

YÖNETİM MUHASEBECİLERİ AÇISINDAN ETİK VE ETİK DAVRANIŞIN ÖNEMİ

Yrd. Doç Dr. Metin SABAN*
Arş. Gör. Banu ATALAY**

ÖZET

Günümüzün hızlı değişen iş çevresinde yönetim sistemi açısından bilginin niteliği her zamankinden fazladır Bu bağlamda yönetim muhasebesi örgütün yönetim sistemi içerisindeki ana etmenlerden biridir.

Son yıllarda etik davranış iş çevrelerinde ve kamusal çevrelerde en çok üzerinde durulan konulardan biri haline gelmiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyet gösteren IMA, yönetim muhasebesi ile ilgili olarak ortak etik anlayış oluşturmak için etik standartlar hazırlamıştır. Standartların temelde düzenlemiş olduğu başlıklar yönetim muhasebecilerinde yeterlik, mesleki gizlilik, dürüstlük, tarafsızlık ve etik konularda ortaya çıkabilecek ihlallara ilişkin çözüm önerileridir. Bu çalışmada, etik olgusu hem teorik açıdan, hem de bir ilkeler seti olarak incelenmektedir. İş hayatında etik standartları uygulama amacı güden işletmelere ışık tutulması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Etik, yönetim muhasebesi, IMA

ABSTRACT

In today's rapidly changing business environment quality of information in a management system is more important than ever. In this respect, managerial accounting is one of the main components of an organization's management team.

In recent years ethical behavior has become one of the main concerns in business and public life. To ensure a uniform ethical behavior standard for management accounting, Institute of Management Accountants (IMA) of the United States has developed a useful ethical code called the Standards of Ethical Management Accountants. IMA's code of ethics covers areas of competence, confidentiality, integrity, objectivity and the conflicts about ethical issues. This study reviews ethics in light of ethics theories and principles, reviews ethics in management accounting and gives a summary of IMA's code of ethics. It provides a useful guideline to businesses wishing to implement a code of ethics in management accounting practices and also reviews theoretical framework for ethics in management accounting.

Key words: ethics, management accounting, IMA.

* Z. K.Ü. Çaycuma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, saban@karaelmas.edu.tr

** Z. K.Ü. Çaycuma İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, batalay@karaelmas.edu.tr

GİRİŞ

Yakın zamanlarda hem kamu sektöründe, hem özel sektörde ahlaki davranışlara ilişkin şüphe duyulmaya başlanmıştır. Günlük yaşantımızda hükümetlerin, iş çevrelerinin ve hatta dinle ilgili kurumların yöneticilerinin ahlak dışı davranışlarına dair iddialara ve skandallara şahit oluyoruz. Bir bakış açısına göre bu, etik anlamda toplumsal değerlerin çöküşü anlamına gelmemelidir. Çünkü bu skandallara neden olan işlemlerin ve kararların dışında, sadece bir günde yüz milyonlarca işlem yapılmakta ve karar alınmaktadır. Bununla birlikte iş hayatında neyin, niçin kabul edilebilir bir davranış olduğunun takdir edilebiliyor olması çok önemlidir.

Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan "Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü" (Institute of Management Accountants, IMA) "Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin Etik Davranış Standartları" (Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management) adı verilen bir etik kod oluşturmuştur.

Bu çalışmamızda, literatür taraması sonucu elde ettiğimiz bilgiler doğrultusunda, söz konusu standartların neler olduğu ve etik davranışın neden gerekli olduğu açıklanacaktır.

1. ETİK KAVRAMI

Etik, Eski Yunancada kullanılan bir kavram olan "ethos" kelimesinden türetilmiş olup "*kültür veya bir grup insanın davranış biçimi,*

ruhu ve karakteri" anlamına gelmektedir.¹ Hukukun aksine, etik standartlar, ahlaki ve ahlak dışı inançları temsil etmektedir. Çünkü inançlar kişiye özgüdür ve dolayısıyla kişiden kişiye değişmektedir. İş çevreleri söz konusu olduğunda, etik standartlardan kasıt, karar alma ve işlem yapma süreçlerinde şahısların uymaları gereken normlardır.²

Etik, bir insanın davranışları sırasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür. Etik kavramını başka türlü açıklamak da mümkündür: Etik, bir insanın doğru ile yanlış ayırt ederken kullandığı kişisel kriterlerdir.³

Başka bir tanımla etik; bireylerin ahlaki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde ve doğru ile yanlış ilkeleri ışığında nasıl davranılması gerektiğini gösteren kurallar olarak tanımlanmaktadır.⁴ Dolayısıyla etik, insan eylemlerine yönelik olup, insan davranışlarının ahlakiliğini sorgulamaktadır.

Ahlaki ilkeler olmasaydı, insanlar hırsızlık yapmakta, birbirini kandırmakta ve hatta amaçlarına ulaşmak için insan öldürmekte bile yanlış hiçbir nokta bulmayacaklardı.

