kendisi tarafından TÜRMOB'un yayınladığı genel kabul görmüş denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının mali tablolarla ilişkilendirilmesine izin veremez.

Ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler TÜRMOB'un benimsediği TMMOB'in standart yayınlanmamış konularda genel kabul görmüş uygulamaya ve muhasebe ilkelerinden sapılarak hazırlanmış finansal raporların, bu standartlar ve ilkeler doğrultusunda hazırladığı yönünde görüş bildiremezler (Mecburi Meslek Kararı Md.12).

10-Öngörü Yasağı: Ruhsatlı bir meslek mensubu, kendisinin gerçekleşeceğini bildiği izlenimi veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere, adının karıştırılmasına izin vermez.

Proforma Bilanço ve Gelir Tablolarının hazırlanmasının veya gerçekleştirilmesini destekleyen görüşlerin bildirilmesinde herhangi bir ruhsatlı meslek

mensubunun adının karıştırılması yasaktır (Mecburi Meslek Kararı Md.13).

11-Haksız Rekabet Yasağı: Ruhsatlı meslek mensubu mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak başka bir meslek mensubunun mesleki işi yaptığı bir kişi veya kuruma aynı mesleki işi yapmak üzere girişimde bulunamaz.

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

Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet talep ederse, meslek mensubu olan bitenden diğer meslek mensubunun haberi olup olmadığını saptamak üzere kendisiyle temas etmelidir (Mecburi Meslek Kararı Md.14).

12-Eleman İstihdamında İş Teklifi: Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun elemanına bu meslek mensubuna haber vermeden, doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş teklifinde bulunamaz. Bu kural elemanın kendi girişimi ya da bir ilana dayanarak iş araması halinde uygulanmaz (Mecburi Meslek Kararı Md.15).

13-Dürüst Olmayan Davranışlar: Ruhsatlı meslek mensupları mesleğe uygun olmayan davranışlarda bulunamazlar (Mecburi Meslek Kararı Md.16).

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

Ruhsatlı meslek mensubu, herhangi bir yazar veya muhabir ile görüştüğünde vereceği bilgilerin nasıl kullanılabileceğini kontrol edemeyeceğinden, muhabire, meslek ahlak kurallarının getirdiği sınırlamaları açıklamalıdır. Ancak toplumun ilgilendiği konularda ruhsatlı meslek mensubunun yaptığı yayınlarına ve demeçlerine haber programlarında yer verilmesi, yazı ve haber yazılması veya meslek mensubunun iletişim araçlarında yazı yazması reklam sayılmaz.

Meslek mensuplarının gazete ve dergilerde yazı yazmaları, haber programları yapmaları ya da kitap yazmaları durumunda, bunları yayınlayan yayıncı tarafından yapılacak övgülerde ve tanıtımlarda, yazar olan meslek mensubunun özgeçmişi, öğrenimi, meslek unvanı,

deneyimlerini, mesleki şirket ortağı ve ifa ettiği belli başlı görevleri yer alabilir. Bu övgü ve tanıtımlarda meslek unvanı dışında "vergi uzmanı", "yönetim danışmanı", "eski vergi dairesi müdürü", "eski inceleme elemanı" gibi herhangi bir mesleki uzmanlığı gösteren bir tanım kullanılamaz. Yazarlık ve akademik unvanların kullanılması reklam sayılmaz.

Eğitim seminerlerine katılma reklam ve teşvik sayılmaz.

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

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

Ruhsatlı meslek mensupları ve yanlarında çalışan meslek mensupları ile görevli diğer personelin kullandıkları kartvizitler reklam sayılmaz. Bu kartlar, yalnızca kart sahibinin adını ve soyadını, mesleki şirketi veya büronun unvanını, adres, telefon-fax numaralarını, mesleki unvan ile bürodaki yada şirketteki yönetici, ortak, danışman gibi unvanları taşır. Bu kartvizitlerde herhangi bir uzmanlık alanı ya da eski görevlerini belirten rumuz ve yazıların yer alması reklam kapsamında olduğundan yasaktır.

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

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

Ruhsatlı meslek mensubunun bürosuna veya mesleki şirketi tanıtan özel dosyaların veya katalogların hazırlanması, baskılı bloknot ve kalem kullanılması reklam sayılmaz (Mecburi Meslek Kararı Md.17).

15-Ücretlerin İndirilmesi ve Komisyon Yasağı: Müşteriye sunulan hizmetler için önerilen ücretleri düşürecek parasal cezaî müeyyideleri taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, komisyon ödemesi de yapmak yasaktır. Ancak, anlaşma müşteriye hizmet sunan başka bir ruhsatlı serbest çalışan meslek mensubunun bu hizmetlerinden yararlanması halinde ücret ödemesi yasak değildir (Mecburi Meslek Kararı Md.18).

