

İŞLETMELERDE MUHASEBE YÖNETİCİLERİNİN ETİKSEL KARAR SÜRECİ *

Ahmet Ünsal **

Giriş

2000 yılı aşkın bir süreden beri insanoğlu neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda sürekli doğruyu arama arayışında olmuştur. Neyin doğru ya da yanlış olduğu bazen tesadüfen, bazen kötü tecrübelerden, bazen ise sistemli yaklaşımlar ile bulunmuştur. Doğru ve yanlışın bulunmasında insanın kontrol edebildiği sistemli yaklaşımıdır diğer bir ifade ile etikdir. Çünkü etik bir sistemler kümesidir. İnsanın kontrolünün dışında öğrendiği doğrular ise kötü tecrübeler yada tesadüflerden öğrenilmelerdir. Doğru olan, bir olaya yada nesneye ilişkin bilgisine sahip olunan şey kadardır. Ve Bu bilgi; bilginin kendisi hakkında bilinen kadardır. Bu nedenledir ki birçok konuda 2000 yıl öncesinde doğru kabul edilen doğrular günümüzde doğru kabul edilmemektedir. Yüzyıllar önce varlığı dahi bilinmeyen bazı kavram ve bilimler günümüzde mevcuttur. Var olanlardan bazıları ise varlıklarını yitirmişlerdir.

Sistemli yaklaşımlar üretilmediğinde doğrular ve yanlışlar insanın kendi iradesinin dışında tesadüflerden ya da kötü tecrübelerden öğrenilmektedir. Doğru ve yanlışın bulunmasında izlenen sistemli bir yol olan etiğe yeterince önem verilmediği içindir ki muhasebeciler doğruyu ve yanlışı yaşanan muhasebe usulsüzlüklerinden öğrenmişlerdir. Son muhasebe usulsüzlüklerinden

* Bu çalışma, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda, Prof. Dr. Nalan Akdoğan'ın danışmanlığında, Arş. Gör. Ahmet Ünsal tarafından hazırlanan "*İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci*" adlı Doktora Tezi'nin özetidir.

** Arş.Gör.Dr., Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi, İktisadî ve İdarî Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

sonra, bu alandaki çalışmalar oldukça hızlanmışır. Öyle ki IFAC etik ile ilgili yayınladığı ilkeleri bir bilgisayar yazılımının güncellenmesi gibi, neredeyse her yıl elde edilen yeni bilgiler ve aksayan yönlerin eksikliğinin kapatılması amacıyla güncellemektedir. Ve Gerçek değer muhasebesini prensip olarak benimsemiştir.

Muhasebe etiği alanında bu kadar çok çalışma olmasının faydaları yönleri olduğu gibi dezavantajlı yönlerini de beraberinde getirmesidir. Bunlardan en önemlisi etik ile ilgili çalışmalarda etik konusunun içine yeterince girilmeden, etiğin en asgari gerekliliği olan etik teorileri ve etik kavramları doğru kullanılmadan ya da yerine oturtulmadan bazı çalışmaların yapılmasıdır. Oysa etiğin bir boyutu da kavramlar sistemi olmasıdır. Herhangi bir olaya ilişkin doğru ve yanlışın yada gerçekliğin tespitinde kavramlar kümesinin kullanılmasını gerektirir. Kavramlar ise içinde birçok anlam barındırır.

Muhasebeci mali olayları ölçer, bu ölçümleri yaparken içine anlamlar yüklenmiş muhasebe kavramlarını, ilkelerini kullanır. Muhasebeci bu kavramlar ve ilkeler ile mali olayı değerlendirir. Kavram ve ilkeler olmadan muhasebe bu ölçümleri yapamaz. Muhasebe kavram ve ilkeler ile bu ölçümü yaparken, muhasebe etiği doğru ölçümler yapılabilmesi için muhasebe kavramları ve ilkeleri ile etik sistemlerinin bütünleşmesidir. Bu bütünleşme muhasebe etiğinde kavramlar sistemini oluşturur.

1. Etik Felsefesi

Etik neyin doğru neyin yanlış olduğunun ya da neyin iyi, neyin yanlış olduğuna karar vermek için izlenen ilkeler sistemidir. Doğru ve yanlışın ne olduğuna karar vermede baskın olan iki temel unsur bulunmaktadır. Bunlardan birincisi etiksel yeterlilik, diğerisi ise

etiksel kararlarda iradenin özgürlüğüdür. Bu kavramlardan biri olmadan etikten söz edilmesi imkânsızdır.

İyiye kötüden, doğruyu yanlıştan ayırt edemeyen birinin etiksel yeterliliği yoktur. Bu durum evrensel hukuk tarafından da kabul edilmektedir. Ancak burada bahsedilen herkesin ne yapılmasına ilişkin hem fikir olduğu bir durumu değil, bir durum karşısında nasıl etik davranılır ya da etik bir ikileme karşılaşıldığında nasıl çözülür problemidir. Bu durum ise etiksel bilgi kapasitesini gerektirmektedir. Etiksel bilgi kapasitesi ise temel etik teorileri konusunda bilgi sahibi olunmasını bu teorilerin avantajları ve dezavantajlarının bilinmesini ve etik karar verme durumundaki sınırlılıkların kişi tarafından tanınmasını gerektirmektedir.