Etik davranış, "doğruluk", "uygunluk" ve "adalet" kavramlarını içinde barındıran bir eylemdir. Her ne kadar zamana ve mekâna göre etik davranışlar farklılık gösteriyorsa da, bütün etik sistemlerin altında yatan ortak ilke, bir gruba ait olan bir kişinin, grubun diğer üyelerinin iyiliği için bazı sorumluluklar üstlenmesi gerekliliğine olan inançtır.

1 Pekdemir, Recep; "Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği" **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 5, Ocak 2000, s.12.

2 Raiborn Cecily A., Jesse T. Barfield ve Michael R. Kinney; 1999, **Managerial Accounting**, South-Western College Publishing s.22

3 Meigs, Robert F., Walter B. Meigs ve Mary A. Meigs; 1995, **Financial Accounting**, McGraw-Hill Inc. s. 660

4 Mugan, Can Şımga; "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitime Etkileri" **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Yıl:1999, s.14.

James W. Brackner'a göre bir kişinin, ait olduğu grup uğruna kendi çıkarlarından feragat etmesi düşüncesine sahip olabilmesi için, bazı öz değerlere sahip olması gerekmektedir. Bunlar doğru sözlü olma, dürüstlük, verdiği sözü tutma, sadakat, adaletli davranma, diğer insanların iyiliğini isteme, diğer insanlara saygı duyma, sorumluluk sahibi bir vatandaş olma, daima mükemmelin peşinde olma ve güvenilirliktir⁵.

Etik kararlar almada, kişi öncelikle bir etik ikilemin oluştuğunun farkına varabilecek hassasiyette olmalı ve bunu çözme girişiminde bulunmak için çaba sarf etmelidir. Bu etik çatışma, kişinin kendi içinde yaşanabileceği gibi, organizasyon ya da işletme düzeyinde de olabilir. Bütün olası alternatifler, etkileşimde bulunduğu faktörler (kültürel değerler, hukuk kuralları, kaynak kısıtlamaları, baskılar ve örfler gibi) de göz önüne alınarak incelenmelidir⁶. Etik tercihler yapma öznel olup, neyin etik olduğu konusunda veya bir etik ikilem karşısında verilecek kararda farklı kişiler, farklı bakış açılarına sahip olacaklardır.

2. ETİĞE TEORİLER VE İLKELER SETİ OLARAK BAKIŞ

Etik, iki farklı seviyede incelenebilir. Bunlardan ilki, bir teoriler seti olarak; ikincisi ise bir ilkeler seti olarak etiktir.⁷

2.1. Bir Teoriler Seti Olarak Etik

Etığe bir genel teoriler seti olarak bakmak, bu konuda geliştirilen ilkelerin temelini öğrenmemizi sağlamaktadır. Etiğin, bir teoriler seti olarak kullanılmasına, daha çok felsefede rastlanmaktadır. Etik alanındaki genel teoriler

şunlardır: Faydacılık, Kategorik Zorunluluklar Haklar Teorisi ve Adalet Teorisi.

2.1.1. Faydacılık (Utilitarianism)

Bu teori, insanların itibar ettiği hareket ve deneyimlerden hangilerinin doğru ya da etik olduğunun tespitinde, o eylem ya da politikanın yararlılık derecesinin önemli olduğunu vurgulamaktadır.

Her ne kadar etik kararların geçerliliği üzerinde oldukça yarar sağlıyor olsa da, bu teorinin uygulamada oldukça kullanışsız olduğu belirtilmektedir. Bu model, bir ikilem için *bütün* çözüm önerilerinin, *bütün* olası paydaşların, *her bir* paydaşa yönelik *bütün* çözümlerin *tüm* maliyet ve faydalarının değerlendirilmesi, paydaşlardan mümkün olduğunca çoğunun faydasının maksimize edilmesi gerektiğini savunmaktadır.

2.1.2. Kategorik Zorunluluklar (Categorical Imperatives)

Bu kurallar kümesi, bir kişinin herhangi bir davranışının dayanak noktasının evrensel hukuk kuralları olması gerektiğini ifade etmektedir. Bu modelin özü, "Başkalarına, sana davranılmasını istediğin gibi davran"dır

2.1.3. Haklar Teorisi (Theory of Rights)

Bu teori, insanların birtakım temel haklara sahip olduğunu ve aldıkları tüm kararlara saygı duyulması gerektiğini ileri sürmektedir. Bütün insanlar özgürdür ve refah içinde yaşama hakkına sahiptir.

5 Hansen, Don R. ve Maryanne M. Mowen; 2000, **Cost Management**, South-Western College Publishing s. 15-16

6 Raiborn Cecily A., Jesse T. Barfield ve Michael R. Kinney; 1999, **Managerial Accounting**, South-Western College Publishing s.743

7 Raiborn, Barfield ve Kinney; a.g.e., s.742-743

2.1.4. Adalet Teorisi (Theory of Justice)

Adalet teorisi, kişilerin karar alırken eşitlik, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine dayanarak hareket etmeleri gerektiğini ileri sürmektedir. Bu teorinin kullanımında karar verici, konusunda dikkatli olmaya özen göstermelidir. Adalet teorisine göre karar alıcı, içinde bulunduğu süreçte ayrımcılık gözetmemelidir.