16-Bağdaşmayan İşler: Ruhsatlı meslek mensuplarından denetim ve tasdik işi yapanların mesleki hizmetlerinde objektifliklerini bozan işleri yapmaları yasaktır. Ancak kamu niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunma, düşüncesini açıklayan yazı yazma, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayınlama, avukatlık, gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmak meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir (Mecburi Meslek Kararı Md.19).

17-Mesleki Faaliyet ve Mesleki Şirket: Mesleki faaliyet için ruhsat sahibi olmak şarttır. Meslek kararları ve yönetmelikleriyle, özellikleri belirlenen mesleki şirket ve bürolarında mesleki faaliyette bulunanlar bu mesleki şirketin veya büroların ortağı oldukları gibi yalnız çalışan niteliğinde de olabilirler. Bunlardan bağımlı çalışanlar bağımlı sayılmaz ve mesleki faaliyetlerini bağımsız sürdürmüş gibi çalışanlar listesine kayıt olabilirler (Mecburi Meslek Kararı Md.20).

18-Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı: Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir ruhsatlı meslek mensubunun veya mesleki şirketin mesleki yeterliliği aleyhinde konuşması, mütalaada bulunması veya görüş bildirmesi meslek ahlakına aykırı olup yasaktır.

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

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

meslek ahlakına aykırı olduğundan yasaktır. Ancak bu tasdik yada denetimi gerçekleştirmiş meslek mensuplarının imzalı tasdik ya da denetim raporlarını referans olarak göstermek suretiyle denetim ya da tasdiklerini tamamlarlar. Bu durumlarda karşıt inceleme yapılması söz konusu firmanın tasdikini yapan Yeminli Mali Müşavir ya da denetimini yapan Yeminli Mali Müşavir veya ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavire teyitle bildirilmesi ve teyit alınması zorunludur. Tasdik veya denetim tamamlanmamışsa, bu konuda ya diğer meslek mensubundan izin alınarak ya da onun sorumluluğunu üstlendiğine dair tutanak düzenlenerek rapora referans olarak eklenebilir (Mecburi Meslek Kararı Md.21).

19-Denetimde Kamu Sorumluluğu: Denetim yapan ruhsatlı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler meslekten olmayan kimselere veya meslektaşlarına yanlış bilgi vermeyen raporlar sunması, meslek mensubunun kamu yararını gözetmesi gereken ahlaki sorumluluğudur (Mecburi Meslek Kararı Md.22)

VII. SONUÇ

Muhasebe mesleği, globalleşen dünyada önemi gittikçe artan bir meslek haline gelmiş bulunmaktadır. Muhasebe aracılığıyla üretilen bilgilerin hazırlanmasında ve ilgililere sunulmasında muhasebe meslek mensuplarına çok büyük görevler düşmektedir. Muhasebe meslek mensupları bu önemli görevleri yerine getirirken bir takım niteliklere sahip olmak zorundadırlar. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının zihinsel yetenek, kavramsal anlama, iletişim yeteneği, tarafsız olabilmek, yeterli mesleki bilgiye sahip olma ve en önemlisi de meslek ahlakına sahip olmaları gerekmektedir.

Muhasebede meslek ahlakı (etik), meslek mensubu olan kişinin müşterilerine, halka ve diğer uygulamacılara karşı yüksek standartlara oturtulmuş ahlaki davranışlarda hizmet etmesi demektir. Meslek mensubu olan kişinin asgari ölçüde meslek ahlakına sahip olabilmesini sağlamayı temin etmek amacıyla, mesleğe yönelik ilgili ahlak kurallarının geliştirilmesi gerekmektedir. Mesleki açıdan ahlak kuralları, o mesleğin itibarlı bir şekilde yürümesini sağlayacak olan kurallardır. Bu kuralların amacı; mesleğin itibarını korumak ve yüceltmektir. Ayrıca bu kurallar meslek mensuplarının birbirleriyle olan ilişkilerini yönlendirirken aynı zamanda, topluma meslek mensuplarının faaliyetlerini en yüksek düzeyde ve performansta icra edeceklerinin de bir göstergesidir.

Amerika Birleşik Devletlerinde başta AICPA (Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) olmak üzere meslek örgütleri, mesleğin itibarını ve kalitesini korumak için mesleğe giriş, meslek ahlakı ve mesleğin

uygulanması ile ilgili araştırmalar yapmışlar ve kurallar geliştirmişlerdir.