1.1. Etik- İrade İlişkisi

Etiksel karar verebilmenin ikinci temel unsuru ise karar vericinin kendi serbest iradesi ile iyiye kötüden, yanlışla doğrudan ayırt edebilmesidir. Karar vericinin iradesinin serbest kullanımının olmadığı yerde ahlakilikten ve etik karardan bahsedilemez. Muhasebeci ancak serbest iradesi ile karar vermesi durumunda davranış ya da uygulamasının etik olup olmadığı söylenebilir. Aksi durumda ne ahlakilikten nede etikten bahsedilebilir. Bununla birlikte muhasebecinin irade özgürlüğü de sınırsız bir özgürlük değildir. Muhasebecinin özgürlüğü muhasebe metodolojisi tarafından sınırlanmaktadır. Diğer bir ifade ile muhasebe metodolojisindeki kavram, ilke, standartlara uyma mecburiyeti bulunmaktadır. Muhasebeci bunları kişisel iradesi ile değiştiremez. Çünkü muhasebe metodolojisi karar vericinin varlığından bağımsızdır ve bir muhasebeci olmasa da var olmaya devam edecektir.

1.2. Etik-Seçim İlişkisi

Muhasebeci mesleki iradesi ile muhasebe metodolojisinden seçimler yapar. ve seçimlerine uygun uygulamalar yapar. Ancak burada bu defa muhasebecinin gördüğü mali olayı en nesnel ve doğru biçimde işlemlere ya da raporlara aktarabilmesi için muhasebe metodolojisi içinde mali olayı tanımlayacak en doğru ölçüm değerini kullanması ve bu ölçümü gerçekleştirecek ölçüm yöntemlerini kullanması gerekmektedir. Muhasebede seçimlerin var olması ve bu seçimlerin iyi seçimlerin kötü seçimlerden, doğru seçimlerin yanlış seçimlerden ayırt edilmesini gerektirmektedir. Bu noktada muhasebe kararlarında bu seçimlerin yapılmasında muhasebe etiği devreye girmektedir.

Muhasebede seçimlerde, yapılan her seçimin bir doğruluğu vardır. Çünkü muhasebe araçları ile yapılan her işlem bir durumu ifade etmektedir. Ancak yapılan işlemin doğruluk derecesi kullanılan ölçüm araçlarına ve ölçüm değerlerine göre değişecektir. Doğruluk değeri düşük işlem mali olayı tanımlamada güçsüz kalırken, doğruluk değeri yüksek işlem mali olayı tanımlamada olayın aslını daha güçlü ifade edecektir.

Doğruluk değerinin düşük olması iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi hileli işlemler, ikincisi ise “kötü uygulamadır. Hileli işlemlerde muhasebecinin bilerek ve isteyerek bir işlemde bulunmasıdır. Diğer bir ifade ile amaçlı davranmasıdır. Amacın gerçekleşmesi niyet ile gerçekleşir. Gerçekleşen amaç ise niyetin açıklamasıdır. Gerçekleşmeyen amaçlar ya da niyetlerde davranışlarda doğruluk ya da yanlışlık gerçekleşmemiştir. Kötü uygulamada ise muhasebecinin bir uygulamada davranışın doğruluk değerinin düşük olduğunu bilmesine karşın bu davranış yasalar tarafından düzenlenmediği (yasal boşluk) ya da yasaların çakışan

hükümlerinden doğruluk derecesi düşük uygulamanın seçilmesi bulunmaktadır. Bu her iki durumda etik değildir. Çünkü etik, doğrunun bulunmasını, seçilmesini ve buna uygun davranışta bulunmasını gerektirmektedir. Doğru gerçeğe yakınlıktır ve yasalar; doğrunun ne olduğunu tespitinde azami ulaşılması gereken noktalar olmayıp, doğru davranışın asgari noktasını teşkil etmektedir.

1.3. Etik-Doğru ilişkisi

Sosyal bilimlerde doğru; her durumda, her duruma uygulanan bir gerçeklik değildir. Her olayın unsurlarının farklı olmasından dolayı, bu unsurlarda farklı değerlere tabi ve bu farklı değerlerin kendi içindeki etkileşimi önem kazanmaktadır. Bundan dolayıdır sosyal olayların bütünü kapsayacak yasal düzenlemelerin yapılması imkânsızdır. Bununla birlikte yasaların düzenlemediği alanlarda bir başıboşluk olduğu anlamına gelmez. Yasaların olmadığı yerlerde ahlaki ve etik değerler devreye girer. Bununla birlikte etik değerler; meslek uygulayıcılarının etik değerleri benimseme düzeyinden etkilenir. Ahlak gelim düzeyi yüksek bireylerde doğrular ilkeler tarafından belirlenmekle birlikte gelenekçi bireylerde doğrunun ne olduğuna ilkeler karar vermeyip, gelenekler karar vermektedir. Ahlak gelişimi düşük bireylerde ise bu durum, bireyin elde ettiği fayda ya da zarara göre değişmektedir.