2.2. Bir İlkeler Seti Olarak Etik

Etiğin belirli ilkeler bütünü olarak öğretilmesi, kişilere problem odaklı ve somut öneriler sunma imkânı sağlamaktadır. Bu metot, denetimlerde ve etik kodlarla ilgili tartışmalarda etiğin uygulanmasıyla ilgilidir.

Etiğe, bir ilkeler bütünü olarak bakıldığında, kişi, etik olma ile yasal olma arasındaki farkları ayırt edebilmelidir. Etik, gücünü devletten almayan soyut bir sistemdir. Yasallık ise, belirli bir toplumda hukuk kuralları ile neye izin verildiği veya neyin yasaklandığı ile ilgilidir. Örnek vermek gerekirse, bazı durumlarda bir insanın ölümüne sebebiyet vermek hukuken yasal addedilebilmekteyken, bu davranışın ahlak dışı olduğu ileri sürülebilmektedir.

3. YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN ETİK

Mesleki açıdan ahlak kuralları, o mesleğin itibarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak kurallardır. Mesleki ahlak kuralları, genel ahlaki değerler üzerine kurulmuştur. İcrasında ise bireylerde mevcut olan hassaslar önem kazanmaktadır. Hassaslar ahlaki bir davranışın nasıl olması

gerektiğini belirleyen inançları ortaya koymaktadır.⁸

Muhasebe raporlarının hazırlanması bir makinenin yerine getirebileceği mekanik bir görev değildir. Muhasebe tıp, hukuk, eczacılık ve belli bir uzmanlık gerektiren diğer tüm meslekler gibi kendine has birtakım özellikleri olan, kendine özgü mesleki kararlar vererek pek çok problemi çözebilme yeteneğine sahip uygulayıcılara ihtiyaç duymaktadır. Ne yazık ki, bu mesleki kararlar daima hata yapma veya hatalı olma riski içermektedir. Kararlardaki hataların bazıları, karar verenin dikkatsizliğinden veya deneysizliğinden kaynaklanmaktadır. Diğer hatalı kararlar ise gelecekte olması beklenen olayların önceden tahmin edildiği gibi gelişmemesi sonucu ortaya çıkmaktadır.⁹ Muhasebecilik mesleğinde güven esas olduğu için, bu mesleği ifa edenlerin çok önemli niteliklere sahip olması beklenmektedir.

Meslek ahlakı, yasal kuralların ötesinde geniş kapsamlı bir kavramdır. Mesleki ahlak kurallarının oluşumunda önemli ölçüde o mesleğin özellikleri etkili olmaktadır. Muhasebe mesleğinin gereklerini yerine getirebilmek için bu mesleği yürütecek kişilerin mesleki bilgi, beceri ve deneyimin yanında, mesleki ahlak niteliklerine de sahip olmaları gerekmektedir. Toplumlarda herkese olduğu gibi, muhasebecilere de birtakım özel etik sorumluluklar yüklenmiştir. Bir örnek vermek gerekirse, özel bir işletmede çalışan muhasebeci, işletmenin gizli bilgilerini ifşa etmemeli veya bu bilgileri kişisel çıkar sağlamak ya da üçüncü kişilere menfaat sağlamak amacıyla kullanmamalıdır.

⁸ Mugan, Can Şımgı; a.g.e. s.13-14.

⁹ Meigs v.d. ag.e. s. 27

Yüksek ahlaki değerlere ulaşabilmek için kişisel değerler önem kazanmaktayken, kişisel değerleri gelişmemiş olan bireyler kendilerinden beklenen düzeyde ahlaklı davranmamaktadırlar. Bireylerin belirli ahlaki kurallara ne derece uyacakları ve kurallarda açıkça belirtilmeyen veya kurallar kapsamına girmeyen durumlarda nasıl davranacaklarını ise ahlaki muhakeme yeteneği belirlemektedir. Bunu sağlamak için ise muhasebe ahlak kuralları geliştirmek ve bu kuralların meslek eğitimi sırasında bireylere verilmesi gerekmektedir.¹⁰

3.1. ABD’de Muhasebecilik Mesleği

ABD’de, tek bir işletme için ve o işletmenin bünyesinde çalışan muhasebeciler, özel muhasebeci (private accountant) olarak anılmaktadır. Genel olarak kamuya hizmet sunan muhasebecilere ise kamu muhasebecisi (public accountant) adı verilmektedir. Kamu muhasebecilerinin temel görevleri arasında denetim, gelir verisine tabi olan kişilerin gelir vergisinin planlanması ve hazırlanması ile yönetim danışmanlığı yer almaktadır. Kamu muhasebecileri, düzenleyici kuruluşlar tarafından hazırlanan sınavlarda başarılı oldukları takdirde “Sertifikalı Kamu Muhasebecisi” (Certified Public Accountant, CPA) unvanı almaya hak kazanırlar ve sertifikalandırılırlar. Sertifikalı kamu muhasebecileri, bir araya gelerek küçük, orta veya büyük ölçekli muhasebe şirketleri kurabilmektedir. Dünya çapında faaliyet gösteren büyük CPA şirketleri arasında Deloitte & Touche, KPMG Peat Marwick ve Coopers & Lybrand yer almaktadır.¹¹ CPA’ların bağlı oldukları mesleki birliğe “Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Amerikan Enstitüsü”