AICPA tarafından geliştirilen kurallar 11 adet olup bu kurallar; bağımsızlık, dürüst ve tarafsız olma, genel standartlar, standartlara uyma, muhasebe prensipleri, müşteri ile ilgili bilgilerin gizliliği, şartlı ücret, uygunsuz davranışlar, reklam yapma ve hizmet satışına yönelik diğer talep biçimleri, komisyon ve başvuru ücretleri, mesleği icra biçimi ve isimden oluşmaktadır.

Uluslar Arası Muhasebe Federasyonu diye faaliyet gösteren IFAC'ta, muhasebe mesleğine ilişkin mesleki ahlak kurallarının oluşturulması ve geliştirilmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır. IFAC tarafından oluşturulan meslek ahlakı kuralları, AICPA tarafından oluşturulan meslek ahlakı kurallarını baz alarak bunları daha da geliştirmiştir. IFAC tarafından oluşturulan kurallar 18 adet olup, bu kurallar; doğruluk ve bağımsızlık, ahlaki çatışmaların çözümlenmesi, mesleki yeterlilik, gizlilik, vergi uygulaması, sınır ötesi faaliyetler, tanıtım, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar, ücretler ve komisyonlar, kamu muhasebesi uygulamalarıyla uyumlanmayan faaliyetler, müşterinin paraları, kamu yararına serbest çalışan diğer meslek mensuplarıyla ilişkiler, reklam ve teşvik, işverenlerle çatışma, profesyonel meslektaşların desteklenmesi, mesleki yeterlilik ve bilginin sunulduğundan oluşmaktadır.

Avrupa Birliği tarafından, muhasebe mesleğine ilişkin ahlaki davranış kurallarını belirten özel bir düzenleme yapılmamıştır. Sadece 8 nolu 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.

Ülkemizde de muhasebe mesleği ile ilgili ahlaki değerlere ilişkin prensip ve kurallar, TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği) tarafından hazırlanan "Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı 5" hazırlanmadan önce Sermaye Piyasası Kanununda, Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerinde, Muhasebe Meslek Kanununda ve Meslek Kanunu ile ilgili olarak geliştirilen ve yayınlanan yönetmelik ve tebliğlerde dağınık bir biçimde yer almaktaydı. Ancak TÜRMOB Genel Kurulu tarafından 14.09.1996 tarihinde kabul edilen bu Mecburi Meslek Kararı ile muhasebe mesleğine ilişkin ahlaki kurallar tek bir çatı altında ve etraflı bir biçimde ele alınmıştır.

TÜRMOB tarafından oluşturulan muhasebe mesleğindeki etik kurallar 19 adet olup, bu kurallar; mesleki uzmanlık, defter tutma ve finansal tabloları hazırlama, muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu, dürüstlük-güvenilirlik ve tarafsızlık, mesleki özen ve titizlik, tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı, sır saklama, ücretler, denetim standartları ve ilkeleri, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, eleman istihdamında iş teklifi, dürüst olmayan davranışlar, reklam ve teşvik yasağı, ücretlerin indirilmesi ve komisyon yasağı, bağdaşmayan işler, mesleki faaliyet ve mesleki şirket, diğer meslek mensupları hakkında konuşma yasağı ve denetimde kamu sorumluluğundan oluşmaktadır. Ancak bu Mecburi Meslek Kararı halihazırda yukarıda anılan tarihten itibaren Resmi Gazete'de yayınlanmadığı için, uygulanabilirliği açısından hukuki alanda ciddi tereddütler mevcuttur.

TÜRMOB tarafından Mecburi Meslek Kararı 5 ile tespit edilen ahlak kuralları ile özellikle IFAC tarafından tespit edilen muhasebe mesleğine ilişkin ahlak kuralları arasında büyük bir uyum vardır.

Burada ülkemiz ve mesleğimiz açısından kanımca üzerinde hassasiyetle durulması gereken üç temel nokta mevcuttur. Bunlar;

1-TÜRMOB tarafından belirlenmiş olan meslek ahlakı ile ilgili bu kuralların uygulanması noktasında ciddi çalışmalar ve kararlılıklar gösterilmesi ve mesleğe yakışmayan meslek mensuplarının kesinlikle gerekli müeyyidelerle karşı karşıya bırakılması,

2-Mesleki eğitim çalışmaları yoluyla ahlak kurallarının mevcut meslek mensuplarına öğretilmesi ve bu kuralların onlara benimsetilmesi,