Hangi durumlarda, hangi değerlerin seçilmesi gerektiği etik sistemleri tarafından etkilenir. Bu durum ise muhasebecinin etik bilgi kapasitesine sahip olmasını gerektirmektedir. Özellikle muhasebecinin bir etiksel bir ikilemle karşılaştığında veya bir çatışma yaşadığında bu ikilemlerin çözümünde etik sistemleri önemli fonksiyon görmektedir.

Muhasebe kavramlarından özün önceliği kavramı etik bir ikilemin ifadesinden başka bir şey değildir. Muhasebede olaylar ve

işlemler genellikle birbirine paralel olmakla birlikte olayların işlemlere yansıtılmasında olayın şeklinin mi (fayda bilimi) yoksa özünün (Değer bilimi) mü alınacağına karar vermede muhasebe metodolojisi tarafından genel kabul gören görüş, özünün esas alınacağı yönündedir. Değer biliminde bir davranışın doğruluğuna karar vermede davranış sonucunda sağlanan faydaya (şekline, sonucuna) bakmayıp, doğru davranışın gerçekte neyi ifade ettiği üzerine odaklanmaktadır. Değer biliminde davranışın sonucu fayda sağlasa da doğru bir nedenden kaynaklanmıyorsa etik değildir Oysa fayda biliminde davranışın sonucunda fayda getiren her davranış doğrudur. Bazen bu bireysel faydanın en çok olması yönünde, bazen ise toplumsal faydanın en çok olması yönünde gerçekleşen faydadır.

Faydacı verilen bazı kararlarda mali olayın gerçekliğine aykırı olarak davranışın sonucunda elde edilen bireysel ya da toplumsal faydaya göre verilen kararların öznelliğinin yüksek olduğunu söyleyebiliriz. Oysa değer biliminde sağlanan faydadan ziyade nesnenin özelliklerine uygun davranışta bulunmanın objektifliği daha yüksek olduğunu ifade edebiliriz. Çünkü değer etiği kişinin arzuları ve isteklerinden bağımsızdır. Böyle olmakla birlikte doğru davranışın ne olduğuna karar vermede fayda bilimi bazen bir kıstas, bazen ise faydacı tercihlerin yapılmasını gerektirir.

2. Etiksel Kararı Etkileyen Faktörler

Etiksel bir karar vermede davranışı etkileyen birçok faktör vardır. Davranış üzerine etkide bulunan bu faktörleri kişinin şahsına bağlı değişkenler, duruma bağlı değişkenler ve bir karar verme durumunda fırsatların olup olmamasına bağlı değişkenleri sayabiliriz. Etiksel bir karar verme durumunda olan muhasebecinin bu değişken faktörlerin bilincinde olması nitelikli değerlendirmeler yapabilmesine

imkân sağlayacağı gibi, vereceği kararlarında kararlarını kontrol etme imkânı sağlayacaktır. Bu durum ise etiksel farkında olma durumundan başka bir şey değildir.

2.1. Etiksel Kararı Etkileyen Kişisel Değişkenler

Etiksel karar verme sürecini etkileyen kişisel değişkenler; etik bilgi kapasitesi, kişinin bulunduğu bilişsel ahlaki gelişim düzeyi ve davranışta bulunurken eğilimlerinin şiddet düzeyidir.

Etik bilgi kapasitesinin dört temel düzeyi bulunmaktadır¹. En temel düzey muhasebecinin mesleki ve etik ilkelerin bilincinde olmasını ve mesleki bilgi birikiminin artırılmasını, temel etik teorileri ile etik ilkelerini, bilişsel ahlak gelişim düzeyi hakkında bilgi sahibi olunmasını ve erdemleri ifade etmektedir. Ayrıca muhasebecinin mesleki sorumlulukları ile ilgili alanlarda bilgi birikimini ifade etmektedir.

Etik bilgi kapasitesinin artırılmasının ikinci düzeyi ise etikle ilgili duyarlılık geliştirilme aşamasıdır ki, bu aşamada mesleki tehditlerin değerlendirilmesini ve mesleki sorumluluğun oluşturulmasını ifade etmektedir. Üçüncü düzeyde ise etik yargılama kabiliyetinin geliştirilmesi ve mesleki yargılamaları içermektedir. Bu aşamada etiksel yargılama yapabilmek etik algılamayı ve duyarlılığı mesleki kararlarda etiksel yargılama yapabilmeyi ifade etmektedir. Bu aşamada etik teorileri ve diğer etik modelleri kullanılabilir. Son aşamada ise etik davranış ile ilgili olarak yaşam boyu mesleki sorumluluk oluşturma ve yaşam boyu öğrenmeyi ifade etmektedir. Bu aşamada Kurumsal ve özel durumsal algılayış biçimi geliştirmek ve

¹ IFAC; “Approaches To Developing And Maintining Professional Values, Ethics And Attudes”, 2006.

etik bilgisini, duyarlılığını ve muhakeme kabiliyetini etik davranışın içerisinde uygulamak ve Etik karar verme sürecine ve etik davranışa etki eden faktörler konusunda etiksel farkında olma durumunu ifade etmektedir.