(American Institute of Certified Public Accountants, AICPA) adı verilmektedir. Bu enstitü de, IMA gibi, üyeleri tarafından uyulmak üzere mesleki etik kodlar geliştirmiştir.¹²

Bizim asıl inceleyeceğimiz muhasebeciler ise “Sertifikalı Yönetim Muhasebecileri”dir (Certified Management Accountants, CMA). Aranılan niteliklere sahip olan yönetim muhasebecileri, oldukça zor bir sınavdan geçerek CMA olmaya hak kazanırlar. CMA’lar “Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü”ne (Institute of Management Accountants, IMA) bağlıdırlar. Daha önce de belirttiğimiz gibi, IMA üyelerinin mesleklerini ifa ederken etik davranışları için oluşturulmuş belgeye “Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin Etik Davranış Standartları” denmektedir.

Bir CMA olmak için tamamlanması gereken 4 basamak vardır:¹³

- Sınava giriş için bir form doldurularak kayıt yaptırılmalıdır
- CMA sınavının dört aşaması da 3 yıl içinde başarıyla geçilmelidir.
- CMA sınavında başarılı olduktan önceki veya sonraki 7 yıl içinde profesyonel anlamda yönetim muhasebecisi olarak üst üste 2 yıl boyunca gerekli deneyimin kazanıldığına dair yöneticilerin ikna edilmesi gerekmektedir.
- Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin Etik Davranış Standartları’na uyulmalıdır

¹⁰ Mugan, Can Şıngı; a.g.e., s.14-15.

¹¹ Horngren, Charles T., Walter T. Harrison Jr., ve Michael A. Robinson; 1994, **Principles of Financial and Management Accounting**, Prentice Hall, s.5

¹² Meigs v.d., s. 12-27.

¹³ Garrison, Ray H. ve Eric W. Noreen; 2000, **Managerial Accounting**, McGraw-Hill Inc. s.33

Ülkemizde ise yönetim muhasebeciliği için ayrı bir örgütlenme söz konusu olmadığından 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında alınan unvanlar çerçevesinde yönetim muhasebeciliği mesleği yürütülmektedir. Dolayısıyla bu unvanları alan meslek mensupları hem finansal muhasebe, hem de yönetim muhasebesi alanlarında hizmet vermektedirler.

3.2. Yönetim Muhasebecileri ve IMA

Yönetim muhasebesi, işletme yönetiminin planlama, örgütlenme, yönlendirme, eğitimi ve kontrol olarak adlandırılan beş temel fonksiyonuna ışık tutan bir disiplindir. "Yönetim muhasebecileri" terimi, özel şirketler, kar amacı gütmeyen organizasyonlar veya idari daireler tarafından istihdam edilen muhasebecileri tarif etmek için kullanılmaktadır. Yönetim muhasebecileri sistem tasarımı, içsel denetim, finansal raporlama, kurumlar vergisi, planlama ve işletmenin denetimi için muhasebe bilgilerinden faydalanılmasında yönetsel yardım sağlama gibi pek çok farklı alanda uzmanlaşabilirler.

Yönetim muhasebecileri, bir işletmenin farklı bölümlerini birbiriyle ilişkilendiren analizler yapmakta ve kararlar almaktadır. Bu da yönetim muhasebecilerinin çapraz-fonksiyonel takımlarda (cross-functional teams) yer almaları nedeniyle pek çok farklı görev üstlenmeleri sonucunu doğurmaktadır. Siegel'a göre yönetim muhasebecileri, alternatiflerin araştırılması için gerekli bütçeleme ve muhasebe işlemlerinden başlayıp işletmeye danışmanlık yapmaya kadar varan bir görevler yelpazesinde farklı roller üstlenmektedir. Birlikte çalıştıkları ekip ve kişilere göre söz konusu roller zenginlik ve çeşitlilik arz etmektedir. Siegel, yönetim muhasebecilerinin