3-Meslek mensuplarının yetişmesine olanak sağlayan eğitim ve öğretim kurumlarında geleceğin potansiyel meslek mensuplarına meslek ahlakı ile ilgili prensip ve kuralların öğretilmesi.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- [1] PEKDEMİR, Recep, "Türkiye'de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:4, Ekim 1999, ss.19, 21-25.
- [2] GÜNEŞ, İsmail Hakkı, "Muhasebede Meslek Ahlakı", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:59, Kasım 1997, s.55.
- [3] MARŞAP, Beyhan, "Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:37, Ocak 1996, ss.119-120, 122-123.
- [4] YAZICI, Mehmet, **Muhasebe Tümleri ve Örgütlenmesi**, M.Ü.İ.B.F. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No:439/762, İstanbul 1990, s.8.
- [5] KIZIL, Ahmet; ERKAL, Zekeriya E., "İngiltere'de Muhasebe Mesleği, Muhasebe Mesleği İle İlgili Kurumlar ve Muhasebe Denetim Standartları", **MÖDAV Bülteni**, Sayı:7, Temmuz 1997, s.37.
- [6] CİVELEK, Mehmet A.; DURUKAN, M. Banu, "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları No:20, ss.31-132.
- [7] OĞUZ, Yasemin, **Felsefi Yaklaşımlar Işığında Klinik Etik Giriş**, (Klinik Etik:Editörler:Ayşegül Erdemir Demirhan, Yasemin Oğuz, Ömür Elçioğlu, Hanzade Doğan) Nobel Tıp Kitapevleri, İstanbul 2001, s.9.
- [8] HUNT, David M., **Code of Ethics and Its Effects on Accounting Education**, Accounting Education in The Next Century, Editor: Recep Pekdemir, TÜRMÖB Yayın No.188, Ankara 2001, s.147.
- [9] TALU, Gül K.; ERDİNE, Serdar; **Ağrı ve Etik**, (Klinik Etik:Editörler:Ayşegül Erdemir Demirhan, Yasemin Oğuz, Ömür Elçioğlu, Hanzade Doğan) Nobel Tıp Kitapevleri, İstanbul 2001, s.419.
- [10] KUTLAY, Oya; YILMAZLAR, Aysun, **Anestezi ve Yoğun Bakımda Etik**, (Klinik Etik:Editörler:Ayşegül Erdemir Demirhan, Yasemin Oğuz, Ömür Elçioğlu, Hanzade Doğan) Nobel Tıp Kitapevleri, İstanbul 2001, s.532.
- [11] KIREL, Çiğdem, **Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması**, A.Ü.İ.B.F. Yayın No:168, Eskişehir 2000, s.3
- [12] BÜLBÜL, A.Rıdvan, **İletişim ve Etik**, İletişim Kitapları, Konya 2000, s.2.
- [13] KOTAR, Erhan, "Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlak'ın Yeri ve Önemi", **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları No:20, s.65.
- [14] PIEPER, Annamarie, **Etik Giriş**, Ayrıntı Yayınları (Çevirenler: Veysel Ataman-Gönül Sezer), İstanbul 1994, ss.16-18.
- [15] SÖZBİLİR, Naciye, **Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar**, Afyon Kocatepe Üniv. Yayın No: 26, Afyon 2000, ss.21-24, 46.
- [16] SELİMOĞLU, Seval Kardeş, "Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik Yaklaşımı)", **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları No:20, ss.146, 152, 153.
- [17] MUGAN, Can Şınga, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri", **MÖDAV Bülteni**, 99/2, ss.2-4.
- [18] TÜKENMEZ, Mine; KUTAY, Nilgün, "Muhasebede Mesleki Eğitim ve Etik", **Türkiye XV. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu** Kitapçığı, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. ve MÖDAV Yayını, 13-17 Kasım 1996, Manavgat-Antalya, s.280.
- [19] GÜREDİN, Ersin, "Denetçinin Meslek Ahlakı, Standartlar ve Uygulamadan Örnekler", **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları No:20, ss.119, 125.
- [20] GÜRBÜZ, Hasan, "A.T. Dışı Ülkelerde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi, Örgütün ve Meslek Mensuplarının Denetimi", **15. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Türmob Yayınları No:36, Ankara 1997, s.274.
- [21] USLU, Selçuk, "Muhasebe Mesleği, Meslek Ahlakı ve Moral Değerler", **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu**, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları No:20, ss.27-31.
- [22] AKBULUT, Yıldız, "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:1, Mart 1999, s.130.
- [23] NORDERMANN, H.J. Hermann, "The European Accountancy Profession Accounting and Audit Regulation in Europe Trends and Prospects" (Çeviren: Prof.Dr. Selçuk Uslu), **15. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Türmob Yayınları No:36, Ankara 1997, ss.92-93.
- [24] ASLAN, Erdoğan, "Türkiye'de Yeminli Mali Müşavirlerin Görev ve Nitelikleri", **15. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Türmob Yayınları No:36, Ankara 1997, s.240.
- [25] AYSAN, Mustafa A., "Türkiye'de Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler", **MÖDAV Bülteni**, Sayı:11, Temmuz 1998, s.31.