Bilişsel gelişim düzeyindeki değişkenler ise, kişinin bulunduğu ahlaki bilişsel seviyeye göre faydacı, gelenekçi ve evrensel değerlere bağlı kararlar vermesini veya davranışta bulunmasını ifade etmektedir. Bilişsel gelişim seviyelerinin farklılığında karar verilmesi gereken bir durum birden fazla insan için aynı zaman dilimine indirgenerek görülen aynı olayı her birinden yorumlamaları istenirse, aynı olay olmasına karşın muhtemelen birden fazla yorum ortaya çıkacaktır. Bu yorum farklılıklarının temel nedeni kişilerin etik kapasite düzeylerindeki ve ahlaki gelişim düzeyindeki farklılıkların sonucu olacaktır.

Eğilimlerin şiddetindeki değişkenler ise bazı muhasebeciler, uygulamalarında aşırı ihtiyatlı kararlar verirken (cimri düzenbaz muhasebeci), bazı muhasebeciler (atıcı düzenbaz muhasebeci tipi) ise aşırı ihtiyatlılığı ve hatta doğruluğu, dürüstlüğü bir tarafa bırakarak gerçekleri abartarak karar verme eğilimleri bulunmaktadır. Bazı muhasebeci tipleri doğrudan hiçbir kural tanımadan, muhasebenin en temel gereklerini bile ihlal etmekte bir sakınca görmeme (Düzenbaz muhasebeci tipi) eğilimleri bulunabilir. Eğilimlerinin şiddetine göre davranan muhasebeci tipleri kararlarında daha çok sübjektif ölçütleri ya da sübjektif değer yargıları ile hareket etme eğiliminde olan muhasebecilerdir. Diğer bir ifade ile muhasebeci tipleri bir uygulamanın doğru ya da yanlış olduğuna karar verirken davranış sonucunda elde ettikleri tatmine/faydaya göre davranma eğilimleri yüksektir. Bu eğilimler cimri düzenbaz muhasebeci tipinde ve atıcı düzenbaz muhasebeci tipinde tarafsız davranma eğiliminin üzerinde iken dolandırıcı muhasebeci tipinde en tepe noktaya çıkmıştır.

Doğru ve dürüst muhasebeci tipinde ise bir davranış ya da uygulamanın doğruluğu yada yanlışlığı kişisel eğilimlerine göre değil, aksine gördüğü mali olayın en doğru şekilde muhasebe yöntem ve prosedürleri ile işlemlere yada raporlara aktarılmasını ifade eder. Bunu yaparken kararlarında kendi eğilimlerine ve çıkarlarına yönelmeyip, tanımlamak istediği nesnenin özelliklerine yoğunlaşmaktadır.

2.2. Etiksel Kararı Etkileyen Durumsal Değişkenler

Etik karar sürecini etkileyen durumsal değişkenler; Kurumsal, mesleki davranış ilkeleri ve finansal raporların güvenilirliğindeki değişkenlerdir. İşletmede kurumsal davranış ilkelerinin bulunması çalışanları ve yöneticileri bu kurumsal değerler doğrultusunda davranmaya teşvik eder. Kurumsal davranış ilkelerinin bulunmaması ise, işyerinde ihtiyari davranışlara yol açacağı gibi kontrolü ve standart düzeyde beklentilerin oluşmasını da engelleyebilir. Bu durum ise işletmenin kurumsallaşmasını önleyen ve kurumsal risk düzeyini artıran bir faktördür.

Mesleki davranış ilkeleri bir nevi çıkar gruplarının meslekten beklentilerinin ifadesidir ve muhasebecilerde çıkar gruplarına karşı mesleki değerlerin altını çizer. Mesleki değerler her meslek gruplarında benzer özellikler taşırsa da her zaman birbiri ile örtüşmez. Bundan dolayı her bir mesleğin kendi fonksiyonel çevresine göre mesleki değerlerinin ifade edilmesi mesleki uygulamalarda standartlaşmayı sağlayacağı gibi mesleğin gelişmesine de büyük katkı sağlayacaktır. Mesleki değerler meslek mensubunun çevresi ve mesleki uygulamalar ile ilişkisinin düzenlenmesidir. Mesleğin fonksiyonel çevresine göre oluşturulmamış değerler mesleki

uygulamalarda standartlaşmayı sağlamayacağı gibi, mesleğin gelişimine de engel olacaktır.

Finansal tabloların güvenilirliğindeki değişkenler, işletme üst yönetiminin güvenilirliği, işletme içindeki ve dışındaki muhasebecilere etik ilkelere bağlılık konusunda güvence verilip verilmemesine göre etiksel davranış da bulunma olasılığı, verilen güvencelere bağlı olarak değişecektir. İşletme yönetimi tarafından işletmedeki muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçilerine mesleki etik güvencesi verilmesi ve bu güvencelerin çıkar gruplarına açıklanması işletmede çalışan muhasebecinin kendini güvende hissetmesine dolayısı ile kararlarında mesleki yargısını kullanması güçlendirecektir. Etiksel güvencelerin verilmemesi ise muhasebecinin uygulamalarında yönetimin etik olmayan taleplerine karşı muhasebecinin negatif algılamasına yol açabilecektir. Ya da doğru davranışta bulunmaktan kaçınabilecektir.