üstlendikleri rolleri şu başlıklar altında sıralamaktadır:¹⁴

- 1. Liderlik rolü (Leadership role):** İşletmelerin finans bölümünde çalışanlar, bir operasyonun bütününe daha rahat kavramaktadır. Bir departmanın denetim sisteminin kurulması ya da izlenmesi için yönetim muhasebecileri, o departmanın neyi, nasıl yapması gerektiğini tam olarak bilmek zorundadır. Diğer disiplinlerde faaliyet gösterenlere kıyasla, yönetim muhasebecileri işletme ile ilgili daha fazla bilgi elde etmekte ve departmanların birlikte nasıl çalışması gerektiğini kolaylıkla kavramaktadır. Yönetim muhasebecisi bir program hazırlayıp gerekli kaynakları kararlaştırdıktan sonra görevlendirmeleri yapacak ve işin son teslim tarihini belirleyerek, beraber çalıştığı kişilere rehberlik yapacaktır.
- 2. İşletme perspektifine hakim olma rolü (The enterprise perspective role):** İşletmenin tüm faaliyetleri konusundaki ileriye görebilme yetenekleri nedeniyle, yönetim muhasebecilerinin şirketin doğru yöndeki hareketinin ne olduğunu bildikleri şeklinde bir kanı mevcuttur. Çalıştıkları takımın diğer üyeleri, kendilerinden şirket odaklı konuşmalarını ve bir alternatifin işletme için neden mantıklı olduğunu veya olmadığını açıklamalarını beklemektedir.
- 3. İşletme danışmanlığı rolü (The business advisor role):** Takım üyeleri, mevcut sorunları bir sıraya koyacak olmaları nedeniyle yönetim muhasebecilerine güven duymaktadır. Yönetim

14 Siegel, Gary; 2000, "Management Accountants' Roles on Cross-Functional Teams," Strategic Finance, Mar 2000, Cilt:81, Sayı:9, s.71-72

muhasebecilerinden sadece rakamlarla uğraşmaları değil; tercihler oluşturmaları, senaryolar geliştirmeleri, kararlara katılmaları, başarının ölçülmesi ve denetlenmesi için yollar bulmaları da beklenmektedir.

4. İşletmeyi bütünleştirme rolü (The business integration role): Yönetim muhasebecilerinin de içinde yer aldığı finans departmanının nihai hedefi kar elde etmek ve işletmeyi büyütmektir. Bir toplantı masasında, ar-ge veya pazarlama departmanı bir fikir ileri sürdüğünde, fikirleri ileri sürenlerden, projelerinin nasıl geliştirileceğini ve projelerini nasıl bir sonun beklediğini anlatmaları istenmektedir. Bu, birlikte gerçekleştirilen bir düşünce ve eğitim sürecidir. Bu toplantılar sonucunda proje sahibi departman, fikrinin aslında çok da faydalı olmayabileceği sonucuna ulaşmakta ve yönetim muhasebecilerinin tavsiyelerine başvurmaktadır.

5. Büyük resimle gerçeği karşılaştırma rolü (The big picture/reality check role): Pek çok insan, projelerinin nasıl bir performans göstereceği konusunda aşırı iyimser davrandığından, yönetim muhasebecileri bu noktada gerçeği ortaya çıkarmaya, dikkatle geliştirilmiş projeler aracılığıyla ve deneyimleri sayesinde, bu aşırı iyimserliği yumuşatmaya çalışmaktadır.

6. Muhasebecilik rolü (The accounting role): Yönetim muhasebecileri bir yan-

dan şu noktaya dek anlatılan faaliyetleri yürütmekteyken, öte yandan da halen işletmenin varlıklarını korumaktan, kontrol sistemlerinden ve düzenlemelere uymaktan sorumludurlar. Harcanan parayı takip etmekte, bütçeleme için mevcut maliyetleri kıyaslamakta ve geleceğe yönelik maliyetler ile karları öngörmektedirler. Kendilerinden muhasebe kurallarını, farklı alternatiflerin ve etkilerini ve farklı amortisman metotlarının kazançlarını nasıl etkileyeceğini bilmeleri beklenmektedir.

Alanlarındaki yenilikleri ve gelişmeleri takip edebilmek amacıyla, yönetim muhasebecileri bir veya birden fazla mesleki organizasyona üye olabilmektedirler.¹⁵ IMA, esasen yönetim muhasebecilerinden oluşan bir birliktir. IMA üyeleri, yönetim muhasebecilerinin görevlerini yerine getirirken etik ve profesyonel davranışlar sergilemelerini sağlamak üzere bir mesleki etik kod oluşturmuşlardır¹⁶.

Bu etik kodlar özetle; muhasebecinin yeterli profesyonel yeteneğe sahip olması, ilgili yasalara, kurallara ve teknik standartlara uygun çalışması, yetkili kılınmadıkça ya da yasal zorunluluk olmadıkça şirket sırrı olarak kabul edilen bilgileri üçüncü kişilere aktarmaması, bu bilgileri kişisel çıkar elde edecek şekilde kullanmaması, mesleği tam bir dürüstlük içinde ve etik kodlara uygun olarak yürütmesi, sunacağı bilgilerin objektifliğini sağlaması ve bu bilgilerin algılanması ve yorumlanmasını etkileyebilecek her hususu tam olarak açıklaması gibi unsurları içermektedir¹⁷.

15 Hilton, Ronald W.; 1999, **Managerial Accounting**, McGraw-Hill Inc. s.20

16 Meigs v.d., a.g.e., s. 666.

17 Gürsoy, Cudi Tuncer; 1997, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., İstanbul, s.16.

IMA, "Management Accounting" adında bir dergi, kendi politikalarıyla ilgili demeçler, muhasebecilikle ilgili araştırmalar da yayınlamaktadır¹⁸. Enstitü, aynı zamanda, maliyet ve yönetim muhasebesi için "Yönetim Muhasebesi Bildirileri" (Statements on Management Accounting, SMAs) adı altında kılavuzlar da hazırlamaktadır. İlk kılavuzlar ile yönetim muhasebesine bir çerçeve çizilmiş, hedefler konmuş ve terminoloji oluşturulmuştur. Daha sonraki kılavuzlar ise, direkt işçilik maliyetlerinin tayin edilmesi, sermaye maliyetinin hesaplanması, şirket performansının ölçülmesi gibi yönetim muhasebesi uygulama ve tekniklerine hitap etmektedir¹⁹.

3.3. IMA Standartları'nın Temel Özellikleri

IMA'nın üyeleri açısından sağlamak istediği etik standartların, iki bölümde incelenmesi mümkündür. Birinci bölümde etik davranışlar için ana hatlar belirlenmiştir. Kısaca özetlemek gerekirse, bir yönetim muhasebecisinin dört temel alanda ahlaki sorumlulukları vardır. Bunlardan ilki, yüksek düzeyde bir mesleki yeterliği sürdürmek; ikincisi, bazı hassas konuları gizlilikle ele almak; üçüncüsü, şahıs olarak dürüstlüğü korumak; son olarak da her konuda nesnel olmaktır. Standartların ikinci bölümü ise bir işletmede etik anlamda yetkinin kötüye kullanıldığı kanıtlanırsa, neler yapılması gerektiği konusunda açıkça yol göstermektedir.²⁰

IMA standartları, AICPA'nın hazırladığı kodla benzerlik göstermektedir. Ancak IMA

standartları, daha çok yönetim muhasebecilerinin perspektifinden; AICPA standartları ise bağımsız denetçilerin bakış açısından kaleme alınmışlardır.²¹

3.4. Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin Etik Davranış Standartları

Organizasyonlar, genellikle yöneticileri ve çalışanları için davranış standartları belirlerler. 1 Haziran 1983 tarihinde IMA bünyesine oluşturulan Yönetim Muhasebesi Uygulamaları Komitesi (Management Accounting Practices Committee) de bu yönde bir bildiri hazırlamıştır.²²

Enstitü üyeleri halka, mesleklerine, hizmet ettikleri işletmeye ve kendilerine karşı en yüksek düzeyde etik davranışları sürdürmekle yükümlüdürler. Bu yükümlülüğe bağlı olarak, IMA tarafından, üyelerce uyulması gereken etik davranış standartları yayımlanmıştır. Üyeler bu standartlara aykırı hareket etmemeli ve üye arkadaşlarının standartlara aykırı hareketlerine göz yummamalıdır.²³

IMA üyeleri, kendi ülkelerinde uygulanan başka bazı standartlar varsa, bu standartlar ve IMA standartları arasında hangisi daha katı kurallar koymuşsa, o standartlar bütününe uymak durumundadır. Üyeler, hiçbir şekilde, en azından IMA standartlarına denk olmayan herhangi başka bir standarda göre davranmayacaklardır.²⁴

18 Maher Michael W. ve Edward B. Deakin; 1994, *Cost Accounting*, Richard D. Irwin Inc. s. 15

19 Raiborn, Barfield ve Kinney; a.g.e., s.737.

20 Garrison ve Noreen; a.g.e., s.29.

21 Horngren, Harrison Jr., ve Robinson; a.g.e., s.8

22 Hansen, ve Mowen; a.g.e., s.16.

23 IMA, 20.05.2004, <http://www.imanet.org/ima/docs/1000/981.pdf>

24 IMA, 20.05.2004, <http://www.imanet.org/ima/docs/1000/981.pdf>

Standartlara göre 4 temel özellik söz konusudur:²⁵

YETERLİK (COMPETENCE)

Üyeler;

- Bilgi ve yeteneklerini sürekli geliştirerek uygun mesleki yeterlik seviyesini muhafaza etmek,
- Mesleklerini ilgili kanun, düzenleme ve teknik standartlara göre icra etmek,
- Çalışma konularıyla ilgili güvenilir bilgileri analiz ettikten sonra, tam anlamıyla bitmiş ve açık raporlar ile tavsiyeler hazırlamak ile yükümlüdürler.

GİZLİLİK (CONFIDENTIALITY)

Üyeler,

- Yasal olarak zorunlu olmadıkça ya da gerekli yetkiyle donatılmadıkça, gizli bilgileri ifşa etmekten sakınmak,
- Astarını, işle ilgili bilgilerin gizli olduğuna dair uygun bir biçimde bilgilendirmek ve bu gizliliğin sürdürülüp sürdürülmediğini takip etmek,
- Kendi şahsi çıkarları veya üçüncü kişilerin menfaati için, gizli bilgileri etik dışı ya da yasadışı yollarla kar elde etmek amacıyla kullanmaktan kaçınmakla yükümlüdürler.

DÜRÜSTLÜK (INTEGRITY)

Üyeler;

- Mevcut çıkar çatışmalarından kaçınmak

ve herhangi bir potansiyel çatışmanın taraflarına uygun önerilerde bulunmak,

- Görevlerini etik çerçevede dışında yürütmelerini engelleyecek önyargılardan kaçınmak,
- Faaliyetlerini etkileyecek veya etkileyebilecekmiş gibi görünen her türlü hediyeyi, yardımı ve konukseverliği reddetmek,
- İşletmenin meşru ve etik hedeflerine ulaşmasını aktif ya da pasif şekilde engellemekten sakınmak,
- Bir karar veya aktivitenin başarısını engelleyebilecek mesleki tehditler veya diğer baskı unsurlarını tanımak ve paylaşmak,
- Lehteki bilgileri ve mesleki kararlar ile görüşleri olduğu kadar, aleyhteki bilgileri de iletmek,
- Mesleğin itibarını zedeleyecek bir faaliyette bulunmaktan ya da bu tür bir aktiviteye taraf olmaktan kaçınmakla yükümlüdür.

TARAFSIZLIK (OBJECTIVITY)

Üyeler;

- Sahip oldukları bilgileri dürüstçe ve nesnel bir şekilde nakletmek,
- Sundukları raporların, yorum ve tavsiyelerin, bu kaynakları kullanma niyetinde olan kişilerce anlaşılır bulunmasını sağlayacak nitelikteki tüm bilgileri açıkça ortaya koymakla yükümlüdürler.

25 Hansen, ve Mowen; a.g.e., s. 17

ETİK ÇATIŞMALARIN ÇÖZÜMÜ (RESOLUTION OF ETHICAL CONFLICT)

Üyeler, etik davranış standartlarının uygulanması esnasında, etik dışı davranışın tanınması ya da etik bir çatışmanın çözümü ile ilgili olarak problemlerle karşılaşabilirler. Yüksek önem arz eden etik sorunlarla karşı karşıya kalındığında, söz konusu çatışmanın üstesinden gelebilmek için, üyeler hizmet ettikleri işletmenin politikalarını esas almalıdırlar İşletme politikalarının yetersiz kaldığı noktada, aşağıda ön görülen şekilde hareket etmelidir.

- Orta düzey bir yöneticinin de karıştığı problemler hariç, diğer problemler üye tarafından orta düzey yöneticiye bildirilmelidir. (Orta düzey bir yöneticinin de içinde olduğu durumlarda, sorun orta düzey yönetici tarafından kendi hiyerarşik üstüne bildirilmelidir.) Eğer tatmin edici bir sonuç elde edilemiyorsa, bu durumda sorun, orta düzey yöneticinin de bağlı olduğu yönetim seviyesine taşınmalıdır. Eğer orta düzey yönetici zaten CEO konumundaysa, denetim komitesi, icra kurulu, yönetim kurulu gibi sorunu ele alacak otorite sahibi bir gruba yöneltilmelidir. Orta seviyedeki yöneticinin sorunla ilgili olmadığı düşünülerek orta düzey yöneticinin üst makamlarıyla irtibat kurulması gerekiyorsa, bu, söz konusu yöneticinin bilgisi dâhilinde yapılmalıdır. Yasal olarak emredilmemişse, söz konusu problemin işletmenin istihdam etmediği grup ya da kişilere taşınmasının uygun bir davranış olduğu söylenemez.
- Söz konusu faaliyetin olası nedenleri-

nin daha iyi anlaşılması için, ilgili etik konuların tarafsız bir danışman (örneğin, IMA'nın sunmakta olduğu etik danışmanlık hizmeti) ile beraber gizlilik içinde müzakere edilerek aydınlığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu etik çatışmada sahip olduğunuz haklar ve yasal yükümlülüklerinizle ilgili olarak, işletme kendi avukatına danışmalıdır.

- Bahsedilen tüm iç yolların tüketilmesine rağmen, önemli nitelikteki etik ihtilaf hala sürmekte ise, istifa etmekten ve işletmeyi temsil etmekte olan bir kişiye bilgilendirici bir yazı sunmaktan başka yol kalmadığı söylenebilir. İstifadan sonra, etik çatışmanın doğasına bağlı olarak, çatışmanın diğer taraflarını durumdan haberdar etmek uygun olabilir.

3.5. Standartlar İş Dünyasında İstenmeyen Durumları Engellemek İçindir

Etik standartlar, yönetim muhasebecileri ve yöneticiler için uygulamaya yönelik önermeler sunmaktadır. Daha önce de belirttiğimiz gibi, bu kurallar bütünüünün oluşturulmasının altında yatan pratik neden, iş dünyasının ve ekonominin düğümlenmesini engellemektir. Kurallara uyulmaması halinde neler olabileceğine birkaç örnek vererek göz atalım²⁶.

- İşletmenin gizli bilgileri söz konusu olduğunda, çalışanlara güven duyulmadığını varsayalım. Bu durumda, üst kademe yöneticileri, gizli bilgilerin işletme içinde dolaşması konusunda isteksiz olacaklardır. Sonuç olarak da, eksik bilgi ve işlemlere dayalı kararlar alınacaktır.

²⁶ Garrison ve Noreen, a.g.e., s.30-31.

- Çalışanların tedarikçilerden rüşvet aldığı varsayalım. Bu durumda ihaleler en iddialı tedarikçi yerine, en yüksek rüşveti veren tedarikçi firmaya verilecektir.
- Şirket yöneticilerinin hissedarları ilgilendiren yıllık raporlarda ve finansal tablolarda sürekli olarak yalan beyanda bulunduğunu varsayalım. Eğer işletmenin temel finansal raporlarının doğruluğundan emin olunamazsa, yatırımcılar ve kredi verenler, doğru bilgiye dayalı kararlar alamazlar. Daha da kötüsü, rasyonel davranan yatırımcılar işletme tarafından çıkarılan menkul kıymetler için daha düşük meblağlar öderler. Sonuç olarak da, işletme zamanla önemli bir fon kaynağından mahrum kalır. Makro açıdan ise, pek çok işletme yöneticisinin bu şekilde davranması, ekonomik büyümenin yavaşlamasına, daha az mal veya hizmet üretilmesine ve fiyatların yükselmesine yol açar.

4. SONUÇ

Etiğin ne olduğu, yönetim muhasebesinde neden etik davranışlara gerek duyulduğu ve dünyada bu konuda ne gibi faaliyetler yürütüldüğünü incelediğimiz bu araştırmamızda, literatür çalışması yaparak gördük ki, etik dışı davranışlar bir ülke ekonomisini bile sekteye uğratabilecek kadar önemli sonuçlara yol açabilmektedir.

Etik çatışmalar, kişinin kendi iç dünyasında yaşanabildiği gibi, organizasyon veya toplum çapında da olabilmektedir. Toplumunu oluş-

turan tuğlalardan bir kısmı da, yönetim muhasebecilerinden oluştuğuna göre, o halde, bu meslek grubunun mensuplarına da birtakım sorumluluklar düşmektedir. Etik alanında bu sorumlulukların yerine getirilmesinin sağlanması için Amerika Birleşik Devletleri'nde kurulmuş olan "Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü" (Institute of Management Accountants, IMA), "Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin Etik Davranış Standartları" (Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management) adı verilen bir etik kod oluşturmuştur.

Ülkemizde ise yönetim muhasebeciliğinin ayrı bir kimliği bulunmamakta dolayısıyla yönetim muhasebeciliği için ayrı bir etik standartlar geliştirilmemiştir. Yönetim muhasebeciliği genel mesleki ahlak kuralları çerçevesinde yürütülmektedir. Meslek yasamızın yeni olmasına rağmen muhasebe mesleğinde sağlanan büyük gelişme ve uluslararası entegrasyon göz önünde bulundurulduğunda ülkemizde yönetim muhasebeciliği için de ayrı bir örgütlenmenin sağlanacağı beklenmektedir.

Ahlak dışı davranışların egemen olduğu bir dünyada, yaşamın ne kadar zor olacağı tahmin edilmesi hiç de güç değildir. Bu nedenle, hem işletme içinde karar alma mekanizmalarının doğru çalışmasını, hem de işletmenin tüm paydaşları açısından hakkaniyet ve adaleti sağlamak açısından hayati bir konumda çalışan yönetim muhasebecileri ve yönetim muhasebesi için etik kavramı gün geçtikçe daha da fazla önem kazanan bir değerdir.

KAYNAKÇA

- Garrison, Ray H. ve Eric W. Noreen, 2000, **Managerial Accounting**, McGraw-Hill Inc.
- Gürsoy, Cudi Tuncer; 1997, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., İstanbul
- Hansen, Don R. ve Maryanne M. Mowen; 2000, **Cost Management**, South-Western College Publishing
- Hilton, Ronald W.; 1999, **Managerial Accounting**, McGraw-Hill Inc.
- Hornigren, Charles T., Walter T. Harrison Jr., ve Michael A. Robinson; 1994, **Principles of Financial and Management Accounting**, Prentice Hall
- IMA; <http://www.ima.net.org/ima/docs/1000/981.pdf>, 20.05.2004
- Maher, Michael W. ve Edward B. Deakin; 1994, **Cost Accounting**, Richard D. Irwin Inc.
- Meigs, Robert F., Walter B. Meigs ve Mary A. Meigs; 1995, **Financial Accounting**, McGraw-Hill Inc.
- Mugan, Can Şimga; 1999, "Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimine Etkileri," **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:1, Sayı:2
- Pekdemir, Recep; 2000, "Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği," **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 5, Ocak 2000
- Raiborn, Cecily A., Jesse T. Barfield ve Michael R. Kinney; 1999, **Managerial Accounting**, South-Western College Publishing
- Siegel, Gary; 2000, "Management Accountants' Roles on Cross-Functional Teams," **Strategic Finance**, Mart 2000, Cilt:81, Sayı:9