Etiksel davranışı etkileyen faktörlerden fırsatlar; iç kontrol sisteminin yetersizliğinden kaynaklanan, muhasebe metodolojisinin içerdiği fırsatlardan ve sosyal- ekonomik fırsatlardan etkilenebilecektir. Muhasebe metodolojisinin içerdiği fırsatlar; muhasebe politikaları yoluyla muhasebede kullanılan değerlendirme yöntemleri, ölçüm teknikleri mali raporların sonuçları üzerine etki etmektedir. Sosyal-ekonomik yapıdaki gelişim düzeyi de bir takım gelişmelere fırsatlar oluşturmaz. Bunlar, yasal düzenlemelerin yetersiz olması ve/veya güncelliğini kaybetmiş yasalar, toplumlarda etiksel olmayan davranışta bulunma alışkanlığı, toplumun ahlaki gelişim düzeyi ve başka etkenlerdir. Türk toplumunda genelde yasaların ulaşılması gereken azami noktalar olduğu algılanmaktadır. Oysa yasalar doğru uygulamanın gerçekleştirilmesinde azami noktaları olmayıp, asgari noktaları ifade etmektedir. Bu husus

özellikle, muhasebe yöneticileri ve iç denetçiler için karar verici durumunda bulunmalarından dolayı son derece önemlilik

Etiksel karar sürecinde, etik davranış için kurucu faktörler ve değerler; ahlaki duyarlılık, ahlaki yargılama, ahlaki niyet, erdemler ve ahlaki davranıştır. Bu beş kurucu faktör, etiksel karar verme sürecinin temel bileşenleridir. Ahlaki algılama; bir konunun muhtemel etkilerini tanımayı alternatif yönler belirlemeyi ve faaliyetin sonuçlarını değerlendirmeyi içerir. Muhasebecinin çevresindeki dış etkiler ve etik bilgi kapasitesi ahlaki algılama üzerine etkide bulunur. Buna ahlaki davranma duygusunun yoğunluğu da eklenince üçünün bileşimi niyet üzerine etki eder. Ancak ahlaki ya da ahlak dışı davranma muhasebecinin yapacağı bir seçimdir.

2.3. Etiksel Algılama

Ahlaki algılamayı etkileyen diğer faktörler; ahlaki yeterliliği, mesleki özerkliği, mesleki doğruluğu, kişisel ahlaki sorumluluğu ve erdemleri kişinin ahlaki algılama düzeyi üzerine etkide bulunur. Bunların birbiri içinde etkileşiminin sonucunda muhasebeci bazı değerleri öne çıkaracak bazılarını ise durumun şartlarına göre algılamayacaktır. Muhasebecinin ahlaki yeterliliği mesleki ve etik bilgi kapasitesini ifade etmektedir.

Mesleki doğruluk ise açık fikirli olmayı, dürüst olmayı ve güvenilir olmayı gerektirmektedir. Açık fikirli olmayan bir muhasebecinin mesleki doğruluğundan bahsedilemez. Çünkü açık fikirli olmak, eleştirici düşünmeyi ve sürekli doğruyu bulmak için yeni fikirlere ve yeni düşüncelere açık olmayı ifade etmektedir. Doğruluk, dürüstlük olmadan bir gerçekliği ifade etmez. Doğruluğun tamamlayıcı parçası dürüstlüktür ve doğruluğun bütünlüğü olmadan gerçeklik ifade edilemez. Gerçekliğin olabilmesi ise nesneye veya

mali olaya ait bütün doğruların iyi ve kötü yönleri ile ifade edilmesini yani dürüstlüğü gerektirir güvenilirlik vasfını kazanır.

Muhasebecinin gerçekliğin bazı parçalarını raporlara aktarması, bazı parçalarını da karar vericilerin bilgilerinden saklaması, muhasebecinin yaptığı işlemin doğru olmakla birlikte, dürüst olmadığını, ya da bütünlüğünün olmadığını gösterir. Bu durum ise mali raporlar üzerinde karar verecek karar vericilerin, doğru kararlar verebilmeleri için eksik bilgilerle karar vermelerine dolayısı ile aldatılmalarına neden olacaktır.

2.4. Etiksel Yargılama

Muhasebeci doğru davranma ya da uygulama konusunda kararlarını pratik aklını kullanarak karar verir. Pratik akıl muhasebecinin meyillerini kontrol eden ve muhasebecinin etiksel davranışta bulunması için arzu ve isteklerine ket vurmasına yardım eder. Bunun en büyük faydalarından biri muhasebecinin gördüğü mali olayı işlemlere ve raporlara aktarılmasında sübjektif yargılama ile objektif yargılamanın sınırlarının birbirinden ayrılmasında kullanmasıdır.

Sübjektif yargılama; özne ile nesne arasındaki ilişkinin derecesini ifade etmektedir. Diğer bir ifade ile obje ile subye arasındaki ilişkinin düzeyidir. Objektif yargılama ise objeye ait özellikleri ifade etmektedir. Objektif bilgi ise kişinin kişisel yargı, deneyim ve tecrübelerinden arındırılmış bilgidir.

Etiksel yargılama; bir davranışta bulunmadan önce neyin doğru olduğuna ilişkin muhtemel davranışlar arasında seçim yapma faaliyetidir. Etiksel yargılama yapılırken bazen muhtemel alternatifler üzerinde bazen ise her bir alternatif fayda bilimi teorileri ya da değer bilimi teorileri kullanılarak karar verme faaliyetidir. Etiksel yargılama

yapıldıktan sonra, ahlaki niyette; alternatiflerin yönü ile ahlaki değerler ve mesleki değerler ile ilişkisi tartılmalıdır. Muhasebecinin edinmiş olduğu tecrübeler (bilişi yönetme) subjektif normları ve bunların kontrolleri (vicdan muhasebesi) değerlendirmeye tabi tutulur.

Muhasebeciler muhasebe faaliyetlerini yürütürken çıkar guruplarına karşı mesleki bir sorumlulukları vardır. Bütün faaliyetlerinde mesleki ahlaki bakış açısına uygun vicdani kararlar vermelidirler. Muhasebeciler muhakeme yaparken kendi kişisel ve mesleki konumlarını bir bilgi olarak yargılama sürecine katarlar. Muhasebecinin yapacağı uygulama ya da davranışlarda kişisel ve mesleki konumlarında olumsuz etkilenme hissi muhasebeciyi bazı uygulamaları yapmaktan alıkoyabilir veya hiç yapmak istemediği bir uygulamayı yapmasına neden olabilir.

3. İşletmelerde Çalışan Muhasebecilerin Mesleki Konumu

Türkiye uygulamasında işletmelerde çalışan muhasebeciler “bağımlı muhasebeci” olarak adlandırılmaktadır. Muhasebeci, mesleki sıfat olarak kullanıldığında “bağımlı” kelimesinin müptela, tutkun, kapatılmış, başkasına bağımlı yaşayan gibi negatif anlamlar ile yüklü bir sıfattır. İşletme de çalışan muhasebeciler ise bu kelimenin negatif içeriğe sahip bir sıfat olduğunu ayırt edebilecek yetkinlik ve yeterliliğe elbette sahiptir. Birçok kişi ve kurum tarafından işletmede çalışan muhasebecilerin bağımlı muhasebeci olarak adlandırılması muhasebecilerin verecekleri kararlarda etik olmayan davranışlara yol açar ifadesi tamamen doğru olmasa da muhasebecinin vereceği kararlar üzerine etki edeceği ve muhasebecinin kendi kişisel konumunu bu değerlendirme sürecine katacağı açık bir gerçektir. Bu ise etik olmayan kararlar için potansiyel bir tehlikenin göstergesidir.

Yasa yapıcıların görevi etik olmayan uygulamalara karşı, etik davranışın önündeki engellerin kaldırmaktır. 3568 sayılı muhasebe meslek yasası değişik unvanlar ile muhasebecileri sınıflandırmış olsa da yapılan bu mesleki sınıflandırma doğal bir sınıflandırma olmayıp meslek yasasının çıkarıldığı dönemin şartlarına göre getirilmiş yapay bir sınıflamadır. 3568 sayılı meslek yasası gerçekte muhasebecileri muhasebe faaliyetlerini yürütenler ve bu faaliyeti denetleyenler olarak sınıflandırmıştır. Yapılması gereken (edinilmiş tecrübelerden) diğer gelişmiş ülkelerde olduğu gibi muhasebecinin fonksiyonel çevresine göre mesleki bir sınıflama ya da buna uygun mesleki unvanlar yapılması gerekirdi. Bu sınıflandırmalara göre muhasebecinin yaptığı işin niteliğine ve çevresiyle ilişkilerine uygun değişik meslek unvanları oluşturulabilir.

Bilginin bu kadar hızlı üretildiği ve bu kadar kısa zamanda tüketildiği günümüzde Muhasebe mesleğinde uzmanlaşma kaçınılmazdır. Mesleki uzmanlaşma kavramı ise muhasebecinin çevresi ile doğrudan ilişkilidir. Muhasebecinin hizmet ettiği çevresine göre uzmanlaşması ve buna uygun meslek birlikleri veya odalarının kurulması mesleki gelişmenin önünü açacağı gibi mesleki etik ilkelerin uygulanmasını da daha etkin kılacaktır. Bunun en somut gerekçesi meslek ahlakının muhasebecinin fonksiyonel çevresi ile ilişkilerini düzenlemesidir. Oysa büro muhasebecilerinin fonksiyonel çevresi ile örgüt muhasebecilerinin fonksiyonel çevresi birbiri ile örtüşmemektedir. Bu mesleki çevre özellikle bağımlı muhasebecilik uygulamasında birbirinin içine girmiş kimin bağımlı muhasebeci, kimin bağımsız muhasebeci olduğunu rasyonel olarak ayırmak oldukça güçtür. Bu durum ise mesleki ilişkilerde haksız rekabeti artırdığı gibi, muhasebe uygulamalarında da finansal rapor kalitesinin düşmesine neden olur.

İşletmede çalışan muhasebe yöneticileri ve iç denetçilerin mesleki konumların hak ettikleri yere oturtulmadığından dolayı, bu durum düşüncemize göre kurumsal yönetim ilkelerinin eksik hazırlanmasına da etkisini göstermiştir. Çünkü dünya ülkelerinde kurumsal etik ilkeleri olarak uygulanan, kurumsal etik sistemi Türkiye uygulamasında muhasebecinin konumu Kurumsal etik sistemi içine oturtulamadığı için, bir yönetim modeli olan ve kurumun sorumluluklarını ifade eden Kurumsal Yönetim İlkeleri olarak mevzuatta ki yerini almıştır. Oysa diğer ülkelerde uygulanan kurumsal etik sistemi, kurumun sorumluluklarını değil, işletme üst yönetiminin muhasebe yöneticileri ve muhasebe iç denetçileri ile kuruma karşı etik sorumluluklarının ifadesidir.

Muhasebeciler arasında mesleki rekabetin yoğun olduğu sıklıkla ifade edilmektedir. Oysa Türkiye’de 601.913 kurumlar vergisi mükellefinin, 1.720.035 gelir vergisi mükellefinin 786.464 basit usule tabi gelir vergisi mükellefinin bulunmaktadır. Buna karşın 30.952 bağımsız çalışanın, 29.727 bağımlı çalışan olmak üzere toplam olarak 60.679 muhasebecinin bulunduğu bir ekonomide işletme ve mükellef sayıları karşılaştırıldığında müşteri kapma rekabetinin olması ve mevcut muhasebeci sayısının fazlalığından yakınılması, gerçekçi bir yaklaşım değildir². Eğer gerçekten rekabet var ise de bunun temel nedeni mesleki ve yasal düzenleme eksikliğinden kaynaklandığı açık bir gerçektir. Muhasebecilerin defter tutma sayısına ilişkin bir sınırlamanın olmaması da bu yapay rekabetin oluşmasında etken olabilir.

²ÜNSAL Ahmet; “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci” Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara-2007.

Ayrıca çalıştıkları işletmelerde; Büro Tahsis Belgesi ile mensubu oldukları işletmenin kaynaklarını kullanarak, çalıştıkları işletmenin dışında diğer birçok işletmeye muhasebe hizmeti satması mesleğin itibarını düşürebileceği gibi etik olmayan uygulamalara da yol açabilir. Çünkü böyle bir durumda muhasebeci ile müşterisi arasında muhasebe hizmetlerinin sunulmasından başka menfaat ilişkilerine de girmesi kuvvetle muhtemeldir. Meslek de yapay rekabet oluşmasının bir sebebi olarak da gösterilebilir. Bu durum ise muhasebecilerin fonksiyonuna göre yetkilendirilmediği, işletmede çalışan muhasebecilere aynı zamanda diğer firmalara da muhasebe hizmeti sunmalarının yasal olduğu ve muhasebecilerin defter tutma sayıları üzerinde herhangi bir sınırlamanın olmadığı her ülke ekonomisinde muhasebeciler arasında yapay rekabetin olacağı etiksel bir gerçekliktir. Muhasebeciler bir ülke ekonomisinde faydalı oldukları için vardırlar yoksa bürokratik işlemleri yerine getirmek için bulunmamaktadırlar. Yukarıda ifade edilenler doğrultusunda Türkiye uygulamasında bürokratik işlemleri yerine getirmek için vardırlar gibi bir görüntü ortaya çıkmaktadır.

3.1. Muhasebe Yöneticilerinin Kurumsal Yönetim İlkeleri Uygulamasındaki Yeri

Son muhasebe usulsüzlüklerinden sonra birçok ülkede kurumsal etik ilkelerin yayınlanması bir zorunluluk halini almıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinin getirilmesi ile işletmede çalışanların ve üst yönetimin oluşturulan kurumsal etik ilkelere bağlılığının sağlanması amaçlanmaktadır. Oluşturulan kurumsal etik ilkelerin özünde işletmede çalışan muhasebeciler bulunmaktadır.

Diğer ülke uygulamalarında kurumsal etik değerlerin neleri ifade ettiği ve etik değerlerin firma için hangi anlamları içerdiği,

Organizations Of Code Of Ethics beyanlarında net bir şekilde ifade edilmektedir. Bu durum ise işletmelerde çalışan muhasebecilerin uygulamalarında, etik bir ikileme karşılaşan muhasebecinin etik ikilemi çözmemesi durumunda işletmenin Organizations Of Code Of Ethics' belgelerinde kamuya açıklanan beyanları doğrultusunda karar vermesini gerektirmektedir. Organizations Of Code Of Ethics belgeleri etik kontrol mekanizmalarının mihenk taşlarıdır.

Hileli finansal tabloların hazırlanmasını ve sunulmasını önlemek amacıyla etik mekanizmalarının kurulmasını ve etik ilkelerin çıkar guruplarına açıklanması, işletme üst yönetiminin; etik ilkelerle uyumlu olarak gerek iç denetçiler gerekse dış denetçiler tarafından denetleneceğinin işletme üst yönetiminin kabul be beyan etmesidir. Oysa Türkiye uygulamasında kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanlarında hiçbir işletme üst yönetiminin beyanı ve kabulü bulunmadığı gibi bu uyum raporlarının işletmenin bir çalışanı tarafından düzenlendiği anlaşılmaktadır.

Kurumsal Yönetim İlkeleri diğer ülke uygulamalarında “Organizations Code Of Ethics” olarak kullanılmaktadır. Oysa bu kavram Türkçede kurumsal yönetim ilkeleri ifadesini karşılamamaktadır. Kurumsal Yönetim ilkelerinin içeriğinde ise işletmelerde çalışan muhasebe yöneticilerinin ve muhasebe iç denetçilerinin konumu diğer ülke uygulamalarında olduğu gibi net bir şekilde ortaya konulmamıştır. Diğer ülke uygulamalarında kısa mektup modelinde işletmede çalışan muhasebe yöneticileri ve iç denetçiler çalışanlardan ayrı bir statüye konularak yönetim kurulu başkanı ile birlikte kurumsal etik ilkelere bağlı kalacaklarını teyit etmektedirler. Diğer bir ifade SPK uygulamasında olduğu gibi işletmenin sorumluluklarını değil, işletmenin etik değerlerine karşı sorumluluklarını kamuya açıklamaktadırlar.

Kurumsal etik ilkelerin uygulanabilmesinin temel gereklerinden biri kurum çalışanlarına en alt düzeyde çalışandan başlayarak en üst düzeydeki yöneticiye kadar etik eğitimi almalarının gerekliliğidir. Mevcut kurumsal yönetim ilkelerinde etik eğitime gerektiği gibi yer verilmemiştir. SPK kurumsal yönetim ilkelerine kurumsal etik sistemi olarak yaklaşmayı bir yönetim anlayışı olarak yaklaşmaktadır. Bu durum ise diğer ülke uygulamaları ile paralellik göstermemektedir.

Avrupa birliğine ve sermaye piyasalarına uyum sağlama arzusu taşıyan bir ekonominin bu eksiklikleri tekrar gözden geçirmesi gerektiğini düşünüyoruz. Kurumsal yönetim ilkelerine işletmelerin uyum düzeyini ölçmek amacıyla İMKB de işlem gören holding işletmeler üzerine yapmış olduğumuz uygulama da bu düşüncemizi desteklemektedir. Uygulama sonucuna göre holding işletmelerin kurumsal yönetim ilkelerine İMKB deki bütün holdingler arasında uygunluk düzeyi %33, kurumsal yönetim ilkeleri uyum beyanlarını açıklayanlar arasında % 45 biçimsel dar uyum düzeyi tespit edilmiştir.

Bu amaçla SPK'nın çalışmalarına katkı sağlaması ve işletmede çalışan muhasebe yöneticilerinin durumlarının kurumsal etik değerlere bağlılık temelinde hak ettiği yere oturtulmasını sağlaması düşüncesi ile kurumsal yönetim ilkeleri kavramı yerine "Kurumsal Söz Yasası" olarak değiştirilmesini ve uygun gördüğümüz eksiklikleri de içeren kurumsal söz yarasını önermiş bulunmaktayız.

SONUÇ

Bir faaliyet dalının meslek olarak nitelendirilebilmesi için öncelikle uzmanlığı gerektirmesi, bir sertifikaya dayalı olarak o mesleğin icra edilmesi gerekir. Bununla birlikte kendine özgü iletişim çevresi ve alanının olması gerekir. Faaliyet gösterdiği alandaki kişi

yada kurumlarla iletişimini düzenleyen ve kontrol eden meslek ilkelerinin ve mesleki özerkliğinin olması gerekmektedir. Ayrıca bir etiksel karar verilebilmesinin olmazsa olmazlarından biride yine iradenin serbestçe kullanılabilirliğidir. İradenin serbestçe kullanılmadığı durumda etiksel karar ve uygulamalardan söz edilmesi hayal yada içi boş ifadelerden öteye gidemeyecektir. Muhasebe yöneticiliğinin muhasebe mesleğinde hak ettiği yeri alması ekonomik yapıdaki bilgi sistemlerinin daha sağlıklı işlemesine katkı sağlayacağı gibi, işletmelerin tarafları için daha güvenilir ve işlevsel bilgi üretimine katkı sağlayacağı açıktır. Ancak bunun sağlanabilmesi için her meslekte olduğu gibi mesleki özerkliğin sağlanması gerekir. Mesleki özerkliğin ise meslek örgütü ve yasalarca tanınmasından geçmektedir. Diğer bir ifade ile muhasebecinin kararlarına destek sağlayacak mesleki özerk bir altyapının bulunmasını gerektirmektedir. Bunun sağlanabilmesinin için ise muhasebe yöneticileri için genel kullanılan “muhasebeci” isminin önündeki, ismi tanımlayan “bağımlı” sıfatının kaldırılması “Bağımlı Muhasebeci” teriminin başka bir kelime ile ikame edilmesi ile başlanabilecektir.

KAYNAKÇA

IFAC; “Approaches To Developing And Maintining Professional Values, Ethics And Attudes”, 2006.

ÜNSAL Ahmet;(2007) “İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci” Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara