

KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

İŞLETME PROGRAMI

107381

MESLEK AHLÂKİ KURALLARI  
VE MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ YERİ

107381

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Abdulkerim DAŞTAN

TC. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

Eylül – 2001

TRABZON

**KARADENİZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME ANABİLİM DALI**

**MESLEK AHLÂKI KURALLARI  
VE MUHASEBE MESLEĞİNDEKİ YERİ**

**Abdulkerim DAŞTAN**

**Karadeniz Teknik Üniversitesi – Sosyal Bilimler Enstitüsü’nce  
“Bilim Uzmanı (İşletme)”  
Unvanı Verilmesi İçin Kabul Edilen Tez’dir.**

**Tezin Enstitüye Verildiği Tarih : 06.08.2001**

**Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 05.09.2001**

**Tezin Danışmanı : Doç. Dr. Yusuf SÜRME** 

**Jüri Üyesi : Prof. Dr. Hasan ÖZYURT** 

**Jüri Üyesi : Prof. Dr. Hasan TÜREDİ** 

**Enstitü Müdürü : Doç. Dr. Alaaddin YALÇINKAYA** 

**Eylül – 2001**

**TRABZON**

## 0. SUNUŞ

### 00. Önsöz

Ekonominin temel yapı birimleri olan işletmeler kârlarını yükseltmek için gayret sarfederlerken işletme ile ilgili çıkar grupları da kendi menfaatlerini maksimum kılmaya çalışacaklardır. Başta devlet olmak üzere, işletme sahip ve yöneticileri, ortaklar, çalışanlar, müşteriler ve halk çıkar gruplarını meydana getirmektedir. İşte bütün bu çıkar grupları muhasebenin kendilerine sunduğu tablolar, raporlar ve beyannameler aracılığıyla hareket etmektedirler. Buna karşılık karar verme araçları ise muhasebe meslek mensuplarınca hazırlanmaktadır. Ülke ekonomisinde ve toplumsal sahada bu denli sorumluluğa sahip meslek mensuplarının sosyal sorumluluk bilinciyle faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için, gerek bireysel gerekse mesleki ahlâk kurallarına sahip olmaları gerekir.

Çalışmada, meslek mensuplarının da toplumu oluşturan bireyler olarak kendi çıkarları doğrultusunda hareket edecekleri göz önünde bulundurularak; bütün çıkar gruplarına eşit uzaklıkta ve profesyonelce faaliyette bulunabilmeleri için, taşınmaları gereken ahlâki kurallar açıklanmaya çalışılmış; sosyal ve siyasal açıdan yozlaşmaların arttığı bir ortamda, ilgilenenlere hatırlatma amacı güdülmüştür.

Bu ve benzeri çalışmaların meydana gelebilmesi için uygun çalışma imkanı sunması sebebiyle, Sayın Prof. Dr. Hasan ÖZYURT başta olmak üzere KTÜ. İİBF. Dekanlığına ve Sosyal Bilimler Enstitüsü müdür ve çalışanlarına yardımlarından dolayı teşekkür ederim.

Diğer taraftan, konunun belirlenmesinde ve çalışmanın ilerlemesinde verdiği güç ve destekten ötürü danışmanım Sayın Doç. Dr. Yusuf SÜRME'ne, çalışmadaki hataların düzeltilmesinde yardımcı olan Sayın Yrd. Doç. Dr. Fikret ÇANKAYA'ya ve yardımlarını esirgemeyen tüm değerli arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca, muhasebe mesleğini tanımama ve sevmeme vesile olan kararı ile bu çalışmayı yapabileme şansı ve becerisini kazanmamda maddi ve manevi yardımlarını esirgemeyen, muhasebe mesleğinin değerli mensubu Sayın SMMM Şevket SOLEY'e teşekkür eder, minnet duygularımı ifade etmek isterim.

Eylül, 2001

Abdulkerim DAŞTAN

## 01.İçindekiler

Sayfa Nr.

0. SUNUŞ.....	III
00. Önsöz.....	III
01. İçindekiler.....	IV
02. Özet.....	VII
03. Summary.....	VIII
04. Tablolar Listesi.....	IX
05. Şekiller Listesi.....	X
06. Kısaltmalar Listesi.....	XI
GİRİŞ.....	1-3

## BİRİNCİ BÖLÜM

1. AHLÂK ve DİĞER TOPLUMSAL DEĞERLERLE İLİŞKİSİ.....	4-31
10. Ahlâkın Tanımı ve Açıklaması.....	4
11. Ahlâk Türleri.....	9
110. Meslek Ahlâkı.....	11
1100. Genel Açıklama.....	11
1101. İş Ahlâkı.....	13
111. Vergi Ahlâkı.....	17
112. Toplam Ahlâk.....	21
12. Ahlâkın Diğer Toplumsal Değerlerle İlişkisi.....	23
120. Hukuk ve Ahlâk.....	24
121. Din-Vicdan ve Ahlâk.....	27
122. Kültür, Gelenekler ve Ahlâk.....	30

## İKİNCİ BÖLÜM

2. MUHASEBE MESLEĞİ ve MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI.....	32-70
20. Muhasebe Mesleği.....	32
21. Türkiye’de Muhasebe Mesleği.....	35
210.Serbest Muhasebecilik.....	40
211.Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik.....	43
212.Yeminli Mali Müşavirlik .....	46
22. Türkiye’de Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları.....	50
220.Mali Tabloların ve Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması.....	51
221.Planlama ve Müşavirlik.....	52
222.Denetim.....	53
223.Tasdik.....	55
23. Türkiye’de Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	58
24. Avrupa Birliği’nde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	64
25. Amerika Birleşik Devletleri’nde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	68

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLÂKİ KURALLARI VE MESLEK ÜZERİNE ETKİLERİ.....	71-114
30. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı .....	71
31. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakını Düzenlemeye Yönelik Çalışmalar.....	76
310. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Çalışmalar.....	76
311. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)’nca Yapılan Çalışmalar....	83
312. Avrupa Birliği Bünyesinde Yapılan Çalışmalar.....	86
313. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar.....	88
32. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlâkı Kuralları.....	94
320. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık.....	94
321. Kamu Yararı ve Sosyal Sorumluluk.....	96

322. Bağımsızlık.....	99
323. Gizlilik ve Sır Saklama.....	101
324. Mesleki Eğitim, Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olma.....	102
325. Mesleki Özen ve Titizlik İle Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma.....	104
326. Haksız Rekabet, Reklam ve Teşvik Yasağına Uyma.....	106
327. Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama.....	109
33. Meslek Ahlakı Kurallarının Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri.....	111

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

4. MUHASEBE MESLEK AHLAKI KURALLARININ UYGULAMALARINA İLİŞKİN GÖZLEMLER : TRABZON ŞEHİRİ ÖRNEĞİ.....	115-127
40. Genel Açıklama.....	115
41. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Açısından.....	116
42. Kamu Yararı ve Sosyal Sorumluluk Açısından.....	117
43. Bağımsızlık Açısından.....	119
44. Gizlilik ve Sır Saklama Açısından.....	121
45. Mesleki Eğitim, Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olma Açısından.....	121
46. Mesleki Özen ve Titizlik ile Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma Açısından.....	124
47. Haksız Rekabet, Reklam ve Teşvik Yasağına Uyma Açısından.....	124
48. Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama Açısından .....	127
5. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	128-133
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	134-144

## ÖZGEÇMİŞ

## 02. Özet

Son yıllarda yaşanan ekonomik ve siyasal yolsuzluklar, toplumdaki ahlâki değerlerin giderek zedelendiği imajını vermektedir. Temiz toplum hayalinin gerçekleşmesi toplumu oluşturan tüm birey, kurum ve kuruluşların ahlâki değerlere duyarlı hareket etmeleri ile mümkün olacaktır.

Toplumu meydana getiren çeşitli unsurlardan biri de değişik tür ve nitelikteki meslekler olup muhasebe mesleği de bu mesleklerden birini oluşturmaktadır. Muhasebe mesleğinin ülke ekonomisindeki yeri ve önemi dikkate alındığında, bu meslekte meslek ahlaki kurallarının varlığına ihtiyacın olduğu kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

Bu noktadan hareketle, bu tez çalışması dört bölümde ele alınmıştır. Birinci bölümde genel olarak ahlâk olgusu ele alınmış ve ahlâkın türleri ile diğer sosyal değerlerle olan ilişkisi incelenmiştir. İkinci bölümde, muhasebe mesleği ele alınarak, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu" ve sonrasındaki gelişmeler ışığında meslek mensuplarının çalışma konuları, faaliyetleri ve sorumlulukları incelenmiştir. Bu bölümde ayrıca, Avrupa Birliği ile Amerika Birleşik Devletleri'ndeki muhasebe meslek örgütleri ve meslek mensuplarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde, esas olarak muhasebe mesleğinde meslek ahlaki ele alınmıştır. Bu bağlamda uluslararası ve Türkiye'de muhasebe mesleğine yönelik olarak yapılan düzenlemeler ve bu düzenlemelerden hareketle meslek mensuplarının uymaları gereken meslek ahlaki kuralları üzerinde durulmuştur. Bu bölümde son olarak meslek ahlaki kurallarının muhasebe mesleği üzerine etkileri incelenmiştir. Son bölümde ise, esas olarak üçüncü bölümde belirtilen, muhasebe mesleğinde meslek ahlaki kurallarının uygulamalarına ilişkin, Trabzon şehri gözlemlerine yer verilmiştir.

Çalışmanın sonuç ve öneriler bölümünde, muhasebe mesleğinde meslek ahlakının düzenlenmesi, geliştirilmesi ve uygulanmasına yönelik bazı öneriler sunulmuştur.

---

### **03. Summary**

Recent economic and political corruption has led to the image that there has been a lot of ethical depravity in the society. To make our dreams of "Pure Society" realize is due to only when all members, institutions and organizations become sensitive to ethical values.

Among elements which constitute society are various groups of professions, one of which is the profession of accounting. As regards the importance accounting profession in a nation's economy, it is clear to everybody that the code of professional ethics' are needed in accounting profession.

From this point of view, this case study are divided into four sections. In the first one ethical qualities themselves generally and kinds of these qualities and their relationships with other social norms are studied. In the second section, under the light of "The Law of Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Sworn-in Certified Public Accountancy" and of recent development's it is the accounting profession on which is focused on. And also working are as of these professions and their activities and relationships between one another are examined in this section. In addition, same accounting organizations and their members in EU and the USA are parts of this section. In the third sections, the emphasis is on professional ethics in accounting. In respect to this subject, the code of professional ethics which all members of the profession should obey and international and nation-wide regulations in accounting are studied. Finally in this sections, the effects of code of professional ethics are the subject of this study. In the last sections, some views are stated about the application of code of professional ethics in accounting profession, explained at the third sections, in the city of Trabzon.

This case study ends with some suggestions about ethical regulations in accounting, improving and practicing them.



#### 04.Tablolar Listesi

<u>Tablo Nr.</u>	<u>Tablo Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Hukuk ve Ahlâk Arasındaki Farklılıklar.....	27
2	Türkiye Genelinde 2000 Yılı Rakamları ile Serbest Muhasebecilerin Genel Durumu.....	42
3	Türkiye Genelinde 2000 Yılı Rakamları ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Genel Durumu.....	45
4	Türkiye Genelinde 2000 Yılı Rakamları ile Yeminli Mali Müşavirlerin Genel Durumu.....	49
5	Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilecek Konu ve Belgeler.....	57
6	Çeşitli AB Ülkelerinde Muhasebe Mesleği.....	66
7	Türkiye’de Kanun, Yönetmelik ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlâkı Kuralları Dağılımı.....	91
8	2000 Yılı Rakamları İle Trabzon’da Faaliyette Bulunan SM ve SMMM’lerin Genel Durumu.....	122

## 05. Şekiller Listesi

<u>Şekil Nr.</u>	<u>Şekil Adı</u>	<u>Sayfa Nr.</u>
1	Meslek Ahlakının Çeşitli Boyutları.....	12
2	Baskı Gruplarının Vergi Kanunlarının Oluşumuna Etkileri.....	20
3	Temiz Toplum İçin Toplam Ahlâk.....	22



## 06. Kısaltmalar Listesi

AAA	American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)
AATUHK	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
ACA	The Association of Certified Accountants (Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Birliği)
AGA	Assocatioan of Government Accountants (Amerikan Muhasebeciler Birliği)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Amerikan Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
CIPFA	The Chartered Institute of Public Finance and Accounting (Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enstitüsü)
CMA	Certified Management Accountant (Ruhsatlı Yönetim Muhasebesi Uzmanları)
CPA	Certified Public Accountant (Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları)
FASB	Finance Accounting Standard Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)
FEE	Federation des Experts Comptables Europeens (Avrupa Muhasebeciler Birliği)
GAO	General Accounting Office (Genel Muhasebe Dairesi)
GSMH	Gayrı Safi Milli Hasıla
ICAEW	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü)
ICMA	The Institute of Cost and Management Accountants (Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü)
IFAC	International Federation of Accountants(Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

IIA	Institute of Internal Auditors (İç Denetçiler Enstitüsü)
IRS	Internal Revenue Service (İç Gelirler Dairesi)
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
NAA	National Association of Accountants (Ulusal Muhasebeciler Derneği)
R.G.	Resmi Gazete
SACPA	State Associations of Cerified Public Accountant (Eyalet Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Dernekleri)
SEC	Securities and Exchance Comission (Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu)
SM	Serbest Muhasebeci
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMMMO	Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TESMER	Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve staj Merkezi
TESOB	Trabzon Esnaf ve Sanatkarlar Odalar Birliği
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
VUK	Vergi Usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YMMO	Yeminli Mali Müşavirler Odası
YÖK	Yükseköğretim Kurulu

## GİRİŞ

Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de ahlâk, son yıllarda en çok konuşulan konuların başında gelmektedir. Başta birey ahlakı olmak üzere iş ahlakı, medya ahlakı ve siyasal ahlâk gibi konularda toplumun değişik kesimleri tarafından çeşitli kaygılar dile getirilmektedir.

Toplumun kaygılarını dile getirdiği ahlâki konulardan birisi de meslek ahlâkıdır. Şüphesiz toplum içerisinde değişik ad ve türlerde çeşitli meslekler bulunmaktadır. Bu mesleklerden biri de muhasebe mesleğidir.

Muhasebe mesleği, başta devlet olmak üzere işletme sahip ve yöneticileri, yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, kredi kuruluşları gibi işletmenin çıkar gruplarınca gereksinim duyulan bilgilerin üretilip talep edenlere sunulduğu bir meslektir. Toplumsal güven duygusunun yerleşebilmesi için muhasebe meslek mensupları güven duyulan bireyler olmak zorundadırlar. Bunun yanında sözkonusu finansal raporların doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkeleri doğrultusunda hazırlanması ekonomik kaynakların etkin kullanımı ve adil dağılımı açısından da büyük öneme haizdir.

Bütün bu ve benzeri nedenlerden ötürü diğer mesleklere nazaran muhasebe mesleğinde meslek ahlakına daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe meslek mensupları, devlete, müşterilerine ve toplumun geri kalan kesimlerine karşı yerine getirmek zorunda oldukları sorumlulukları nedeniyle meslek ahlâkına uygun hareket etmek zorundadırlar.

Türkiye’de muhasebe mesleği 1989 yılına kadar yasal düzenlemeden yoksun bir şekilde yürütülmüştür. 1989 yılında çıkartılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile muhasebe mesleği gerçek kimliğine kavuşmuştur. Geçen 12 yıllık süre zarfında meslekle ilgili küçümsenmeyecek gelişmeler kaydedilmiş ve mesleğin ülke ekonomisi ve sosyal yapısı üzerinde olumlu etkileri görülmeye başlanmıştır.

Muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik çalışmalar 1970'li yılların başında başlamıştır. Geçen süre zarfında gelişmiş ülkelerde olumlu gelişmeler yaşanmıştır. Bu alandaki gelişmeler mesleğin ve meslek mensuplarının da toplumda saygınlığını artırmıştır. Globalleşen dünyada diğer alanlarda olduğu gibi muhasebe mesleğinde de Türkiye'nin ayrı hareket etmesi söz konusu olamaz. Bu nedenle Türkiye'de de muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, ahlâk ve muhasebe mesleğine ilişkin genel bilgileri ve muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik çalışmaları inceleyerek, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında uymaları gereken ahlâki kuralları açıklamak ve muhasebe mesleğini icra edenlerin ahlâki sorumluluklarını öne çıkarmaktır.

Çalışmada izlenen yöntem ise; konuyla ilgili ulusal ve uluslararası alanda yapılmış çalışmalarla konuyla ilgili kanun, tebliğ ve yönetmeliklerde yer alan düzenlemelerin incelenmesine ilişkin literatür taraması, meslek mensuplarıyla kişisel görüşmeler ve mali müşavirlik bürosundaki çalışma esnasında edinilen izlenim ve kazanılan tecrübelerden oluşmaktadır.

Çalışmada ele alınan konu esas itibariyle 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda belirtilen meslek mensuplarına yöneliktir. Bağımsız denetimle ilgili olarak denetçi ahlakına değinilmemeye çalışılmıştır. Ancak meslek mensuplarının faaliyetleri içerisinde yer alan denetim faaliyetine ilişkin kısımlarda gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Muhasebe meslek ahlakı ile ilgili Türkiye'de son zamanlarda çeşitli çalışmalar yapılmaktadır. Bu bağlamda konuyla ilgili çeşitli panel ve sempozyumlar düzenlenmekte ayrıca makale ve tezler kaleme alınmaktadır. Bu çalışma, alanında yapılmış ulusal ve uluslararası çalışmaların bir bütün olarak sunulması yanında, uygulamaya yönelik izlenimlere yer vermesi açısından farklılıklar arz etmektedir.

Çalışma, esas itibariyle dört bölümden meydana gelmektedir. Birinci bölümde, ahlâk konusuna değinilerek ahlâkın tanımı, toplumlarda yapısal farklılıklara rağmen üzerinde uzlaşılabilir ahlâki davranışlar, ahlâk türleri ve ahlâkın toplumda yer alan hukuk, din, kültür gibi toplumsal değerlerle olan ilişkisi incelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde, muhasebe mesleğinin tarihi gelişimi ile birlikte özellikle anılan 3568 sayılı Kanun ve ardından yaşanan gelişmeler ışığında Türkiye’de muhasebe mesleği, meslek mensuplarının çalışma konuları ve bu çalışmalar nedeniyle meslek mensuplarının sorumluluklarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde mukayese yapılması açısından Avrupa Birliği ve Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe mesleği, meslek kuruluşları ve meslek mensuplarının sorumluluklarına yönelik açıklamalar yer almaktadır.

Üçüncü bölümde, muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik açıklamalarla birlikte, muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik uluslararası alanda ve Türkiye’de yapılan düzenlemeler incelenmiştir. İncelenen bu düzenlemelerden hareketle muhasebe mesleğinde meslek ahlakı kuralları açıklanarak meslek ahlakı kurallarının mesleğin gelişimi ve toplum içinde saygınlığının artırılması açısından sağlayacağı faydalar gibi meslek üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Dördüncü bölümde ise, üçüncü bölümde verilen muhasebe meslek ahlakı kurallarının, Trabzon şehrindeki meslek mensupları açısından, uygulamalarına ilişkin yapılan gözlemler değerlendirilmiştir.

Sonuç ve öneriler kısmında konunun genel bir değerlendirilmesi ve konuya ilişkin bazı öneriler yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. AHLÂK ve DİĞER TOPLUMSAL DEĞERLERLE İLİŞKİSİ

#### 10. Ahlâkın Tanımı ve Açıklaması

Kavramsal olarak ahlâk kelimesine ilişkin farklı bakış açılarının doğal sonucu olarak birbirinden az da olsa farklılık arz eden fakat temelde aynı temayı işleyen çeşitli tanımlara rastlamak mümkündür. Genel anlamda ahlâk; bireylerin, insanlar arası ilişkilerde “iyi” veya “doğru” veyahut “kötü” veya “yanlış” olarak nitelendirilen değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır.

Ahlâk kelimesinin etimolojik açıdan kökeni Arapça “hulk”, Yunanca “ethos” ve Latince “mos” kelimelerine dayanır. Türkçe’ye Arapça’dan, huy anlamına gelen hulk kökünden geçmiş olan ahlâk, Türkçe sözlüklerde kişinin doğuştan veya sonradan sahip olduğu, bir takım davranış şekilleri, huyları, tavırları ve manevi seviyesini belirten tutum ve davranışları şeklinde tanımlanmıştır(PEKDEMİR, 1999, s.21).

Ahlâk kelimesi ile birlikte dilimizde gün geçtikçe kullanımı yaygınlaşan bir diğer kavram da İngilizce “ethics” kelimesi olup, etik olarak ifade edilmektedir. Sözlük anlamı “törel. töre bilimi” şeklinde olan etik kavramı, insan yaşamının belirli dönemlerinde sözkonusu olan kabul görmüş kurallar veya değer yargılar bilimi anlamına gelmektedir.

İnsanlar arasındaki ilişkilerin temelinde yer alan değerleri, ahlâki bakımdan iyi ya da kötü, doğru ya da yanlış olanın niteliğini ve temellerini araştıran felsefe alanı olan etik kavramı ile ahlâk kavramı birbirleriyle çok yakından ilişkili iki kavramdır. Birbirleriyle yakından ilişkili olmaları yanında bu iki kavram arasındaki temel fark, etik kavramının genel olarak ahlâkı konu alan disiplini belirtmesidir. Bu anlamda etik, ahlâk felsefesiyle eşanlamlı sayılmaktadır(KOTAR, 1998, s.65).



Ahlâk felsefesi, belirli bir toplumun belli bir döneminde bireysel ve toplumsal davranış kurallarını tespit eden ve inceleyen bir bilim dalıdır(GÜNEŞ, 1997, s.54).

Ahlâk felsefesinin üzerinde durduğu temel kavramlar; iyi, kötü, özgürlük, erdem, sorumluluk, vicdan, ahlâk yasası, ahlâki karar ve ahlâki eylemdir.

Ahlâk felsefesi, kendi içinde incelediği konular bakımından şu sınıflandırmaya tabi tutulabilir. Felsefi açıdan ahlâki ilkeleri ve değer yargılarını inceleyen *pozitif ahlâk* ile yapılması istenen davranış ve eylemler ile yapılmaması istenen davranış ve eylemleri inceleyen *normatif ahlâk*. Evrensellik açısından; bir toplumda herkes tarafından kabul edilebilecek evrensel ahlâki kuralların olabileceğini savunan *objektif ahlâk* ile herkes tarafından geçerli ahlâk kurallarının olmayacağını savunan *sübjektif ahlâk*. Diğer taraftan; insanın mutluluğunu esas alan ve bu yönde ahlâki değer yargıları oluşturmaya çalışan *mutluluk ahlâki* ile insanların sadece kendi mutlulukları peşinde koşmalarının ahlâki bir davranış olmayacağını, toplumdaki sorunlara karşı da ilgili ve duyarlı olmaları gerektiğini savunan *ödev ve sorumluluklar ahlâki*. Ahlâk kurallarının kaynağını Tanrı' da ve Tanrının kutsal kitaplarında arayan *dinsel ahlâk*( ilahi ahlâk). Ahlâk kurallarını insanda ve insan aklında arayan *laik ahlâk*(rasyonalist ahlâk) (AKTAN, 1999, s.20).

Toplumsal yaşamda ortaya çıkan bir davranışın ahlâk kurallarına uygunluğunun tespiti için, insanlar iki tür davranış sergiler ve şu iki soruyu sorarlar. Birincisi, bu davranış yasalara uygun mu? İkincisi ise, bu davranış toplumsal değerlere uygun mu?

Temelde hiçbir yasanın ahlâk kurallarına aykırı olarak hazırlanmaması gerçeği ile birlikte toplumsal değerlerin (demografik özellikler nedeniyle) kesin olarak tanımlanamaması ve toplumdan topluma farklılık göstermesi, bu iki kavramın ahlâk gerçeğini açıklamada yetersiz kalmasıyla sonuçlanmaktadır. Bunun neticesinde *toplumsal ahlâk değerini* açıklamak için ahlâk felsefesi içinde aşağıdaki teoriler geliştirilmiştir(TÜBEK, 1995, s.6):

Bu teoriler;

- a) *Faydacılık – Çoğunluğun Mutluluğu* : Mutluluğun ölçütünü tüm toplumu ilgilendirip ilgilendirmemesiyle değerlendiren bu teoriye göre davranışlar mutluluk yarattığı sürece doğru ya da ahlâklıdır.
- b) *Doğal Yaşam* : Herkes için keşfedilecek “doğal bir iyilik” in olduğunu ve insanın zekasını kullanarak bunu keşfedebileceğini kabul eden bu teoriye göre ahlâki davranışların kaynağı doğal kanunlar, kutsal veya başka yüce kaynaklardan yayılan ilkelerdir.
- c) *Sosyal Adalet* : Toplum çıkarlarıyla bireylerin çıkarları arasındaki çatışmayı inceleyen bu teoride bireyler arası eşitsizliklere ancak toplumun iyiliği sözkonusu olduğunda müsaade edilmektedir.
- d) *Etkinlik* : Bu teoride, yöneticilerin kararlarını alırken bunların gerçekten etkin olarak topluma hizmet edip etmediğini dikkate almak durumunda oldukları ifade edilmektedir.
- e) *İnsanlık* : İnsan yaşamı ve sağlığı ile ilgilenen bu teoride, toplumdaki yerine ve rolüne bakılmaksızın tüm bireylerin insanlara bilerek zarar verecek davranışlardan kaçınmak ve ihtiyatlı davranmak zorunda oldukları belirtilmektedir.
- f) *Saygı* : Bu teoride, bireylerin, işletmelerin ve kurumların gerek birbirleriyle ve gerekse de kendi içlerindeki ilişkilerinde saygılı bir tutum ve davranış sergilemeleri gerektiği ifade edilmektedir.

Bunlarla birlikte ülkedeki yasal sisteme ve insanlar arasında oluşan diğer teamüllere uyma açısından *zorunluluk* ile insanlar arası ilişkilerde *doğruluk* ve *sadakat* sayılabilir.

Ahlâk kavramının doğasını ve konusunu belirleyen çalışmalar topluluğu olan ahlâk bilimi, bir sosyal bilim dalı olarak toplumda içinde oluşmuş örf ve adetlerin, değer yargılarının, normların ve kuralların oluşturduğu sistemin bütününcü inceler. Bu sistem bütününcü: bir bireyin, bir gurubun ya da tüm toplumun doğru ve yanlış davranışlarını belirler ve yönlendirir.

Bir toplumda oluşan ahlâki değerler, genellikle bazı değerlerin bir veya birkaçının birleşmesinden etkilenir. Ahlâkın temelini oluşturan ve üzerinde etkili olan prensip ve değerler aşağıdaki şekilde sıralanabilir(TÜBEK, 1995, s.4):

- Dinsel kavramlar,
- Örf, adet ve geleneksel yaptırımlar,
- Yasal ve kültürel değerler,
- İnsan vicdanı

İfade edilen bu değerlerden bir veya bir kaç, toplumdaki topluma hatta aynı toplum içinde yaşayan bireylerden bireylere değişiklik göstermektedir. Bu değişiklik gösteren değerlerin toplumlarda yer alan ahlâk normunun kaynağını teşkil etmesi ve birey davranışlarının bu kurallardan hareketle ahlâka uygun olup olmadığı hususunda karar verilmesi nedeniyle toplumların ahlâk hakkındaki görüş ve düşünceleri farklılık arz etmektedir. Bu noktadan hareketle tüm toplumları aynı derecede etkileyen evrensel ahlâk kurallarını oluşturmak ve tüm Dünyada aynı eyleme aynı tepkiyi verecek evrensel ahlâk kuralları belirlemek çok güçtür.

Bununla birlikte, her ne kadar evrensel ahlâk kuralları ortaya koymak güç olsa da insanların gerek günlük yaşamlarında birbirleriyle ve gerekse topluluk halinde yaşamaları nedeniyle toplumla olan ilişkilerinde bazı değerler, tutumlar ve davranışlar hemen hemen tüm insanlık tarafından iyi, doğru veya kötü, yanlış olarak değerlendirilir. Diğer bir ifadeyle, sergilenen tavır, toplum nezdinde doğru veya yanlış olarak itibar görür.

Gerek ilahi dinler, gerek ilahi olmayan dinler ve gerekse de insanların özgür iradeleriyle ortaya koydukları hukuk sistemleri olsun, bütün bu inanç ve hukuk sistemlerinin temel amacı insana hizmet etmek, insanın mutluluğunu artırmak ve onu her alanda mükemmel olmaya yaklaştırmaktır. Bu itibarla, insanlar her ne kadar farklı inanç ve hukuk sistemlerine sahip olsalar da, teferruatta farklılıklar arz etmekle birlikte genelde bir davranışın genel ahlâka uygun olup olmadığı hususunda hemen

hemen aynı reaksiyonu gösterirler. Bir çok insan tarafından genel ahlâka uygun görülen davranışlar aşağıda verilmiştir.(ARENS, LOEBBECKE, 1997, s.69). Bunlar;

- Doğruluk ve dürüstlük,
- İyi niyetli olma,
- Güvenilirlik,
- Sorumluluk
- Sözünde durma,
- Sadakat(bağlılık),
- Başkalarına saygı duyma,
- Başkaları için kaygılanma,
- Yurttaşlık görevini bilme,
- Mükemmelliğe ulaşmak için çalışmadır.

Yukarıda yapılan açıklamalara bakıldığında şu soru akla gelebilir. Tüm toplumlarda genel ahlâka uygun olan ve olmayan davranışlar genelde aynı ise, toplum içinde yaşayan bireyler neden ahlâki kurallara uygun hareket etmezler? diğer bir ifadeyle bireyler neden ahlâki kurallara aykırı davranış sergilerler? Bu soruya, bireyin kendisine göre belirlediği ahlâk kurallarının toplumda genel kabul görmüş ahlâki kurallardan farklı olması ve kişinin davranışlarında bencilliğini ön plana çıkarmasından kaynaklanıyor şeklinde cevap verilebilir.

Üzerinde durulması gereken bir diğer konu da ahlâki ikilemdir. Ahlâki ikilem, bir konunun birbiriyle çatışan ancak iki tarafında tartışılabilir doğru yanlarının olmasıdır(SONGÜR, 1999, s.160). Diğer bir ifadeyle bireyin yapması gereken davranışın genel ahlâk kurallarına uygun olmasına rağmen bulunduğu ortam itibariyle bu davranıştan kaçınması ve diğer taraftan birey davranışının ahlâk kurallarına aykırı olmasına rağmen bu davranışın yapılmasının gerekli ve kaçınılmaz olmasıdır.

Rüşvet herkes tarafından genel ahlâka aykırı bir davranış olarak bilinir ve öyle kabul edilir. Rüşvet almanın yaygın olduğu bir sahada çalışan bir kişi rüşvete karşıdır. Fakat eğer bu davranışa tepki gösterir ve endişelerini dile getirirse iş değişikliğine zorlanması sözkonusu olacaktır. Bunun sonucu olarak bireyin ahlâka aykırı olduğunu bildiği halde bu fiili gerçekleştirmesi, diğer taraftan ekonomik durumu müsait olmayan bir insanın hırsızlığın ahlâka aykırı bir davranış olduğunu bildiği halde acil hastası için eczaneden gerekli ilacı çalması, yukarıda açıklanan ahlâki ikilemin her iki yönünü ortaya koymaya yönelik örnekleri teşkil etmektedir. Her iki durumda da birey hangi davranışı sergilemelidir? Bunun gibi örnekler toplumlarda ahlâki açıdan bir ikilemin olduğunu ortaya koymaktadır.

Toplumlarda var olan bu ahlâki ikilemin çözümünde aşağıdaki yöntemin uygulanmasının faydalı olacağı ileri sürülmektedir(ARENS, LOEBBECKE, 1997, s.72). Bunlar;

- Ahlâki ikilemin yaşandığı davranışı belirlemek,
- Davranış içinde ahlâka uygun kısmı belirlemek,
- Ortaya çıkan bu ahlâki ikilemden kimlerin etkilendiklerini belirlemek,
- Ahlâki ikilem arasında kalan insan için mevcut alternatif davranışları teşhis etmek,
- Belirlenen herbir alternatifin olası sonuçlarını gözden geçirmek,
- Doğru davranışa karar vermektir.

## 11. Ahlâk Türleri

Ahlâkın, insanlar arası ilişkilerde uyulması beklenen kuralları ve yapılması gereken görevleri belirtmesi nedeniyle ahlâk türlerinin en başında *birey ahlâki* gelmektedir. Birey ahlâkının özünü, toplum üyelerinden beklenen iyi davranış şekilleri ve toplum içinde uyulması beklenen kurallar teşkil eder. Birey ahlâkının ortaya koyduğu değer yargıları; doğru sözlülük, dürüstlük, samimiyet, adil olmak, sabırlı olmak, alçak gönüllü olmak ve kötü alışkanlık sahibi olmamak gibi değerlerdir

Birey ahlâkından sonra üzerinde durulması gereken diğerk ahlâk türü de aile ahlâkıdır. *Aile ahlâkı*, bir toplumsal kurum olarak aile içinde uyulması beklenen davranış kurallarını ifade eder.

Toplumun temelini teşkil eden ailede, aileyi oluşturan bireylerin aile kurumuna saygı duymaları, ahlâki davranış ve eylemlere önem vermeleri gerekmektedir. Aile içinde eşlerin hem kendilerine karşı hem de çocuklara karşı ahlâki sorumlulukları vardır. Anne ve babanın çocuklarının ahlâk sahibi bireyler olarak yetiştirilmesinde çok önemli rolleri ve görevleri bulunmaktadır.

Şüphesiz bireyler ve ailelerin bir araya gelerek oluşturdukları topluluğun, toplum üyelerinin davranış kuralları, örf ve adetleri, değer yargıları ise *toplum ahlâkını* oluşturur.

Kısaca bireyden başlayarak aile ve toplum diye sıralanan ahlâk türlerine ilişkin açıklamalara daha geniş açıdan bakıldığında birey, aile ve toplum ahlâkını da içine alacak şekilde şu dörütlü ayırıma gitmek mümkündür(AKTAN, 1999, s.51):

1. *Sosyal Ahlâk* : Birey, aile ve toplum ilişkilerindeki davranış ve eylemlerde yapılması istenen değerler, ilkeler ve yargılardır.
2. *Siyasal Ahlâk* : Siyasal süreçte iktidar, seçmen, çıkar grupları ve bürokrasi arasındaki davranış, eylem, karar ve tercihlerde yapılması istenen değerler, ilkeler ve yargılardır.
3. *Ekonomik Ahlâk* : Özel ekonomik birimlerin ( üreticiler ve tüketiciler) ve devletin ekonomik davranış, eylem, karar ve tercihlerinde yapılması istenen veya beklenen değerler, ilkeler ve yargılardır.
4. *Ekolojik Ahlâk* : İnsanların yaşamları boyunca iç içe oldukları doğaya ve doğal çevreye karşı davranış ve eylemlerinde yapılması istenen değerler, ilkeler ve yargılardır.

Ahlâk türlerini çeşitli şekil ve açılardan ayırıma tabi tutmak mümkündür. Fakat kapsamı daraltmak amacıyla çalışmanın bu bölümünde önemli olduğu düşünülen

meslek ahlâkı, vergi ahlâkı ve tüm ahlâk türlerini bir arada ele alan toplam ahlâk üzerinde durulacaktır. Ayrıca meslek ahlâkı konusu içinde de iş ahlâkı üzerinde açıklamalar yapılacaktır.

## **110. Meslek Ahlâkı**

### **1100. Genel Açıklama**

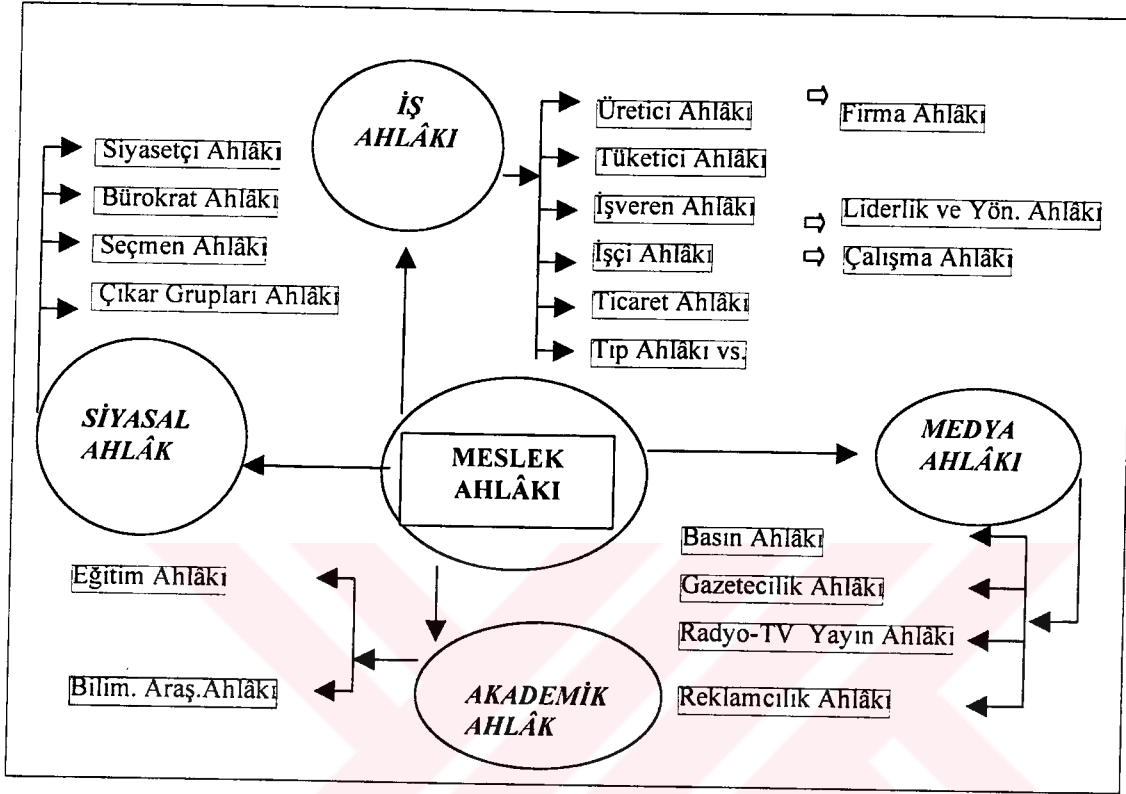
Meslek, Türkçe sözlüklerde kelime olarak “tutulan yol”, “bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iş” veya “uğraş” olarak tanımlanmaktadır. Yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere bir kişinin geçimini sağlamak amacıyla sürekli çalıştığı, faaliyet gösterdiği uğraş alanı o kişinin mesleğini oluşturmaktadır. Bu bağlamda avukatlık, muhasebecilik, öğretmenlik, vs. birer meslek grubunu oluşturmaktadırlar.

Yukarıda örnekleri verilen meslekler itibariyle, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı ilkelerin bütününe meslek ahlâkı denir(DALAY, 2000, s.40).

İktisadi anlamda gelişen ve küçülen dünyada meslek türleri yukarıda verilen örneklerle sınırlı değildir. Bu nedenle çok sayıdaki meslek türleri için ortak ahlâk kuralları belirlemek güçtür. Şüphesiz her mesleğin kendine özgü kuralları ve ahlâk ilkeleri sözkonusudur. Bununla birlikte en eski bir meslek olan ticaret mesleğine ilişkin ticaret ahlâkı olarak ifade edilen doğruluk ve dürüstlük, sözünde durma ve hile yapmama gibi tutum ve davranışlar genel anlamda meslek ahlâkının temelini oluşturmaktadır.

Şekil 1'den de anlaşılacağı üzere meslek ahlâkının çeşitli boyutları bulunmaktadır. Bu çeşitli meslek türleri şüphesiz kendi içinde birden fazla alt meslek dalına ayrılabilir. Ahlâki açıdan ana ve alt meslek dalları itibariyle uyulması gereken kurallar mevcuttur. Gerek konunun dağılmaması ve gerekse de günlük yaşamda en fazla karşılaşılan, ülke ve toplum açısından yüksek öneme haiz

akademik ve medya mesleklerinin ahlâki boyutuna sırasıyla kısaca değinilecek ve daha sonra iş ahlâki alt başlık halinde incelenecektir.



Şekil : 1

### Meslek Ahlâkının Çeşitli Boyutları

Kaynak : AKTAN, 1999, s.13.

Akademik ahlâk. tüm eğitim, öğretim ve araştırma kurumlarında ahlâka uygun olması gereken davranış ve eylemleri ifade eder. Akademik ahlâk başlıca aşağıdaki alanları kapsamaktadır. Bunlar;

- Eğitim ahlâkı.
- Bilimsel araştırma ahlâkı,
- Öğrenci ve öğretici ahlâkı,
- Araştırmacı ahlâkıdır.



Akademik çevrede faaliyet gösteren insanların buldukları sahalari itibariyle sözkonusu sahanin sahip olduğu ahlâk kurallarına uymaları gerekir. Yukarıda sıralanan alanlara ilişkin ahlâki olmayan davranışlar yönünden verilecek örneklere, derslere zamanında girilmemesi, dersin zamanından önce bitirilmesi, derslere gereken özenin gösterilmemesi eğitim ahlâkına, mesleğe girişte liyakat yerine kayırmacılığın hakim olması, fikir hırsızlığı, kaynak ve dipnot göstermeksizin alıntı yapılması bilim ahlâkına, diğer taraftan sınavlarda kopya çekme ve başkasının yerine sınava girme öğrenci ahlâkına uygun olmayan davranışlar olarak sıralanabilir.

Medya ahlâkı, tüm kitle iletişim araçlarının(radyo, televizyon, gazete, vs.) ahlâki ilke ve standartlar çerçevesinde hareket etmelerini ifade eden kavramdır.

Medya ahlâkı da kendi içinde basın ahlâkı, radyo ve televizyon yayıncılığı ahlâkı, gazetecilik ahlâkı, reklamcılık ahlâkı şeklinde sınıflara ayrılabilir. Kamu yararına hizmet, kişilerin şeref ve haysiyetine yönelik yayın yapılmaması, dinin istismar edilmemesi, tarafsız olunması, cevap ve düzeltme hakkına uyulması gibi klasik basın ahlâkına ilişkin davranışlar medya ahlâkına örnek verilebilir(OKTAY, 1990, s.417).

Kişileri, kurum ve kuruluşları derinden etkileyen, yüzyılın vazgeçilemez mesleklerinden biri olan ve yasama,yürütme ve yargıdan sonra dördüncü kuvvet olarak nitelendirilen medya mesleğinde çalışan ve bu mesleği idare eden kişilerin belirli ahlâk kurallarına uymaları toplum açısından zorunlu ve gereklidir. Medya, görsel, işitsel ve yazılı basına ek olarak günümüzün gelişen teknikleriyle birlikte internet, elektronik posta, tele eğitim gibi yenilikleri de içermektedir.

### **1101. İş Ahlâkı**

İş ahlâkı, işletmelerin üretim faktörleri tedarikinden mal ve hizmet üretmelerine ve üretilen mal ve hizmetleri tüketicilere sunmalarına kadar geçen aşamalarındaki doğruları ve yanlışları ifade eder.

Franchis Mc. Hugh iş ahlâkını “iş dünyasında hüküm süren doğru ve yanlış davranışlardır” şeklinde tanımlamış ve iş ahlâkının bütün ilişkilerde dürüstlük, güven, saygı ve hakça davranma anlamına geldiğini belirtmiştir (MC. HUGH, 1992, s.11-12).

İş ahlâkının amacı, iş dünyasında faaliyet gösteren iş adamlarının mal ve hizmet üretimi esnasında toplum güvenini sağlayan bir davranış kurallarıyla yönlendirilmesini ve yönetilmesini sağlamaktır(SMİTH, SMİTH, 1997, s.68).

İşletmelerde iş ahlâkını oluşturan unsurlar, birbiriyle yakından ilgili dört düzeyde ele alınmaktadır. Bu dört düzeyden *ilki* bir toplumdaki temel kurumları ele alan “toplumsal”, *ikincisi* işletmenin kararlarından etkilenen dış gruplarla nasıl ilişkiler kurulacağına ve çıkar gruplarının da işletme ile nasıl ilişki içinde olacaklarıyla ilgili “tedarikçiler, müşteriler, ortaklar, rakipler, alacaklılar ve diğerlerinin bulunduğu çıkar grupları”, *üçüncüsü* işletmenin çalışanları ile olan ilişkilerini ele alan “iç politika” ve *somuncusu* ise işletmede kişilerin birbirlerine nasıl davranmaları gerektiğini ele alan “kişisel düzey” dir(STONER, FREEMAN, 1985, s.116).

İş ahlâkı ile yakından ilgili diğer bir kavramda sorumluluk kavramıdır. Sosyal sorumluluk olarak ifade edilen ve iş ahlâkının önemli ve ayrılmaz bir parçası olan bu kavram, işletmelerin karar mevkiindeki sahip ve yöneticilerinin kendi menfaatleri yanında, bir bütün olarak toplum refahının korunmasına ve yükseltilmesine yönelik faaliyetlerin yapılmasıyla ilgili bir yükümlülüktür(ÖLÇER, 1996, s.6).

Sosyal sorumluluk kavramı işletmelerde, çalışanlara, müşterilere, hissedarlara, tedarikçilere, rakiplere, devlete, doğaya ve çevreye ve nihayetinde tüm topluma karşı sorumluluğu ifade eder.

İş ahlâkı, işletmeyi oluşturan örgütlemeye firmanın kendisi dahil tepe yöneticisinden en alt kademedeki işçiye kadar bütün insanların davranışlarında uymaları gereken kuralları ifade eder. Türlerine göre iş ahlâkına uygun olmayan davranışlara aşağıdaki örnekleri vermek mümkündür;

- a) *Firma Açısından:* Vergi kaçırma, sigortasız işçi çalıştırma, asgari ücret altında işçi çalıştırma, haksız rekabet ortamı yaratma, sahte belge basımı ve kullanımını gibi davranışlar.
- b) *Lider Açısından:* Çalışanlara değer vermeme, çalışanlara adil ve hakça davranmama, defter ve belgelerde tahrifat yapma gibi davranışlar.
- c) *Yönetici Açısından:* Sahte belgelerle işletmeden fazla para çekme, sahte belgelerle işletme giderlerini fazla gösterme, çıkar temini için nüfuzu olan kimselere hediye verme ve özel masraflarını firmaya yüklemek gibi davranışlar.
- d) *İşçi Açısından:* İşe geç gelip erken ayrılma, işletme malzemelerini özel işlerinde kullanma, işin yapılmasını gereksiz yere uzatma, müşteriye kötü davranma gibi davranışlar.

İşletme bünyesinde çalışan bireylerden yöneticiler, davranış ve alacağı kararlar bakımından diğer insanlar üzerinde etkili olabilecek kişilerdir. Bu itibarla eğer yöneticiler davranışlarında gerekli özeni gösterip ahlâki davranış sergilerlerse o işyerinde çalışan kişiler ve işletmeyle ilişki içinde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler de o oranda ölçülü davranırlar. Bu nedenle yöneticilerin davranışlarında bazı hususlara dikkat etmelerinin iş ahlâkının tesisi ve işletme başarısı açısından faydalı olacağı belirtilmektedir(ERCİYAS, 1998, s.14). Sözkonusu hususlar:

- Ahlâki değerlere bağlı kalmak,
- Yönetici olmaktan dolayı davranış ve düşüncelerinin diğerleri için örnek olacağının bilincinde olmak,
- Ahlâka uygun davranışları belirlemek,
- Ahlâka uygun davranışları yerleştirme sorumluluğunu üstlenmek,
- Ahlâki değerleri açıkça belirtmek,
- Personeli eğitmek,
- Açık iletişimi desteklemek,
- Tutarlı olmak.

Kurum içinde ahlâkdışı ve yasal olmayan davranışların önlenmesinde günümüz kurumlarının en önemli görevi iş ahlâkının kurumsallaştırılmasıdır. İş ahlâkının kurumsallaştırılması, konunun resmi ve harici olmaktan çıkarılıp günlük iş hayatına yerleştirilmesi anlamına gelmektedir.

İş ahlâkına yakın bir kavram da çalışma ahlâkıdır. Fakat çalışma ahlâkı iş ahlâkından farklıdır. Çünkü iş ahlâkı, işletmenin faktör tedarikinden mal ve hizmet üretimine ve üretilen mal ve hizmetlerin tüketicilere satışları sırasında uymaları gereken ahlâki ilkeleri ifade ederken çalışma ahlâkı ise birey ve toplum refahı için çalışmanın gerekli ve önemli olduğunu vurgulayan bir kavramdır.

Ülkemizde ekonomik hayat ve iş ahlâkına ilişkin yer alan değerler şu şekilde sıralanabilir(DİNÇER, 1992, s.88-89). Bunlar;

- Alışverişlerde birbirini aldatmamak,
- Borcunu vaktinde ödemek,
- İhtiyaç sahibi kimselere yardım ve destek sağlamak,
- Kendisine yapılmasını istemediği bir şeyi başkasına yapmamak,
- İşçisine ücretini hakkıyla ve zamanında ödemek,
- Haksız rekabet yapmamak,
- Ölçü ve tartısında adil ve dürüst olmak,
- İstifçilik yapmamak ve toplumun zayıf anlarında veya arz yetersizliği durumlarında fırsatçı politikalar gütmemek,
- Mal hakkında yalan söylememek, sattığı malın niteliklerini tam olarak belirtmek,
- Gerçek dışı ve asılsız reklamlara yönelmemek,
- Sözüne ve anlaşmalarına sadık kalmak ve yapılan bir pazarlıktan ve akidten sonra bir başkasıyla pazarlığa girişmemek,

- Alıcı iken, satıcı iken, borcunu öderken, alacağını tahsil ederken kolaylık göstermek, müsamaha ile yaklaşmak ve gerektiğinde fedakarlık yapmaktır.

### 111. Vergi Ahlâkı

Vergi ahlâkı, vergi mükelleflerinin mükellefiyetten kaynaklanan ödev ve yükümlülüklerini zamanında yerine getirmelerini ifade eder. Diğer bir anlatımla, kanunen ödenmesi gereken vergi borcunun tam ve eksiksiz olarak zamanında ödenmesidir.

Vergi ahlâkı, verginin niçin alındığı, işlevleri, vergi alınmaması durumunda karşılaşılabilecek sorunlar gibi konularda mükellefin bilgi sahibi olması anlamına gelen ve eğitimle kazanılabilecek vergi bilincine bağlıdır. Bu nedenle vergi bilinci ve şuuru da vergi ahlâkı olarak adlandırılabilir(KARABULUT, 1996, s.70).

Vergi bilincinin yerleşmesi ve vergi ahlâkının oluşmasında toplumun gelişmişlik düzeyi ve genel kültür seviyesi doğrudan etkilidir. Bunun yanı sıra eğitim ve basın yayın organları da vergi bilincinin yerleşmesinde etkili olmaktadır. Toplumda vergi adaletinin sağlanamaması, insanların ödedikleri vergilerin kamu otoritelerince savurganca kullanıldığı kanaati ve bu vergilerin herhangi bir şekilde birilerine transfer edileceği inancının yaygınlaşması genel anlamda insanların vergi bilincinden ve vergi ahlâkından uzaklaşmasına neden olmaktadır.

Vergi ahlâkı, sadece vergi mükelleflerini kapsamayıp aynı zamanda vergi ve benzeri nitelikteki kalemleri tahsil eden otoriteyi de bağlamaktadır. Mükellef açısından ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirme nasıl vergi ahlâkına uygun bir davranış ise, aynı şekilde tahsil edilen vergileri yerinde ve etkili bir biçimde harcamakta kamu otoritesinin vergi ahlâkına uygun davranışını ifade eder. Bu nedenle toplum içinde vergi ahlâkını tesis etme görevi, üzerine düşen sorumluluğu yerine getirmek şartıyla devlete aittir.

Devlet, normal koşullarda kamu harcamalarını vergilerle karşılar. Eğer vergiler kamu harcamalarının karşılanmasında yetersiz kalırsa borçlanmaya gidilir.

Borçlanmayla birlikte ortaya çıkan bütçe açıklarının bir türlü kapatılamaması ülke ekonomisi açısından ciddi sorunlara neden olurken toplumsal açıdan da büyük sıkıntılara neden olur. Bu itibarla ülke ekonomisi açısından büyük öneme haiz vergilerin, vergi mükellefleri tarafından zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi gerekir.

Konuya Türkiye açısından bakıldığında, Anayasa'nın 73. maddesinde "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. Fakat son yıllardaki vergi kayıp ve kaçaklarına bakıldığında, vergi mükelleflerinin kamu harcamalarını karşılamada mali gücüne göre kendi payına düşeni yerine getirmediği veya bundan kaçtığı görülmektedir. Yıllar itibariyle mükellefler tarafından beyan edilen matrahlar ile yapılan denetimler sonucu ortaya çıkarılan matrah farkları; 1996 da % 27, 1997 ve 1998 de %39 ve 1999 da % 81 olarak gerçekleşmiştir. Bunun anlamı, 1999 yılında beyan edilen her 1.000.- TL' den 810.-TL ayrıca gizlenmiş demektir(Sabah Gazetesi (KIZILOL), 02.11.2000, s.10).

Yukarıda verilen rakamlardan hareketle vergi ahlâkı yönünden Türkiye'de en ciddi ahlâksızlık vergi kaçakçılığı ve bunun ortaya çıkardığı kayıtdışı ekonomidir. Kayıtdışı ekonomi, vergi mükelleflerinin faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan işlemlerin resmi kayıtlara yani defter ve belgelere tam ve doğru olarak kayıt edilmemesini ifade eder. Çeşitli zamanlarda yapılan çalışmalar Türkiye'deki kayıtdışı ekonominin GSMH(gayrisafi milli hasıla)'ya oranının yaklaşık % 1.5 ila % 40.4 arasında değiştiğini göstermektedir. Rakamlar arasındaki bu denli farkın sebebi, yapılan çalışmalarda kullanılan veriler ve varsayımların farklılığından kaynaklanmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının bu boyutlara yükselmesinin ülke açısından nedenlerine bakıldığında şu hususlardan kaynaklandığı belirtilmektedir(TOSUNER, 1995, s.65). Bunlar;

- *Mali ve Ekonomik Nedenler:* Enflasyon, gelir dağılımındaki adil olmayan durum, vergi adaleti gibi etkenler,

- *Hukuki Nedenler*: Yasaların basit ve açık olmaması, sık sık değişikliğe uğraması, vergi oranlarının yüksekliği, vs. gibi etkenler,
- *İdari Nedenler*: Vergi idaresinin organik, teknik, personel ve denetim yapısından kaynaklanan etkenler,
- *Sosyal Nedenler*: Vergi ahlâkı, mükellef psikolojisi ve tarihsel nedenlerden kaynaklanan etkenler,
- *Politik Nedenler* : İstikrarsız hükümetler ve politikacıların siyasi amaçlarla sık sık başvurdukları vergi afları gibi etkenlerdir.

Türkiye’de vergi mevzuatında çok hızlı ve takibi zor bir değişiklik yaşanmaktadır. Mevzuattaki hızlı değişikliği meslek mensupları dahil, vergi idaresi personeli takip etmede zorlanmaktadır. Bu durum, kuşkusuz çoğu kez mükelleflerin mağduriyetine, ve ülkede de vergi kaybına yol açmaktadır(TOSUNER, 1995, s.72).

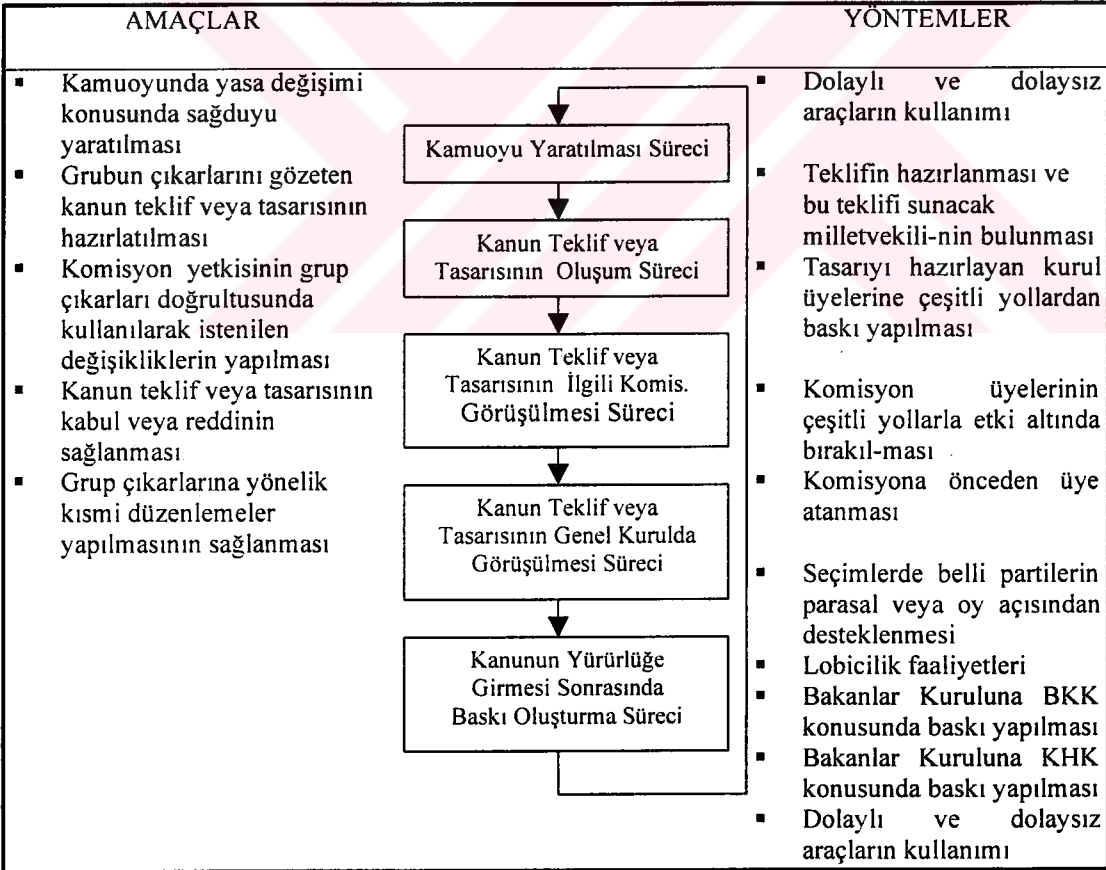
Vergi gelirlerinin artırılmasının sık sık mevzuat değişikliğiyle veya yeni vergiler ihdas etmeyle gerçekleşemeyeceğini Mustafa Kemal ATATÜRK “Devlet gelirlerinin artırılmasını. yeni vergiler konulmasından çok, devamlı bir programla mevcut vergilerin takdir ve toplama usullerinin iyileştirilmesinde aramak lazımdır”(TESOB, 2000, s.18) sözleriyle ifade etmiştir.

Toplum içinde vergi ahlâkının eksikliği vergi kayıp ve kaçaklarında da artış sonucunu meydana getirmektedir. Vergi ahlâkının toplum içinde yerleşememesin diğer nedenleri de sık sık çıkarılan vergi afları ile baskı gruplarının faaliyetleridir.

Vergi aflarının amacı, mükelleflerin o an itibariyle gerçek matrah beyanına teşvik etmek ve gelecekteki vergi tahsilatını artırmaktır. Fakat, bu afların çok sık uygulanması vergi mevzuatına aykırı davranışları körükleyerek vergi kaçırmayı teşvik etmekte ve vergisini noksansız ödeyen mükellef yönünden haksızlık doğurucu sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi ahlâkına uygun davranarak beyan ve ödeme mükellefiyetini yerine getiren mükellefler cezalandırılırken, vergi ahlâkına uygun davranmayarak mükellefiyet açısından ödev ve yükümlülüklerini yerine getirmeyen kişiler ödüllendirilmektedir.

Devletin gelir kaynaklarından en önemlisi şüphesiz vergilerdir. Yukarıda kısaca izah edildiği üzere devlet vergi gelirlerini artırmak için sık sık mevzuat değişikliğine gitmektedir. Devlet için vazgeçilemez sağlam bir kamu geliri niteliğinde olan vergiler mükellef içinse bir külfettir. Devlet gelirlerini artırabilmek için vergi mevzuatında değişiklik yapma ihtiyacı duyarken, baskı ve çıkar grupları da üzerlerindeki vergi yükünü azaltabilmek için vergi mevzuatının değiştirilmesini talep ederler(SARAÇ, 2000, s.175).

Şekil 2 de görüleceği üzere baskı ve çıkar grupları, vergi mevzuatına ilişkin yapılacak bir değişikliğin, hazırlık aşamasından kanun haline gelme aşamasına kadar tüm aşamalarında lobicilik faaliyetine girerek ilgili vergi mevzuatının taraflı ve vergi adaletini sağlayıcı özelliğinden uzak bir şekilde kanunlaşmasına sebep olmakta ve bu da toplumda vergi ahlâkının yerleşmesinde olumsuz sonuçlar ortaya çıkarmaktadır.



Şekil : 2

Baskı Gruplarının Vergi Kanunlarının Oluşumuna Etkileri

Kaynak: SARAÇ, 2000, s.183.



## 112. Toplam Ahlâk

Toplam ahlâk, toplumu oluşturan tüm birey ve kurumların bir bütün olarak ahlâki ilke ve esaslara uygun hareket etmelerini ifade eder.

Toplam ahlâk kavramı bir yönüyle toplam kalite yönetimine benzetilebilir. Toplam kalite kavramı içinde yer alan toplam sözcüğü, tüm işlerde ve herkesin katılımının gerekliliğini ifade eder. İnsanlar bir arada ve bir sistem içinde çalışırlar. Bu sistem içinde yer alan yöneticinin görevi çalışan tüm insanların katılım ve yardımı ile sistemi sürekli iyileştirmektir. Bu bağlamda toplam kalite yönetimi kavramı, temel olarak müşteri memnuniyetini amaç edinen, çalışanların bilgilendirilip yetkilendirilmesini ve takım çalışmalarıyla tüm süreçlerin iyileştirilmesini hedefleyen bir yönetim felsefesidir

Nasıl ki toplam kalite yönetimi ister organizasyon içinde olsun ister işletmenin diğer fonksiyonlarındaki tüm aşamalarda (tedarik, üretim, satış ve satış sonrasında vs.) kalitenin artırılmasını ve mükemmelliğe ulaşmak için tüm alanların aksamadan çalışmasını gerektiriyorsa toplam ahlâk sisteminin oluşturulabilmesi ve işlerlik kazandırılması için de toplumun tüm kesimlerinin bu amaç için uğraş vermeleri gerekmektedir.

Çalışmanın önceki sayfalarında değinilen ahlâk türlerinin tamamını bir arada tutan ve bir sistem içinde ele alan toplam ahlâk kavramı, toplumu oluşturan bireylerden. en üst seviyede yer alan siyasal iktidara kadar tüm kesimleri ilgilendiren bir kavramdır. Bir toplumda, toplam ahlâkın yerleşmesi için aşağıda verilen alanlarda ahlâk kurallarının geçerli ve çalışır durumda olması gerekir (AKTAN, 1999, s.15). Bu alanlar;

- Toplumu oluşturan bireyler ve bireylerden teşekkül eden aile içinde ahlâki ilke ve esasların hakim olması, yani birey ve ailelerin ahlâklılı olması,
- Toplumun yönetildiği siyasal sistem ve aynı zamanda ekonomik sistemin idaresini elinde bulunduran kişilerin ahlâka uygun davranmaları,

- Kamusal alanda faaliyette bulunan tüm örgütlerden özel ve gönüllü örgütlere kadar toplumdaki mevcut tüm örgütlerin ahlâki ilke ve esaslar dahilinde faaliyette bulunmaları,
- Toplum içinde yer alan tüm mesleki teşekküllerde gerek tüm meslek kuruluşlarının ve gerekse de bu meslekleri icra eden kişilerin ahlâki ilke ve esaslara uygun davranışta bulunmaları,
- Toplumu oluşturan tüm bireylerin ve kurumların ödev ve sorumluluk ahlâkına uygun hareket etmeleri gerekmektedir.

Şekil 3 ten de anlaşılabilceği gibi temiz toplum için toplam ahlâk gereklidir. Toplam ahlâkın yerleşmesi ise toplumu oluşturan tüm kişi, kurum ve kuruluşların ahlâka uygun davranışlarıyla gerçekleşir. Bu vesileyle toplumun her alanında barışın ve huzurun sağlanması için bütün kesimler sorumluluk bilinciyle üzerlerine düşen görevleri yerine getirmelidirler.



Şekil : 3

Temiz Toplum İçin Toplam Ahlâk

Kaynak : AKTAN, 1999, s.17.

Bütün bu açıklamalardan hareketle, temiz toplum için toplumu oluşturan herkesin davranışlarında ahlâka uygun hareket etmeleri gerekir. Toplumumuzda kullanılan “herkes kendi kapısının önünü süpürürse tüm sokaklar temiz olur” özdeyişi ile Herpert Spencer’a ait “herkes ahlâklı olmayınca hiç kimse ahlâklı olamaz” sözü bu konuyu veciz bir şekilde ifade etmektedir.

## 12. Ahlâkın Diğer Toplumsal Değerlerle İlişkisi

Bir toplumun varlığını devam ettirebilmesi ve toplum yapısı içinde düzenin sağlanabilmesi için toplumsal değer olarak ifade edilen bazı değerlere ihtiyaç vardır. Toplumsal hayatta sosyal düzeni sağlayan bu değerlerden biri ahlâk olup bu konuyla ilgili açıklamalar çalışmanın önceki sayfalarında ele alındı. Çalışmanın bu kısmında ise, ahlâk ile diğer toplumsal değerler arasındaki ilişki incelenecektir. Ancak ahlâk ile diğer toplumsal değerler arasındaki ilişkiye geçmeden önce kısa da olsa toplumsal değerler üzerinde açıklama yapmak yararlı olacaktır.

İnsanoğlunun, yaşamı boyunca bir toplum içinde bulunmaya ve o toplumda yaşayan insanlarla birlikte bir hayat sürmeye mahkum bir varlık olması nedeniyle insan, düşüncelerini, isteklerini ve davranışlarını aynı sosyal yapıyı paylaştığı insanlara göre belirlemek durumundadır. İşte bu zorunluluk, toplumda insanlar arası ilişkileri düzenleyen ve sürekliliği sağlayan standart ölçüleri gerekli kılmıştır. Toplumsal değer, insanlara nerede ve nasıl davranılması gerektiğini bildiren standartları ifade eder.

Toplumsal değerler, bir toplumda iç içe girmiş insan ilişkilerinin ürünleridir. Toplum içinde zamanla oluşan bu değerler, ait oldukları toplumun ve kültürün özelliklerini taşırlar. Hukuk, din, kültür, gelenek ve görenekler ahlâkla birlikte toplumsal düzeni sağlamaya yarayan sosyal değer türlerini oluşturmaktadır. Toplumsal değerlerin genel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (DELİÖMEROĞLU, 1998, s.11). Bunlar;

- Her toplumun kendine özgü normatif bir düzen geliştirmesi ve bu düzenin, o toplumun sosyal ve kültürel yapısıyla ilişkili olması nedeniyle bir toplumda

- hüküm süren değerlerin, başka bir toplumdaki insanlar tarafından kabul edilmeyebilir olması,
- Değer yargılarının geçerli olabilmesi için, toplumda yaşayan insanlar tarafından benimsenmesi,
  - Kişilerin toplumsal değerleri tam olarak benimseyip, içselleştirdiklerinde değer yargıların sosyal yapının bir parçası olması,
  - Değerlerin sosyalleşme sonucu öğrenilmesi,
  - Her toplumsal değer kendine ait müeyyidesinin olması ve değerlerin bu yaptırımlarla sürdürülmesi,
  - Değer yargılarının önem derecelerinin toplumda birbirinden farklı oluşu,
  - Toplumsal değerlerin, tam olarak uyum sağlanması halinde, uyum sağlayan kişilere prestij kazandırması,
  - Toplumsal değerlerin, toplumun büyük bir bölümü tarafından içselleştirildiğinde “müesseseleşmiş” olması,
  - Toplumsal değerlerin, bireyler tarafından dirençle karşılaştığında değiştirilebilir olmasıdır.

## 120. Hukuk ve Ahlâk

İnsanların birbirleriyle veya devletle olan ilişkilerinde bir yaptırıma bağlı olarak uyulması gereken kurallar bütünü olan hukuk daha geniş açıdan şu şekilde tanımlanabilir. Hukuk, toplumun genel yararını veya bireylerin ve toplumun ortak iyiliğini sağlamak amacıyla yetkili makam tarafından konulmuş ve devlet yaptırımlarıyla donatılmış toplumsal kurallar bütünüdür.

Yukarıdaki tanıma bakıldığında hukuk kurallarının toplumdan topluma farklılık arz ettiğini görmek mümkündür. Bununla birlikte hukuka aykırı bir davranışın müeyyidesinin devlet tarafından yerine getirilmesi sözkonusu olduğundan çeşitli toplumlarda işlenen aynı suçun cezasının devletten devlete farklılık arz etmesi sözkonusu olmaktadır. Bu bağlamda hukuk, içinde bulunulan toplumsal yapıdan

önemli derecede etkilenir. Hukuk ulusla birlikte doğar ve gelişir. Hukuk toplumun gereksinmelerinin ve inançlarının bir ürünüdür(GÖZÜBÜYÜK, 1991, s.5).

Genel anlamda hukuk ile ahlâk ilişkisine bakıldığında her ikisi de gerek toplumun ve gerekse de toplumu oluşturan bireylerin mutluluğunu hedef edinerek bireyle bireyin, bireyle toplumun, bireyle devletin ve toplumla devletin birbirleriyle olan ilişkilerinde uyulması gereken kuralları düzenlediği görülür.

Daha geniş bir açıdan bakıldığında hukuk ile ahlâk arasındaki benzerlik ve farklılıklar şu şekilde belirtilebilir. Her iki toplumsal değer ortak noktalarına ve birbirlerine yardımcı olma noktasında bakıldığında bazı benzerlikler göze çarpmaktadır(DELİÖMEROĞLU, 1998, s.32). Bunlar;

- Her ikisinin de insanın diğer insanlarla ilişkilerini düzenleyen kuralları ihtiva etmesi,
- Ahlâk ve hukuk kurallarının, ortak alanlarda aynı kuralları ihtiva etmesi nedeniyle hukukun birtakım ahlâk kurallarını maddi müeyyide altına alarak onlara riayet edilmesini sağlaması,
- Hukukun bireylerin ahlâk kurallarını rahatça uygulayabilmelerine imkan sağlaması,
- Hukukun sağlamaya çalıştığı toplumsal düzenin aynı zamanda ahlâki bir değer taşımasıdır.

Örneğin başkasının canının, malının, haysiyetinin korunması bir ahlâk kuralı iken, aynı zamanda hukuk kuralıdır. Bu açıdan bakıldığında ahlâk, hukuk kurallarının temelini oluşturur. Ahlâkın konu aldığı adalet, sorumluluk, hak ve ödev gibi kavramlar hukukta da önem taşır. Bu yönüyle hukuk, ahlâkın gerçekleşmesine yardım eder. Ayrıca barış, düzen, adalet ve hak gibi kavramlar ahlâken de hayata geçirilmesi gereken kavramlardır.

Her iki kavram arasındaki benzerlikleri yukarıdaki şekilde saymak mümkündür. Buna karşın her iki kavram arasındaki farklılıklar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir. Bu farklılıklar;

- Ahlâkın tek bir insana dahi hitap eden kurallara sahip olmasına rağmen, hukuk kurallarının bir grup ya da topluma yönelik olması,
- Ahlâkın her insanın vicdanına ayrı ayrı hitap eden bir ve aynı kanun olmasına karşın, hukukun toplum içinde yaşayan insanların iradelerine hitap etmesi,
- Ahlâkın daha çok ferdi saadeti amaç edinmesine karşın hukukun toplum saadeti amaç edinmesi,
- Hukuk mesuliyetinin topluluk karşısında olmasına rağmen, ahlâk mesuliyetinin ferdin vicdanı karşısında olması,
- Hukukun maddi bir zorlamaya dayanmasına karşın ahlâkta bu tür bir zorlamanın olmaması,
- Ahlâk kurallarının insandan insana değişiklik göstermesine karşın, hukuk kurallarının belirli, kesin ve kişiden kişiye değişmeyen bir özellik taşıması,
- Hukuk kurallarının yazılı olmasına karşın ahlâk kurallarının, her ne kadar günümüzde bazı mesleklerde yazılı hale getirilse de, genel anlamda yazılı olmayan değer yargılarının olması,
- Hukukun amacını adaleti gerçekleştirmek teşkil ederken, ahlâkın amacını iyiyi gerçekleştirmek, ya da iyiyeye ve doğruya ulaşmak teşkil etmektedir.

Yukarıda sıralanan farklılıklara şunları da ilave etmek mümkündür. Hukuk kuralları kanunların devlet tarafından konulması nedeniyle bireyin dışında bir iradenin ürünüdür. Ahlâk kuralları ise toplumu oluşturan bireylerin vicdanında oluştuğu için bir davranışın ahlâki olup olmadığına kişi kendisi karar verir ve ahlâki sorgulama kişi tarafından yapılır. Fakat ahlâk, bir keyfiliğin aksine birey üstü objektif değerlere bağlı olarak ortaya çıktığından belli sınırlar içerir.

Hukuk kurallarının amacı insan eylem ve davranışları sonucunda başka insanların zarar görmesini engellemek olduğu için dışa yöneliktir. Buna karşın ahlâk

kuralları, kişilerin ya da örgütlerin kendi kendilerini kontrol etmeleri ve ahlâki olmayan davranışlarını sınırlandırmaları nedeniyle içe yöneliktir

Ahlâk ile hukuk arasındaki farklıklar Tablo 1 de verilmektedir.

Tablo : 1

Hukuk ve Ahlâk Arasındaki Farklılıklar

Ahlâk	Hukuk
• Görev ve sorumlulukları açıklar.	• Hakları belirler.
• Resmi değildir.	• Resmidir.
• Yazılı değildir.	• Yazılıdır.
• Davranışlarla ilgilidir.	• Sözleşmelerle ilgilidir.
• Temeli akla ve bilgiye dayalıdır.	• Temeli bilgiye dayalıdır.
• Gönüllülüğe dayanır.	• Yaptırıma dayanır.
• Kalple ilgilidir.	• Kafa ile ilgilidir.
• Toplum tarafından oluşturulur.	• Belirli bir elit kesim tarafından oluşturulur.
• Evrimsel olarak gelişme gösterir.	• Yasaklayıcı değerlerdir.
• İnsanın kendi kendini düzenlediği kurallar.	• Gerektiğinde yasa ile düzenleme yapılır.

Kaynak : AKTAN, 1999, s.42.

### 121. Din -Vicdan ve Ahlâk

Genel olarak din, vicdan ve ahlâk kavramları hem bireyi hem de kamu vicdanı ve toplum ahlâkında olduğu gibi tüm toplumu ilgilendiren kavramlardır. Bu nedenle bu kavramlar arasında sıkı bir ilişki söz konusudur.

Vicdanın bu ilişki içindeki rolünü şu şekilde özetlemek mümkündür. Kişi yapmayı düşündüğü davranışlarının veya başkalarının yapıp ettiklerinin ahlâki açıdan iyi mi, yoksa kötü mü olduğuna vicdanına danışarak karar verir. Şüphesiz kişi vicdanının bu yönlü bir karara varması, kişinin mensubu olduğu din, sahip olduğu

ahlâki ilkeler ve kişiyi bütün bu sistem içinde ayakta tutan akli sayesinde etkilenecek gerçekleşmektedir. Ayrıca, ahlâkın her zaman bir kanun ya da hukuksal değer ile çözülebilecek bir konu olmaması nedeniyle vicdan da dinle birlikte ahlâki değer yargılarının koruyucusu olabilmektedir.

Esasen din, iyiye ve doğruya ulaşmak, kötüden korunmak ve uzaklaşmak için bazı kurallar koymuştur. Bu kurallar “*helal ve haram*” olarak insanlara bildirilen, yapılması yasak edilmiş ve yapılmasına izin verilmiş yani yasaklanmamış davranışları içerir. Bu davranışların karşısında kişinin helal olarak nitelendirilen davranışlarda bulunması kişiye mükafat, haram olarak nitelendirilen davranışların yapılması ise kişiye ceza getirmektedir. Dini açıdan, birey elde ettiği bu mükafat veya cezanın karşılığını öldükten sonra görecektir.

Genel anlamda toplumlara bakıldığında bireye helal olarak bildirilen bir davranış o toplum açısından ahlâka uygun hareketleri içermektedir. Tersine durumda da haram olarak bildirilen davranış genel de kötü, yanlış olup toplum açısından genel ahlâka uygun olmayan bir davranış olarak algılanır. Birey yapacağı bir davranışın kendisini öte Dünyada cezalandıracağını bildiği için ahlâka uygun olmayan yani haram olarak nitelendirilen bir davranışta bulunmamak için elinden gelen çabayı sarf edecektir. Bu bağlamda dinin emredici kuralları nedeniyle insanların toplum içinde ahlâka uygun davranışları sağlanabilir.

Bir toplumda ahlâk ve din kurallarının bulunmaması mümkün değildir. Ahlâk, din kurallarının uygulanmasına yardımcı olur, din ise tabiat üstü müeyyidelerle ahlâk kurallarını destekler. İkisi arasında karşılıklı bir etkileşim vardır. Din, ahlâki ve sosyal bütünlerden oluşmakta, ahlâk ise dini kavramların etkisinde kalmaktadır (DELİÖMEROĞLU, 1998, s.34).

Bazı düşünürlere göre, ahlâk ve din arasındaki fark yaptırım türünden kaynaklanmaktadır. Dinin yaptırımını tabiatüstü ve akılüstü nitelik taşıyırken, ahlâkın yaptırımını toplumsal bir özellik gösterir. Din, tabiatüstü nitelik taşıyan etkili değer yargıları ile insanların tavır ve davranışlarını düzenler.



Üzerinde durulması gereken diğer bir konu ise din olmaksızın ahlâkın olup olmayacağı hususudur. Burada iki görüş sözkonusudur. Birincisi; insanı iyi ye, doğru ya ve güzele götüren şeyin iman olduğunu savunan dini ahlâk savunucularının görüşleridir. Bu görüşü taşıyanlara göre dini inanca sahip olmayan kişi ahlâklı davranamaz ve iyi yi kötüden ayıramaz.

Yunus Emre, insanların Tanrı sevgisinde birleşmelerini, toparlanmalarını ve davranışlarını düzeltmelerini önerir. Temel ilkesi alçak gönüllülüktür. İnsanlar birbirlerine karşı sevgi duymalı ve şefkatli olmalıdırlar. Adalet şefkatin yardımcısıdır. Emre, Tanrı aşkından doğan bir aşk ve şefkatle insanların birbirlerini sevmelerini, kötülüğe karşı bile iyilikle karşılık vermelerinin gerekliliğini belirtirken birey davranışının ahlâka uygunluğunun ölçütünü diğer bir ifadeyle ahlâklılığın ölçütünün Tanrı ve insan sevgisinde olduğunu ortaya koymuştur.

İkinci ise, laik ahlâk olarak ifade edilen ve dini inançları olmadan da insanın ahlâklı davranabileceğini savunan görüştür. Bu bağlamda kişinin kendisine verilen akıl yoluyla dini emir ve yasaklar gelmeden , akli sayesinde neyin iyi ve neyin kötü olduğuna karar verebilmesi ve ahlâki davranış kurallarını kendisinin belirlemesi mümkün olabilmektedir.

Ahlâk ve din arasındaki etkileşimin değişik bir boyutu da şu şekilde ortaya çıkmaktadır. Ahlâk kuralları değişebilir özellik taşıırken din kuralları kalıcıdır. Fakat ahlâk kurallarının zaman içinde değişimi dolayısıyla bu değişiklik din kuralları üzerinde etki uyandırır.

Genelde tüm dinlerde, ayrıntılı bir şekilde ele alınan konuların başında ahlâk konusu gelmektedir. Yahudilik, Hıristiyanlık ve İslam dini gibi ilahi dinlerin, dürüstlük, güvenilirlik ve yardımseverlik gibi çoğu ahlâki ilkelerde birbirleriyle yakından ilgili oldukları ve belirtilen dinlerin mensuplarının sözkonusu ahlâki ilkeleri iş sahalarına da yansıttıkları ifade edilmektedir(RICE, 1999, s.349).

Kur'an, Tevrat ve İncil'de, aile ahlâkı, birey ahlâkı, ticaret (iş) ahlâkı, toplum ahlâkı, çalışma ahlâkı vs gibi konularla ilgili çeşitli ayetler vardır. Aşağıda bu konuyla ilgili örnekler verilecektir.

İslam dininin kutsal kitabı Kur'an da ahlâki faziletler, ahlâki yasaklar, ana ve babaya saygı, birlik ve kardeşlik, doğruluk, hayırseverlik, yardımlaşma vs. konularda sayısız ayetler yer almaktadır. Ticaret ahlâkı ile çalışma ahlâkına ilişkin şu iki ayet örnek verilebilir.

*“ Ölçtüğünüz zaman tastamam ölçün ve doğru terazi ile tartın.”* (Kur'an Isra Suresi, Ayet: 35).

*“ Bilsin ki insan için kendi çalışmasından başka bir şey yoktur.”* (Kur'an Necm Suresi, Ayet: 34).

Aynı şekilde İncil ve Tevrat ta da gerek birey ve aile ve gerekse de toplum ve diğer ahlâk türleriyle ilgili ayetler yer almaktadır. Aşağıda birey, aile ve toplum ahlâkı açısından bireyin yapması gereken hususları izah eden İncil'den bir örnekle yönetim ahlâkını izah eden Tevrat tan bir örnek yer almaktadır.

*“ Sen emirleri bilirsin: zina etmiyesin; katletmiyesin; çalmıyasın; Yalan şahadet etmiyesin; Babana ve anana hürmet et. Ve o dedi : çocukluğumdan beri bütün bu şeyleri tuttum. Ve İsa bunu işitince, ona dedi : Daha bir eksiğin var; nen varsa sat, fakirlere dağıt, göklerde hazinen olacaktır.”* (İncil, Luka 18: 20-23).

*“İnsanlar üzerine doğrulukla saltanat eden, Allah korkusu ile saltanat eden, bulutsuz bir sabah gibi, güneş doğduğu zaman sabah nuru gibi olacaktır. Onun pırlıtsı yağmurdan sonra yerden taze ot bittirir.”* (Tevrat, İkinci Samuel : 23:3-4).

## **122. Kültür, Gelenekler ve Ahlâk**

Kültür, tarihi toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada ve sonraki nesillere aktarmada kullanılan araçların bütünüdür(PEKDEMİR, 2000, s.13).

Yukarıda yer alan tanımdan da anlaşılacağı üzere kültür, toplumlarda zamanla oluşan davranışların, yaşam biçiminin nesilden nesile aktarılmasını sağlar. Bu süreç içinde kültür sadece dürüstlük, doğruluk, vs. gibi değerleri içermeyip aynı zamanda bu değerleri genel kabul görmüş bir kurallar silsilesi haline getirir.

Toplumlar arasında kültürel etkileşimin büyük bir yeri vardır. Keşiflerden göçlere, ticari hayatın akışından teknolojik yeniliklere kadar bütün hayat gerçekleri toplumların sahip oldukları kültürel değerleri değişikliğe uğratmaktadır.

Gerçekten globalleşen ve küçülen dünyada kültürel etkileşim ve değişim geçmişe nazaran daha büyük boyutlarda meydana gelmektedir. “her teknoloji kendi kültürünü yaratır” özdeyişi bu olayı veciz bir şekilde özetlemektedir.

Kültür, gelenek ve ahlâk gibi değerler, toplumların meydana gelişini müteakip kendiliğinden oluşan değerlerdir. Şüphesiz her toplumda toplumun kendine özgü farklı yanlarının bulunması bu değerlerin farklı toplumlarda farklılıklar arz eder bir şekilde ortaya çıkmalarına sebebiyet vermiştir.

Gelenek ve diğer kültürel değerlerin ahlâk ile olan ilişkisini şu şekilde ifade etmek mümkündür. Bir toplumsal değer yargısı türü olan ahlâk kültürel değerlerin bir parçasıdır. Gelenek, kültür ve ahlâk gibi kavramların tümü toplumda kendiliğinden ortaya çıkan, insanların uymalarını zorlayan yasal ve hukuksal bir müeyyideye sahip olmayan fakat toplumsal bir yaptırıma sahip toplumsal değer yargılarıdır. Bu kavramlar, bir toplumun değer yargılarını ifade etmesi nedeniyle birbirleriyle sıkı ilişki içindedirler. Bu değerler uyulması, değerlerin uygulanması, zorlayıcılığı ve bağlayıcılığı topluma ve toplumu oluşturan bireylerin tutumuna bağlıdır. Bu değerler, uyulduğunda toplumsal huzur ve barışın sağlandığı değerlerdir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. MUHASEBE MESLEĞİ ve MESLEK MENSUPLARININ SORUMLULUKLARI

#### 20. Muhasebe Mesleği

Genel anlamda muhasebe, işletmelerarası karşılıklı ilişkiler ve işletmeiçi olaylar nedeniyle işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali karakterde ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait anlamlı ve güvenilir bilgileri, doğruluklarının saptanması koşuluyla, ilgili kaynaklardan toplayan, kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilim dalıdır(SÜRMEN, 2000, s.9; YALKIN, 1995, s.1).

Muhasebe mesleği, yukarıdaki tanımda yer alan faaliyetlerin yerine getirilmesi suretiyle muhasebe ilminin uygulanması ve hem işletme yönetimine hem de çıkar gruplarına karar verme aşamasında gerekli bilgilerin sağlanması yoluyla bu alanda faaliyette bulunulmasını ifade eder.

Bir faaliyetin meslek olarak nitelendirilebilmesi için gerekli bazı özellikleri taşıması gerekir(MARŞAP, 1996, s.119). Bunlar;

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içermesi,
- Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılması,
- Toplum yararına hizmet edecek mesleki bir sorumluluk taşımasıdır.

Muhasebe mesleği sözkonusu özelliklerin tümünü bünyesinde barındırmaktadır. Şöyle ki; meslek mensuplarının karşılaştıkları sorunlara çözüm yolları ararken muhasebe temel

kavramları ve ilkelerinden hareketle mesleki yargılarını kullanmaları yanında, gelişen ve değişen kapsam ve niteliklerine uygun bir şekilde çağın işletmecilik anlayışı ile ekonomik ve sosyal gerçeklerine uygun bilgi üretimini gerçekleştirirken, muhasebe teorisi ve uygulaması yanında hukuk, iktisat, maliye ve teknoloji gibi alanlarda bilgi sahibi uzman kişilere de ihtiyaç duyulması mesleğin karmaşık yapıda olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer taraftan muhasebe mesleği, işletme ile ilgili tüm kişi ve kuruluşlara ihtiyaç duydukları mali nitelikli bilgileri üretip bunları raporlar aracılığıyla ilgililere sunarken aynı zamanda iktisadi, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle zaman içinde kendisini sürekli geliştirmekte ve ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmektedir. Ayrıca, mesleğin kamu yararına yerine getirdiği faydalı hizmetler ve bu hizmetler nedeniyle meslek mensuplarının üstlendiği sorumluluk açık bir şekilde görülmektedir.

Tarihi gelişimine bakıldığında şüphesiz muhasebe ilminin muhasebe mesleğinden daha eski olduğu görülmektedir. Şöyleki muhasebe ilminin Milattan 3000 sene öncelerine kadar Mısırlılar sonraları ise Finikeliler, Hindliler, Yunanlılar, Çinliler, Türkler ve Romalılar tarafından bilindiği ve bu uygarlıklar arasında gelişen ticaretin muhasebenin gelişmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu ifade edilmektedir(PUR, 1989, s.32).

Muhasebe mesleğinin, başlangıçta muhasebenin önemini anlayan devlet yetkilileri tarafından saraylarda “katiplik” müessesesi şeklinde uygulanmak suretiyle icra edildiğini, 1070 yılında Yusuf Has HACİB tarafından yazılan Kutadgu Bilig adlı eserde anlamak mümkündür. Uygurca “Saadetli Olma Bilgisi” anlamına gelen kitabın 4. basımı Türk Dil Kurumu tarafından 1988 yılında yapılmıştır. Eserin Türkçe’sinde katip için şu ifadeler yer almaktadır. “Katip; çok doğru, itimat edilir, iyi ve dürüst olması lazım. Gözü tok, tavır ve karakteri güvenilir olmalı. Akıllı olmasının yanında, haya sahibi bulunmalı. Her türlü işlemi kağıda geçirmeli, akla güvenmemelidir”(SÜRME, 2000, s.2).

Ticaret ve sanayinin gelişimi öncesi devlet otoritelerinde toplanan ekonomik güç, muhasebe mesleğinin “Devlet Muhasebeciliği” şeklinde oluşmasına neden olmuştur. Sanayi devrimi ve sonrasında yaşanan iktisadi gelişmeler sonucu, ekonominin gelişim süreci içinde demokratik ve liberal bir şekilde oluşturulan sektörler, muhasebe mesleğinin devlet muhasebeciliğinden sektör, diğer ifadeyle işletme muhasebeciliğine doğru

değişikliği beraberinde getirmiştir. Bu gelişim aynı zamanda mesleğin bağımsızlığının da gerekliliğini ortaya koymuştur.

Çağdaş anlamda profesyonel muhasebecilik mesleği; ilk olarak 18. yüzyıldan itibaren İngiltere’de ve daha sonra da ABD, Almanya, Fransa, Hollanda ve İsviçre gibi gelişmiş batı ülkelerinde örgütlü bir şekilde ortaya çıkmıştır.

Günümüzde ruhsatlı muhasebecilik anlamında ifade edilen muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme İngiltere’de yapılmıştır. Sözkonusu yasal düzenleme, 1870 yılında kurulan “Institute of Chartered Accountants”(Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü) adlı meslek örgütünün 1880 yılında “Royal Charter” (Kraliyet Ruhsatı) ile resmen kabul edilmesi sonucu gerçekleşmiştir. Diğer ülkelerinde bu oluşumu takip ederek Fransa’da 1881, ABD’ de 1886, Hollanda’da 1895 ve Almanya’da 1899 yılında benzeri mesleki kuruluşları oluşturduğu ifade edilmektedir(PUR, 1995, s.106).

Bu mesleki örgütlenme hareketi özellikle I. Dünya savaşından sonra büyük ölçüde gelişme göstermiş ve Dünyanın her yerinde yayılarak doktorluk, avukatlık gibi serbest meslekler içinde onlardan geri kalmayacak şekilde saygınlık kazanmıştır.

Muhasebe mesleği, mesleğin gelişimiyle birlikte faaliyet sahası sadece muhasebe ile sınırlı kalmayıp, şirket faaliyetlerini inceleme, vergileme, mali danışmanlık, denetleme vb. fonksiyonlarını da icra etmeye başlamıştır.

Şüphesiz mesleği uygulayacak kişiler profesyonel muhasebecilerdir. Profesyonel muhasebeci için çeşitli tanımlara rastlamak mümkündür. Örneğin Birleşmiş Milletler bünyesinde bulunan “Uluslararası Muhasebe ve Raporlama Standartları” konusunda faaliyet gösteren “Hükümetlerarası Uzmanlar Çalışma Grubu”nun profesyonel muhasebeci için yapmış olduğu tanım şu şekildedir. Profesyonel muhasebeci; “yasal olarak muhasebe mesleğini düzenleme yetkisi verilmiş ülke kuruluşları, denetim veya muhasebe meslek örgütleri tarafından üye olarak kabul edilmesi için gerekli koşulları karşılayan kişidir”(PEKDEMİR, 2000, s.43).

Genel olarak, profesyonel muhasebeci, işletmelerin iktisadi, mali ve hukuki durumları ile vergiye ilişkin işlemlerini her şeyden önce muhasebe kurallarına uyarak, gerektiğinde bu konulardaki tarafsız görüşünü ilgililerin yararına sunan uzman kişi şeklinde tanımlanabilir.

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. Yukarıdaki profesyonel muhasebeci tanımında yer alan “uzman kişi” ibaresi meslek mensubunda bulunması gereken bazı özellikleri ifade eder(ERTAŞ–KARCIOĞLU, 1996, s.88). Bunlar;

- Üniversite eğitimi ve uzmanlaşmış teknik bilgi birikimi,
- Toplumun çıkarlarını en üst düzeyde tutan bir anlayış,
- Mesleğe kabulü sağlayan mesleki niteliklere ilişkin standartlar,
- Otoritesi olan bir mesleki örgüte bağlı olma,
- Yasal sorumluluk ve mesleki kurallar,
- Halk (kamu) tarafından kabul edilmedir.

Bu özellikler, meslekte başarılı olabilmek için mesleği seçecek kişiler tarafından bir ön şart olarak kabul edilmelidir. Mesleğin gereklerini yerine getirmek üzere mesleğe talip olan kişilerin bilgi, görgü ve yeteneklerinin hem kişinin hem de mesleğin gelişimine büyük katkılar sağlayacağı açıktır.

## **21. Türkiye’de Muhasebe Mesleği**

Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe mesleği, her ne kadar belli bir tarihe kadar yasal düzene kavuşturulamamış olsa da, uzun bir geçmişe sahiptir. Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasıyla birlikte ekonomik alandaki liberalleşme süreci muhasebe mesleğinin önemini artırmış olmasına rağmen, bu meslek 1989 yılında çıkarılan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na kadar yasal düzenden yoksun bir şekilde ve çoğu zaman mesleki uzmanlığa sahip olmayan kişiler tarafından yürütülmüştür.

Meslekle ilgili yasal düzenleme yapılmadan önce mesleğin icra edilebilmesi için herhangi bir yasal zorunluluğun aranmaması nedeniyle dileyen herkes, istediği yerde muhasebecilik mesleğini yapabilmekteydi. Diğer bir ifadeyle bir meslek yasası olmadığı için, kendine güvenen herkes, tahsil, staj ve sınav gibi koşullar aranmadığından muhasebeci veya mali müşavir ünvanı altında iş yapabilmekteydi.

Diğer taraftan, Türkiye ekonomisi uzun yıllar devlet müdahalesi ve yönlendirmesiyle karşı karşıya bulunduğu için bu tür yaklaşım muhasebe mesleğini de etkilemiştir. Muhasebenin yasalar ile düzenlenmiş hükümleri salt vergicilik amacı taşımıştır. Bu durum mesleğin yanlış tanıtılması sonucunu doğurmuş ve muhasebeyi ilgilendiren yasaların düzenlenmesinde, devletin çıkarlarını koruma endişesi ile muhasebe uygulayıcılarının görüşlerine pek önem verilmemiştir(YAVUZ, 2000, s.45).

Yukarıda açıklanan nedenlerden ötürü profesyonel muhasebecilik mesleği Türkiye’de yeterince gelişmemiş ve meslek sadece vergi muhasebeciliği şeklinde algılanmıştır

Diğer bir takım etkenlerin birleşmesiyle mesleğin bu şekilde algılanması aynı zamanda muhasebeciye olan ilgi ve saygının azalmasını da beraberinde getirmiştir. Bunun sonucunda işverenlerce muhasebeciye küçültücü bir tavrın ifadesi olarak katip gibi sanlar verilirken serbest çalışan muhasebeciler de kendilerine muhasebe uzmanı, eksper muhasebeci gibi sanlar yakıştırmaktaydılar(SÜRMEEN, 1992, s.26).

Konuya mesleki örgütlenme açısından bakıldığında, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kabul edilmeden önce Türkiye’ de muhasebe meslek mensuplarının bölgeler itibariyle örgütlendiği göze çarpmaktadır. 1935 yılında kurulan Muhasebeciler ve Murakıplar Cemiyeti, 1942 yılında kurulan Türkiye Eksper Muhasipler ve İşletme Örgütatörleri Cemiyeti ( daha sonra adı Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği olarak değiştirilmiştir.) ile 1977 yılında kurulan Mali Müşavirler ve Muhasebeciler Derneği bu örgütlenmelere örnek olarak gösterilebilir.

Sayılan bu dernek veya birliklerin üyeleri, genelde piyasada bağımsız olarak çalışanlardan oluşmaktaydı. Bunların yanında bir işyerinde ya da değişik kamu



kurumlarında bağımlı olarak çalışanlarda çeşitli dernek veya cemiyet isimleri altında bir araya gelebilmişlerdir.

Meslekle ilgili yasal düzenlemeler açısından konuya bakıldığında Türkiye’de muhasebe ve denetleme mesleğine ilişkin çalışmalar bir çok ülkede olduğu gibi 1929’da başlayan büyük iktisadi buhranı yıllarında ve genç Türkiye Cumhuriyetinin sağlıklı ve hızlı iktisadi kalkınma çabalarını sürdürdüğü ATATÜRK döneminde başlamış ve uzun yıllar devam etmiştir. 1932, 1938, 1949, 1958, 1962, 1966, 1980 ve 1984 yıllarında olmak üzere yaklaşık 10’a yakın kanun teklifi hazırlanarak TBMM’ye sunulmuş fakat çeşitli nedenlerden yasalaşamamıştır.

Sözkonusu kanun tekliflerinin TBMM tarafından kabul edilmeyip meslek yasasının gecikmesine neden olan çeşitli etmenleri diğer bir ifadeyle Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili yasal düzenlemenin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan engelleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür( YAZICI, 1986, s.68-72). Bunlar;

- Mesleği icra edecek yeterli sayıda meslek mensubunun ve uygulama alanının yokluğu.
- İlgili bakanlık ve meslek kuruluşlarının mesleğe yeteri kadar sahip çıkmaması,
- Mesleğin daha çok vergicilik açısından ele alınması,
- Meslek mensuplarının görev alanlarının iyi anlatılamamış olması,
- Meslek mensubu olmayanların mesleğe sahip çıkmaya çalışması ve bu kez meslek mensuplarının buna yaklaşmaması,
- Mesleğin önem ve gerekliliğinin ilgililere ve kamuoyuna anlatılamadığı gibi, uygulanabilirliği herkes ve herkesim tarafından üzerinde uzlaşılabilir bir meslek yasa tasarısı hazırlanamamış olmasıdır.

Batılı anlamda ve ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlenme 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile gerçekleşmiştir. Bu kanunla, muhasebecilik mesleği tam anlamıyla profesyonel bir nitelik kazanmış olup, başlığında da anlaşılacağı üzere

meslek mensupları; Serbest Muhasebeci(SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir(SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir(YMM) olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

Meslek mensuplarıyla ilgili gerekli açıklamalar, her üç meslek grubu itibariyle ayrı ayrı olmak üzere alt başlıklar halinde yapılacaktır. Fakat bu açıklamalara geçmeden önce 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun çıkarılış amacına, mesleki örgütlenme açısından getirdiği yeniliklere ve her bir meslek grubunun kendine özel şartlarına değinmeden SM, SMMM ve YMM olabilmeyen genel şartlarına değinmek faydalı olacaktır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 1'inci maddesinde mesleğin amacı ortaya konulmaktadır. Buna göre:

- İşletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak,
- Faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemek, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak,
- Yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek üzere, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odaları, Yeminli Mali Müşavirler Odaları ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçilmelerine ilişkin esasları düzenlemektir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun mesleki örgütlenme açısından getirdiği yenilikler üç ayrı meslek grubuna karşılık iki ayrı oda kurulması şeklinde olmuştur(Md.15). Buna göre meslek mensupları il bazında serbest muhasebeciler ile serbest muhasebeci mali müşavirleri tek oda altında, yeminli mali müşavirleri ise ayrı bir oda olarak teşkilatlandırmaktadır. Ayrıca yasada, üye sayısı 25'in altına düşen illerdeki meslek mensuplarının bölgesel düzeyde teşkilatlanacakları da ifade edilmektedir.

Sözkonusu odalar, anılan Kanun'da belirlenen esaslar uyarınca, meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleriyle olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlâkını korumak maksadıyla kurulurlar(TUNCER, 1997, s.285).

Odaların gelirleri, odaya giriş ücretleri, yıllık üye aidatları, yardım ve bağışlar ile diğer gelirlerden oluşmaktadır. Organları ise, odaya kayıtlı tüm meslek mensuplarının katılımıyla oluşan *genel kurul*, genel kurulca kendi üyeleri arasından iki yıllık bir süre için seçilen beş asıl ve beş yedek üyeden oluşan *yönetim kurulu*, üye sayısı elliye kadar olan odalarda üç, elliden fazla olan odalarda ise beş üyeden oluşan *disiplin kurulu* ve genel kurul üyeleri arasından seçilen üç asıl ve bir yedek üyeden oluşan *denetleme kurulundan* oluşmaktadır.

İllerde teşkilatlanmış her iki farklı oda, merkezde(Ankara'da) birlik olarak tek çatı altında toplanmaktadır. Sözkonusu birliğin bugünkü adı Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) dir.

Merkezde bulunan TÜRMOB, illerde teşkilatlanmış odaların üst kuruluşu olup, kanunla kurulmuş tüzel kişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde bir mesleki kuruluştur. TÜRMOB'un çeşitli görevleri vardır(Md.29). Bunlar;

- Mesleğin gelişmesiyle ilgili çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlâk, düzen ve geleneklerini korumak.
- Muhasebe meslek odalarını ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- Muhasebe meslek odaları arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlenmek, uyulması gereken mecburi meslek kurallarını belirlemek,
- Ulusal ve uluslararası kuruluşlara üye olmak, uluslararası mesleki toplantılara katılmak,
- Maliye Bakanlığınca verilecek görevleri yerine getirmek ve

- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre çıkarılacak yönetmelikleri hazırlamak,
- Söz konusu Kanun'da verilen diğer görevleri yapmakla mesleki konularda resmi makamlarca istenen bilgi ve görüşleri vermektir.

TÜRMOB'un organları, genel anlamda oda organlarıyla aynı olup gelirleri ise, odaların gelirlerinden alınacak paylar, birliğe ait mal varlığından sağlanan gelirler, ruhsatname ücretleri ve genel hükümler çerçevesinde elde edilen bağış ve yardımlardan meydana gelmektedir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda her bir meslek örgütü itibarıyla meslek mensubu olabilmek için getirilen şartlar, genel ve özel olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Genel şartlar her üç meslekte de ortaktır (Md.4). Bunlar;

- T.C vatandaşı olmak(yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır),
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak,
- Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak,
- Ceza ve disiplin soruşturması sonunda memuriyette çıkarılmış olmamak,
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamaktır.

## **210. Serbest Muhasebecilik**

Serbest muhasebeci, gerçek ve tüzel kişilere ait muhasebe defterlerini tutan, mali tabloları ve vergi beyannamelerini düzenleyen kişidir.

SM'lik mesleğinin konusu (Md.2), gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince, defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğer belgelerini düzenlemek ve benzeri işlerini yapmaktır.

SM olabilmek için, daha önce ifade edilen genel şartların yanı sıra bir takım özel şartların da yerine getirilmesi gerekir. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 5/A maddesinde SM olabilmenin özel şartları şu şekilde ifade edilmiştir. Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi, ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği YÖK(Yükseköğretim Kurulu) tarafından tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az önlisans seviyesinde mezun olanlar ile ticaret liseleri ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar, staj şartını yerine getirmiş olmaları halinde sınav şartı aranmaksızın sadece serbest muhasebeci unvanı ile çalışabilirler.

Staj süreleri, sözkonusu yüksek öğrenim kurumlarından lisans seviyesinde mezun olanlar için 2 yıl, önlisans seviyesinde mezun olanlar için 4 yıl ve ticaret lisesi ve maliye meslek liselerinden mezun olanlar için 6 yıl olarak belirlenmiştir(Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği, Md.8).

Tablo 2' de 31.08.2000 tarihi itibariyle Türkiye'de SM'lik mesleğini icra edenlerin genel durumları hakkında istatistiki bilgiler yer almaktadır. Tablo 2'den de anlaşılacağı üzere SM'lerin toplam sayısınının 26 064 olmasına karşın, bunların sadece 15 489' u meslek odalarına kayıtlı ve kendi adlarına büro açmak suretiyle mesleği faal olarak icra etmektedirler. 11 575 meslek mensubu ise mesleği ya bir işyerine bağlı olarak yapmakta ya da mesleği yapmalarına yetkili olmalarına rağmen çalışmamakta veya başka iş kollarında faaliyet göstermektedirler.

**Tablo : 2****Türkiye Genelinde 2000 Yılı Rakamları ile SM' lerin Genel Durumu**

	<b>Özellikleri</b>	<b>Adet</b>	<b>%</b>
Çalışma Durumu	Büro Açarak Çalışanlar	15 489	57,2
	Bağımlı + Faal Olmayan	11 575	42,8
Cinsiyet Durumu	Erkek	24 013	88,7
	Kadın	3 051	11,3
Mezuniyet Durumu	İlkokul	1 107	4,1
	Ortaokul	1 922	7,1
	Lise ve Dengi	11 458	42,3
	Önlisans	3 629	13,4
	Lisans	8 869	32,8
	Lisansüstü	79	0,3
	<b>Toplam</b>	<b>27 064</b>	<b>100</b>

**Kaynak :** <http://www.turmob.org.tr>. adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 2’de yer alan meslek mensupları içerisinde bayanların % olarak düşük olmasının nedeni bayanların mesleğe ilgisiz kalmaları yanında tahsillerini tamamlayan bayan öğrencilerin daha çok bankacılık, sigortacılık gibi hizmet sektörlerinde çalışmak istemelerinden kaynaklanmaktadır.

Yine Tablo 2’ye bakıldığında ilk, orta ve lise mezunu meslek mensuplarının sayıca yüksek olduğu göze çarpmaktadır. Bunun nedeni meslek Kanunu çıkmadan önce her isteyen ya da mevcut ekonomik şartlarda iş bulamayan kişilerin genel olarak muhasebeci ünvanı ile mesleği bir iş imkanı olarak icra etmek istemelerinden kaynaklanmaktadır. Diğer dikkati çeken hususta ellerinde sınavlara girerek SMMM olabilme imkanları olmasına rağmen SM mesleğini seçen lisans mezunlarının yüksek oluşudur. Bu durumun sebebi olarak, sözkonusu mezunların SMMM’ lik sınavlarına girme külfetinden kaçınmaları veya sınavların çok ciddi tutulması veyahut her iki unsurun aynı anda geçerli olmasından kaynaklandığı ileri sürülmektedir(ÜNSAL, 2000, s.82).

SM'lik mesleğiyle ilgili olarak değinilmesi gereken bir diğ er hususta İstanbul Milletvekili Masum TÜRKER ve arkadaşları tarafından TBMM' ye sunulan, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda önemli değ iş iklikleri ö ngören kanun teklifidir.

İlgili Kanun teklifinde "Serbest Muhasebeci" ünvanının kaldırılarak meslek ünvanlarının "Mali Müşavir" ve "Yeminli Mali Müşavir" olarak ikiye indirilmesi önerilmektedir. Ayrıca, sözkonusu teklifte ticaret lisesi mezunlarının 8 yıl, önlisans mezunlarının ise 6 yıl staj yapmaları ve TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi)'de belli süre eğitim görmeleri şartıyla sınavla mali müşavir olmaları ö ngörülmektedir.

Ayrıca teklifte ş u anda SM ünvanı ile çalışanlardan lise ve dengi okullardan mezun olanların 8 ay, önlisans mezunlarının 6 ay ve diğ erlerinin ise 1 yıl eğitimden geçtikten sonra sınavlarda başarılı olmaları halinde mali müşavirlik ünvanını elde edecekleri ifade edilmektedir(Serbest Muhasebeci ,Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değ iş iklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, 2000, s.2).

### **211. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik**

Serbest muhasebeci mali müşavir, serbest muhasebecilik faaliyetinin konusunu teşkil eden işlerin yapılması yanında, iş letmelerin muhasebe sistemlerini kuran ve geliştiren, iş letmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuatla ilgili uygulamaları düzenleyen ve bu konularda danışmanlık yapan kişidir.

SMMM'lik mesleğinin konusu (Md.2), gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve iş letmelerin; Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri ve ilgili mevzuat hükümleri gereğince defterlerini tutmak, bilanço, gelir tablosu ve beyannameleri ile diğ er belgelerini düzenlemek ve benzeri işleri yapmak, muhasebe sistemlerini kurmak, geliştirmek, iş letmecilik, muhasebe, finans, mali mevzuat ve bunların uygulamaları ile ilgili işlerini düzenlemek veya bu konularda müşavirlik yapmak, sayılan konularda belgelerine dayanarak inceleme, tahlil, denetim yapmak, mali tablo ve beyannameler ile ilgili

konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmaktır.

SMMM'lerin mesleğe girebilmeleri için daha önce ifade edilen genel şartlar yanında bir takım özel şartları da taşıması gerekir(Md.5). Bunlar;

- a) Hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe, bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında eğitim veren fakülte ve yüksek okullardan veya denkliği Yükseköğretim Kurumunca tasdik edilmiş yabancı yükseköğretim kurumlarından en az lisans seviyesinde mezun olmakla beraber bu fıkrada belirtilen bilim dallarından lisansüstü seviyesinde diploma almış olmak,
- b) Staj amacıyla SMMM veya YMM yanında iki yıl çalışmış olmak,
- c) Serbest muhasebeci mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak,<sup>1</sup>
- d) Serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış olmaktır.

SMMM olabilmek için gerekli staj süresi yukarıda da belirtildiği gibi 2 yıldır. Diğer taraftan, kanunları uyarınca vergi incelemesine yetkili olarak çalışanların bu yetkiyi aldıktan sonra kamu hizmetinde geçen süreleri, kamu kuruluşlarının veya bilanço esasında defter tutan özel kuruluşların muhasebe birimlerinde birinci derece imza yetkisini haiz, muhasebenin fiilen sevk ve idare edilmesinden veya mali denetiminden sorumlu bulunanların bu hizmetlerinde geçen süreleri ile meslek Kanununun 5. maddesinin (A/a) bendinde sayılan konularda öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışanların bu görevlerde geçen süreleri staj amacıyla mali müşavir veya yeminli mali müşavir yanında çalışmış süre olarak kabul edilmektedir(Md.6).

Üzerinde durulması gereken bir diğer konu da SMMM'lik sınavıdır. Sözkonusu sınav TÜRMOB tarafından yapılmakta ve sınav komisyonu, 3'ü YÖK tarafından teklif edilecek 5 aday ve 2'si Birlikçe teklif edilecek 4 aday arasından Maliye Bakanı tarafından seçilen üyelerle 2'si de Maliye Bakanlığını temsil eden toplam 7 üyeden oluşmaktadır.

---

<sup>1</sup> Türkiye genelinde mali denetim yapan kamu bankalarının müfettişleri ile kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanlardan, bu yetkilerini aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında 8 yıllık hizmet süresini dolduranlar ile (a) bendinde sayılan konularda en az 8 yıl öğretim üyesi veya görevlisi olarak çalışmış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.



SMMM' lik sınavı; genel muhasebe, mali tablolar tahlili, maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi, vergi mevzuatı ve uygulaması, hukuk(ticaret hukuku, borçlar hukuku, iş hukuku, Sosyal Sigortalar Kurumu ve Bağ-kur mevzuatı, idari yargılama hukuku) ile muhasebecilik ve mali müşavirlik meslek hukuku konularında yapılmaktadır (Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği Md.14). Sınavda başarılı olabilmek için sayılan konular itibariyle her birinden 100 üzerinden en az 50 almak şartıyla bütün konuların aritmetik ortalamasının en az 60 olması gerekir.

Tablo 3 te SMMM'lerin genel durumları hakkında istatistiki bilgiler yer almaktadır. Tabloya bakıldığında Türkiye genelinde 31.08.2000 tarihi itibariyle toplam 22 473 meslek mensubunun SMMM' lik belgesine sahip olmasına rağmen bunların sadece % 49'u olan 11 003 ünün faal olarak kendi adlarına büro açarak çalıştıkları görülmektedir. %51'lik gibi büyük bir kesim ise yetki belgesini almış olmasına rağmen ya mesleği yapmamakta ya da herhangi bir kuruluştaki ücret karşılığında çalışmaktadır. Yine Tablo 3'de yer alan hususlardan biri de bayanların sayıca düşük olmasıdır. Bu düşüklüğün sebebi SM'ler için söylenenlerle aynı şekilde yorumlanabilir.

**Tablo : 3**

**Türkiye Genelinde 2000 Yılı Rakamları ile SMMM'lerin Genel Durumu**

	<b>Özellikleri</b>	<b>Adet</b>	<b>%</b>
Çalışma Durumu	Büro Açarak Çalışanlar	11 003	49,0
	Bağımlı + Faal Olmayan	11 470	51,0
Cinsiyet Durumu	Erkek	19 873	88,4
	Kadın	2 600	11,6
Mezuniyet Durumu	Lisans	22 052	98,1
	Lisansüstü	421	1,9
	<b>Toplam</b>	<b>22 473</b>	<b>100</b>

**Kaynak :** <http://www.turmob.org.tr>. adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Son olarak üzerinde durulması gereken husus daha önce de ifade edildiği üzere TBMM'ne sunulan kanun teklifinin, SMMM' lik mesleğiyle ilgili olarak getirmeyi planladığı yeniliklerdir. Belirtilen teklifte SM' liğin kaldırılmasıyla mesleğin ünvanı "Mali

Müşavirlik” şeklinde belirtilmekte ve meslekle ilgili olarak özetle aşağıdaki hususlar önerilmektedir(Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, 2000,s.13-16). Bunlar;

- TÜRMOB’a bağlı TESMER tarafından belirlenen eğitim programlarına haftada toplam 8 saatten az olmamak üzere meslek Kanununun 5.maddesinin A/a bendinde belirtilen konularda önlisans seviyesinde öğrenim görmüş olanların, 4 yıl devam etmeleri ve sınavlarda geçer not almaları koşulu ile bu müddetler dahil 6 yıl, ticaret lisesi ve maliye lisesinden mezun olanların ise toplam 6 yıl müddetle devam etmeleri ve sınavlarda geçer not almaları koşuluyla bu müddetler dahil 8 yıl staj şartını yerine getirenlerin mali müşavirlik sınavını kazanmaları halinde mali müşavirlik ruhsatını alabilecekleri,
- Adayların staja başlayabilmeleri için staja giriş sınavını kazanmaları ve staj merkezinin kurs ve seminerlerinde geçen süreler staj süresinden sayılmak üzere TÜRMOB tarafından kurulan TESMER’in eğitim programını tamamlayıp başarılı olmaları,
- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun 5.maddesinin A/a bendinde sayılan konularda öğretim üyesi ve görevlisine ek olarak araştırma görevlisinin de görevden geçen süreleri stajda geçen süreler olarak kabul edilmesi,
- Bütün staj ve staj süresinden sayılan hallerin başlangıç süresi Oda nezdinde staj dosyası açılması ve staja giriş sınavının kazanılmasıyla başlayacağı,
- Meslek mensuplarının bürolarında veya mesleki şirketlerinde staj yapan adaylara ödenen ücretlerin asgari ücret kadarlık kısmının vergiden muaf tutulmasıdır.

## **212. Yeminli Mali Müşavirlik**

Yeminli mali müşavir, muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında müşavirlik hizmeti vermenin yanı sıra, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil eden mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat, mevcut muhasebe prensipleri ve denetim standartları çerçevesinde tasdik etme görev ve yetkisine sahip kişidir(AYKIN, 2000, s.124-125).

Türkiye’de YMM’lik mesleği, diğer ülkelerde uygulanmakta olan bağımsız denetim mesleğine benzerlik göstermektedir. Ancak sözkonusu mesleğe benzerlik göstermesi yanında bağımsız denetimden önemli farkı vergisel endişelerle oluşturulmuş olmasıdır(ONARAL, 1996, s.7). Daha açık bir şekilde ifade etmek gerekirse asıl amacı işletmeler üzerinde denetleme yapmak olan bağımsız denetimin aksine Türkiye’de YMM mesleği vergi kayıp ve kaçaklarını önlemede vergi idaresi öncesi bir kurum olarak görev yapması açısından oluşturulmuştur.

YMM’lik mesleğinin konusu(Md.2), gerçek ve tüzel kişilere ait işletmelerde müşavirlik yapmak, işletme ile ilgili çeşitli konularda yazılı görüş bildirmek, rapor düzenlemek, tahkim, bilirkişilik ve benzeri işleri yapmak, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına göre incelendiğini tasdik etmektir.

YMM’lerin, sözkonusu bu görevleri gereği gibi yerine getirebilmeleri geniş ölçüde edindiği temel eğitim, uygulama ve denetim yeteneğine bağlıdır. Kapsamı oldukça geniş olan yeminli mali müşavirlik çalışmaları, ancak bu konuları iyi bilen, kendini yetiştirmiş, deneyimli kişilerce yerine getirilebilir. Bu nedenle, meslek mensupları; işletmecilik, hukuk, ekonomi, maliye, muhasebe ve denetim bilgilerine sahip olabilmeli ve bu bilgileri kullanabilmesini de bilmelidir(ERGİN, 1991, s.92).

YMM’leri diğer meslek mensuplarından ayıran en önemli özellik, kendilerine tanınan tasdik yetkisidir. YMM’ler muhasebe ile ilgili defter tutamadıkları gibi muhasebe bürosu açamaz ve muhasebe bürolarına ortak olamazlar. YMM’ler, tasdik ettikleri belgelerin kamu idaresinin yetkili elemanları tarafından incelenmiş belge niteliğinde kabul edilmesi nedeniyle, tasdik ettikleri işlemlerin doğruluğundan sorumludurlar.YMM’lik mesleğini icra edecek olanların aşağıdaki şartları taşıması gerekir(Md.9).

Bunlar;

a- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,<sup>2</sup>

<sup>2</sup> Şu kadar ki, kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış olanların, bu yetkiyi aldıkları tarihten itibaren kamu kurum ve kuruluşlarında geçen hizmet süreleri ile hukuk, iktisat, maliye, işletme, muhasebe,

- b- Yeminli mali müşavirlik sınavını kazanmış olmak,<sup>3</sup>
- c- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmaktadır.

YMM'lik mesleğine ilişkin sınav, SMMM'lik mesleğinde açıklanan komisyon tarafından yapılır. Sözkonusu sınav konuları; ileri düzeyde finansal muhasebe, finansal yönetim, yönetim muhasebesi, denetim, raporlama ve meslek hukuku, vergi tekniği, gelir üzerinden alınan vergiler, harcama ve servet üzerinden alınan vergiler, dış ticaret ve kambiyo mevzuatı ve sermaye piyasası mevzuatından oluşmaktadır. Sınavda başarılı olabilmek için sınav konularının herbirinden 100 üzerinden en az 50 olması ve tüm konularda alınan notların aritmetik ortalamasının 65 puan olması gerekmektedir(Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği, Md.14/16).

YMM'ler görevlerini fiilen icra edebilmeleri için, YMM'lik ruhsatını almaları ve ilgili odaya başvurarak çalışanlar listesine kayıt olmaları gerekmektedir. YMM'lik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce, Asliye Ticaret Mahkemesinde aşağıdaki şekilde yemin ederler.

“Yeminli mali müşavirlik mesleğinin bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, Türkiye Cumhuriyeti kanunlarına, mesleki kurallara ve meslek ahlakına uyacağıma, mesleğimi tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlikle yerine getireceğime, üzerime aldığım işleri dikkat ve özenle yapacağıma, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim”.

Tablo 4'te 31.08.2000 tarihi itibarıyla Türkiye'de bulunan YMM'lerin genel durumlarına ilişkin bir takım bilgiler yer almaktadır. Tablo 4'de görüleceği gibi toplam 3 183 meslek mensubunun sadece 1 625'i kendi adlarına büro açmak suretiyle mesleği icra etmektedirler. Meslek mensupların % 49'u olan 1 558 kişi ise yetki belgesine sahip olmasına rağmen faal olarak çalışmamaktadır. Bu rakamın yüksek olması, meslek yasasının geçici maddesindeki müktesep haklardan yararlanarak belge almış olanlar ve üniversitelerde, yasada belirtilen ilgili fakültelerde profesör öğretim üyesi ünvanı ile görev

---

bankacılık, kamu yönetimi ve siyasal bilimler dallarında öğretim üyeliği veya görevliliği yapmış olanların bu hizmetlerinde geçen süreleri serbest muhasebeci mali müşavirlikte geçmiş süre olarak kabul edilir.

<sup>3</sup> Kanunları uyarınca vergi inceleme yetkisi almış ve mesleki yeterlilik sınavını vermiş olanlar ile yukarıda sayılan konularda profesörlük ünvanı almış bulunanlar için sınav şartı aranmaz.

yapanların, yetki belgesine sahip olmasına rağmen faal olarak meslekte bulunmamlarından kaynaklanmaktadır(YAVUZ, 2000, s.71).

**Tablo : 4**

**Türkiye Genelinde 2000 Yılı Rakamları ile YMM' lerin Genel Durumu**

	<b>Özellikleri</b>	<b>Adet</b>	<b>%</b>
Çalışma Durumu	Meslekte Faal Olanlar	1 625	51
	Faal Olmayanlar	1 558	49
Cinsiyet Durumu	Erkek	3 023	95
	Kadın	160	5
Mezuniyet Durumu	Lisans	2 503	79
	Lisansüstü	680	21
	<b>Toplam</b>	<b>3 183</b>	<b>100</b>

**Kaynak :** <http://www.turmobil.org.tr> adresinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

YMM'lik mesleği ile ilgili değinilmesi gereken diğer bir husus ta TBMM'ye sunulan kanun teklifinin meslekle ilgili getirmeyi planladığı öneriler hakkında olacaktır. Söz konusu teklifte meslekle ilgili olarak aşağıdaki yenilikler önerilmektedir (Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, 2000, s.16). Bunlar;

- YMM'lerin sorumluluğunun "kasıt" unsurunun varlığına bağlanması,
- 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 9.maddesinin birinci fıkrasına eklenecek (d) bendiyle ilgili kanunun 5/A (a) maddesindeki öğrenim şartının yerine getirilmiş olması ve (e) bendiyle de YMM'lerin ruhsat alıp yemin ettikten sonra çalışanlar listesine kayıtlı bir YMM maiyetinde bir yıl çalışmış olması şartının getirilmesidir.

Ayrıca YMM'lik sınavına girebilmek için bir mali müşavirin 5 yılını tamamladıktan sonra kademeli olarak sınava girme hakkının sınav yönetmeliğiyle düzenlenmesi ve fakat bu sınavlarda başarılı olan mali müşavirlerin kanunda belirtilen 10 yıllık süreyi doldurduktan sonra YMM'lik ruhsatını almaları önerilmektedir.

Teklifte, mesleğe ilk defa başlayanlara bir yıllık staj anlamına gelen bir YMM yanında çalışma zorunluluğu getirilmesinin mesleki standart ve kalitenin gelişmesine yardımcı olacağı ifade edilerek olumlu karşılanmaktadır(ŞEKER, 2000, s.165). Gerçekten YMM'lik ünvanını almadan ve meslekte faal olarak çalışmaya başlamadan önce hiçbir vergi inceleme raporu düzenlemeyen bir kişinin, mührü alır almaz milyarlarca lira tutarındaki verginin iadesini gerektiren raporlara imza koyması ve bunun sonucunda istemeyerek de olsa bir takım hataların meydana gelmesi kabul edilebilir bir davranış olamaz.

## 22.Türkiye'de Meslek Mensuplarının Çalışma Konuları

Çalışmanın bu kısmında, mesleğin konusunu teşkil eden hususlara ayrıntılı olarak değinilecektir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun özünü teşkil eden 2.madde, mesleğin konusunu yani meslek mensuplarının çalışma alanlarını belirlemektedir. Bu maddedeki düzenlemeye göre;

SM'ler; muhasebe ve vergilendirmeye hazırlık sürecinde mali tabloları ve vergi beyannamelerini hazırlayacaklar,

SMMM'ler; mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması yanında, planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetini yerine getirecekler,

YMM'ler ise SMMM'lerin çalışma alanına giren, defter tutma, mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması ve diğer belgelerin düzenlenmesi dışında kalan planlama, danışmanlık ve denetim faaliyetlerinin yerine getirilmesi yanında tasdik faaliyetini de icra edebileceklerdir(SABAN, 1995, s.106-108).

Görülebileceği üzere meslek mensuplarının görev alanları, yukarıdan aşağıya doğru birbirlerinin görevlerini yapabilecek şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye, YMM'lerin tasdik yetkileri yanında SMMM'lerin bir kısım görevlerini yapabilmeleri ve SMMM'lerin de 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2.maddesinin A fıkrasının (b) bendinde sayılan görevleriyle birlikte (a) bendinde SM'lere verilen görevleri yapabilmeleri örnek olarak verilebilir. Fakat, YMM'ler SM'lerin görevlerini, SM'ler SMMM'ler ve YMM'lerin görevlerin ve SMMM'ler ise YMM'lerin tasdik görevlerini yapamayacaklardır.

Yapılan bu açıklamalardan hareketle meslek mensuplarının çalışma alanlarını şu dört başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması,
- Planlama ve müşavirlik,
- Denetim,
- Tasdiktir.

## **220. Mali Tabloların ve Vergi Beyannamelerinin Hazırlanması**

Mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması, işletmelerin faaliyetlerine ilişkin verilerin toplanması, sınıflandırılması ve kaydedilmesi sonucunda elde edilen bilgilerle mali tabloların oluşturulması ve sözkonusu tablolardan hareketle vergi beyannamelerinin düzenlenmesi işlemidir.

Mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması, birincisi ilgili tabloların hazırlanması ile muhasebe ve diğeri beyannamelerin düzenlenmesiyle vergi alanı olmak üzere meslek mensupları faaliyetlerinin iki yönünü ortaya koyar.

Muhasebe, ekonomik bir birim olan işletmeye etki eden mali karakterli olayların ve işlemlerin tespitini esas alır. İşlemlerin tespiti akabinde meslek mensubu, sözkonusu işlemlere ait verilerin ölçülmesi, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve özetlenmesi işlemlerini gerçekleştirir. Bu işlemlerin sonunda, meslek mensuplarının daha çok bilgilerine dayanarak ortaya çıkardıkları mali tablolar düzenlenir.

Mali tablolar; bir kurumun varlık ve kaynak yapısı, faaliyet sonuçları, dönem karnının oluşumu ve kullanımı ile benzeri konularda bilgiler ihtiva edecek şekilde muhasebe ilkelerine uygun olarak düzenlenen tablolardır.

Mali tabloların düzenlenme amacı; işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm mali tablo kullanıcılarına sunmaktır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde işletmelerden düzenlenmesi istenen mali tablolar temel ve ek mali tablolar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bilanço ve gelir tablosu

temel mali tabloları oluştururken, satışların maliyeti tablosu, fon akım tablosu, nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.

İşte meslek mensupları Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri ile getirilen düzenlemelere uygun olarak hesap dönemleri sonunda sözkonusu mali tabloları hazırlayarak başta gelir idaresi olmak üzere ilgililerin bilgisine sunarlar. Ayrıca meslek mensupları, işletmelerin Vergi Usul Kanunu'na göre tutmak zorunda oldukları defterlerin, işletmelerin tüm faaliyetlerini gerçek ve doğru bir şekilde yansıtabilecek tarzda mevzuata uygun olarak tutulmasını temin etmek zorundadırlar.

Çalışma alanının vergisel yönünü ise muhasebe raporlarında, vergi kanunları çerçevesinde gerekli düzenlemeleri yaparak vergi beyannamelerinin hazırlanması işlemleri oluşturur. Gerekli düzenlemelerden vurgulanmak istenen, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenmiş muhasebe raporlarını vergi kanunlarına uyumlaştırma çalışmalarıdır. Örneğin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre gider olarak kabul edilen bir unsurun vergi kanunları yönünden gider kabul edilmemesi gibi bir hususun olması durumunda meslek mensubu ilgili gideri vergi matrahına ekleyerek gerekli düzeltmeyi yapmak ve vergi beyannamelerini bu doğrultuda düzenlemek durumundadır.

Konuyla ilgili son olarak, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) Eğitim Komitesi Hollanda Eski Üyesi Prof. Dr. Aad D. BAC' ın şu cümlesini aktarmak faydalı olacaktır. " Muhasebeciler, çok becerikli kişiler olması münasebetiyle, hem mali / vergi karşılığı formaliteleri yerine getiren hem de vergilerle ilgili taktik ve stratejik alandaki mali konularla iştigal eden uzman yöneticilerdir"( BAC, 2000, s.76).

## **221. Planlama ve Müşavirlik**

Planlama, gerçek ya da tüzel kişilerin geleceğe yönelik yatırım, işlem ve görüşmelerine ilişkin bir takım belge ve dokümanların hazırlanması işlemlerinin yapılmasıdır. Müşavirlik ise, uzun bir süreçte faaliyetlere ilişkin belirli konularda bilgilendirme amacına yönelik çalışmalar bütünüdür.



Ticari alanda faaliyette bulunan işletmelerin esas amaçları kâr elde etmektir. Kâr elde edebilmek için de en düşük maliyetle yüksek faydayı(kazancı) gerçekleştirmek gerekir. Bu bağlamda önemli olan en az vergi yükü ile en fazla kazancın nasıl elde edileceğidir. Bunun yanında işletmelerin geleceğe yönelik gerek kısa gerekse uzun dönemli sağlıklı yapılar kurma çalışmalarında ve gerekse de geleceğe yönelik gerçekçi kararların alınmasında meslek mensupları planlama ve müşavirlik alanlarında çeşitli görevler icra etmektedirler. İşletmelerin geleceğe yönelik alacağı yatırım kararlarında kurulacak işletmenin hangi hukuki statüde, vergisel yönden avantajlı olup olmaması açısından gelir vergisi mükellefi mi yoksa kurumlar vergisi mükellefi mi olacağı hususu yanında işletmelerde bulundurulacak stok miktarları ve stokların değerlendirme yöntemleri gibi faaliyetler meslek mensuplarının işletmelere vermiş oldukları planlama ve müşavirlik hizmetlerine örnek olarak gösterilebilir.

Bütün bu açıklamalardan hareketle ifade etmek gerekirse, meslek mensuplarının çalışma alanlarına giren planlama ve müşavirlik hizmetlerinin konusunu işletmede geleceğe yönelik alınacak yatırım kararları, işletmenin finansman politikası ve işletmenin vergi idaresi ile ilgili sorunlarının aşılması yanında verginin kendisi oluşturmaktadır.

## **222. Denetim**

Denetim, belli bir iktisadi birim veya döneme ait sayısal bilgilerin, önceden tespit edilmiş ölçülere uygunluk derecesini belirlemek amacıyla bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen denetim kanıtlarının toplanması, değerlendirilmesi ve ulaşılan sonuçların bilgi kullanıcılarına raporlanarak sunulması sürecidir(TÜREDİ, 2000, s.6).

Denetimle ilgili hususlardan en önemli olanı, tanımdan da anlaşılacağı üzere denetimin ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgileri kapsamasıdır. Sözkonusu ekonomik faaliyet ve olaylar ile bunlara ilişkin bilgiler arasındaki bağlantı işletmenin bilgi sistemi ve muhasebe süreci tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle bilgi sistemi, muhasebe süreci, mali tablolar, iç denetim raporları ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgiler denetimin konusunu teşkil eder.

Denetimin amacı, faaliyet döneminde kaydedilen bilgilerin muhasebe döneminde meydana gelen mali ve ticari işlemleri gerektiği gibi yansıtıp yansıtmadığını tespit etmektir. Bugünkü iktisadi koşullarda işletmelerle ilgili çıkar grupları kendilerine sunulan mali tablolardaki bilgilere göre karar verirler. Bu nedenle denetim sonucu sağlanan bilgilerin doğru ve gerçeği yansıtması gerekir. Diğer taraftan kişi ve kuruluşların diğer kişi ya da kuruluşlara bilgi vermek amacıyla kendi işletmelerini denetlettirmeleri, mali bilgilerin doğruluğunu ispatlayacağından, işletmenin dışarıya karşı durumunun daha da güçlü hale gelmesine imkan sağlayacaktır. Bu bağlamda bağımsız olarak denetlenmemiş mali tablolara oranla denetlenmiş mali tabloların güven sağlama imkanları daha fazladır.

Yapılan denetimi amacına yönelik olarak, işletme kayıt ve belgelerinin işletmenin gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığının önceden tespit edilmiş ölçütlere göre denetlenmesini ifade eden *mali tablolar denetimi*, üst birimlerce belirlenmiş olan kurallar çerçevesinde denetlenen birim ya da kuruluşun bu kurallara uyup uymadığının, gerekli süreçlerin izlenip izlenmediğinin belirlenmesine yönelik *uygunluk denetimi*, işletmenin mali işlemlerinin ve faaliyetlerinin verimlilik ve etkinliğini değerlendirmek amacıyla, bu faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin uygulanışının gözden geçirilmesini ifade eden *faaliyet denetimi* ve denetimi yaptıracak kişilerce belirlenmiş konularda, işletme yönetimi ya da belli karar birimlerine, kolayca karar vermelerinde yardımcı olmak bakımından yaptırılan *özel amaçlı denetim* olmak üzere dörde ayırmak mümkündür.

Diğer taraftan denetimi, kapsamı bakımından genel ve özel denetim, yapılma nedeni bakımından yasal ve isteğe bağlı (bağımsız) denetim, uygulama bakımından devamlı, ara ve son denetim, denetçinin statüsü bakımından bağımsız, iç ve kamu denetimi olmak üzere çeşitli sınıflandırmalara tabii tutmak mümkündür (TÜREDİ, 2000, s.15-21).

Denetime, muhasebe mesleği açısından bakıldığında, meslek mensuplarının bağımsız denetçi statüsünde, mali tablolar denetimi alanında faaliyet gösterdikleri görülür.

Bağımsız denetim; serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır (KEPEKÇİ, 1996, s.7).

SM, SMMM, ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 48.maddesinde meslek mensuplarının denetim faaliyetlerine ilişkin şu hususlar dikkat çekmektedir. İlgili maddede denetim; kurum ve kuruluşların iktisadi faaliyetlerinin rakamsal kayıtları olarak nitelendirilen muhasebe bilgilerinin, ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak, iktisadi olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığının, tarafsız olarak, kanıtlarıyla araştırarak sonuçlandırılan ve onaylayan sistematik çalışma olarak açıklanmıştır. Yine aynı Yönetmeliğin 49.maddesinde ise denetimin amacı şu şekilde açıklanmıştır. Denetimin amacı; "firma, kurum ve kuruluşların sahip ve ortaklarına, alacaklıları ile kredi kuruluşlarına, işçi ve işveren kuruluşlarına, devletin ekonomik ve idari birimleri ile ayrıca vergi idaresine, bunların mali tablolarında yer alan kayıtların, gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu ortaya koymaktır" şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan ifadeler doğrultusunda, muhasebe meslek yasası ve yasayla ilgili düzenlenen yönetmelik ve tebliğlerde kabul edilen ve meslek mensuplarının icra ettikleri denetim türünün mali tablolar denetimi olduğunu bir kez daha belirtmek faydalı olacaktır. İlgili mevzuatta denetim türlerinden olan faaliyet denetimi ile ilgili herhangi bir düzenleme yer almazken, uygunluk denetimi yerine tasdik kurumu getirilmiştir(SABAN,1995,s.105).

### **223. Tasdik**

Tasdik, gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin YMM'lerce denetleme ilke ve standartlarına göre uygunluk yönünden incelenmesi, bu inceleme sonuçlarına dayanılarak tasdik kapsamına giren konuların ve belgelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının imza ve mühür kullanmak suretiyle tespiti ve rapora bağlanmasıdır.

Tasdik yetkisi 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12.maddesiyle meslek mensuplarından sadece YMM'lere verilmiştir. Tasdik yetkisinin YMM'lere verilmesindeki amaçlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

Bunlar;

- Maliye Bakanlığı'nın vergi denetimi konusundaki ağır yükünü hafifletmek,

- Türk Vergi Sistemi'nin yozlaşmasına mani olmak,
- Vergicilik ve işletmecilik alanında güven ve ahlâk unsurunun gelişmesini temin edebilmek,
- Vergi kanunlarının uygulanmasından doğabilecek uyuşmazlıkları en az düzeye indirebilmektir.

YMM'lere tanınan tasdik yetkisinin temelinde "kamusal denetim gücünde vergisel boyutu olan denetim yetkisi" yatmaktadır. Tasdik edildikten sonra vergi idaresine sunulan beyanlar, YMM'lerin ehliyeti ile gözden geçirilmiş olacağından anlaşılması ve incelenmesi kolay belgeler haline gelecektir. Ayrıca beyan tasdikinin uzman YMM'lerce uygulanmaya başlanması ile birlikte, kamu idarelerince yapılması gerekli denetleme işlerinin kolaylaşacağı vurgulanmaktadır(YAVUZ, 2000, s.80).

Diğer taraftan YMM'ler tarafından yapılan tasdik işlemlerinin amaçları YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 5.maddesinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır. Bunlar;

- Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin hesap ve kayıtlarının sonuçlarını gösteren mali tabloların yanıltıcı olmayacak şekilde eksiksiz ve gerçeğe uygun şekilde düzenlenmelerini sağlayarak kamunun hizmetine sunmak,
- Gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs veya işletmelerinin ilgili mevzuat yönünden olan taleplerinin karşılanmasında çabukluğu sağlayarak hak ve yararlarını korumak,
- Vergi idaresi ve mükellef ilişkisinde güveni kılmaktır.

Tablo : 5

## Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Tasdik Edilecek Konu ve Belgeler

<i>Gelir Vergisi Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yıllık gelir vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablo ve bildirimler,</li> <li>- İlgili Kanunun mükerrer 80 ve 82.maddesi ile ilgili olarak verilecek münferit beyannameler,</li> <li>- Muhtasar beyannameler,</li> <li>- Geçici vergi bildirimleri.</li> </ul>
<i>Kurumlar Vergisi Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yıllık kurumlar vergisi beyannameleri ve bunlara ekli mali tablo ve bildirimler,</li> <li>- Muhtasar beyannameleri,</li> <li>- KVK. 22.maddesi uyarınca verilen özel beyannameler,</li> <li>- Geçici vergi beyannameleri.</li> </ul>
<i>Katma Değer Vergisi Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- KDV beyannameleri ve ekleri,</li> <li>- İade hakkı doğuran işlem ve belgeler,</li> <li>- Maliye Bakanlığınca gerekli görülecek KDV.'ne ilişkin diğer işlem ve belgeler.</li> </ul>
<i>AATUHK Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- İlgili Kanunun 48.maddesi uyarınca borcunun tecilini talep eden mükelleflerin dolduracakları "Erteleme ve Taksitlendirme Talep ve Değerlendirme Formu",</li> <li>- İlgili Kanunun 10.maddesi uyarınca verilen terkin beyannamelerinin incelenmesi ve tasdiki.</li> </ul>
<i>Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- İlgili Kanunun 10.madde (a) bendi uyarınca yapılmakta olan servet incelemelerine konu olan bilançolar ve bunlarla ilgili beyannameler,</li> <li>- Veraset ve İntikal Vergisi beyannamelerinin ve eklerinin incelenmesi, takdir işlemlerinin yapılması ve tasdiki.</li> </ul>
<i>Damga Vergisi Kanunu Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- İlgili Kanunun 18 ve 22.maddeleri uyarınca, makbuz karşılığı ödemeler için verilecek Damga vergisi beyannameleri ile 19. ve 23'üncü maddeleri uyarınca istihkaktan kesinti yolu ile tahsil edilen damga vergileri ile ilgili olarak verilecek beyannameler</li> </ul>
<i>Mali Mevzuatta Yer Alan Teşvik, İndirim, İstisna ve Muafiyetler Yönünden</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Yatırım indirimi,</li> <li>- Döviz kazandırıcı işlemlerde vergi istisnası</li> <li>- Yeniden değerlendirme,</li> <li>- Stok değerlemesi,</li> <li>- Eğitim, spor ve sağlık yatırımlarından sağlanan kazanç istisnası,</li> <li>- Dernek, tesis, vakıf ve kooperatiflere muafiyet tanınması,</li> <li>- Diğer teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili işlemler.</li> </ul>

**Kaynak :** TÜREDİ, 2000, s.91-93,

YAVUZ, 2000, s.82-84 ve

YMM'lerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 7.maddesinden yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 5’de YMM’lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek konu ve belgeler yer almaktadır. Herbir vergi kanunu yönünden konunun bir arada görülebilmesi için tasdik kapsamındaki işlemler bir tablo halinde düzenlenmiştir.

Sözkonusu tasdik işlemlerine ilişkin olarak tasdik kapsamına alınan beyanname, bildirim ve belgelerin tasdik uygulamasını zaman ve konu itibariyle sınırlamaya veya genişletmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Nitekim Maliye Bakanlığı aşağıdaki tabloda verilen konuların belirlenmesine yönelik yönetmeliğin ardından çeşitli tarihlerde tebliğler yayınlayarak tasdike ilişkin konularda düzenlemeler yapmıştır. Konunun fazla dağılmaması açısından sözkonusu düzenlemelere bu çalışmada yer verilmemiştir.

YMM’lerin tasdik etmiş oldukları belgeler, kamu idaresinin yetkili memurlarınca, tasdik kapsamı ölçüsünde incelenmiş bir belge olarak kabul edilir. Ancak çeşitli kanunlarla kamu idaresine tanınan teftiş ve inceleme yetkilerinin kullanılmasına ve gerektiğinde tekrarına ait hususlar saklıdır(3568 sayılı meslek Kanunu, Md.12).

### **23. Türkiye’de Meslek Mensuplarının Sorumlulukları**

Sorumluluk, bireyin kendi davranışlarını ya da kendi yetki alanına giren her hangi bir olayın sonuçlarını üstlenmesi olayıdır.

Sorumluluğu isteğe bağlı sorumluluk, ahlâki sorumluluk, yasal sorumluluk ve iktisadi sorumluluk şeklinde dört bölüme ayırmak mümkündür(ÖZEL, 2000,s.19).

Yukarıda belirtilen sorumluluk türlerinden ahlâki sorumluluk üzerinde kısa da olsa açıklamada bulunmak çalışma açısından faydalı olacaktır. Ahlâki sorumluluk, içsel ve dışsal olmak üzere iki şekilde oluşmaktadır. İçsel sorumluluk, bireyin kendi mesleğini kusursuz yapabilmesi için mesleğin gerektirdiği mesleki bilgiye hem kuramsal, hem de uygulamalı olarak sahip olmasını ifade eder. Dışsal sorumluluk ise meslek mensuplarının birlikte çalıştıkları işletmelerdeki gerek işletme sahip ve yöneticilerinin ve gerekse de işletme çalışanlarının ahlâki ve sorumluluk açısından sergiledikleri olumsuz tavırları gibi durumları karşısında meslek mensuplarının tüm olumsuzluklara rağmen sorumluluğunun bilincinde ve ahlâki bir şekilde mesleğini icra etmesi gerektiğini ifade eder.

Hukuk dilinde sorumluluğun kelime anlamı “hakiki ve hükmü şahısların hukuka aykırı fiilleriyle sebep oldukları zarardan sorumlu tutulmalarıdır” şeklindedir. Sorumluluk kavramı hukuk literatüründe “...ile sorumluluk” ve “...den sorumluluk” olmak üzere iki ayrı anlamda kullanılmaktadır. “...ile sorumluluk”, borcunu tam ve gereği gibi yerine getirmeyen borçlunun mal varlığına, alacaklının yetkili devlet organları aracılığıyla el koyması durumunu ifade eder. “borçlu alacaklıya karşı mal varlığı ile sorumludur” denildiği zaman bu anlamda sorumluluk söz konusu olmaktadır.

Buna karşılık, “...den sorumluluk” ise bir kişinin, hukuk düzeninin koymuş olduğu genel ve hukuk ödevine ya da hukuki bir ilişkiden, örneğin sözleşmeden doğan özel bir yükümlülüğe aykırı davranışından doğan sorumluluğu ifade eder(EREN,1994,s2).Borçlar Kanunu’nun 51.maddesinde sorumluluk sebepleri; kusur, sözleşme ve kanun olmak üzere üç madde halinde sayılmıştır.

Aslında başlıkta yer alan meslek mensuplarının sorumlulukları ifadesindeki sorumluluk kavramını bir çok yönden ele almak mümkündür. Birbirleriyle kesin çizgilerle ayrılmamakla birlikte meslek mensuplarının çeşitli sorumlulukları sözkonusudur. Bunlar; devlete karşı sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk, meslektaşlara karşı sorumluluk, çevreye karşı sorumluluk ve bütün bu konuları içerecek şekilde sosyal sorumluluk şeklinde ifade edilebilir. Diğer taraftan meslek mensuplarının mensubu olduğu, mesleğin kendisine karşı sorumluluk olarak ifade edilebilecek tarzda mesleğin gelişimine ve meslekle ilgili gerekli standartların oluşturulmasına yönelik sorumlulukları ile aday meslek mensuplarının eğitim ihtiyaçlarının karşılanmasına ve eğitim kalitesinin yükseltilmesine yönelik sorumlulukları da sorumluluğun diğer yönünü ortaya koymaktadır. Nihayetinde mesleğin gelişimi, kalitesinin ve saygınlığının artırılması, meslek üyelerinin bilgi becerileriyle ve üzerlerinde hissettikleri sorumluluk duygularının yerine getirilmesi ölçüsünde gerçekleşecektir.

Meslek mensuplarının sorumlulukları başlığını taşıyan çalışmanın bu kısmında esas olarak üzerinde açıklamalar yapılacak konu, ilgili kanun ve yönetmelikler çerçevesinde meslek mensuplarına verilen yetkiler(görevler)’in yerine getirilmesi esnasında meslek mensuplarının muhatap oldukları sorumluluklardır.

Bu bağlamda çıkartılan kanun, yönetmelik ve tebliğlerde sorumluluk konusu aşağıda genel hatlarıyla ele alınmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun sorumluluk konusuyla ilgili kısmı 12.maddesidir. Söz konusu maddede YMM'lere ait sorumluluk " Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olurlar. Yeminli mali müşavirler yaptıkları tasdik kapsamını düzenleyecekleri raporda açıkça belirtirler." şeklinde ifade edilmiştir. YMM'lerin tasdik işlemlerine ilişkin gerek tasdik kapsamı ve gerekse de tasdikten doğacak sorumluluklar kanundan sonra çıkarılan çeşitli tebliğ ve yönetmeliklerde ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda belirtilen 12.madde dışında meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin başka düzenleme yer almamıştır. Tüm meslek mensuplarını kapsayacak şekilde sorumlulukla ilgili diğer düzenlemeler kanundan sonra çıkarılan yönetmelik ve tebliğler çerçevesinde düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının sorumluluğuna ilişkin olarak sorumluluk konusunun sözkonusu Kanunun'dan sonra çıkarılan tebliğ ve yönetmeliklerle düzenlenmesi çeşitli kesimler tarafından, böyle bir düzenleme kanunla konur şeklinde ifade edilerek, eleştiriler getirilmiştir(ARIKAN, 1997, s.88).

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 50.maddesine istinaden çıkarılan Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esaslarına ilişkin Yönetmeliğin 8 ve 21.maddelerinde sorumlulukla ilgili aşağıda belirtilen hususlar yer almıştır. 8.maddede;

- a) *Sosyal sorumluluk*: Meslek mensupları; mesleği ifa ederken toplum ve Devlete karşı sorumludurlar.
- b) *İşletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk* : Meslek mensupları; işletme sahip ve yöneticilerine. isabetli karar alabilmeleri için doğru ve güvenilir bilgiler sağlamakla sorumludurlar.



- c) *Meslektaşlara karşı sorumluluk* : Meslek mensupları, ilgili yönetmelikler çerçevesinde ve mesleki eğitimde birbirlerine her türlü bilgiyi vermek ve aktarmak sorumluluğunu taşırlar. Mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için aralarında gerekli dayanışmayı kurarlar.

Meslek mensuplarının yukarıda sayılanlar haricinde, meslekle ilgili odalara ve meslekle ilgili kanun ve yönetmeliklere karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Odalara karşı sorumluluklarına, aidatların zamanında ödenmesi ve adres değişikliklerinin süresi içinde bildirilmesi, kanun ve yönetmeliklere karşı sorumluluklarına da haksız rekabette ve, ticari faaliyette bulunmamaları örnek olarak verilebilir.

Sözkonusu meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmeliğin 21.maddesinde ise, “meslek mensupları verdikleri hizmet sırasında VUK’ da yer alan iştirak,teşvik ve yardım hükümlerine uyan fiilleri sebebiyle sorumludurlar. Meslekle ilgili kanun ve yönetmeliklerde belirtilen ceza hükümleri ayrıca uygulanır” şeklinde bir ifadeye yer verilerek meslek mensuplarının hukuki sorumluluklarına yönelik düzenleme gerçekleştirilmiştir. Meslek mensupları, beyanname imzalarken, denetim yaparken, ilgili yasal düzenlemelere, ilan olunmuş norm ve standartlara uygun olarak hizmet vermeye özen göstermelidirler.

Daha sonra 06.07.1994 tarih ve 4008 sayılı Kanununun 6.maddesi ile VUK’ un 227.maddesine yapılan ilave mükerrer madde ile meslek mensuplarına bazı ek görevler ve bu görevlerin beraberinde getirdiği birtakım sorumlulukların verilebilmesi yetkisi Maliye Bakanlığı’na verilmiştir.

VUK’ un Mükerrer 227.maddesine göre Maliye Bakanlığı;

- Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’na göre yetki almış SM, SMMM ve YMM’ler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri mükellef grupları ve faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı uygulatmaya,

- Vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartlara uygun olarak YMM'lerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilme şartına bağlanmaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Maliye Bakanlığı, Mükerrer 227.maddenin kendisine vermiş olduğu yetkiye dayanarak farklı tarihlerde "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması" hakkında çeşitli tebliğler yayınlamak suretiyle sorumluluk alanında bir takım düzenlemelere gitmiştir. Söz konusu tebliğlerin sonuncusu, 01.01.1998 tarihinde yürürlüğe giren ve kendisinden önce çıkarılmış 1, 2 ve 3 Sıra Numaralı Genel Tebliğ hükümlerini yürürlükten kaldıran 4 Sıra Numaralı Genel Tebliğ olup, 29.06.1997 Tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ'de, esas itibarıyla aktif toplamları ve net satışları belli bir tutarı aşan mükelleflerin yıllık gelir, kurumlar, katma değer ve muhtasar vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu getirilmiştir<sup>4</sup>. İmza kapsamında olmayan mükellefler ve beyannameler tebliğde ayrıca belirtilmiştir<sup>5</sup>.

Tebliğde meslek mensuplarının imzaladıkları beyannameler için ayrıca herhangi bir rapor düzenlenmesine gerek duyulmamış ve meslek mensupları, beyannameleri imzalanan mükelleflerin ibraz edecekleri belgelerin kanuni defterlere, kanuni defterlerin ise mali tablolara uygunluğundan sorumlu tutulmuşlardır. Özetle sıralanacak olursa, meslek mensupları;

- Mükellefçe ibraz edilen belgelerin Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği uyarınca uygun olarak süresi içinde kanuni defterlere aktarılmasından,

<sup>4</sup> Birinci sınıf tüccarlar için herhangi bir sınırlama olmayıp, ikinci sınıf tüccarlardan(2000 takvim yılı hasılatları); alım-satım-imalatta: 29.531.370.000.-TL. hizmette: 14.765.680.000.-TL, zirai işletmede: 29.531.370.000.-TL ve serbest meslekte: 21.093.830.000.-TL' yi aşanlar söz konusu beyannamelerini SM veya SMMM' ye imzalatmak zorundadırlar (ARIKAN, BAŞER, KARAKÖYLÜ, 2000, s.26).

- Beyannamelere eklenen mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğlerine göre belirlenen Dönem Kâr – Zararı'nın doğruluğundan,
- Bilerek kullandıkları veya harici bir araştırmayı gerektirmeden sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı oldukları anlaşılabilen belgelerden,
- Miktar veya tutar itibariyle işletmelerin faaliyet konusu veya iş hacmiyle mütenasip olmayan belgeler ile ticari örf ve teamüle uygun olmayan belgelerden<sup>6</sup>,
- *Sehven dahi olsa yanlış hesaplamalar veya yanlış kayıtlar yapılarak vergi ziyasına sebebiyet verilmesinden sorumludurlar*(DEMİROĞLU, 1999, s.77).

Meslek mensuplarının sorumlulukları kapsamına giren yukarıda belirtilen işlemlerden dolayı bir vergi ziyasının ortaya çıkması durumunda, beyannameyi imzalayan meslek mensubu, ziyaa uğratılan vergi, ceza ve gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Fakat meslek mensubunun bu matrah farkından sorumlu tutulabilmesi için, vergi inceleme elemanının, mükellefle ilgili olarak düzenleyeceği vergi inceleme raporunda yapılan hatalı işlemlerden dolayı, muhasebe meslek mensubunun ne derece payının olduğunun, yine bizzat meslek mensubunun bilgisine de başvurmak suretiyle vergi inceleme raporlarında net bir şekilde ortaya koyacak ve bulunan matrah farkından meslek mensubunun sorumlu olup olmadığını açıklaması gerekir. Özetle, meslek mensuplarının ortaya çıkacak matrah farkından dolayı sorumlu olup olmadıklarının tespiti yetkisi vergi inceleme elemanlarının düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarına bağlanmıştır.

Meslek literatüründe, meslek mensuplarının sorumluluklarının boyutları maddi ve manevi olmak üzere iki şekilde ifade edilmiştir. Sorumluluğun maddi boyutu. meslek mensubuna tazminat, para cezası şeklinde yansırken, manevi boyutu ise meslek

<sup>5</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz.: Vergi Beyannamelerinin SM ve SMMM' lerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra Nr: 4, 29.06 1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete.

<sup>6</sup> Böyle bir belgenin varlığı halinde, meslek mensupları, bunun doğruluğunun tespitini mükelleften isteyebilir. Mükellefin bir tespitte bulunmaması veya bu konuda meslek mensubunun ikna olmaması halinde, keyfiyet, meslek mensubunca beyanname verme süresi sonuna kadar ilgili vergi dairesine yazılı olarak bildirilecektir. Bu bildirimle meslek mensubunun sözkonusu belgelere ait sorumluluğu ortadan kalkacaktır.

mensuplarının bağılı buldukları oda ve birlikler tarafından verilen disiplin cezalarından oluşmaktadır.

Daha açık bir ifadeyle meslek mensuplarının icraatları sonucunda, kanun, yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen cezai bir müeyyideyi gerektirecek davranışın olması durumunda, vergi ve cezaya, mahkumiyete ve meslek odaları nezdinde çeşitli disiplin cezalarına çarptırılması sözkonusu olacaktır. Meslek odaları nezdinde meslek mensuplarına ve aday meslek mensuplarına uygulanacak disiplin cezaları şunlardır<sup>7</sup>;

- *Uyarma* : Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, mesleğin yürütülmesinde daha dikkatli davranması gerektiğinin yazı ile bildirilmesidir.
- *Kınama* : Meslek mensubuna ve aday meslek mensubuna, görevinde ve davranışlarında kusurlu olduğunun yazı ile bildirilmesidir.
- *Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma* : Mesleki sıfatı saklı kalmak koşuluyla altı aydan az, bir yıldan fazla olmamak üzere, mesleki faaliyetten alıkoymadır.
- *Yeminli Sıfatını Kaldırma* : Yeminli Mali Müşavirin yeminli sıfatının kaldırılması ve mührünün geri alınmasıdır.
- *Meslekten Çıkarma* : Meslek mensubunun ruhsatnamesinin geri alınarak bir daha mesleği yürütmesine izin verilmemesidir.

#### **24. Avrupa Birliğinde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları**

Muhasebenin bir kurum ve sistem olarak evrenselliği tartışılmamakla beraber, her ülkede, ülkenin kendi siyasi ve iktisadi tarihindeki gelişmeler sonucunda ayrı bir muhasebe uygulaması gelişmiştir. Ülkelerarası bu farklılığın nedeni, muhasebenin ilke ve amaçlarında farklılık olmasıdır.

---

<sup>7</sup> Hangi davranışa ne tür disiplin cezasının verildiği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. : Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği(Md.4-9), 31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete

Avrupa Birliği(AB) çeşitli Avrupa ülkelerinin bir araya gelerek kurdukları iktisadi ve siyasi bir birliktir. Bu nedenle sözkonusu bu birliği oluşturan tüm ülkelerde aynı muhasebe sisteminin uygulanması ve mesleği yürüten meslek mensuplarının aynı özellikleri taşıması imkansızdır. İktisadi ve siyasi alanda bir birliğe doğru geçişi gerçekleştirmek amacıyla olan AB muhasebe alanında da tekdüzeliğe geçme arzusunda olup bu doğrultuda çalışmalar yapmaktadır.

AB ülkelerinin muhasebe odaları ve örgütleri Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (Federation des Experts Comptables Europeens / FEE) çatısı altında toplanmıştır. FEE bünyesinde 15'i AB ülkesi olmak üzere 26 farklı ülkenin 38 meslek örgütü yer almaktadır. Federasyona %95'i AB ülkelerinden olmak üzere yaklaşık 400 000 meslek üyesi kayıtlı bulunmaktadır(FEE ([www.fee.be](http://www.fee.be)), January 2000).

AB, muhasebe hizmetlerinin üye ülkeler nezdinde uyumlaştırılmasını gerçekleştirmek amacıyla çeşitli yönergeler yayınlamıştır. Bu yönergelerden 3 tanesi aşağıda verilmiştir (GÖKDENİZ, 1997,s.71). Bunlar;

- 4.Yönerge (24.07.1978) : Yönergenin uygulama amacı, birlik içindeki belli tip şirketlerin yıllık hesaplarını güvenilir bir şekilde mali tablolarda düzenlenmesinin ve bunların koşullarını, eklerini, formatlarını yayınlama ve değerleme koşullarını belirlemektir.
- 7. Yönerge (13.06.1983) : Yönergenin amacı; konsolide finansal tabloların hazırlanması ve açıklanmasına ilişkin ilkelerin uyumlaştırılmasıdır.
- 8. Yönerge (10.04.1984) : Yönergenin amacı; denetçilerin eğitim, nitelik ve bağımsızlıkları ile denetim standartlarını düzenlemedir.

Sözkonusu bu yönergelerden 8.si meslek mensuplarını konu edindiği için kısa da olsa üzerinde durulması çalışma açısından faydalı olacaktır. Daha geniş anlamda 8. Yönergenin amacı; üye ülkelerin kanunlarına göre düzenlenmesi istenen yıllık hesap ve raporların denetlenmesi. yıllık hesapların faaliyet raporları ile karşılaştırılması ve sorumlu denetçilerin niteliklerinin belirlenmesi gibi konularda üye ülkelerin mevzuatları arasında gerekli uyumun sağlanması şeklindedir.

Söz konusu Yönerge'ye göre, denetim görevini yerine getirecek meslek mensupları, üye ülke mevzuatının yaptığı düzenleme sınırları içinde, gerçek ya da tüzel kişi olabilecekleri gibi herhangi bir işletme veya şirket şeklinde de faaliyet gösterebileceklerdir.

Tablo :6

## Çeşitli AB Ülkelerinde Muhasebe Mesleği

Özellik	Ülke	İNGİLTERE	ALMANYA	FRANSA
İlk Yasal Düzenleme		1880 "Royal Carter" (Kraliyet Ruhsatı) ile	1897 Prusya Ticaret Odası Yasası ile	1942 "Uzman ve Yetkili Muhasebeciler Milli Birliği" nin kuruluşu ile
Meslek Ünvanları		<ul style="list-style-type: none"> <li>Ruhsatlı Muhasebeci</li> <li>Yeterlik Belgeli Muhasebeci</li> <li>Maliyet ve İşletme Muhasebecisi</li> <li>Muhasebeci (Kurum Haznedarı)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>İşletme Denetçisi</li> <li>Yeminli Muhasebe Denetçisi</li> <li>Vergi Danışmanı</li> <li>Vergi Yetkilisi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Muhasebe Uzmanı ve Yetkili Muhasebeci</li> <li>Ortaklık Denetçileri</li> </ul>
Meslek Kuruluşları		<ul style="list-style-type: none"> <li>İngiltere ve Galler Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (ICAEW)</li> <li>Sertifikalı Muhasebe Uzmanları Birliği (ACA)</li> <li>Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Uzmanları Enstitüsü (ICMA)</li> <li>Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Enst. (CIPFA)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Alman Yeminli Kamu Muhasebeciler Enstitüsü</li> <li>Muhasebeciler Odası</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Muhasebe Uzmanları Cemiyeti</li> <li>Muhasebe Milli Konseyi</li> </ul>
Mesleğe Giriş		<ul style="list-style-type: none"> <li>Asgari yaş :22</li> <li>Staj mecburi (refakatli dönem en az 3 yıl)</li> <li>Sınava tabii (final sınavı)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Staj 5 yıl</li> <li>Sınava tabii(final sın.)</li> <li>Mesleki sorumluluk Sigortası</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>AB direktifleri doğrultusunda eğitim ve staj</li> <li>Sınava Tabii(final sın.)</li> <li>Tez yazımı, savunma</li> </ul>
Çalışma Konuları		<ul style="list-style-type: none"> <li>Denetim</li> <li>Danışmanlık</li> <li>İzahnamelerle ilgili hizmetler</li> <li>İnceleme ve soruşturma</li> <li>Mali tabloların hazırlanması defter tutma , diğer işlemler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Denetim</li> <li>Danışmanlık</li> <li>Müşavirlik</li> <li>İşletmelerde uzman olarak görev alma</li> <li>Mali tabloların düzenlenmesi, defter tutma ve diğer işlemler</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vergi müşavirliği</li> <li>Danışmanlık</li> <li>Denetim</li> <li>Mali tabloların düzenlenmesi, defter tutma ve diğer işlemler</li> </ul>
Sorumluluk		<ul style="list-style-type: none"> <li>Kasti davranışta cezai sorumluluk</li> <li>İhmal durumunda mali sorumluluk</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kasıtlı olması durumunda ihtar, 20.000 DM' ye kadar para cezası ve meslekten men</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>AB direktifleri doğrultusunda sorumluluk ve cezalandırma</li> <li>Mesleki kurallara sıkı sıkıya bağlılık vardır.</li> </ul>

**Kaynak :** YAVUZ, 2000, s.13-35,  
 ÜLKER, 1998, s.32-53,  
 SAĞLAM, 1990, s.187-195 ve  
 DEMİRBİLEK, 1987, s. 10-13'ten faydalanılarak hazırlanmıştır.

Genel olarak 8. Yönerge'nin, meslek mensuplarında bulunması gereken nitelikler, meslek mensuplarının(denetçilerin) eğitimi ile ilgili hususlar, mesleğe girişte göz önünde bulundurulacak eğitim<sup>8</sup> seviyesi ve staj şartları gibi konularda düzenlemeler içerdiği görülmektedir(BEYAZITLI,1995,s.112-114). Yapılan bu açıklamalara karşılık, yönergenin muhasebe mesleğini bir bütün olarak ele almayıp daha çok denetim mesleğiyle ilgili düzenlemeleri içerdiğine işaret edilerek eleştirilmektedir(NORDERMEN, 1997, s.75).

Çalışmanın bu kısmında AB üyesi üç ülkede(İngiltere, Almanya ve Fransa) geçerli olan, meslek mensuplarına ait bazı bilgilerin yer aldığı Tablo 6'ya yer verilmiştir. Tablo 6'da, meslek mensuplarına ait ülkeler bazında ilk yasal düzenleme, meslek ünvanları, meslek kuruluşları, mesleğe giriş, meslek mensuplarının çalışma konuları ve sorumluluklarına ilişkin bilgiler yer almaktadır.

AB hukukunda sorumluluk, sözleşmeye aykırılık veya haksız fiilden doğmaktadır. Sorumluluğun dayandığı sistem ise hukuki sorumluluk, cezai sorumluluk ve mesleki cezalar olmak üzere üçlü bir yapıya sahiptir. Bu bağlamda meslek mensubunun işlem ya da eylemine göre hukuk düzeninin yasakladığı yaptırımını yerine getiren kurumların yanında ayrıca meslek kuruluşlarının da olduğu görülmektedir(YAVUZ, 2000, s.43).

Daha önce de ifade edildiği üzere AB'yi oluşturan ülkelerde muhasebe mesleğinin düzenlenmesinde ve örgütlenmesinde ülkeler arasında farklar mevcuttur. Sözkonusu bu farklar daha çok bu mesleğe sahip kişilerin sahip olmak istedikleri yetkinin derecesinde, mesleki örgütlenmede, statüde, eğitimde ve meslekte çalışanlarda görülmektedir (SAĞLAM, 1990, s.188). Bununla birlikte AB ülkelerinde diğer alanlarda olduğu gibi AB direktifleri doğrultusunda muhasebe mesleğinde de tekdüzeliğe gidişatın olduğunu söylemek mümkündür.

---

<sup>8</sup> Yönergenin 4.maddesinde denetçilerin eğitimine ilişkin olarak; üniversiteye giriş düzeyinde (en az lise mezunu) meslekle ilgili teorik ve pratik eğitim ile devlet ya da devletçe yetki verilmiş bir kuruluş tarafından düzenlenen mesleki yeterlilik sınavını başarmak şeklinde düzenleme yapılmıştır(ÖRTEN, 1997, s.115).

## 25. Amerika Birleşik Devletlerinde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Muhasebe mesleğinin Amerika Birleşik Devletlerindeki(ABD) tarihi gelişimi 1896 yılında New York eyaletinde kabul edilerek Ruhsatlı Kamu Muhasiplerine çalışma izni veren kanunla başlamıştır. Başlangıçta vergi muhasebesi şeklinde oluşturulan mesleki örgütlenme, sonraları yönetim, danışmanlık, denetim gibi alanlarda faaliyet gösteren meslek kuruluşlarına dönüşmüştür.

ABD’de mesleğin uygulanması açısından konuya bakıldığında; denetim, vergi muhasebesi ve yönetim danışmanlığı hizmetlerini içeren Kamu Muhasebesi (Public Accounting) alanında “Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları” (Certified Public Accountant /CPA)’nın, yönetim muhasebesi alanında “Ruhsatlı Yönetim Muhasebesi Uzmanları” (Certified Management Accountant /CMA)’nın ve Federal hükümet ya da Devlet Muhasebesi (Governmental Accounting) alanında “İç Gelirler Dairesi” (Internal Revenue Service/IRS), “Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu” (Securities and Exchange Comission/SEC) ve “Genel Muhasebe Dairesi” (General Accounting Office/GAO)’nin faaliyette bulunduğu görülmektedir.

ABD’deki başlıca profesyonel muhasebe örgütleri aşağıda sıralananlar olup, amaç ve faaliyetleriyle birlikte verilmiştir. Bunlar(ÖZGEN,1991, s.69);

- *Amerikan Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants/AICPA):* Yüksek düzeyde bir profesyonellik anlayışı ile muhasebe, mali tahlil, vergi muhasebesi işlemleri ve yönetim danışmanlık hizmetlerini sunarlar.
- *Eyalet Ruhsatlı Muhasebe Uzmanları Dernekleri (State Associations of Certified Public Accountant/SACPA):* ABD’nin her eyaletinde bulunan CPA’ların kendi eyaletlerinde oluşturdukları dernekler olup, mesleki dayanışma, profesyonel eğitim ve mesleki ahlâk gibi konularda CPA’larla birlikte çalışmalar yaparlar.
- *Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Finance Accounting Standart Board /FASB) :* Bağımsız özel bir kuruluş olup, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri geliştirirler.



- *Ulusal Muhasebeciler Derneği ( National Association of Accountants/NAA) : 1972 yılında Yönetim Muhasebesi Enstitüsünü kurarak; ekonomi ve işletme finansı, örgüt ve örgütsel davranış, halkın bilgilendirilmesi, işletme içi ve işletme dışı raporlama, karar analizi, model kurma ve bilgi sistemleri gibi konuları içeren programlarla “Ruhsatlı Yönetim Muhasebe Uzmanı “ yetiştirirler.*
- *Amerikan Muhasebe Birliği (American Accounting Association /AAA) : Üniversite öğretim üyelerinin ve uygulamacılarının kurmuş olduğu birlik olup, muhasebe konularında yapılan araştırmaları destekler, finanse eder ve muhasebe ilkelerini geliştirirler.*

Sözkonusu bu meslek kuruluşlarına ilaveten Amerikan Kadın Ruhsatlı Kamu Muhasebeciler Derneği, İç Denetçiler Enstitüsü, Kamu Muhasipleri Milli Derneği ve Federal Hükümet Muhasipleri Birliğini de saymak mümkündür.

ABD’de meslek mensuplarının(kamu muhasipliği) çalışma alanına giren konular; defterlerin tutulması, mali tabloların hazırlanması, denetim, vergi işlemleri (beyanname hazırlama, vergi danışmanlığı) ve yönetim danışmanlığı hizmetleridir. Küçük yerel muhasebe firmaları defter tutmak, mali tablo hazırlamak ve vergi beyannamesi hazırlama konularında yoğunlaşırken, büyük firmalar denetim ve yönetim danışmanlığı alanlarında faaliyet göstermektedirler.

ABD’de her eyaletin yasalarının farklı olması nedeniyle muhasebe mesleğine giriş koşulları eyaletten eyalete değişiklik göstermektedir. Örneğin Kamu Muhasipliği için adaylardan istenen öğrenim durumu, bazı eyalette 4 yıllık bir yükseköğretim kurumundan mezun olmayı şart koşarken, bazı eyaletler ise 2 yıllık ön lisans öğrenimini yeterli bulmaktadır. Staj süresi ise genelde 1-3 yıl arasında değişmektedir(GÜRBÜZ, 1997, s.273).

ABD’de, öğrenim, staj, meslek niteliği ve öteki yasal koşulları uygun istekli, Ruhsatlı Kamu Muhasebeciliği sınavına kabul edilir. Sınav kurulu, Amerika Muhasebeciler Kurulu’nca oluşturulur ve bu kurulda muhasebe öğretim üyelerinden de üye bulunur. Sınavlar yılda iki kez olmak üzere Mayıs ve Kasım aylarında yazılı olarak yapılır. Sınav geçme notu eyaletten eyalete farklılık göstermekle birlikte, genelde 100 üzerinden 75’tir.

Sınavlar muhasebe uygulamaları I-II, muhasebe kuramları, ticaret hukuku ve denetim konularında yapılmaktadır. Bir kısım eyaletlerde ise bu konulara ilaveten genel iktisat, mali hukuk, devlet muhasebesi gibi konularında da sınav yapılır. Sınava girip de başarılı olamayanlar muhasebeci olarak görev yapabilmektedirler(YAZICI, 1986, s24).

Amerikan hukukunda meslek mensubunun sorumluluğuna sözleşme ya da haksız fiil kuralları sonucu gidilmektedir. Meslek kurallarının gereklerinin yerine getirilmemesi durumunda yaptırımlar meslek örgütleri tarafından yerine getirilmektedir. ABD’de meslek mensuplarının sorumlulukları; müşteriyle yapılan sözleşme, meslek örgütleri tarafından geliştirilen standartlar, emsal mahkeme kararları, Tahvil ve Hisse Senedi Komisyonu kararları ve vergi kuralları ile ilgili kanunlar çerçevesinde düzenlenmiştir. Meslek mensuplarının, mesleğin kendisine, müşterilere, üçüncü kişilere ve kamuya karşı sorumlulukları vardır. Meslek mensuplarının sorumlulukları ihmal ve kasıt hallerinde ortaya çıkmaktadır. İhmalde tazmin edilecek zarar ihmal sonucu ortaya çıkan zararla sınırlı olup kast halinde ayrıca para cezasının verilmesi de sözkonusu olmaktadır(ŞAHİN, 1993,s39-41).

ABD’de muhasebe firmaları mesleki sigortaya sahip olmalarına rağmen sigorta şirketleri kasıtlı suç halinde ortaya çıkan zararı sigorta etmeyip sadece kasıtsız suç ve ihmallerde doğacak zararı güvence altına almaktadırlar. Ayrıca suçun niteliğine bağlı olarak meslek örgütleri de üyelerinin faaliyetlerini süreli veya süresiz durdurabilmektedirler.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. MUHASEBE MESLEĞİNDE MESLEK AHLAKI KURALLARI VE MESLEK ÜZERİNE ETKİLERİ

#### 30. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı

Muhasebe mesleğinde ahlâk; muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun güncel değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, diğer muhasebe meslek mensupları ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesidir.

Muhasebecilik faaliyetini yürüten meslek mensupları, görevlerini yasalara ve ahlak kurallarına uygun bir şekilde yürütmek ve yürüttükleri görevlerine yasal ve ahlâki açıdan engel olabilecek herhangi bir faaliyet içinde bulunmamakla mükelleftirler. Meslek mensupları bu mükellefiyeti ifa ederken şu üç özelliği kendilerinde taşımalıdır. Bunlardan birincisi, belirli değerlere inanmak, ikincisi, zaman zaman kendilerine dönerek hareketlerinin etkilerini sorgulamak ve dürüst özeleştiriler yapmak, üçüncüsü ise toplum değerlerine uyum sağlamak ve sosyal sorumlulukları kabul etmektir(MUGAN, 1999, s.9).

Muhasebe mesleğinde faaliyetler diğer bütün mesleklerde olduğu gibi yolsuzlukların, başarısız düzenlemelerin ve çevresel felaketlerin başgösterdiği değişen bir dünyada yürütülmektedir. Muhasebe meslek mensupları, karar verme sürecine dahil olan bireyleri karşı karşıya getirebilecek ahlâki kuralları benimsemek ve dikkate almak zorundadırlar. Meslek mensuplarının, çeşitli kesimlerden gelebilecek meslek ahlakına yönelik baskılardan haberdar olmaya, örgüt yönetim kurulu kararlarından ve potansiyel mesleki uygulamalardan memnuniyet duymaya ihtiyaçları vardır(HUND, 2000, s.61).

Muhasebe mesleğinin toplum içinde yerine getirdiği hizmetler ve meslek mensuplarının üstlendikleri sorumluluklar mesleğin ahlâki standartlara göre düzenlenmesini gerekli kılmaktadır(FATT, 1995, s.997). Çünkü muhasebe mesleği toplumda yer alan meslekler içinde önemli bir yere sahiptir. Muhasebe mesleğinin gelişimi de ahlâki standartlara göre uygun davranışta bulunmayı zorunlu kılmaktadır. Mesleğin, faaliyet sahasına denetim, yönetim danışmanlığı gibi alanların dahil olması, faaliyetlerin sonuçlarından etkilenen gruplarda da artış doğurmuştur. Bunun neticesinde başta işletmenin kendisi olmak üzere devlet, ortaklar, müşteriler ve yatırımcılar faaliyet sonuçlarından doğrudan etkilenir hale gelmişlerdir.

Bütün bu değişimler meslek mensuplarının mesleğin gereklerini yerine getirirken daha dikkatli, bilgili ve mesleğin gerektirdiği niteliklere sahip olmalarını zorunlu kılmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin üstlendiği misyon, meslek mensuplarının faaliyetlerinin etkilediği kesimlerin boyutu ve mesleğin toplum içindeki konumu nedeniyle muhasebe mesleğindeki ahlâk kurallarına olan gereksinimin diğer mesleklerde duyulan ihtiyaçtan daha fazla olduğunu ortaya koymaktadır. Aynı şekilde toplum, sıradan bireylerden beklediği ahlâki beklentinin fazlasını muhasebe meslek mensuplarından beklemektedir.

Meslek mensuplarının davranışlarını biçimlendiren üç ana unsur sözkonusudur. Bunlar; meslekle ilgili yer alan yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları ve ahlâk olgusudur. Meslek mensubunun kararlarında etken olan ahlâk değerleri; hak ve sınırları tanımlayan yasal düzenlemeler ile özgürlük arasındaki boşluğu kapatarak denge oluşturan bir dinamiktir. Meslek mensubu, özgür seçimini yapabildiği alan ile yasal düzenlemelerle sınırlı alan arasında yer alan boşluğu ahlaki yargı ile dengelemektedir. Bu noktada meslek mensuplarının meslek ahlakına ilişkin kararlarını etkileyen teleolojik ve deontolojik olmak üzere iki tür yaklaşım sözkonusudur(SELİMOĞLU, 1998, s.147).

Teleolojik yaklaşım; fayda maliyet karşılaştırması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas alır. Bireyci ve faydacı olmak üzere ikiye ayrılır. Egoizm olarak adlandırılan bireyci yaklaşımın özü, doğrunun uzun dönemde bireye yarar sağlayan davranış ya da yaklaşım biçimi şeklinde olup faydacı yaklaşımda ise çok sayıda insana en fazla faydayı sağlayacak kararın doğru karar olduğu savunulmaktadır.

Deontolojik yaklaşım; teleolojik yaklaşımda yer alan çoğunluk kavramı eleştirilerek çoğunluğun ya da yüksek faydanın sözkonusu olmadığı durumlarda da tanınması gereken haklar ve yükümlülükler olduğu bu yaklaşımın temel felsefesini oluşturmaktadır. Deontolojik yaklaşım da kendi içerisinde ahlâk ve haklar yaklaşımı ile adaletçi yaklaşım olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Ahlâk ve haklar yaklaşımı, kişilerin irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yaşama gibi hakları ve özgürlüklerinin bulunduğu temeli üzerine kurulmuştur. Adaletçi yaklaşım ise eşitlik, adalet ve tarafsızlık gibi hususların temeli üzerine kurulmuştur. Sözkonusu adaletçi yaklaşımın meslek örgütü için üzerine kurulduğu üç temel ilke aşağıda verilmiştir. Bunlar;

- Eşitlik : Tüm meslek mensuplarının eşit olduğu üzerinde durularak meslek mensupları arasındaki farklılıkların sadece onların yetenek ve bilgilerine paralel olarak üstlendikleri görev ve sorumluluklardan kaynaklandığını ifade eder.
- Adalet : Meslek kuruluşlarının kendilerine bağlı meslek mensupları arasında meslek ahlakı kurallarını uygularken adaletli davranılmasını ifade eder.
- Tarafsızlık : Meslek kuruluşlarının, meslek mensuplarının mesleğe uymayan davranışlarının olması durumunda gerek meslek örgütüne ve gerekse tüm kesimlere verilen zararın kasti veya bilinmeden verildiğinin tarafsız bir şekilde analizini yaparak gerekli yaptırımını uygulamak zorunda olduklarını ifade eder.

Sözkonusu yaklaşımlardan genel anlamda deontolojik yaklaşım ve bu yaklaşım içinde yer alan adaletçi yaklaşım yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili kurum bazında tutulmasını öngörmektedir. Adaletçi yaklaşım, hem faydacı yaklaşımdaki karmaşık hesaplamaların getirdiği zorluklardan hem de bireyci yaklaşımdaki kişisel çıkar yorumuyla gelen sorunlarından ayrılmıştır. Meslek örgütünü ve ilgili kurumları karar verme aşamalarında karşılaştığı çıkar çatışmaları ya da ikilemlerden kaynaklanan problemlerden kurtaran somut kurallar bütünü olarak adaletçi yaklaşım önerilebilir (SELİMOĞLU, 1998, s.148-149).

Muhasebe mesleğinde meslek mensuplarının davranışlarında, ifa ettikleri görevlerde ve müşterileri ile olan ilişkilerindeki tutum ve davranışlarında ahlâki değerleri etkileyen diğer bir hususta toplumun yapısıdır. Buradaki toplum yapısının meslek mensubunun

kararlarını ve davranışlarını ahlâki açıdan etkileyen unsur toplumun ahlâki kurallara duyarlı olup olmaması ile ilgilidir. Toplumlarda yer alan yasalar içerikleri itibariyle ne kadar mükemmel hazırlanmış olursa olsun, istenilen amaçlara ulaşılabilmesi toplumu oluşturan bireylerin sözkonusu bu yasalara karşı gösterecekleri saygı ve tutunacakları tavra bağlıdır. Yasalara karşı gösterilen saygının düzeyi ve tavrın olumlu veya olumsuz şekilde gösterilme biçimi toplumun ahlâki kurallara verdiği önem ve onları korumada gösterdiği duyarlılık derecesi ile yakından ilgilidir.

Ahlâki kurallara karşı duyarlı toplum aynı zamanda yasalara saygılı bir toplumdur. Böyle bir toplumda muhasebe meslek mensubu – müşteri ve diğer kişi, kurum ve kuruluşlarla olan ilişkiler, yasaların sınırladığı çerçeve içinde toplum çıkarına öncelik verilerek sürdürülür. Bu durumda toplum bir bütün olarak kazançlı olur. Toplumsal kurallara göre uygun hareket eden ve toplumun istikrarına katkıda bulunan kişiler ödüllendirilirken, aksi davranışta bulunanlar ahlâk kurallarıyla destekli yasalarla ödün verilmeden cezalandırılır.

Ahlâki kurallara karşı duyarsız toplumlarda yasalara karşı gösterilen saygı duyarlı toplumlara nazaran daha düşük seviyededir. Yasalara karşı saygı düzeyinin düşüklüğü şüphesiz bir takım sıkıntıları da beraberinde getirecektir. Böyle bir toplumda başta siyasetçi olmak üzere yönetici, bürokrat, meslek mensupları, müşteri ve halk kitleleri arasında varolan güven duygusu sarsılacaktır. Toplumda bu güven duygusunun sarsılması doğal olarak ekonomik, sosyal ve politik yapılarıdaki istikrar kaybını diğer bir ifadeyle istikrarsızlığı beraberinde getirecektir. İstikrarsızlığın bulunduğu bir ortam, ahlâki olmayan davranışlara gerekçeler bulmayı kolaylaştıracaktır. Nihayetinde böyle bir toplumda muhasebeci – müşteri ve diğer kesimler arasındaki ilişkilerde de ahlâki yozlaşma kendini hissettirecektir. Çünkü ahlâki kurallara duyarsızlık ve bu duyarsızlıkla varolan istikrarsızlığın bulunduğu bir toplumda muhasebe meslek mensubunun ahlâk sorunu kendine özgü bir sorun olmayıp toplumdaki tüm kesimlerin ahlâki kurallara duyarsızlıklarından kaynaklanan türevsel bir sorundur(CİVELEK-DURUKAN, 1998, s.133-136).

Günümüzde çeşitli meslek dalları itibariyle ahlâk kuralları yazılı hale getirilmeye çalışılmaktadır. Şüphesiz her mesleğin, mesleği diğer mesleklerden farklı kılan kendine

özgü kuralları vardır. Buna rağmen değişik meslek türleri itibariyle, meslek ahlakı ile ilgili geliştirilen davranış kurallarında aşağıdaki ortak özelliklerin gözlemlendiği ve muhasebe mesleği ile ilgili düzenlenmesi gereken meslek ahlakı kurallarında da bulunması gerektiği ifade edilmektedir(TAYLOR-GLEZEN, 1997, s.54). Bunlar;

- Meslek üyelerinden beklenen, yasaların öngördüğü düzeyin de üzerinde bir davranış içinde bulunmaları ve bu yüksek davranış düzeyini her zaman için korumaları,
- Meslekle ilgili düzenlenen ahlâk kuralları dürüst davranmayı teşvik edici ve kamuoyunda olumlu bir imaj yaratmayı sağlayacak biçimde tasarlanmalı,
- Meslekler, ahlâk standartlarına uygun düşmeyen davranışları yasaklamalıdır.

Değişen ve gelişen dünyada muhasebe mesleğinin toplumdan ve iş çevrelerinden gereken önem ve saygınlığa ulaşabilmesi için, meslek mensuplarının tümünü kapsayacak biçimde meslek ahlâk kuralları yasal düzenlemelerle desteklenerek yazılı hale getirilmelidir. Meslek ahlâk kurallarının yazılı hale gelmesi meslek mensuplarının bu tür kurallardan haberdar olmalarını sağlayacak ve psikolojik olarak sözkonusu kurallara uygun mesleki faaliyette bulunma zorunluluğunu hissettirecektir. Meslek ahlakı kurallarının kurumsallaştırılmasını amaçlayan meslek kuruluşları için aşağıda verilen niteliklerin göz önünde bulundurulması faydalı olacaktır(SELİMOĞLU, 1998, s.156-157). Bunlar;

- Mesleki faaliyet için örgüte başvuran kişilerin niteliklerinin incelenmesi,
- Ahlâk olgusuna paralel olarak önemli olduğunu ve uygun davranış beklendiğini gösteren duyuruların hazırlanması,
- Ahlâk olgusuna paralel olarak hedefleri belirleyen, meslek ahlakına uygun olmayan davranışları tanımlayan, resmi düzenlemeleri kapsayan meslek ahlakı politikalarının oluşturulması,
- Meslek örgütünün genel değerlerinin, amaçlarının ve nasıl ahlâki kararlar verilmesi gerektiğini tanımlayan yazılı meslek ahlakı kurallarının geliştirilmesi,
- Örgüt içinde çelişkili durumlarda kararlar alan, bu kararları yazılı olarak meslek mensuplarına duyuran, meslek ahlakı politikalarında gerekli gördüğü değişiklikleri örgüt üst yönetimine sunan ve meslek mensuplarının düşüncelerini açıkça ifade

edecekleri örgüt içi mekanizmalar geliştirmeyi amaçlayan “meslek ahlakı komitesi” nin kurulması,

- Meslek ahlakına uygun meslek örgütü kültürünün oluşturulması ve bu olguya uygun davranışların ödüllendirilmesi,
- Meslek mensupları arasında eşit davranılmak koşuluyla meslek ahlakına uygun olmayan davranışların cezalandırılması,
- Meslek mensuplarının rekabet nedeniyle ahlaka uygun olmayan davranışlarda bulunabilecekleri gözönüne alınarak engelleyici önlemlerin alınması,
- Örgüt içinde her düzeydeki meslek mensubu için sistematik eğitim programları geliştirilerek bir davranışın diğer meslek mensupları ve ilgili taraflar üzerinde yaratacağı etkilerin öğretilmesi,
- Bireyin tek başına karar verirken yanılmayla birlikte ahlâk olgusunu yeterince gözönünde bulunduramama endişesini dikkate alarak meslek mensuplarının ahlâki ikilem doğurabilecek işlemlerde grup halinde karar vermelerinin özendirilmesidir.

### **31. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakını Düzenlemeye Yönelik Çalışmalar**

Çalışmanın bu kısmında genel olarak muhasebe mesleğine ilişkin olarak meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalar ele alınmıştır. Bu bağlamda ilk önce ABD ve ağırlıklı olarak AICPA (Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasipleri Enstitüsü) tarafından yapılan çalışmalar incelenecek daha sonra sırasıyla IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve AB (Avrupa Birliği) bünyesinde yer alan FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)’nun yapmış oldukları çalışmalara değinilecektir. Son olarak Türkiye de bu alanda yapılmış çalışmalar gözönünde bulundurularak değerlendirme yapılmıştır.

#### **310. Amerika Birleşik Devletleri’nde Yapılan Çalışmalar**

ABD’ de çağdaş anlamda ahlakla ilgili yaklaşımların başlangıcı 1970’li yıllara doğru gerçekleşmiştir. 1970 - 1980’li yıllarda ahlakla ilgilenen bir çok organizasyon kurulmuş olup bu organizasyonların bir kısmı bağımsız, bir kısmı ise üniversitelere bağlı kurumlar şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu tür örgütlerin genel amacı bireyleri ve örgütleri



sorumluluklarını yerine getirirken ahlakın önemi ve rolü konusunda etkilemek ve bilgilendirmektir(SÖZBİLİR, 1999, s.35).

ABD’de muhasebe meslek ahlakı olgusunun ortaya ilk çıkışı 1966 yılında AICPA tarafından yayınlanan “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” ile olmuştur. Sözkonusu bu standartlar, daha sonra 1988 yılında yeniden gözden geçirilerek “Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı” adı altında yayınlanmıştır. AICPA tarafından geliştirilen bu çalışma daha sonra yorumlanarak 28.10.1997 tarihinde “Mesleki Davranış Kuralları” adı altında yeniden düzenlemiştir(BRAIOTTA–HICKOK–BIEGLER, 1999, s.401).

AICPA tarafından düzenlenen mevcut standartlar temelde mesleki davranış kurallarını içermektedir. Bu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren genel yönetmelikler ile meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklayan özel yönergelerden oluşmaktadır. Yayınlanan bu davranış kuralları dört bölümden meydana gelmektedir. Sözkonusu davranış kuralları, ilkeler, davranış kuralları, açıklamalar ve ahlaki hükümler olup, aşağıda açıklanmıştır(ARENS-LOEBBECKE, 1997, s.77);

İlkeler : Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu olmayan düzenlemeler olup felsefi terimlerden oluşmuş mesleki ahlak davranışının ideal standartlarını ifade eder.

Davranış Kuralları : Meslek mensuplarınca uyulması zorunlu düzenlemeler olup, özel düzenlemelerden oluşturulmuş mesleki ahlak davranışının minimum standartlarını belirtmektedir.

Açıklamalar (Yorum) : Uyulması zorunlu olmayan fakat AICPA meslek ahlakı komitesi tarafından yapılan davranış kurallarının yorumlanması şeklinde olan bu yorumlara meslek mensuplarının uygulamalarında uymaları gerekmektedir.

Meslek Ahlakı Hükümleri : Meslek ahlakı gereklerince uygulamacılar ve diğer ilgili gruplarca AICPA’ ya davranış kuralları hakkında iletilen soruların cevaplarının ve açıklamalarının yayınlanması şeklinde meydana gelen bu hükümlerin uyulması mecburi olmayıp fakat meslek mensuplarınca dikkate alınması gereken hükümleri ihtiva etmektedir.

AICPA tarafından yayınlanan muhasebe mesleğinde meslek ahlakı kuralları içinde 6 adet ilke, 11 adet kural vardır. AICPA tarafından kabul edilen ilkeler meslek mensuplarının kamuya, müşterilere ve meslek örgütüne karşı sorumluluklarının kabulünü ifade eder. İlkeler, üyelere sorumluluklarının yerine getirilmesinde yol göstererek temel ahlaki ve mesleki düzenlemeleri ortaya koymaktadır. Bu ilkeler kişisel çıkarların varlığı halinde dahi vazgeçilemeyecek davranışları ifade eder.

AICPA tarafından kabul edilmiş ilkeler felsefi yaklaşımla belirlenmiş ideal standartlar olup, meslek mensubundan beklenen davranış özelliklerini yansıtır. Bu ilkelerin ilk 5 adedi gerek doğrudan denetim faaliyetiyle uğraşan gerekse devlet veya özel sektörde muhasebe mesleğini yürütenler için gerekse de eğitim alanında faaliyet gösteren tüm muhasebe mesleği üyeleri için geçerlidir. Altıncı ilke ise sadece denetim alanında faaliyetini sürdüren meslek mensupları için geçerlidir. Genel ahlâki ilkeler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır. Bunlar (GÜREDİN, 1998, s.121- BRAIOTTA-HICKOK-BIEGLER, 1999, s.401-416);

- *Sorumluluklar* : Meslek mensupları mesleklerini icra ederken, faaliyetlerinin tümünde, mesleki duyarlılığı ve ahlâki değerleri göz önünde bulundurmalarıdır.
- *Kamu Yararı*: Üyeler kamu yararına hizmet etme, kamu güvenini sarsacak davranışlarda bulunmama ve mesleğe kendilerini adayış gibi yükümlülükleri kabullenmek zorundadırlar.
- *Dürüstlük* : Kamu güvenini sürdürmek ve yaygınlaştırmak için meslek mensupları mesleki sorumluluklarını dürüst bir biçimde yerine getirmek zorundadırlar.
- *Tarafsız ve Bağımsız Olma* : Kamu muhasebecisi denetim veya diğer değerlendirme hizmetlerini sunarken tarafsızlığını sürdürmeli ve hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içinde bulunmamalıdır.
- *Özenli Çalışma* : Kamu muhasebecisi görevi özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartlarını incelemeli, yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalı ve mesleki sorumluluklarını uzmanlık disiplini ve düzenli ve gayretli bir çalışma sistemi içinde yerine getirmelidir.

- *Sunulan Hizmetin Kapsam ve Niteliği* : Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Mesleki Davranış Yasasının Prensipler bölümünde açıklanmış olup meslek mensupları kapsam ve nitelik belirlemeleri için bunları incelemek durumundadırlar.

AICPA tarafından oluşturulan Mesleki Davranış Kanunu'nun ikinci bölümünde 11 adet kural yer almıştır. Söz konusu kurallar aksi belirtilmedikçe tüm üyelere ve meslek mensuplarına uygulanır. Kurallar şunlardır(ARENS-LOEBBECKE, 1997, s.80-93);

Kural 101– Bağımsızlık : Muhasebe meslek mensubu, mesleki hizmetleri sunarken, mesleğin gerektirdiği standartlar çerçevesinde bağımsız olmalıdır.

Kural 102– Dürüst ve Tarafsız Olma : Bu kural bütün faaliyetlerde ve diğer bütün mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de AICPA'nın tüm üyeleri için geçerli olup meslek mensupları mesleğin sunmuş olduğu hizmetlerin sunulmasında dürüst davranmalı ve tarafsız olmalıdırlar.

Kural 201– Genel Standartlar : Bu kural kamu muhasebeciliği yapmayan üyeler de dahil olmak üzere tüm üyeler için geçerli olup uyulması gereken 4 temel standardı ifade etmektedir. Bunlar ;

- Mesleki Yeterlilik,
- Mesleki Özen,
- Planlama ve Denetleme,
- Yeterli ve Geçerli Veridir.

Kural 202– Standartlara Uyuma : Denetim, yönetim danışmanlığı, vergileme ve diğer mesleki hizmetleri yerine getiren üyeler, mesleki faaliyetleri icra ederken ilgili mesleki kuruluş tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadırlar.

Kural 203– Muhasebe İlkeleri : Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe ilkeleri olup gerek kamu muhasebeciliği yapan ve gerekse yapmayan tüm AICPA üyeleri tarafından uyulması gereken kuraldır.

Kural 301– Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği : Muhasebe mesleğini yürüten meslek mensupları müşterisinin izni olmadan edindiği bilgiler açıklama hakkına sahip değildir. Fakat bu kural meslek mensubunun 202 ve 203. kurallarda açıklanan mesleki sorumlulukları yerine getirmemesi anlamına gelmeyip resmi kurum ve kuruluşlarca kendisine mahkeme kararının tebliğ edilmesi durumunda meslek mensubu bu tebliğe uymak ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Kural 302– Şartlı Ücret : Meslek mensubu, müşteriler tarafından gerçeklerin çarpıtılması amacına yönelik ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul etmemelidir.

Kural 501– Uygun Olmayan Davranışlar : Meslek mensupları, mesleğin şeref ve onuru ile bağdaşmayan herhangi bir davranışta bulunmamalı, meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardan kaçınmalıdırlar.

Kural 502– Reklam Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu, yanlış ve aldatıcı reklam ve beyanlarla müşteri çekemediği gibi baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş kapma yoluna gitmesi kesinlikle yasaktır.

Kural 503– Komisyon ve Başvuru Ücretleri : Hiçbir meslek mensubu bir mal veya hizmet için ya da bir başka meslektaşını tavsiye ve tanıtmaya için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Kural 505– Mesleğin İcra Biçimi ve İsim : meslek mensubu, kanunlar ve ilgili düzenlemelerin kendisine tanıdığı hakkın dışında bir işletme kurarak mesleği icra edemez. Aynı şekilde firmaya firmayla ilgisi olmayan veya daha önce firmadan ayrılmış veyahut daha önce firma ortağı olup ölmüş ünlü isimleri firma ünvanında bulunduramaz.

AICPA mesleki davranış kurallarının bağlayıcılığı kamusal alanda muhasebe mesleğini icra edenleri kapsamaktadır. Diğer bir ifadeyle muhasebe mesleğini bağımsız bir şekilde kendi büro ve firmalarında yürüten meslek mensupları mesleki davranış kurallarına uygun davranışta bulunmak zorundadırlar. Mesleği bağımlı bir şekilde yürüten meslek mensupları ise sözkonusu kurallardan dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri doğrultusunda

hareket etmek ve mesleğin onur ve haysiyetini incitici tutum ve davranışlardan kaçınarak mesleğin vakarına yakışacak şekilde hareket etmekle mükellefdirler.

Mesleki davranış kurallarını meslek hayatında kendilerine şiar edinmeleri gereken meslek mensuplarının bu kurallara uymalarını sağlamak için AICPA bir takım yaptırımlar uygulamaktadır. Bu yaptırımlar uyarma, kınama, geçici ve sürekli mesleki faaliyetten uzaklaştırmadır. Kuralların uygulanması bakımından meslek mensuplarının davranışlarını kurallara uygunluğunu denetleyen ve gerektiğinde yukarıdaki yaptırımları uygulayabilecek Meslek Ahlakı Komitelerinin varlığının gerek AICPA ve gerekse ABD toplumu tarafından arzu edildiği ifade edilmektedir(HERMANSON ve diğerleri, 1976, s.41).

ABD’de AICPA dışında muhasebe mesleğinde meslek ahlakına ilişkin farklı muhasebe uygulayıcıları itibariyle çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere, Amerikan Hükümet Muhasebeciler Birliği (AGA), Finansal Yöneticiler Enstitüsü (FEI), İç Denetçiler Enstitüsü(IIA), Ulusal Muhasebeciler Birliği (NAA) ve Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA) tarafından kendi meslek grupları kapsamına giren üyelerin uymaları için belirlemiş oldukları kurallar örnek olarak verilebilir(MINTZ, 1992, s.1-3).

Muhasebe mesleğine ilişkin meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalarda bulunan kuruluşlardan NAA ve AGA’ nın meslek ahlakıyla ilgili yapmış oldukları çalışmalara aşağıda sırasıyla kısaca değinilecektir.

Ulusal Muhasebeciler Birliği, yönetim muhasebeciliği alanında faaliyet gösteren meslek mensuplarınca oluşturulmuş bir birliktir. Birlik ilk kez 1983 yılında “Yönetim Muhasebecileri İçin Meslek Ahlakı Standartları” nı belirlemiştir. Birliğin belirlemiş olduğu standartlar ve kısa açıklamaları aşağıda verilmiştir. Bunlar(SWEENEY, 1991, s.28);

- *Yeterlilik* : Yönetim muhasebecileri; bilgi düzeylerini geliştirecek mesleki yeteneğe, kanunların, düzenlemelerin ve teknik standartların belirlediği çizgide görevlerini ifa etmeye ve verileri yeterli bir düzeyde analiz ettikten sonra tam ve düzgün rapor hazırlayabilme ve raporu ilgililere sunabilme yeterliliğine sahip olmalıdır.
- *Güvenilirlik*: Yönetim muhasebecileri; yasal bir zorunluluk olmadıkça mesleğin yürütülmesi esnasında edinilen gizli bilgileri açıklamaktan ve gayri ahlaki bir şekilde

gerek kendisi ve gerekse de üçüncü kişiler lehine çıkar sağlamak için kullanmaktan kaçınmalıdırlar.

- *Dürüstlük* : Yönetim muhasebecileri; mesleki faaliyetlerini yürütürken kendilerini ahlâki olmayan davranışlarda bulunmaya yönlendirecek herhangi bir aktiviteden kaçınarak hareketlerini, kararlarını ve faaliyetlerinin seyrini etkileyecek herhangi bir armağan, iltimas ve yardım gibi teklif edilen hususları reddetmek, mesleki faaliyetin başarısını ve sorumluluk duygusunu engelleyici baskı, tehdit ve sınırlamaları sezinlemek ve ilgili kuruma aktarmak zorundadırlar. Ayrıca meslek mensupları;
  - Gerçekte ve görünürde muhtemel ahlâki karmaşa meydana getirecek tüm taraflara telkinde bulunarak ahlâki çatışmalardan,
  - Organizasyonun yasal ve ahlâki amaçlarını gerçekleştirmeyi engelleyen her türlü davranıştan,
  - Mesleği küçük düşürücü herhangi bir faaliyetten kaçınmak zorundadırlar.
- *Tarafsızlık* : Yönetim muhasebecileri; bilgi transferinde tarafsız ve adil olmak koşuluyla konu ile ilgili taraflarca beklenen ve kullanıcıların anlama düzeylerini etkileyen akla uygun rapor, yorum ve önerileri söylemek zorundadırlar.
- *Ahlâki Çatışmaları Çözme* : Yönetim muhasebecileri; ahlâki ikilem yaşayacakları veya ahlâki açıdan çözemeyecekleri problemlerin olması durumunda meslek kuruluşunun benzeri durumlarda yol gösterici olması için yapmış olduğu yorumları takip etmek durumundadırlar. Eğer kuruluşça yapılan yorumlar mevcut ahlâki çatışmayı çözmeye yeterli değilse meslek mensubu sorunu çözüme kavuşturmak için evvela ilgili organizasyon içinde yetkili kişiler olmak üzere sırasıyla yöneticiler ve tarafsız kişilerle konuyu tartışmalı, yinede çözüm bulamadığı takdirde denetim kurulu, yönetim kurulu, mütevelli heyeti ve organizasyonun sahibi gibi grup ve kişilere durumu bildirmelidir. Bütün bunlara rağmen ahlâki çatışmanın varlığı devam ediyorsa meslek mensubu organizasyon temsilcisine durumu bildirerek o organizasyona ait işi bırakmalıdır.

Amerikan Hükümet Muhasebeciler Birliği(AGA) tarafından alınan ve tüm üyeleriyle birlikte ister aktif olarak devlet bünyesinde, özel sektörde, eğitim gibi alanlarda faaliyette bulunsun isterse mesleğini bırakmış olsun tüm diplomalı Devlet Finansal Yöneticilerine

uygulanan güvenilirlik, mesleki yeterlilik ve hizmet kalitesi gibi amaçları gerçekleştirmeye yönelik mesleki ahlak standartları kısaca aşağıda verilmiştir( [www.agacgfm.org/](http://www.agacgfm.org/) AGA Code of Ethics). Bunlar;

- *Tarafsızlık*; Meslek mensupları, faaliyetleri sunarken dürüst, doğruları uygulayan ve adil olmalıdırlar.
- *Mesleki Yeterlilik ve Özen*; Meslek mensupları, mesleğin gereklerini yerine getirebilecek asgari bilgi düzeyi ve yeterliliğe sahip olmanın yanı sıra mesleğin ifasında gerekli dikkat ve özeni göstermek zorundadırlar.
- *Güvenilirlik*; Meslek mensupları, her türlü tutum ve davranışlarında bütün kesimlerce güven duyulması gereken faaliyetlerde bulunmalıdırlar.
- *Mesleki (Profesyonel) Davranış*; Meslek mensupları, mesleğin onuruna yakışır davranışta bulunmak ve mesleği küçük düşürücü hareketlerden kaçınmak durumundadırlar.
- *Teknik Standartlar*; Meslek mensupları, hizmetleri yerine getirirken teknik ve mesleki standartları gözönünde bulundurarak mesleği tarafsızlık, bağımsızlık ve doğruluk prensipleri çerçevesinde yerine getirmek zorundadırlar.

### **311. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC)'nca Yapılan Çalışmalar**

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu(IFAC), 1977 yılında kurulmuş olup başlıca amacı muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmektir. Diğer bir ifade ile, uyumlu standartlarla koordine edilmiş evrensel bir muhasebecilik mesleği geliştirmek IFAC'ın temel amacını oluşturmaktadır(CHANDLER, 1990, s.84).

IFAC muhasebe alanında, bütün muhasebecilerin sorumluluklarını belirtmek, mesleki ve ahlaki kılavuzlar geliştirmek, mevcut ve gelecekteki üye kuruluşları etkileyen konular üzerinde liderlik yapmak ve tüm dünyadaki muhasebeciler için evrensel bir ses olmak gibi önemli roller üstlenmiştir(POROY, 2000, s.28).

IFAC'ın bünyesinde 5 adet teknik komite çalışmaktadır. Bunlar eğitim komitesi, meslek ahlakı komitesi, maliyet ve yönetim muhasebesi komitesi, uluslararası denetim uygulamaları komitesi ve kamu kesimi komiteleri' dir.

Yukarıda yer alan komitelerden meslek ahlakı komitesi, isminden de anlaşılacağı üzere muhasebe mesleğinde meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalar yapmaktadır. Söz konusu komite ilk kez 1990 yılında meslek ahlakı konusunda çalışmalara başlamış ve 1992 yılında "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlâk Kuralları" yönergesini yayınlamıştır. Söz konusu yönerge komite tarafından 1998 ve 2000 yıllarında açıklama ve yorumlama gibi çeşitli ekleme ve değişikliklerle birlikte gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır (www.ifac.org./ Code Of Ethics for Professional Accountants).

IFAC, ülkelerin dil, kültür, sosyal sistem ve yasal düzenlemeler bakımından farklılıklarına rağmen ülke muhasebe meslek kuruluşları itibariyle ahlâk kurallarının oluşturulması, geliştirilmesi ve üyelerin bu kurallara uymalarının sağlanması ve birtakım dürüstlük, doğruluk, hizmet kalitesi gibi genel amaçları gerçekleştirmek için kesin temel prensiplerin gerçekleştirilmesi gerektiğine inanmaktadır.

Bu inanç ve amaç doğrultusunda IFAC, muhasebe mesleğinde meslek ahlakını düzenlemeye yönelik 18 bölümden oluşan daha önce ifade edildiği gibi "Profesyonel Muhasebeciler İçin Meslek Ahlakı Kuralları Yönetmeliği" ni yayınlamıştır. Bu kurallardan ilk 7 adedi tüm profesyonel muhasebeciler için, diğer 7 adedi serbest çalışan muhasebeciler için ve kalan 4 adedi de bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanmaya yöneliktir. Söz konusu kurallar aşağıda verilmiştir.



## Muhasebe Meslek Mensupları İçin IFAC Meslek Ahlakı Kuralları

Tüm profesyonel muhasebeciler için	}	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Doğruluk ve tarafsızlık</li> <li>2. Ahlâki çatışmaların çözümlenmesi</li> <li>3. Mesleki yeterlilik</li> <li>4. Gizlilik</li> <li>5. Vergi uygulamaları</li> <li>6. Sınır ötesi faaliyetler</li> <li>7. Tanıtım</li> </ol>
Serbest çalışan meslek mensupları için	}	<ol style="list-style-type: none"> <li>8. Bağımsızlık</li> <li>9. Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları</li> <li>10. Ücretler ve komisyonlar</li> <li>11. Serbest muhasebecilik ile bağdaşmayan uygulamalar</li> <li>12. Müşteri paraları</li> <li>13. Serbest meslek faaliyetinde bulunan diğer muhasebeciler ile ilişkiler</li> <li>14. Reklam ve teşvik</li> </ol>
Bağımlı çalışan meslek mensupları için	}	<ol style="list-style-type: none"> <li>15. Sadakat çatışması</li> <li>16. Meslektaşlara destek</li> <li>17. Mesleki yeterlilik</li> <li>18. Bilginin sunuluşu</li> </ol>

Yukarıda yer alan tüm meslek mensupları için geçerli kurallara bakıldığında büyük bir oranda AICPA mesleki davranış prensipleriyle benzerlik gösterdiği görülmektedir. IFAC'ın almış olduğu mesleki prensipleri farklı kılan unsur, uluslararası bazda hazırlanmış ilk kurallar olmasıdır. IFAC meslek ahlakı kuralları ile AICPA meslek ahlakı kuralları arasındaki diğer bir farklılıkta vergi uygulamaları ve ülkelerarası etkinlikler olmak üzere iki konuda ortaya çıkmaktadır. Bu farklılığın nedeni, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini uluslararası sahada yerine getiriyor olmalarından dolayı ülkeler bazında farklı vergi uygulamaları ve para birimleri dikkate alınarak kuralların konulmasıdır. Daha öncede

ifade edildiği üzere IFAC'ın amacı, standartlarla desteklenen evrensel muhasebe mesleği geliştirmek ve muhasebe meslek ahlakı kurallarında bir birlik sağlayabilmektir.

### **312. Avrupa Birliği Bünyesinde Yapılan Çalışmalar**

Avrupa Birliğinde muhasebe mesleğine yönelik düzenlemeler Avrupa Muhasebeciler Federasyonu(FEE) tarafından yürütülmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde AB'nde muhasebe mesleği ile ilgili kısımda AB'nin üye ülkeler arasında muhasebe mesleğini düzenlemeye yönelik çeşitli yönergeler yayınladığı üzerinde gerekli açıklamalarda bulunulmuştur.

Sözkonusu yönergelerden meslek ahlakı ile ilgisi kurulabilecek düzenleme 8 numaralı Yönergenin 3. bölümüdür. Yönergenin 3. bölümünde, bağımsız denetçilerin meslek ahlakı ve bağımsızlık açısından taşımaları gereken nitelikler konusunda birlik üyesi ülkelerin yükümlülükleri yer almaktadır. Örneğin; 23. madde, üye ülkelerin bağımsız denetim faaliyetlerinin, mesleki ahlak kurallarına uygun olarak yürütülmesi konusunda birliğe karşı taahhütte bulunmalarını, 24. madde ise bağımsız denetçilerin bağımsızlıklarını sağlanmadıkça mesleki faaliyetlerini yasaklamayı öngörmektedir. Sözkonusu yasağın belirlenmesi ise birliğe üye ülkelerin kendi ulusal mevzuatlarında yapılacak düzenlemelere bırakılmıştır. Öte yandan Yönergenin 26. maddesi, meslek mensuplarının, meslek ahlakı ve bağımsızlık konularındaki usulsüz işlem ve eylemleri konusundaki cezalara ilişkindir. Bu maddeye göre, üye ülkeler, meslek mensuplarını yaptıkları mesleki faaliyetler sonucu ortaya çıkacak olumsuzluklar nedeniyle kendi özel kanunlarına göre cezalandırabileceklerdir. Bu konuda AB' nin uluslarüstü bir zorlayıcılığı yoktur(YAVUZ, 2000, s.43 - AKBULUT, 1999,s.130).

Yukarıda açıklanan 8 numaralı Yönergenin haricinde AB bünyesinde yapılan meslek ahlakıyla ilgili düzenlemelerden birisi de çalışmalarına 1998 yılında başlanılan ve 1999 yılında özeti Avrupa Komisyonu Denetim Komitesine sunularak 2000 yılında taslak haline getirilen “ AB'de Denetçilerin Bağımsızlığı Yasası : Temel Prensiplerin Belirlenmesi” olup FEE bünyesinde yer alan “Etik Çalışma Grubu”nun Şubat 2001 de yayınlamış olduğu “Denetçi Bağımsızlığını Korumaya Yönelik Kavramsal Yaklaşım Bildirisi”dir.

Denetçi Bağımsızlığını Korumaya Yönelik Kavramsal Yaklaşım Bildirisinin hazırlanış amacı, mevcut uluslararası müzakerelerde denetçi bağımsızlığına ilişkin ahlâki gerekliliğin kavramsal yaklaşımını kurma ve ahlâki davranışlara yönlendirmenin geliştirilmesinin, ilettilmesinin sağlanması şeklinde ifade edilmiştir(www.fee.be./FEE Paper, The Conceptual Approach to Protecting Auditor Independence)

Anılan Bildiride ayrıca, yatırımcıların rasyonel karar verebilmeleri için denetçinin sunduğu finansal bilgilerin güvenilirliği ve inandırıcılığı piyasada diğer unsurlar arasında etkili fonksiyona sahip olmasından dolayı denetçinin denetimini yürüttüğü organizasyonun finansal durumuyla ilgili tutumunu tarafsız ve uzman bir şekilde yürütmesi, bu nedenle ülkelerin denetim kalitesini bir kamusal olay olarak addetmeleri gerektiği ifade edilmektedir.

FEE kavramsal yaklaşımı bildirisinde meslek ahlakına yönelik çalışmaların aşağıdaki şekilde işlediği belirtilmektedir.

- Profesyonel muhasebeciler tarafından uyulması gereken temel ilkeler oluşturulmalıdır, (Denetçinin bağımsız olabilmesi için tarafsız davranması gibi)
- Meslek mensubu, herhangi bir iş teklifini kabul etmeden önce, sözkonusu işin yapılması esnasında temel prensiplerin uygulanmasını engelleyici gerçekte veya görünürde tehlikeler içerip içermediğini bilinçli bir şekilde düşünmelidir,
- Sözkonusu işte meslek ahlakını tehdit edici, bir hususun varlığı halinde, meslek mensubu tehdidi azaltıcı veya uygun seviyeye indirici çalışmalarda bulunmalıdır,
- Eğer sözkonusu tehdit yeterli düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu sözkonusu işi bırakmak durumundadır.

AB'de gerek muhasebe mesleği ve gerekse de meslek ahlakı alanında yapılan çalışmaların daha çok denetim faaliyetleriyle ilgili olduğu görülmektedir. Nasıl ki mesleğe yönelik düzenlemeler denetçilere yönelik bulunarak eleştiriliyor ise aynı şekilde meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalar da denetim bağımsızlığı ile büyük oranda ilgilenebilir. Fakat şu noktayı da zikretmekte yarar vardır. Bilindiği üzere AB muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalarda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi

tarafından yayınlanan standartlara göre hareket etmektedir. Bu bağlamda AB meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalarda da IFAC vb. diğer kurumlarla ilişki içindedir.

### 313. Türkiye’de Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik düzenlemeler Cumhuriyetin kuruluşundan 1950’li yıllara kadar daha çok kanunlar ve ilgili tüzük ve yönetmeliklere dayanmıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı’nın ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri için Yüksek Denetleme Kurulunun muhasebe ve denetim standartları ile mesleğin ahlak standartlarının geliştirilmesinde önemli katkıları olmuştur(AYSAN, 1998, s31).

Daha sonra, sermaye piyasasında bağımsız denetim firmalarının faaliyet göstermeye başlaması, denetim standartlarına ve bu standartlarla ilgili olarak ahlaki standartlara yönelik düzenlemeleri gerekli ve kaçınılmaz kılmıştır. Bu bağlamda muhasebe mesleği meslek ahlakını yakından ilgilendiren ve sonraki yıllarda yapılacak çalışmalara da öncülük edecek bazı düzenlemeler Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) tarafından yayınlanan Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Tebliğlerle ele alınmıştır. SPK tarafından yayınlanan ve muhasebe meslek ahlakını düzenlemeye yönelik konularla ilgisi kurulabilecek tebliğler 3 ve 16 numaralı Tebliğlerdir. Son Tebliğ, 04.03.1996 tarih ve 22570 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve kendisinden önceki 18.06.1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3 numaralı “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar” Tebliğini yürürlükte kaldıran 16 numaralı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ” olup denetim standartları ile ilgilidir.

Denetim standartlarının açıklandığı sözkonusu tebliğde, genel mesleki standartlar başlığı altında; mesleki yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik ilkelerine yer verilmiştir. Tamamlayıcı nitelikte olan genel mesleki standartlar başlığı altında ise; ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlülüğü, karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konuları açıklanmaktadır.

16 numaralı Tebliğde yer alan konular genelde bağımsız denetçilere yöneliktir. Bu bağlamda meslek ahlakını düzenlemeye yönelik hususlar bütün muhasebe meslek mensuplarını ele almamış olup sadece SPK’da bağımsız denetim faaliyetini yürüten

bağımsız denetçileri konu edinmiştir. Buna rağmen SPK'ca yayınlanan bu düzenlemeler Türkiye'de muhasebe meslek ahlakının kurumsallaşması, mesleğin saygınlığının sağlanması ve gelişmiş ülkelerdeki seviyeye ulaşması için küçümsenemeyecek derecede önemli bir gelişmedir. Aşağıda verilmiş olan Tablo 7'de SPK 16 numaralı Tebliği'nin meslek ahlakını düzenlemeye yönelik kısımları yer almaktadır.

Türkiye'de muhasebe meslek ahlakı ile ilgili yapılan düzenlemelerden bir diğeri ve en önemlisi şüphesiz mesleği yasal zemine oturtan meslek kanunudur. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun, meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını belirten 4. maddesi meslek ahlakının temelini oluşturmaktadır. Şöyle ki sözkonusu maddenin "d" bendinde "*Taksirli suçlar hariç olmak üzere; affa uğramış olsalar dahi ağır hapis veya 5 yıldan fazla hapis yahut zimmet, ihtilas, irtikap, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma, dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihkak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak*", "e" bendinde "*ceza veya disiplin soruşturması sonunda memuriyetten çıkarılmış olmamak*" ve "f" bendinde ise "*meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak*" şeklinde mesleğe giriş için ön koşul olarak belirtilerek meslek mensuplarında bulunmaması gereken özellikler belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un mesleğe giriş için getirmiş olduğu ön koşullar dışında meslek ahlakıyla ilgili düzenlemeler içeren maddeleri ve içerikleri Tablo 7'de verilmiştir.

Muhasebe mesleği meslek ahlakına yönelik düzenlemeler içeren bir diğer çalışma da 03.01.1999 tarihinde 20391 sayılı Resmi Gazete ile yayınlanan "Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik"tir. Sözkonusu bu Yönetmelikte, meslek mensuplarında bulunması gereken genel mesleki standartlar başlığı altında; meslek ünvanı ile yeterlilik ilkesi, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük - güvenilirlik - tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet yapmama gibi alanlarda düzenlemeler yer almaktadır. Yönetmelikte ayrıca, meslek mensuplarının hangi faaliyetleri yerine getirecekleri, faaliyette bulunamayacakları işler, meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller,

meslek mensuplarının ticari faaliyet ile hizmet akdi ile çalışamayacakları ve faaliyetlerinde reklam yapamayacakları gibi çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Yönetmeliğin genel hatlarıyla meslek ahlakını ilgilendiren kısımlarına ilişkin hususların özeti Tablo 7’de görülmektedir.

Türkiye’de muhasebe meslek ahlakı ile ilgisi kurulabilecek bir başka düzenleme ise 22.06.1990 tarihinde 20556 sayılı Resmi Gazete ile yayınlana SM, SMMM, ve YMM’lik Kanunu Disiplin Yönetmeliğidir. Yönetmelik genel olarak, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelikte yer verilen meslek ahlakı ile ilgili kuralların, meslek mensuplarınca uygulanmasında, kural dışı davranışların tanımlanması ve bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımların belirlenmesi amacını gütmektedir. Yönetmeliğin amacı, mesleğe saygınlığını kazandırmak, mesleğin toplum güvenini sağlamasına yardım etmek, meslek mensupları tarafından topluma üstün nitelikli bir kamu hizmetinin sunulmasını sağlamak ve meslek onuruna ve kurallarına aykırı üye davranışlarını önlemektir (AKBULUT, 1999,s.13).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye’de muhasebe mesleği meslek ahlakıyla ilgili doğrudan veya dolaylı bir şekilde düzenlemeler ayrı bir yönetmelik ya da yasa düzeni içinde olmayıp, özet olarak SPK Tebliği, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, meslek mensuplarının çalışma usul ve esaslarına ilişkin yönetmelik ve meslek kanunu disiplin yönetmeliğinde ayrı ayrı ve dağınık bir şekilde yer almaktadır.

Meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalardan en önemlisini şüphesiz meslek odaları diğer bir ifadeyle mesleki kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar oluşturmaktadır. Nitekim 3568 sayılı meslek Kanunu’nun 29.maddesinin (b) bendinde “*Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlâk, düzen ve geleneklerini korumak*” şeklinde ifadeye yer verilerek muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile ilgili düzenleme görevi TÜRMOB’a verilmiştir. TÜRMOB bu konuda üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirme gayreti içindedir.

**Tablo : 7**  
**Türkiye'de Kanun, Yönetmelik ve Tebliğlerde Yer Alan Meslek Ahlâkı Kuralları Dağılımı**

<i>İlke ve Davranış Kuralı</i>	<i>3568 sayılı Kanun</i>	<i>SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik</i>	<i>Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği Ser. X, Nr: 16</i>
Bağımsızlık	Mad.45 Yasaklar (altında)	Mad.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	Mad.10 Bağımsızlık İlkesi
		Mad.9 Bağımsızlık	Mad.11 Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar
		Mad.39 Tasdik edemeyeceği İşler (altında)	
Dürüstlük ve Tarafsızlık		Mad.44 Hizmet Akdi ve Çalışmamama	
		Mad.47 Meslekle Bağdaşan İşler	
		Mad.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	Mad.12 Mesleki Özen ve Titizlik (altında)
Genel Standartlar, Standartlara Uyum; Muhasebe İlkelerine Uyum		Mad.8 Sorumluluk (altında)	
		Mad.4 Meslek Ünvanı ile Yeterlilik İlkesi	Mad.7 Mesleki Yeterlilik
		Mad.6 Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	Mad.12 Mesleki Özen ve Titizlik (altında)
Sır Saklama		Mad.53 Denetim Planlaması	Mad.16 Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet
			Mad.20 Görev Kabulünde Sorumluluk
			Mad.22 Bağımsız Den. Söz. Öncesinde Dikkat Edilecek Hususlar (altında)
Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetler	Mad.43 Meslek Sırları	Mad.7 Sır Saklama	Mad.15 Sır Saklama Yükümlülüğü
			Mad.11 Şık C
	Mad.45 Yasaklar (altında)	Mad.42 Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Haller	Mad.13 Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyetler
Reklam Yasağı		Mad.43 Ticari Faaliyette Bulunmama	
	Mad.44 Reklam Yasağı	Mad.45 Reklam Yasağı	Mad.14 Reklam Yasağı
			Mad.16 (Kısmen ve dolaylı)
Şirketleşme	Mad.3 Meslek Ünvanı	Mad.11 Başvurma	Mad.3 Kuruluş Şartları
	Mad.45 Yasaklar	Mad.13 Ortaklık Bürosu	

**Kaynak : GÜREDİN, 1998, s.120**

TÜRMOB taşıdığı misyonu, bulunduğu konumu ve gelişmiş ülkelerdeki eşdeğeri bulunan kuruluşların çalışmalarını dikkate alarak meslek ahlakı konusunda düzenlemelerde bulunmakta ve çalışmalarına devam etmektedir.

TÜRMOB, bu bağlamda “Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” adlı bir Genelge yayınlamıştır. Genelgenin amacı; *“meslek mensuplarının yasal gerekleri aşan ölçüde kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içerir”* şeklindedir. Çalışmada meslek ahlakı ve önemine dikkat çekilerek muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik bir takım kurallar belirlenerek meslek mensuplarının faaliyetlerinde sözkonusu kurallara uymalarını sağlamaya çalışılmıştır.

Meslek Kuruluşu olarak TÜRMOB’la birlikte meslek ahlakına yönelik çalışmalarda bulunan İSMMMO (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası)’nın bu alandaki çalışmalarına kısa da olsa değinmek yerinde ve de faydalı olacaktır. İstanbul nüfusunun fazla ve işletmelerin yoğun olmasının bir sonucu olarak İSMMMO, meslek mensupları bakımından diğer illere nazaran en fazla üyeye sahiptir (2000 yılı sonu itibariyle üye sayısı 16 000’i geçmiştir). Bu nedenle bu yönlü çalışmalarda bulunmak ve mesleğin bu alandaki eksikliklerini tamamlamak birliğin ve diğer odaların olduğu kadar İSMMMO’nun da en tabii görevi ve mesleğe, meslek mensuplarına, nihayetinde tüm topluma karşı bir sorumluluğudur.

İSMMMO bu sorumluluğu yerine getirmek amacıyla çeşitli tarihlerde panel, sempozyum gibi çeşitli etkinliklerde bulunmaktadır. Mayıs 1997 ayında Alanya’da düzenlenen “Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı” adlı sempozyum örnek olarak verilebilir.

2000 yılı sonlarına doğru TÜRMOB’un 11. Olağan Seçimli Genel Kurulunda belirlenen İSMMMO’nun da içinde yer aldığı 7 odadan oluşan bir komisyon tarafından gerçekleştirilen ve TÜRMOB Yönetim Kurulu’nca sonuçlandırılan “Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar” adıyla bir çalışma yapılmış ve meslek üyeleri



bu çalışmadan haberdar edilmiştir. Çalışma, esas itibariyle meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmelik ve mecburi meslek kararlarının özeti şeklinde olup meslek mensuplarına uyulması gereken kuralların hatırlatılmasını amaçlamaktadır.

Yukarıda belirtilen çalışmalara bakıldığında genelde dağınık bir şekilde kanun, yönetmelik, tebliğ ve meslek örgütünün çeşitli çalışmalarıyla meslek ahlakının ele alınmaya çalışıldığı görülmektedir. Bütün bu çalışmaların amacı muhakkak ki mesleğin saygınlığını artırıcı, gelişmiş ülkelerdeki benzerlerinin seviyelerine çıkaracak meslek ahlakı ilkelerini oluşturmaktır. Bu görev daha önce de ifade edildiği üzere TÜRMOB'a aittir. TÜRMOB, Avrupa Birliğine giriş sürecinde Türkiye'de muhasebe mesleği alanında bir ahlâk yasasına ihtiyaç duyulduğuna dikkatleri çekerek, daha önce başlıklar halinde verilen IFAC'ın, dünyada kabul görmüş muhasebe mesleğinde uluslararası ahlâk kurallarını orijinal dilinden Türkçe'ye çevirerek yayınlamıştır(www.turmob.org.tr. ).

Çalışmanın bu kısmında üzerinde durulması gereken son bir husus, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda değişiklik yapılması hakkında verilen kanun teklifinin meslek ahlakı ile ilgili getirmeyi planladığı yeniliktir. Dikkat edilirse, AICPA, IFAC ve FEE gibi kuruluşların bünyelerinde meslek ahlakı komitesi yer almakta ve bu alandaki çalışmaları, düzenlemeleri sözkonusu komiteler yerine getirmektedir. Türkiye'de ise muhasebe meslek örgütleri içinde böyle bir komite yer almamaktadır. Teklif, Türkiye'de de odalar bünyesinde "Meslek Ahlakı Komitesi" nin yer almasını istemekte ve yapılacak kanun değişikliğinde bu düzenlemenin gerçekleşmesini hedeflemektedir(SM,SMMM ve YMM'lik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, s.19). Şüphesiz meslek ahlakı konusunda meslek ahlâk komitelerinin çalışmalarda bulunması, düzenlemeler oluşturması hem konunun resmiyet kazanması hem de meslek ahlâkının kurumsallaşarak tüm meslek mensuplarınca daha dikkate değer bir uygulama olarak izlenmesi bakımından daha faydalı olacaktır.

### 32. Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Kuralları

Çalışmanın bu kısmında üzerinde durulacak konu yukarıda açıklanan gerek Türkiye’de ve gerekse diğer ülke ve uluslararası kuruluşlarca düzenlenen muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik çalışmalardan hareketle muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken meslek ahlakı kurallarıdır. Bu sebeple daha önce ismen zikredilen meslek ahlakı kurallarının muhasebe meslek mensubunu hem birey olarak hem de mesleğin bir üyesi olarak ilgilendiren kısımlarını birbirlerine yakın olanları tek başlık altında toplama yoluna gidilerek gerekli açıklamalar yapılacaktır.

#### 320. Dürüstlük , Güvenilirlik ve Tarafsızlık

Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık kavramları esas itibariyle meslek mensubunun kişisel özellikleriyle yakından ilgili olup, bir birey olarak taşıması, bir yaşam biçimi olarak seçmesi gereken davranışları ifade eder. Aynı şekilde bu kavramlar birbirleriyle yakından ilgili kavramlardır. Çünkü toplum, kişinin dürüstlüğünden ve tarafsızlığından hareketle ona karşı güven duygusu taşır. Sözkonusu bu davranış kuralları bireyler tarafından aile, okul ve sosyal çevrelerden edinilen değerler veya ilkelerdir.

Muhasebe meslek mensuplarının yerine getirmeye çalıştıkları görevin sosyal ve ekonomik boyutlarına bakıldığında, meslek mensuplarının davranışlarında doğruluk, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık ilkelerine riayet ederek davranışta bulunmalarının gerekli olduğu görülecektir. Nitekim meslek mensuplarının meslek ahlakı kuralları ile ilgili mecburi meslek Kararı'nın 7.maddesinde meslek mensupları “... gerçekleri bilerek saptırmaz ve 3568 sayılı Kanun'un 2.maddesinde unvanına göre yetkili olduğu işleri yaptığı sürece düşüncelerini başkalarına bağlı kılmaz, işlerini dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık içinde yürütür”, şeklinde bir ifadeye yer verilerek dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlığın meslek ahlakı açısından önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Aynı şekilde meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında yönetmeliğin 6.maddesinde de “dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturur. Meslek mensuplarının; mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsız olmaları ile mümkündür.” denilerek meslek mensuplarının faaliyetlerinde başarılar elde etmelerini bu kıstaslara bağlamıştır.

Dikkat edilmesi gereken bir husus dürüstlük, tarafsızlık ve güvenilirlik kavramları sadece meslek mensubunu ele almayı aynı zamanda meslek mensuplarının yanlarında çalışan veya staj gören aday meslek mensuplarını da kapsamaktadır. Meslek mensubundan beklenen, fiili olarak hem kendisi sözkonusu bu kurallara riayet etmeli hem de yanında istihdam ettiği elemanların bu meziyetleri taşıyıp taşımadıklarını kontrol ederek, mevcut davranışların aksine harekette bulunanları uymalıdır. Örneğin yeni işe başlayan bir stajyere, deneyimli meslek mensubunun “ iş zamanla öğrenilir. Önemli olan doğruluk, dürüstlük ve hakkaniyet ölçüsünde kararlar verebilmektir. Bu meziyetler sende bulunduğu sürece iş bulma hususunda kaygın olmasın” şeklinde uyarılarda bulunması aday meslek mensubunun davranışlarında daha ölçülü olmasına vesile olacak ve mesleği gelecekte daha emin ellere bırakma şansını doğuracaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri sonucunda elde edilen raporlar ve raporların hitap ettiği kesimlerin boyutu ele alındığında güvenilirlik ve dürüstlük gibi davranışların önemi bir kez daha ortaya çıkmaktadır. Çünkü yatırımcılar sözkonusu raporlar aracılığıyla yatırıma karar vermekte, işletme sahip ve yöneticileri, yapacakları yeni yatırımlarla ilgili kararlarını, kârın ortaklar arasında dağıtımını gibi konuları mevcut raporlardaki verilerle gerçekleştirmekte yine aynı şekilde devlet de aynı raporlardan hareketle hazırlanmış beyannameler üzerinden vergilendirme işlemini gerçekleştirmektedir. Bütün bunlar dikkate alındığında meslek mensubunun mesleki hizmetlerin sunumunda dürüstlüğünü ve tarafsızlığını koruyarak bütün çıkar gruplarının mesleğe ve meslek mensuplarına karşı güven teminini sağlamak mecburiyetindedir.

Aslında rasyonel hareket etmek zorunda olan toplumun tüm kesimleri, doğru, dürüst ve tarafsız davranan ile davranmayan ayıklayabilirse, dürüst ve tarafsız davrananlar bu mesleğe devam edebileceklerdir. Doğal olarak bu ayıklama işlemi hem uzun yıllar sürebilecek bir gelişim hem de bireysel ve toplumsal çıkar çatışmalarının yanı sıra toplumsal yapının değişimini gerektirmektedir (PEKDEMİR, 2000, s.15). Fakat ülke ekonomisi, bireyler arası gelir dağılımındaki adaletsizlikler ve muhasebe mesleğinin gelişimi gibi konular dikkate alındığında Türkiye'nin uzun yıllar sabrederek piyasaların kendiliğinden belirli bir düzene kavuşmasını bekleme lüksü bulunmamaktadır.

Dürüstlük ve güvenilirlik kavramlarına nazaran meslek mensuplarının çatışma yaşayabilecekleri kavram tarafsızlık kavramıdır. Meslek mensubunun sunmuş olduğu bilgilerden etkilenen kesimlerin büyüklüğü tarafsız olma sorumluluğunu daha da artırmaktadır. Meslek mensubu çıkar tartışmasından uzak, tarafsız bir tavır sergilemek zorundadır. Meslek mensubu kamu çıkarı ile işletme çıkarları arasında her ikisini de eşit düzeyde tutarak tarafsızlığını her iki yönde de korumalıdır. Doğal olarak profesyonel bir meslek mensubunun, müşterisi ile devlet, toplum ve meslek kuruluşunun çıkarları arasında bir ikilem yaşaması sözkonusu olacaktır. Müşteri çıkarlarına çalışmama işin kaybına ve rekabet koşullarında işi başkalarına kaptırma olasılığını ortaya çıkarmaktadır. Diğer kesimlerin çıkarlarını korumama ise devlet tarafından cezalandırma veya kamunun güvenini sarsma durumu ile sonuçlanabilecektir. İşte bu ve benzeri durumlarda meslek mensupları çeşitli çıkarlar arasında optimal bir dengeyi kurmak zorundadırlar(SÖZBİLİR, 1999, s.62). Nitekim mecburi meslek Kararının 7.maddesinde *“Vergi kanunlarının ve diğer Yasaların yorumlanmasında ruhsatlı meslek mensubu, kendi düşünceleriyle ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanak bulduğu sürece, müşterisi yararına tereddütlü durumu ortadan kaldırarak yorumunu uygular”* şeklinde bir ifadeye yer verilerek meslek mensubunun yasalar karşısında devletin ve toplumun çıkarlarını korumak ve yine aynı şekilde yasaların öngördüğü çerçeveler içinde müşterisinin çıkarlarını korumakla mükellef olduğu belirtilmektedir.

### **321. Kamu Yararı ve Sosyal Sorumluluk**

Kamu yararı, toplumun yararını ifade eder. Muhasebe meslek mensubu faaliyetlerini yürütürken kamu yararına yönelik hareketlerini sorumluluklarıyla ortaya koyar. Bu da sosyal sorumluluktur. Meslek mensubunun sorumlu olduğu kesimler aşağıda verilmiştir(CİVELEK – DURUKAN, 1998, s.132). Bunlar;

- Devlete Karşı : Yasaların belirlediği doğruları yapmak, gerçekleri çarpıtmamak ve devletin çıkarlarını gözetmek,
- Topluma Karşı : Toplumun güvenini sarsıcı, toplumu yanıltıcı finansal mesajlar vermekten kaçınmak ve toplumun genel çıkarları konusunda duyarlı olmak,

- Meslek Kuruluşlarına Karşı : Mesleki kuruluşların muhasebe mesleğinin imajını, saygınlığını sağlama amacı ile belirlediği standart ve kurallara uygun davranış ve faaliyette bulunmak,
- Müşterilere Karşı : Müşteriye profesyonelce hizmet vermek, müşterinin çıkarlarını gözetmek, yol gösterici olmak, müşteri ile ilgili edinilen özel bilgileri saklı tutmada güvenilir olmak ve öte taraftan da kamu ve toplum için müşterileri hakkında gerekli finansal bilgileri çarpıtmadan raporlamak,
- Kendisine Karşı : Kişisel disiplin sahibi olmak, mesleki konularda sürekli olarak kendini geliştirmek, yasa ve yönetmeliklere uyarak, kamu ve toplum yararına uygun davranış biçimi sergilemenin yanı sıra ahlâki yapı sahibi olarak bunu zedeleyici her türlü ikilik yaratıcı çıkar ilişkisinden kendini arındırmak ve kendi çıkarını korumaktır.

Eğer meslek mensubu sosyal sorumluluk bilincinden yoksun, belli bir kişi veya grubun çıkarlarını gözeterek işlemlerini yapıyorsa, bu durumda kamu yararına aykırı bir durum ortaya çıkar ve üretilen bilgiler diğer kişi ve gruplar için tehlikeli hale gelir. Dolayısıyla meslek ahlakı kuralları açısından kamu yararı ve sonuçta da sosyal sorumluluk en temel kurallardan biri olma özelliğini taşır(AKBULUT, 1999, s.132).

Muhasebe meslek mensubu, mali karakterdeki bilgilerin ilgili yerlerden toplanmasından raporlanmasına ve raporlardan hareketle analiz, yorum ve beyana ilişkin bütün süreçler boyunca, yaptığı işlemlerin sadece müşterisini değil, aynı zamanda diğer kişi ve kuruluşları hatta tüm toplumu etkileyecek boyutta olduğunun bilinci içinde olmalı ve bu sorumluluk duygusuna uygun hareket etmelidir.

Nitekim muhasebe temel kavramlarından olan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin 5.bölümünde ele alınan sosyal sorumluluk kavramı en önemli kavram olarak, muhasebe faaliyetlerinin yürütülmesi, sonuçlandırılması ve sonuçların yorumlanması esnasında başta devlet olmak üzere müşteriler, yöneticiler, ortaklar ve tüm toplum gibi çıkar gruplarından belli bir kesimin değil tüm kesimlerin çıkarlarının gözetilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Sosyal sorumluluk kavramı, Türk Ticaret Kanunu'nun 75.maddesinde yer alan "*ilgililerin işletmenin iktisadi ve mali durumu hakkında mümkün*

*olduğu kadar doğru bir fikir edinmeleri için envanter ve bilançoların ticari esasları gereğince, eksiksiz, açık ve kolay anlaşılır bir şekilde memleket parasına göre tanzimi lazımdır” hükmüne dayanarak özellikle verilen bilgilerin doğru olmasına dikkat çekilmektedir. Aynı şekilde yine muhasebe temel kavramlarından “Tam Açıklama” kavramı da sosyal sorumluluk kavramının bir gereği olarak faaliyet sonuçlarına ilişkin mali tabloların hazırlanmasında ilgili kesimlerin bilgi gereksinmelerini en iyi şekilde karşılanmasını ifade eder.*

Diğer taraftan mecburi meslek Kararının denetimde kamu sorumluluğu başlığını taşıyan 22.maddesinde, *“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 ahlâki sorumluluğudur.”* şeklinde bir ifadeye yer verilerek meslek mensuplarının faaliyetlerinde kamu yararına ve sorumluluklarının bilincinde olacak şekilde davranmaları gerektiğini ortaya koymaktadır.

Muhasebe mesleğinin tarihi gelişimine bakıldığında, mesleğin kamu yararı doğrultusunda faaliyet gösterdiği ülkelerde muhasebe mesleği daha ileri durumda bulunmaktadır. Sözkonusu ülkelerde, profesyonel meslek mensupları faaliyetlerini yerine getirirken kamu yararına hizmet etme, kamu güvenini sarsacak davranışlarda bulunmama ve mesleğe kendilerini adamaları gibi yükümlülükleri daha baştan kabullenmeleri beklenir ve buna bağlı olarak meslek mensupları da istisnalar hariç bu beklentiler doğrultusunda hareket eder(PEKDEMİR, 1999, s.14).

Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerinde kamu yararına hizmet olgusu iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Bunlardan birincisi, ekonomideki kaynakların etkin kullanımını sağlama, ikincisi ise ekonomideki kaynakların adil paylaşımını sağlamadır.

Ekonomideki kaynakların etkin kullanımı; bir ülkenin sahip olduğu sınırlı kaynakların o ülkede faaliyette bulunan irili ufaklı işletmeler tarafından maksimum katma değeri yaratacak şekilde kullanımını ifade eder. Bu ise ülkedeki ekonomik kaynakların etkin bir biçimde kullanılması ile o ülkenin toplumsal ekonomik refahı arasında doğrusal bir ilişkinin varlığını ortaya koyar. Muhasebe meslek mensuplarının işletme yönetiminin

planlama, yürütme, kontrol, müşavirlik ve denetim gibi fonksiyonların yerine getirilmesinde sağladığı katkı, uygulama açısından ilgili olduğu işletme ile sınırlı görünse de yarattığı sonuçlar itibariyle kamu yararı ile doğrudan ilgilidir.

Ekonomik kaynakların adil paylaşımı ise, faaliyetler sonucu yaratılan ya da mevcut olan ekonomik kaynakların farklı çıkar grupları arasında hakkaniyet ölçüleri içinde dağıtımını ifade eder. İşletme ile çıkar ilişkisinde bulunan toplumun tüm kesimleri arasındaki kaynak paylaşımının (devlet – vergi, çalışan – ücret, ortak – kâr, vs.) adil bir biçimde yapılması muhasebe meslek mensupları tarafından belirli ilke ve standartlara göre üretilen doğru güvenilir ve zamanlı bilgilerle mümkün olacaktır(MARŞAP, 1999, s.178).

Muhasebe meslek mensuplarının sosyal sorumluluk bilinci içinde kamu yararına faaliyette bulunmaları nihayetinde toplumun talepleri doğrultusunda gerçekleşecektir. Diğer bir ifadeyle kamu yararı olgusu, toplumun tüm kesimi tarafından meslek mensubunun kararlarında ve faaliyetlerinde sosyal sorumluluğunun bilincinde ve kamunun çıkarları doğrultusunda hareket etmesini istemesiyle oluşacak bir olgudur. Bu ise doğrudan sosyal sorumluluk bilincinin topluma yerleşmesiyle ilgili bir husustur. Meslek mensuplarının çalışmaları neticesinde ortaya çıkan finansal bilgileri talep eden kişilerin meslek mensuplarında sosyal sorumluluk ve kamu yararı bilincinin varlığını talep etmesi durumunda mesleği icra edenler daha dikkatli hareket etmek zorunda kalacaklardır. Söz konusu bilinci taşımayan meslek mensupları ise ya düzelme yoluna gidecek ya da meslekten çekilmek zorunda bırakılacaklardır.

### **322. Bağımsızlık**

Bağımsızlık, meslek mensuplarının faaliyetlerini icra ederken, kararlarını belli bir grubun yönlendirmelerine göre değil, kendi uzmanlıklarına ve muhakeme güçlerine dayanarak, dürüstlük ve tarafsızlık kuralını gözönünde bulundurarak davranmaları gerektiğini ifade eder.

Aslında meslek mensuplarına ait unvanlarda bulunan “serbest” ibaresi herhangi bir kişi, kurum veya kuruluşa bağımlı olmaksızın yasalar, yönetmelikler ve mesleki kuruluşlarca belirlenmiş standartlar çerçevesinde faaliyetin sürdürülmesini ifade eder. Aynı

zamanda sözkonusu bağımsızlık kavramı meslek kuruluşlarının da alacakları kararlarda ve oluşturacakları standartlarda bağımsız hareket etmeleri gereğini ortaya koyar.

Bağımsızlık olgusu kavram olarak meslek mensuplarının yerine getirdiği faaliyetler içinde daha çok denetim faaliyetiyle ilgilidir. Nitekim 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda SMMM ve YMM'lere denetim görevleri verilmesi nedeniyle bağımsızlık kavramı SPK'da görev yapan bağımsız denetçiler kadar SMMM ve YMM'leri de ilgilendirmektedir. Çalışma açısından denetçi bağımsızlığından ziyade muhasebe meslek mensuplarına yönelik bağımsızlık ilkesi irdelenmeye çalışılacaktır.

Meslek mensuplarının davranışlarında bağımsız hareket edebilmelerinin üç özelliği vardır. Birincisi, meslek mensuplarının kişisel özellikleri ile ilgili olan ve üzerinde daha önce açıklamalarda bulunulan dürüstlük, tarafsızlık ve sorumluluk duygusudur. İkincisi, meslek mensupları ile müşterileri arasındaki ilişki ile ilgilidir. Buradaki bağımsızlık, meslek mensuplarının tarafı bir şekilde işlem yapmasını önleme anlamındadır. Üçüncüsü ise, meslek mensupları ile müşterileri arasında bağımsızlığı zedeleyebilecek bir çıkar ilişkisinin olmaması gerektiğini ifade eder.

Bağımsızlık olgusuna ilişkin yukarıda verilen özellikler genel olarak meslek mensuplarına ilişkin "gerçekte bağımsızlık" ve "görünürde bağımsızlık" olarak ifade edilir. Gerçekte bağımsızlık, meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında, müşterileri ile doğrudan veya dolaylı olarak hiçbir şekilde çıkar ilişkisi içinde olmaması gereğini ifade eder. Görünürde bağımsızlık ise, toplumun mesleğe ve meslek mensuplarına karşı olan bakış açısını ifade eder. Toplum tarafından, meslek mensuplarına ilişkin olarak tarafı hareket edildiği kanaatinin oluşması denetim işlevinin değerinin kaybolmasına yol açabilir. Bu nedenle meslek mensupları faaliyetlerinde gerçekte bağımsızlığı uygularken toplum nezdinde de görünürde bağımsız olduklarına dair kanaati temin ederek toplum gözünde mesleğin ve meslek mensuplarının itibarını ve saygınlığını korumak zorundadırlar.

Bağımsızlık, meslek mensuplarının vazgeçilmez bir niteliğidir. Fakat muhasebe meslek mensuplarının, müşterilerinden bilgi edinmede onlara bağlı olmaları, diğer yandan müşterilerine karşı, sorumluluklarından doğan müşterilerin kendilerine karşı ücret



yönünden ortaya çıkan bağımlılık, meslek mensuplarının bağımsızlığını etkilemez. Meslek mensupları bilimsel niteliklerinin, bilinçli olmalarının ve bağımsızlıklarının oluşturduğu kavşakta müşterilerine karşı görevini meslek ahlakına uygun olarak yerine getirmek zorundadırlar(KOTAR, 1998, s.69).

Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına ilişkin olarak hangi davranışların bağımsızlığı zedeleyici olup olmadığına yönelik gerekli açıklamalar çalışmanın ekinde sunulan IFAC ahlak yasasında daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır. Meslek mensuplarının bağımsızlıklarına yönelik olarak Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin, 9.maddesinde de *“Meslek mensupları çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkla yürütürler. Bağımsızlık mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurudur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar.”* şeklinde bir açıklamaya yer verilerek bağımsızlığın meslek ahlakı yönündeki önemi ortaya konulmaktadır.

### **323. Gizlilik ve Sır Saklama**

Gizlilik, muhasebe meslek mensuplarınca faaliyetlerin yürütülmesi esnasında müşterileri hakkında edinilen bilgilerin gerek mesleki faaliyetin devamı sırasında gerekse işin bırakılması, meslekten ayrılma gibi hallerde dahi açıklanmaması gerektiğini, sır saklama ise meslek üyelerinin müşterileri hakkında edindikleri özel bilgilerin müşterilerin izni olmadan başkalarına açıklanamayacağını ifade eder.

3568 sayılı meslek Kanunu'nun 43.maddesi ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 7.maddesinde *“Meslek mensupları ve bunların yanlarında çalışanlar mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler bile ifşa edemezler; çeşitli kanunlarla muhbirlerle tanınan hak ve menfaatlerden faydalanamazlar; ancak adli yargıya göre suç teşkil eden hallerin yetkili mercilere duyurulması mecburidir. Adli veya idari her türlü inceleme veya soruşturma yukarıdaki hükmün dışındadır. Tanıklık sırrın ifşası sayılmaz. Söz konusu bu hükümler oda ve birlik personeli hakkında da uygulanır.”* şeklindeki ifadelerle yer verilerek meslek mensuplarının müşterileri hakkında edindikleri sırların gizliliğine ve saklanmaları gerektiğine işaret edilmektedir.

Benzer şekilde mecburi meslek Kararının sır saklama başlığını taşıyan 10.maddesinde de “*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*”, denilmektedir.

Dikkat edilmesi gereken bir husus, meslek mensuplarının müşterilerine karşı sorumluluklarının yanında topluma karşı da sorumlu olmalarıdır. Bu nedenle her ne kadar faaliyet esnasında toplanan bilgiler gizli nitelikte bilgi kabul edilip meslek mensubu tarafından açıklanmaması gereken unsurları oluşturuyorsa aynı şekilde finansal tablolara verilmesi gereken açıklayıcı bilgilerin de verilmesi gerekir. Bu noktada meslek mensubunun finansal tablolarda gerekli bilgileri açıklamayıp gizlemesi gizlilik ve sır saklama kapsamında değildir. Bu nedenle tam açıklama kavramına ve mesleki kurallara göre yapılması gereken zorunlu açıklamalar ile kamuyu aydınlatma amacıyla mevzuat gereği yapılan ilan ve duyurular sır sayılmazlar(GÜREDİN, 1998, s.126).

Özet olarak, meslek mensupları müşterileri hakkında edindikleri gizli bilgileri yasal bir zorunluluk, kamusal menfaatler açısından adli gereklilik ve müşterinin izni olmadıkça açıklamada bulunamazlar. Meslek mensuplarının yürüttükleri müşterilere ilişkin çalışmaların adli makamlarca istenmesi durumunda meslek mensupları gizlilik ve sır saklama prensiplerine uygunluğu araştırılmadan gerekli mercilere istenilen bilgiler iletilmek zorundadır. İstenilen bilgilerin iletilmesinin hemen ardından müşteri meslek mensubunca durumdan haberdar edilmelidir.

### **324. Mesleki Eğitim, Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olma**

Mesleki eğitim, bilgi ve yeterliliğe sahip olma, muhasebe meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri yürütebilecek derecede asgari eğitim düzeyine, bilgiye ve mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerektiğini ifade eder.

Muhasebe meslek mensuplarının eğitim ve bilgi düzeylerini iki yönden ele almak gerekir. Bunlardan birincisi, meslek öncesi eğitim ve öğretim gördüğü üniversite sıralarında edinilen eğitim ve bilgi, ikincisi ise mesleki eğitim esnasında özel eğitim, staj ve kurs gibi etkinliklerde edinilen eğitim ve bilgi düzeyidir.

Muhakkak ki birinci sırada ele alınan üniversite yıllarında edinilen mesleki eğitim, sözkonusu okul, öğretici ve öğrenen kişinin kalitesiyle yakından ilgilidir. Üniversite yıllarında edinilen eğitim düzeyinin düşük olması halinde dahi esas olan aday meslek mensubunun staj, kurs vb. programlarla yetiştirilmesidir. Nitekim Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'n 5.maddesinde "*Mesleki bilgi, mesleki konularda eğitim yapılarak geliştirilir. Bu eğitim çalışmaları Birlik ve Odalarca yürütülür*" denilerek aday meslek mensuplarının eğitim sonrası ve mesleğe giriş öncesi staj, kurs vb. aktivitelerde yetiştirilmesi hususunda gerekli çabanın melek odaları ve TÜRMOB tarafından sarfedilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu çaba mesleğe giriş için yapılan ön eleme sınavının kalitesi, staj esnasında aday meslek mensuplarına yönelik denetim ve kontrollerin sıklığı ve kalitesi ile birlikte yeterlilik sınavında gösterilecek hassasiyetle gerçekleşecektir.

Benzer şekilde mesleki yeterlilik de yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra özel eğitim, kurs, mesleki konular hakkında sınav ve belli bir süre iş deneyimi gibi süreçlerde kazanılır. Öte yandan meslek mensubunun sahip olduğu mesleki yeterliliği koruması ise değişen ve gelişen dünyada muhasebe mesleği ile ilgili ortaya çıkan tüm ulusal ve uluslararası gelişmeleri yakından takip etmekle mümkün olup mesleki yeterliliğin diğer yönünü ortaya koymaktadır.

Sözkonusu mesleki yeterlilik, meslek unvanları ile de yakından ilgilidir. Bu bağlamda yukarıda belirtilen Yönetmeliğin 4.maddesinde "*Meslek unvanları alarak, Kanunun belirttiği yeterliliği kanıtlanmış olan meslek mensupları meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güvene yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar.*" ifadesine yer verilmiştir.

Günümüz Türkiye'sinde gelinen nokta itibariyle meslek kanunun yayınlanmasının ardından 12 yıl gibi kısa bir süre içinde muhasebe mesleği ile ilgili küçümsenmeyecek kadar gelişmeler yaşanmıştır. Mesleğe giriş için gerekli bilgi ve yeterlilik düzeyi gün

gittikçe artmaktadır. Muhasebe mesleğine yönelik eğitim ve öğretim veren öğretim kurumlarının iyileşmesi, mesleğe olan talebin artması aday meslek mensupları arasında tatlı bir rekabeti kaçınılmaz kılmış, bu ise mesleğin olumlu yönden etkilenmesine katkıda bulunmuştur. Diğer taraftan az da olsa ekonomik şartlar ve istihdamdaki sorunlar nedeniyle sözkonusu mesleğe girişteki taleplerin arttığını söylememek de mümkün değildir. Buna rağmen meslek kuruluşlarının muhasebe mesleğini meslek olarak edinecek kişilere yönelik staj ve yeterlilik sınavlarında artan ciddiyet ve yeterliliği ölçmede kullanılan sınav vb. unsurlar mesleğin kalitesinin artması yönünde olumlu adımlar olmuş ve olmaya da devam edecektir.

Mesleki yeterlilik ile ilgili üzerinde durulması gereken diğer bir husus ise meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında uzmanlıkları olmayan bir konuda karşılaşacakları iş tekliflerinde teklifi yapan kişi ve kuruluşlara doğruyu söylemek ve gerektiğinde diğer meslektaşlardan veya meslek kuruluşlarından yardım alma ya da teklifte bulunan kişiyi sözkonusu sahada uzman olan meslek mensuplarına gönderme olacaktır. Meslek mensubu bunu rahatlıkla ifade etme özelliğine sahip olmalı ve bu işlemi yaparken utanmamalıdır. Doğal olarak bu noktaya gelene kadar edinilen formel eğitim, davranışın bu yönde olmasında birinci etmen olacaktır. Bu yönlü bir karar meslek ahlakının da bir gereğidir.

### **325. Mesleki Özen ve Titizlik ile Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma**

Mesleki özen ve titizlik, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerin yürütülmesi esnasında mesleğin gerektirdiği özen, dikkat ve titizliğin gösterilmesi ve mesleki açıdan yetersiz kalınması durumunda gerekli yardımı alma yoluna gidilmesi gerektiğini ifade eder.

Aynı şekilde muhasebe ilke ve standartlarına uyma ise gerekli özen, dikkat ve titizlik içinde verilerin toplanmasından finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına kadar faaliyetlerin her evresinde muhasebe hukuku, teorisi ve kanunları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin öngördüğü sınırlar içinde davranılması gerektiğini ifade eder.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, temel mali tabloların düzenleme ilkeleri adı altında gelir tablosu ilkeleri ve bilanço ilkeleri olmak

üzere ikiye ayrılmaktadır. Bilanço ilkeleri ise varlıklara ilişkin ilkeler, yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler ve özkaynaklara ilişkin ilkeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.<sup>1</sup>

Muhasebe meslek mensupları, iş teklifinin alımı, kabulü ve işin yerine getirilmesi durumlarında, muhasebe genel kavramlarından başlamak üzere mesleğin gerektirdiği dikkat, özen, titizlik ve ahlâki sınırlar içinde doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık ve sosyal sorumluluk gibi bütün unsurları gözönünde bulundurarak mesleği icra etmek zorundadırlar.

Meslek ahlakı ile ilgili mecburi meslek Kararının 6.maddesinde muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

*“Finansal tabloları elde etmek için yapılacak muhasebe kayıtlarında muhasebe ilke ve kuralları ile ilgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasalarla belirlenecek standartlara uyulması zorunludur. Burada sözü geçen muhasebe ilke ve kuralları standartlarına uyulmadan, muhasebe kayıtları yapılırken, uyuluyormuş gibi 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 TİMÜDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ) tarafından yayınlanan standartlara uyarlar.”*

Bütün bu açıklamalardan hareketle açık bir şekilde ifade edilebilir olgu, meslek mensuplarının faaliyetleri sırasında gerek toplumun ve gerekse mesleğin kendilerinden beklediği özen ve dikkati göstermeleri gereğidir. Bunu gerçekleştirmek için meslek mensubu, mesleğin gerektirdiği bilgi beceriye sahip olmalı, mesleği ile ilgili gelişmeleri yakından takip etmelidir. Özetle meslek mensubu, yapabileceğinin en iyisini yapma gayreti

<sup>1</sup> Genel Kabul Muhasebe İlkelerine ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. CEMALCILAR – ÖNCE, 1999, s.63-71; DEMİR, 1996, s.15-17; Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, 1993, s.8-11.

içinde olarak işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gibi süreçlerde muhasebe ilke ve standartlarına uygun hareket etmek zorundadır.

### 326. Haksız Rekabet, Reklam ve Teşvik Yasağına Uyma

Haksız rekabet, muhasebe meslek mensuplarınca mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında ücret, personel ve iş alımı gibi konularda meslek kuralları ve teamüllerine aykırı davranışları ifade eder.

Mecburi meslek Kararının haksız rekabet yasağı başlığını taşıyan 14.maddesinde şu ifadeler yer verilmiştir. *“Ruhsatlı meslek mensubu mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde olarak, başka bir meslek mensubunun mesleki işi yaptığı bir kişi veya kuruma ayanı mesleki işi yapmak üzere girişimde bulunamaz. Aynı şekilde ücret düşürmeye yönelik tekliflerde ve eleman temini gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve girişimlerde bulunamazlar. Bir müşteri muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan hizmet talep ederse, meslek mensubu, olan bitenden diğer meslek mensubunun haberi olup olmadığını saptamak üzere kendisiyle temas etmelidir.”*

Haksız rekabetin sık yaşandığı alanların başında ücret konusu gelmektedir. Sözkonusu haksız rekabetin yaşanma nedeni kendilerine bildirilmiş ücret tarifesinin olmasına rağmen bir kısım meslek mensuplarının belirlenen tarifelerin altında gayri resmi iş kabul etmeleridir. Oysa, 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 46.maddesinde ücret konusu şu şekilde açıklanmıştır. *“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. Her odanın yönetim kurulu, her yıl ocak ayından geçerli olmak üzere serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin yapacakları iş ve işlemler karşılığında alacakları ücretleri gösterir birer tarife hazırlayarak TÜRMOB'a gönderir. TÜRMOB yönetim kurulu, oda yönetim kurullarının tekliflerini de gözönüne almak suretiyle çeşitli odaları içine alacak grupları tespit ve gruplarda uygulanacak tarifeleri hazırlayarak Maliye Bakanlığı'na gönderir. Maliye Bakanlığı tarifeyi aynen veya gerekli*

*gördüğü değişikliklerle tasdik eder. Tarifeler Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girer. Yeni tarifenin tasdikine kadar mevcut tarife hükmü uygulanır."*

Haksız rekabetin yoğun olarak yaşandığı diğer bir alan ise meslek mensupları yanında çalışan eleman istihdamına yöneliktir. Mecburi meslek Kararının 15.maddesinde "*Ruhsatlı bir meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun elemanında 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.*" şeklinde ifadeye yer verilerek meslek mensuplarının eleman istihdamında meslektaşlarına yönelik haksız rekabet doğurucu davranışlarda bulunmamaları gerektiğini ortaya koymaktadır.

Yukarıda sayılan haksız rekabet uygulamalarına ek olarak meslek mensubu olmayan kişilerin mesleki faaliyetleri yürütmeleri verilebilir. Bu işlem ya başkasının ruhsatı ile büro açmak suretiyle gerçekleşmekte ya da bizzat vergi dairesi elemanlarının defter tutmaları şeklinde ortaya çıkmaktadır(ARIKAN, 2001, s.1).

Gerek ücret olsun gerekse diğer eleman istihdamı ve meslek mensubu olmayanların mesleği icra etme şeklinde ortaya çıkan haksız rekabet unsurlarının önüne geçmek için meslek mensuplarının mesleki dayanışma içerisinde olarak, haksız rekabet doğurucu eylemlerde bulunan üyeleri meslek odalarına bildirmeleri, meslek odalarının ise disiplin kurullarını çalıştırarak gerekli yaptırımları uygulatmaları suretiyle aşılabacaktır.

Reklam ve teşvik yasağı, muhasebe meslek mensuplarının görsel ve işitsel medya araçları ile müşteri elde etmek amacıyla teşvik etme ve reklam yapamayacaklarını ifade eder.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 44.maddesinde reklam yasağı şu şekilde açıklanmıştır. "*Meslek mensupları iş elde etmek için reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtlarında ruhsatname ile belirlenen mesleki ünvanları dışında başka sıfat kullanamazlar*".

Aslında muhasebe meslek mensuplarının uygulamalarında, reklam yapmalarına ve talep yaratmalarına izin verilip verilmemesi her ülkenin ekonomik, sosyal ve hukuki koşullarına göre kendilerinin karar vermesi gereken bir husustur. İzin verildiği takdirde böyle bir reklam, kamuyu gerçekçi bir yaklaşımla bilgilendirmeyi hedeflemeli ve meslek ahlakına ve gerçeklere uygun olmalıdır.

Türkiye’de meslek mensuplarının tanıtımlarına yönelik bir kısım davranışları reklam sayılarak yasaklanmışken bir kısım davranışları ise reklam yasağı kapsamının dışında bırakılmıştır. Aşağıda sırasıyla reklam sayılan ve sayılmayan davranışlar yer almaktadır.

#### Reklam sayılan davranışlar;

- Görsel ve işitsel medya araçlarını kullanarak mesleki deneyim ve hizmetlerin yüceltilmesi,
- Meslek mensuplarının görsel ve işitsel yayın araçlarında haber yapılması esnasında meslek mensubuna yönelik övgü ve tanıtımlarda meslek ünvanı dışında eski unvan ve görevlerinin belirtilmesi,
- Kullanılan yazışma kağıtlarında, şirket ve meslek unvanları dışında ayrı bir uzmanlık dalı belirtilmesi,
- Kartvizitlerde unvan ve adrese ilişkin bilgilerin haricinde herhangi bir uzmanlık alanı veya eski görevleri belirten rumuz ve yazıların yer alması,
- Bağımlı meslek mensuplarınca açık artırma, satış ya da aleni yapılan benzeri ticari faaliyetler sırasında ünvanların kullanılması,
- Düzenlenen broşür ve yazışma kağıtlarında evvelce veya halen iş yapılan müşterilerin açıklanması,
- İş ilişkisinde bulunan firmalar adına eleman arama ilanının verilmesidir.

#### Reklam sayılmayan davranışlar;

- Toplumun ilgilendiği konularda meslek mensubunun yaptığı yayınlara ve demeçlerine haber programlarında yer verilmesi, yazı ve haber yazılması veya meslek mensubunun iletişim araçlarında yazı yazması,



- Meslek mensubunun iletişim araçlarında yayın yapması durumunda, yayıncı kuruluşun övgü ve tanıtımında, meslek mensubunun özgeçmiş, öğrenim, mesleki unvan ve deneyimlerine yer verilmesi ile yazarlık ve akademik ünvanının kullanılması,
- Diğer meslektaşlara ya da onların müşterilerine mesleki hizmet arz etmek üzere kişisel temasta bulunulması ve önerilerin mektupla bildirilmesi,
- Kullanılan yazışma kağıtlarında şirket ve mesleki ünvanlar, adres, telefon, faks, internet gibi iletişim numara bilgilerinin bulunması,
- Meslek mensupları veya yanlarında çalışan meslek mensupları ile görevli diğer personel tarafından üzerinde unvan, adres, telefon, faks, işletmedeki durumu hakkındaki bilgilerin yer alması koşuluyla kartvizit kullanılması,
- Bağımlı çalışan meslek mensuplarınca nevine göre mesleki unvanın kullanılması,
- Meslek mensubu veya mesleki şirket tarafından bazı konularda bildiri, sirkü, bülten, işe alma broşürü, bazı ticari konularda kendi personeli, müşteriler, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkinin sürdürüldüğü kimselere gönderilmesi ile iş için başvuranlara, işe alınma görüşmelerine girmeyi düşünen öğrencilere, özel olarak istemde bulunan kişilere ve öğretim kuruluşlarına bu yayınların bir kopyasının verilmesi veya gönderilmesi,
- Meslek mensubunun bürosunu veya mesleki şirketi tanıtan özel dosyaların veya katalogların hazırlanması, baskılı bloknot ve kalem kullanılması,
- Meslek mensuplarınca işin gerektirdiği ciddiyet ve boyutta eleman arama ilanının verilmesidir.

### **327. Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama**

Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmama, esas itibariyle gerek mesleğin gerekse meslek mensuplarının toplum içinde saygınlığını ve itibarını korumaya yönelik getirilmiş kurallardan biridir.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliği'nin 42.maddesine meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller aşağıdaki şekilde sıralanmıştır. Bunlar;

- Yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak,
- Aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile tanınmak,
- Meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermemek veya kasten yanıltıcı bilgi vermek,
- Kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmaktır.

Yukarıda sayılanların haricinde aşağıda verilen davranışlar da meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan davranışlar olarak addedilmektedir(GÜREDİN, 1998, s.128). Bunlar;

- Meslek mensuplarınca müşteriler arasında ırk, din veya cinsiyet ayrımının yapılması,
- Bir yılın üzerinde hapis cezasını gerektiren yasa dışı davranışta bulunulması,
- Meslek mensubunun, bilerek vergi beyanında bulunmaması,
- Meslek mensubunun kendisi veya müşterisi adına yalan vergi beyanında bulunması,
- Meslek mensubunun müşterisini bilerek hatalı vergi beyanında bulunmaya teşvik etmesidir.

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun yasaklar başlığını taşıyan 45.maddesinde meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlere ilişkin şu ifadeler yer verilmiştir. "*Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler bu ünvanlarla, yeminli mali müşavirler ise bu ünvan ve tasdik yetkisiyle; 2.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 onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Yeminli mali müşavirler, eşi (boşanmış olsa dahi) usul furuundan biri ve 3. dereceye kadar(bu derece dahil) kan ve sıhri hısımlarının veya bunların ortak*

*oldukları firmaların işlerine bakamazlar, yukarıda sayılan yakınlıktaki akrabaları olan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işleri tasdik edemezler....”*

Aşağıda belirtilen işler meslekle bağdaşmayan faaliyetler olmayıp yapılmasında sakınca yoktur(Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar, 2000, s.32-33). Bunlar;

- Bilirkişilik, tasfiye memuru, hayri ve ilmi kuruluşların yönetim kurulu üyeliği görevlerinde bulunmak,
- Limited ve anonim şirketlerde ortak, komandit şirketlerde komanditer ortak olmak veya murakıplık yapmak,
- Meslek mensuplarının, üyesi oldukları ve kurumlar vergisinden muaf olan yapı, kalkınma ve tüketim kooperatifleri ve yardım sandıklarının yönetim ve denetim kurulları üyelikleri görevlerinde bulunmak,
- Kadrolu olarak çalışmamak şartıyla öğretim ve eğitim amacı ile ders vermek,
- Devamlılık arz etmemek kaydı ile gazete ve dergilerde yazı ve makale yazmak,
- Seminer ve konferanslara katılmaktır.

### **33. Meslek Ahlakı Kurallarının Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri**

Meslek ahlakı kuralları, muhasebe mesleğinin itibarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak ölçütlerdir. Bu kurallar meslek mensuplarının birbirleriyle olan ilişkilerini yönlendirdiği gibi, topluma meslek mensuplarının faaliyetlerini en yüksek performansta icra edeceğine dair bir işaret de verir(MUGAN, 1999, s.13-14).

Muhasebe meslek kuruluşlarınca meslek ahlakı kurallarının belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve sunulması, meslek mensuplarının topluma karşı sorumluluklarını ortaya koyacaktır. Ayrıca, sözkonusu bu kurallar, toplumun da meslekten ve meslek mensuplarından olan talep ve beklentilerinin bu ölçütler çerçevesinde olmasını sağlayacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken ahlâki kuralların belirlenmesi meslek mensuplarına bazı özellikler kazandıracaktır. Bunlar;

- Meslek ve mesleğin onurunu yüceltme gibi bir ideale sahip olma,
- Yasalara uyma,
- Mantık ve aklı, duygu ve tutkuların önüne alma,
- İrade, sebat ve yumuşaklık gibi özellikler kazanma,
- Yeniliklere açık olmaktır.

Meslek mensupları, meslek ahlakı kurallarını kendi bünyelerinde bulundurmaları, yüksek standartlara uygun hareket etmeleri sonucunu doğurur. Bu da sunulan hizmetin kamuoyu nezdinde tarafsız, güvenilir ve kaliteli olduğu izlenimini uyandırır.

Bütün mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinin kalitesini de eğitimin düzeyi belirleyecektir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeyi, mesleki ahlâk kurallarının uygulanmasını ve sonuç olarak mesleğin ve meslek mensuplarının toplum içinde saygınlığı açısından önemli unsur olacaktır. Meslek ahlakı kurallarının meslek üzerine etkileri konusunda yapılan bir araştırma bulguları, eğitim düzeyi ile mesleki özen arasında yakın bir ilişkinin varlığını ortaya koymuştur. Eğitim düzeyi arttıkça mesleki özen duygusunun da geliştiği ifade edilmektedir(AKBULUT, 1999, s.142).

Meslek mensuplarının daha iyi bir biçimde yetişmeleri, günün ve mesleğin değişen koşullarına daha iyi adapte olabilmeleri, bilgilerini tazelemeleri ve hepsinden önemlisi meslek mensuplarına ahlaki değerlerin aşılması konusunda gelişmiş ülkelerde mesleğe giriş sonrası sürekli eğitim programları verilmektedir(OTLU, 1999, s.140).

Meslek ahlakı kurallarının uygulanması meslek mensuplarının faaliyetlerindeki başarılarını artırırken, toplumun tüm kesimlerinin de mesleğe ve meslek mensuplarına karşı güven duygusunu artıracaktır. Bu durum, toplumsal güven ve saygının yerleşmesine katkıda bulunacaktır.

Türkiye’de muhasebe mesleği ile ilgili mesleğin saygınlığı ve geçerliliğine ilişkin çalışanlara yönelik yapılan bir araştırmada, ankete katılanların % 31’i aşağıdaki

nedenlerden ötürü muhasebe mesleğinin toplumda saygın bir yerinin olmadığını ifade etmişlerdir (ILGAZ, 1996, s.45-46 – OTLU, 1999, s.138). Bunlar;

- Muhasebecilere, mükellefin gereksinmelerine kılıf hazırlayan terziler gözüyle bakılması,
- Meslek içinde yeterli eğitim ve kültür birikimi bulunmayan kişilerin fazlalığı,
- İşverenlerin muhasebeciler üzerindeki yaptırım gücünün çok fazla olması,
- Meslek ahlakını azaltan davranışların meslek mensupları arasında yaygın olması,
- Eğitim kurumlarının yetiştirdiği insan gücünün yeterli bilgi ve deneyime sahip olmamasıdır.

Ancak, ankete katılanların % 69'u mesleğin saygın ve geçerli olduğunu kabul etmektedir. Buna rağmen muhasebe mesleğini toplum içinde saygın ve geçerli olarak görmeyenlerin oranı da dikkate alınmayacak kadar düşük değildir. Toplumun tamamına yönelik olmasa dahi toplum içinde muhasebe mesleğine yönelik bu tür düşüncelerin değişmesi için meslek ahlakı kuralları zorunlu ve gereklidir. Muhasebe mesleğinde meslek ahlakı kurallarının var olduğu ve uygulandığı bir ortamda mesleğe ve mensuplarına yönelik yukarıdaki düşünceler yerini aşağıdaki ifadelere bırakacaktır. Bunlar;

- Meslek mensupları, toplum çıkarlarını üst seviyede tutarak mesleki sorumluluklarının bilincinde, işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarına aynı eşit uzaklıkta profesyonel şekilde faaliyette bulunmaktadırlar,
- Meslek öncesi ve meslek içi yeterli eğitimin alındığı, meslek mensuplarının kendilerini çağın gereklerine uygun yetiştirdikleri için sözkonusu yeterliliğe sahip olamayanlar meslekten ayrılmak zorunda kalmaktadırlar,
- İşverenler, meslek mensuplarının ahlâki kurallar çerçevesinde profesyonelce faaliyette bulunmaları sebebiyle meslek mensupları üzerinde herhangi baskı kuramamakta ve mesleğin gerektirdiği saygıyı göstermektedirler,
- Meslek ahlakına aykırı davranışta bulunanlar toplumun ve mesleğin talebi neticesinde kendiliğinden meslekten uzaklaşmaktadırlar,

- Eğitim kurumları, meslek mensuplarının geleceğe yönelik yetiştirilmesi hususunda meslek ahlakı bilincine vakıf bir şekilde meslek mensubu yetiştirmektedirler,
- Meslek mensupları, meslek ahlakı kurallarının kendilerine verdiği erdem sayesinde meslektaşlarıyla güçlü bir dayanışma içinde haksız rekabetten uzak, aday meslek mensuplarının olumlu ortamda yetiştirilmesi için iyi niyetle çaba sarfetmektedirler,
- Meslek mensupları, ülke ekonomisinde buldukları yer ve konumun bilinci ile toplumsal kalkınma ve gelişme için gerekli özeni göstermektedirler,
- Meslek mensupları, bağımsız, doğru ve tarafsız bir şekilde düzenlemiş oldukları mali tablolar aracılığıyla toplumun doğru bilgilendirilmesini sağlayarak, yatırım kararlarının optimal olmasını sağlamaktadırlar.



## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### 4. MUHASEBE MESLEK AHLAKI KURALLARININ UYGULAMALARINA İLİŞKİN GÖZLEMLER: TRABZON ŞEHİRİ ÖRNEĞİ

#### 40. Genel Açıklama

Muhasebe mesleği meslek ahlakı kurallarının meslek üzerine olumlu etkilerinin görülmesi ve mesleğin toplum içerisinde gereken saygınlığa kavuşması, şüphesiz meslek mensuplarının faaliyetlerinde sözkonusu kurallara uygun hareket etmeleri ile mümkün olacaktır. Mesleğin uygulanması esnasında karşılaşılan değişik ikilemler ve problemlerin çözümünde meslek ahlakı kurallarının esas alınması ve onlara riayet edilerek sorunların üzerine gidilmesi mesleğin gelişimine ve sunulan hizmet kalitesinin artmasına katkı sağlayacaktır. Bu durum ise meslek mensuplarının muhasebe meslek ahlakı kurallarına karşı tutunacakları tavırla doğrudan ilgilidir. Bu bağlamda, çalışmanın bu kısmında, esas itibarıyla bir önceki bölümde üzerinde gerekli açıklamalarda bulunulan muhasebe meslek ahlakı kurallarının Trabzon şehrinde faaliyette bulunan meslek mensupları açısından irdelenmesi yapılacaktır.

Bu irdeleme esnasında ele alınacak unsurlar, meslek mensuplarının faaliyetlerinde; yanlarında çalıştırdıkları elemanlar, müşteriler, diğer meslek mensupları, bağlı oldukları odalar, devlet ve toplumun geri kalan kesimleri ile olan ilişkileri olacaktır. Diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının mesleğin yürütülmesi esnasında sözkonusu kesimlerle olan ilişkilerinde meslek ahlakı kurallarına ne denli riayet ettikleri, hangi yönlerinin eksik olduğu veya bir olay hakkında başka nasıl davranabilecekleri ve kuralların meslek mensuplarınca uygulanabilmesi için nelerin yapılabileceği hususları ortaya konacaktır.

Meslek üyelerinin faaliyetlerine ilişkin davranışlarının incelenmesi, varılacak sonuçlar ve yapılacak yorumlar meslek üzerinde yapılan gözlemler sonucu edinilen izlenim,

kazanılan tecrübe ve varılan kanaat çerçevesinde olacaktır. Sözkonusu gözlemler beş yıllık bir süre zarfında, fiili olarak, mesleğin içerisinde bulunulmak suretiyle yapılmıştır.

#### **41. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık Açısından**

Ahlaki kural olarak ele alınan dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık kavramları, esasında bireyin herhangi bir mesleğin mensubu olmaktan ziyade, toplum içerisinde yaşayan bir fert olarak taşıması gereken meziyetleri ifade eder.

Trabzon şehrinde var olan yapı gözlemlendiğinde, sözkonusu kurallara ilişkin sonuçları şu şekilde özetlemek mümkündür:

Yöre halkının genel özelliği olan dürüstlük kendisini meslek mensubu, çalışan ve müşteri arasındaki ilişkilerde de hissettirmektedir. Genel manada meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında müşterilerine, çalışanlarına ve diğer kesimlere karşı dürüstçe hareket ettikleri ve bu doğrultuda davranış sergilediklerini söylemek mümkündür.

Güvenilirlik olgusuna bakış açısını ise, iki şekilde ele almak mümkündür: Birincisi, kişinin mesleği yürütürken mesleki bilgi, tecrübe ve yeterliliğe sahip olup olmaması açısından güvenilirlik; ikincisi ise, teslim edilen belge, bilgi, defter ve kayıtlarla vergi idaresi ve öteki kurumlara yatırılmak üzere emaneten verilen paralara ilişkin güvenilirliktir.

Trabzon şehrinde faaliyette bulunan meslek mensuplarının bilgi düzeyleri, tecrübe yeterlilikleri açısından, serbest muhasebecilere nazaran, serbest muhasebeci mali müşavirlere güvenin daha fazla olduğunu ifade etmek mümkündür.

Teslim edilen belge ve dokümanlara ilişkin olarak, meslek mensuplarından ziyade, yanlarında çalışan elemanlara karşı güven eksikliği sözkonusudur. Bu durum, meslek mensuplarının yanlarında istihdam ettikleri elemanları ve stajyerleri denetlemeleri ve daha dikkatli davranmaları hususunda uyarılarına durumunda üstesinden gelinebilecek bir olgudur.

Emanet para durumu ise, aslında geçmişte var olan fakat uygulamadan kaldırılan bir alışkanlığın sürdürülmesi işlemidir. Bu durumun ortaya çıkması şu şekilde olmuştur: Meslek mensubu veya istihdam ettiği elemanına vergi idaresi veya öteki kuruluşlara



ödenmek üzere verilen emanet paraların zamanında ilgili birimlere yatırılmamasından kaynaklanmaktaydı. Bu sorunun önüne geçmek için TÜRMOB, 26,10,1996 tarih ve 22535 sayılı resmi gazetede “Mecburi Meslek Kararlarına İlişkin Genelgesi” ni yayınlamıştır. Genelgede “*Meslek mensupları müşteri adına üçüncü kişilere (Vergi Dairesi, SSK, Bağ-Kur ve benzeri kurumlara) ödeme yapmak üzere her ne isim altında olursa olsun, mali değerler (Para, Çek, Senet, Menkul Değerler ve benzerlerini) alamazlar. Emanet para makbuzu veya benzeri belge kullanamazlar. Emanet para makbuzu veya benzeri belge kullananlar hakkında, Disiplin Yönetmeliği hükümleri uygulanır*” şeklinde açıklamalara yer verilerek meslek ahlakına uygun olmayan davranışlar doğuran bu uygulamanın önüne geçmek hedeflenmiştir. Bugün için sözkonusu genelgenin, Trabzon’da yüzde seksen-doksan düzeylerinde amacına ulaştığını belirtmek mümkündür.

Diğer bir kavram ve kural olan tarafsızlık kavramına ilişkin olarak da şu gözlemlere yer verilebilir. Tarafsızlık meslek mensubunun faaliyetleri esnasında tüm kesimlere eşit uzaklıkta davranışta bulunması gereğini ortaya koyar. Fakat uygulamada, meslek mensuplarının ücret yönünden bağımlı oldukları müşterilerine karşı azda olsa taraf olduklarını söylemek abartılmış olmasa gerek. Uygulamalarda, meslek mensuplarının daha çok devlet ve müşteri çıkarı açısından çelişkinin yaşandığı bir durumla karşılaşmaları halinde müşterileri lehine karar verdikleri gözlemlenmektedir. Bu durum, aşırıya kaçmamak şartıyla, doğal karşılanan bir olgudur. Nitekim mecburi meslek kararının 7. maddesi de olayın bu şekilde uygulanmasını vurgulamaktadır. 7.madde “*Vergi kanunlarının ve diğer yasaların uygulanmasında ruhsatlı meslek mensubu, kendi düşünceleriyle ve yargısıyla oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanak bulduğu sürece, müşterisi yararına tereddütlü durumu ortadan kaldırarak yorumunu uygular*” şeklindedir.

#### **42. Kamu Yararı ve Sosyal Sorumluluk Açısından**

Toplumun yararı anlamına gelen kamu yararı, meslek mensuplarınca sosyal sorumluluk bilincine vakıf olmak koşuluyla yerine getirilebilecek bir olgudur. Hatırlanacağı üzere muhasebe meslek mensuplarının başta devlet olmak üzere, topluma, meslek kuruluşlarına, müşterilere ve kendilerine karşı olmak üzere çeşitli sorumlulukları sözkonusudur.

Meslek mensupları faaliyetleri gözlemlendiğinde sözkonusu sorumluluklara ilişkin olarak aşağıdaki hususların varolduğu belirtilebilir.

- Meslek mensupları genelde iyi niyetli olarak kamu yararına faaliyette bulunmaktadır,
- Kamu yararı, daha çok vergi ödevi ile ilgili olarak vergi idaresine karşı sorumluluk olarak ele alınmaktadır.
- İşletme ile ilgili diğer çıkar gruplarına nazaran devlet ve işletme sahiplerine karşı duyulan sorumluluk düzeyi daha yüksek düzeyde kalmaktadır.
- Meslek mensuplarının diğer çıkar gruplarına ve toplumun geri kalan kesimlerine karşı sorumluluk düzeyinin düşüklüğü, bilinçli olmayıp, kasıtsız olarak yapılan davranışlar sonucu ortaya çıkmaktadır.
- Meslek mensuplarının yanlarında çalışan aday meslek mensuplarının yetiştirilmelerine ilişkin sorumluluklarına genel olarak gereken önemi vermedikleri müşahede edilmektedir.
- Meslek mensuplarının yetkili birimlerce (meslek kuruluşları) meslek ahlakı kurallarına uymaları ve özellikle kamu yararı ve sosyal sorumluluk sahasının boyutları hakkında bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

Meslek mensuplarının sözkonusu kesimlere karşı sorumluluklarının yanı sıra, müşterilerinde meslek mensuplarına ücretlerin zamanında ödenmesi ve ilgili bilgi, belge ve dokümanların zamanında teslim edilmesi gibi sorumlulukları bulunmaktadır.

Trabzon'da faaliyette bulunan firmaların genel olarak ücret hususundaki sorumluluklarını tam olarak yerine getirmedikleri gözlemlenmiştir. Muhasebe meslek mensupları, toplum refahı açısından her ne kadar önemli bir görev icra ediyor olsalar dahi, en nihayetinde sözkonusu mesleği geçimlerini sağlamak ve hayatlarını idame ettirmek için seçmişlerdir. Bu mesleğin icrası, karşılıklı hak ve sorumlulukların zamanında yerine getirilmesi ile mümkün olacaktır. Bunun için müşterilerin genel manada bilinçlendirilmesi faydalı olacaktır.

Müşterilerin meslek mensuplarına karşı diğer sorumluluk türü de, ifade edildiği üzere, gerekli bilgi ve belgeleri zamanında meslek mensuplarına teslim etmeleri hususudur.

Trabzon'da faaliyette bulunan firmaların, ücret konusundaki kadar olmasa da, maalesef bu sorumluluklarını da tam anlamıyla yerine getirdiklerini ifade etmek güçtür. Örneğin; bazı mükelleflerin, bir sonraki ayın 25. günü akşamına kadar yapılması gereken Katma Değer Vergisi Beyannamesine ilişkin bir önceki aya ait bilgi ve belgeleri 24. günün akşamına doğru getirdikleri hatta bazılarının son anlara bıraktıkları varolan bir gerçektir.

Müşterilerin bu yönlü harekette bulunmaları, meslek mensuplarının analiz zamanın kısalığı yüzünden mesleki özen ve titizlik açısından gerekli ihtimamı gösterememelerine ve bunun sonucunda hatalı beyanların ortaya çıkmasına sebebiyet vermektedir. Bu noktada da müşterilerin, meslek mensuplarının faaliyetlerini düzenli yürütmeleri açısından onlara yardımcı olmaları gereken bir husustur.

Çalışmanın bu kısmında değinilmesi gereken diğer bir husus da mesleğin toplumdaki imajı hususudur. Geçmişte yaşanan bir takım olay ve davranışların etkisi maalesef halen kendisini hissettirmektedir. Diğer bir ifadeyle toplum, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı ve sosyal sorumluluk bilinciyle mesleğin gerektirdiği özen ve dikkati sergiledikleri hususunda bir takım şüpheler barındırmaktadır. Bu olgu tamamen haklılık payı taşımamakla birlikte tamamen haksız sayılabilecek bir görüşte değildir.

Bu durumun aşılması için, meslek mensuplarının faaliyetlerinde daha dikkatli davranış sergilemeleri ve toplumun bilinçlendirilerek ikna edilmesi gerekmektedir. Bu olgu bir yönüyle, Türkiye'nin yabancı ülkeler nezdinde reklam ve tanıtımının iyi yapılamaması olgusuna benzetilebilir.

#### **43. Bağımsızlık Açısından**

Bağımsızlık, meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında herhangi bir kurum, kuruluş, grup ve kişinin baskısı altında kalmadan kendi uzmanlıkları ve muhakeme güçlerini gözönünde bulundurarak davranmaları gereğini ortaya koyar.

Meslek mensuplarının işletmelere ilişkin verecekleri kararlar, düzenleyecekleri belge ve dokümanlarda bağımsızlıklarını zedeleyici unsurlar şunlardır:

- Müşterilerin işleriyle ya da onların işleriyle ilgili mali bağımlılık,
- Kişisel ve ailevi ilişkiler,

- Ücretler,
- Mal ve hizmetler ile diğer ilişkiler.

Yukarıda yer alan unsurlar meslek mensuplarının faaliyetlerini yürüttükleri müşterilerine karşı bağımlılıklarını ortaya koyar. Meslek mensupları, faaliyetlerinde bağımsız hareket edebilmeleri için sözkonusu ilişkilerde daha dikkatli davranmak durumundadırlar.

Meslek mensuplarının faaliyetleri nedeniyle ücret, yapılan işin karşılığını teşkil eden bedeli ifade eder. Bu yönüyle ücretsiz bir hizmetin sunulması düşünülemez. Fakat meslek mensupları sözkonusu ücrete ilişkin olarak kendilerine odalar tarafından sunulan ücret tarifesine uygun hareket etmek ve tarife altındaki ücretleri kabul etmemek zorundadırlar.

Trabzon şehrine ilişkin yapılan gözlemlerde bağımsızlıkla ilgili aşağıdaki hususlar göze çarpmaktadır.

Meslek mensuplarının bağımsızlıklarını zedeleyici unsurlar ücret ile kişisel ve ailevi ilişkiler şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Ücret unsurunun bağımsızlığı zedelemesi haksız rekabetin, diğer bir ifadeyle meslek mensuplarının müşteri kaybetmeme veya yeni müşteri edinmek maksadıyla tarife altında ücret kabul etmelerinden kaynaklanmaktadır.

Sözkonusu bağımsızlığı zedeleyici unsurlardan ücretin gerekli denetimler sonucu ve belirlenen cezaların uygulanması durumunda çözülebileceği kanaati hakimdir.

Kişisel ve ailevi ilişkilerde ise, bağımsızlık kuralını tehdit edici unsur olarak, meslek mensubunun birinci derecede yakınlarının veya bizatihi kendisinin ortak olduğu işletmenin muhasebe faaliyetlerini yürütmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Diğer çıkar grupları açısından tehlike oluşturacak bu olgu Trabzon şehri açısından büyük bir sorun yaratmamaktadır. Nedeni ise işletmelerin genelde küçük ölçekli, halka kapalı ve birbirlerini iyi tanıyan ortaklar tarafından kurulmuş işletmelerden ibaret olmasıdır.

#### **44. Gizlilik ve Sır Saklama Açısından**

Gizlilik ve sır saklama, meslek mensuplarının iş akdi içerisinde buldukları müşterilerine ilişkin olarak edindikleri bilgilerin, mesleki faaliyetin devamı veya terki esnasında müşterilerin izni olmadan açıklayamayacaklarını ifade eder.

Sözkonusu bu kurallar, gerek meslek mensuplarınca gerekse yanlarında istihdam ettikleri aday meslek mensuplarınca uyulması gereken hususlardır. Bu nedenle meslek mensupları hem kendileri bu doğrultuda hareket edecek, hemde yanlarında çalıştırdıkları elemanların bu kurallara uygun hareket etmelerini sağlamak için çaba sarfetmek durumundadırlar.

Trabzon şehri gözlemlerinde, meslek üyelerinin sözkonusu kurallara göre hareket ettikleri fakat, yanlarında çalışanların zaman zaman aykırı davranış sergiledikleri ifade edilebilir. Bunun nedeni ise, söz konusu kişilerin belirli bir süre sonra ya başka bir meslek mensubu yanında istihdam edilmeye başlamaları ya da işten ayrılmaları sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunun önlenmesi ise meslek mensuplarının eleman seçiminde daha dikkatli davranmaları ve aldıkları elemanları bu hususlarda eğitmeleri ile mümkün olacaktır.

#### **45. Mesleki Eğitim, Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olma Açısından**

Toplum içerisinde belirli konuma sahip bir mesleğin mensupları, o mesleği profesyonelce yürütebilecek eğitim, bilgi ve yeterliliğe sahip olmalıdırlar. Aynı zamanda, toplum sözkonusu meslek mensuplarının bu kuralları asgari düzeyde taşımalarını bekler. Muhasebe mesleğinin toplum içerisinde üstlendiği misyon ve yerine getirmeye çalıştığı hizmetin nevi açısından meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerinde asgari düzeyde eğitim, staj ve tecrübeye sahip olmalarını zorunlu kılmaktadır.

Günün gerçekleri gözönünde bulundurulduğunda, mesleğin yürütülmesi için mesleki konularla ilgili sahada öğretim veren asgari dört yıllık fakültelerden mezun olmayı gerekli kılmaktadır. Nitekim TBMM'ye verilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi'nde serbest muhasebeciliğin kaldırılarak meslek mensuplarının serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olarak yeniden

düzenlenmesi teklif edilmektedir. Serbest muhasebeci mali müşavir olabilmenin birinci koşulu ise lisans düzeyinde bir diplomaya sahip olmayı ifade etmektedir. Bu da mesleğe girişte çıtanın yükseltilmesi anlamına gelmektedir.

31.08.2000 tarihi itibariyle Trabzon'da faaliyette bulunan SM ve SMMM'lere ilişkin istatistiki bilgiler aşağıdaki gibidir.

Tablo : 8  
2000 Yılı Rakamları ile Trabzon'da Faaliyette Bulunan  
SM ve SMMM'lerin Genel Durumu

Meslek Unvanı	Büro Açarak Çalışanlar	Bağımlı + Faal Olmayan	Toplam	Trabzon'daki Eğitim Düzeyi	Türkiye Ortalaması (Eğitim Düzeyi)	
SM	136	157	293	% 3	% 4	İlkokul
				% 4	% 7	Ortaokul
				% 40	% 44	Lise ve Dengi
				% 17	% 13	Önlisans
				% 36	% 32	Lisans
SMMM	81	73	154	% 100	% 98	Lisans
				-	% 2	Lisansüstü

Kaynak : [http:// www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr). adresinden ve Trabzon S.M.M.M.O. Üye Katoloğu 2001' den yararlanılarak hazırlanmıştır.

Tablo 8'den de anlaşılacağı üzere Trabzon'da mesleği yürüten SM'lerin meslek mensupları eğitim düzeyi ortalamaları ele alındığında yaklaşık % 65'inin lisans düzeyinden aşağı bir seviyedeki öğretim kurumu diplomasına sahip oldukları görülmektedir. Bu durum mesleki eğitimin birinci aşaması olan üniversite düzeyinde eğitimden eksiklerin olduğunu ortaya koymaktadır. Buna karşın Trabzon'da faaliyette bulunan meslek mensuplarının eğitim düzeylerinin az da olsa Türkiye ortalamasının üzerinde olduğunu ifade etmek mümkündür.

SM'lerin eğitim düzeylerindeki genel düşüklük, meslekle ilgili yasal düzenlemenin yapıldığı dönemlerde yapılan bir takım geçici düzenlemelerle meslekte belirli bir süre faaliyette bulunanlara sözkonusu unvanın verilmesinden ileri gelmektedir. Gelecek yıllarda bu oranın lisans mezunu olanların lehine döneceğine kuşku yoktur.

Mesleki eğitim, bilgi ve yeterliliğin ikinci yönü ise aktif olarak meslek içerisinde bulunulan sürede kazanılan tecrübelerle gerçekleşecektir. Aday meslek mensuplarının

yetiştirilmesi, asıl meslek mensuplarının eğitim ve bilgi düzeyleri ile odalarca verilen seminer, kurs ve panellerle birlikte bu organizasyonlara katılımlarla yakından ilgilidir.

Asıl meslek mensubu eğitim düzeyine ilişkin yukarıdaki oranlara bakıldığında işveren konumundaki meslek mensuplarından SMMM'ler için durumun normal olduğunu, fakat SM'ler için aynı şeyin söylenemeyeceği ifade edilebilir.

Odalarca düzenlenen seminer ve kurslar içinde şu hususları gözlemek olasıdır. Trabzon Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası imkanlarının elverdiği ölçüde seminerler ve kurslar tertip etmekte ve bu amaçla çalışmalar yapmaktadır. Fakat bu çalışmaların meslek mensuplarının mesleki eğitimlerinde yeterli olduklarını söylemek sözkonusu değildir. Aynı şekilde madalyonun diğer tarafında ise aday ve asıl meslek mensuplarının sözkonusu kurs, seminer ve panellere yeterli ilgiyi göstermedikleri de açıktır. Bununla birlikte aday meslek mensuplarının staja başlama ve staj değerlendirme sınavlarında ciddi ölçülerde denendiklerini söylemek mümkündür.

Bu noktadan hareketle, Trabzon şehri muhasebe meslek mensupları açısından SM'lerin mesleki bilgi ve yeterliliklerinin SMMM'lere nazaran daha düşük olduğunu ve fakat mesleğe giriş için gün geçtikçe sınav ve staj şartlarının ağırlaştırılması suretiyle kalitenin artabileceğini ifade etmek mümkündür. Muhasebe uygulayıcılarının, özellikle yardımcı elemanların uygulamaya yönelik konularda başarılı oldukları ancak teorik alanlarda aynı düzeyde başarılı olmadıkları gözlemlenmiştir. Bu olgu, özellikle ticaret lisesi ve önlisans mezunlarında ağırlıklı olarak kendisini hissettirmektedir. Trabzon'da bulunan Karadeniz Teknik Üniversitesi – İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ile işbirliği içine girilerek aday meslek mensuplarına ve stajyerlere teorik alanlarda eğitimin verilmesi hem sorunun çözümünde hem de mesleğe giriş sınavlarında aday meslek mensuplarına fayda sağlayacaktır.

Diğer taraftan meslek mensuplarının sahip oldukları bilgi ve yeterliliklerini korumaları ve değişen dünyada yeni gelişmeleri yakından takip ettiklerini ifade etmek mümkündür. Fakat takip edilen yayınların daha çok mevzuat ve vergisel konulardaki yayınlardan oluştuğunu belirtmekte yararlı olacaktır.

Özet olarak, meslek mensuplarının meslek öncesi eğitim düzeyleri ve bilgi seviyeleri ile mesleki eğitimlerine ilişkin durumları Trabzon'a özgü bir sorun olmayıp toplumun

tamamında var olan eğitim düzeyi ve imkanlarla yakından ilgilidir. Bu bağlamda mesleki eğitim ve yeterlilik anlamlarında var olan sorunlar toplumda var olan sorunların birer türevi konumundadır.

#### **46. Mesleki Özen ve Titizlik ile Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma Açısından**

Muhasebe meslek mensupları, mesleğe ilişkin yürüttükleri faaliyetlerinde mesleğin gerektirdiği özen, dikkat ve titizliği göstermek ve tutacakları defterlerde ve düzenleyecekleri mali tablolar ile beyannamelerde muhasebe ilke ve standartlarına uymak mecburiyetindedirler.

Muhasebe mesleğini yürüten meslek üyeleri, yeni bir müşteriyle iş sözleşmesi yaparken veya devam eden bir işi yerine getirirken doğruluk, dürüstlük, sözünde durma gibi genel ahlaki kurallar ile bağımsızlık, tarafsızlık ve sosyal sorumluluk gibi mesleğin gerektirdiği standartlara uygun bir şekilde mesleği icrayla mükelleftirler.

Söz konusu mesleki özen ve titizlik ile muhasebe ilke ve standartlarına uyma kurallarını Trabzon'da faaliyette bulunan meslek mensuplarının genel olarak şu şekilde uyguladıkları görülmektedir. Meslek mensuplarının, faaliyetlerin yürütülmesinde mesleki özen ve titizlik kurallarına uygun davranışta bulunmalarına karşın, yeni iş tekliflerinde meslek ahlakı kurallarına daha düşük ölçüde riayet ettikleri ifade edilebilir. Çünkü yeni iş teklifi ile gelen müşterinin önceki muhasebe meslek mensubundan niçin ayrıldığı ve neden tercih edildiği hususunda ilgili meslek mensubu gerekli özeni göstermemektedir.

Diğer taraftan meslek mensuplarının faaliyetleri esnasında belgelerin düzenlenmesi, tasnifi ve kaydedilmesi ile kaydedilen bilgilerden hareketle mali tabloların düzenlenmesi ve söz konusu tablolardan edinilen bilgilerle vergi beyannamelerinin hazırlanması aşamalarında büyük bir oranda muhasebe ilke ve standartlarına uygun hareket ettikleri kanaatine varılmıştır.

#### **47. Haksız Rekabet, Reklam ve Teşvik Yasağına Uyma Açısından**

Muhasebe meslek mensupları faaliyetlerinde haksız rekabet doğurucu işlemler genel olarak; ücret, personel istihdamı, yeni iş alımı ve meslek mensubu olmayan kişilerin



meslekte bulunmaları ile ilgili hususlarda ortaya çıkmaktadır. Yaşanan haksız rekabet doğurucu işlemler aşağıdaki şekilde meydana gelmektedir.

- Başka bir meslek mensubunun mesleki işini yaptığı bir kişi veya kuruma aynı işi yapmak üzere girişimde bulunulması,
- Başka bir meslek mensubunun yanında istihdam edilen aday meslek mensuplarına veya elemanlara meslek mensubuna haber verilmeden kendisi ve müşterisi adına iş teklifinin götürülmesi,
- Başka bir meslek mensubu ile sözleşme yapmış mükellefe ücret düşürmeye yönelik tekliflerde bulunulması,
- Ruhsatlı olmayan kişilerin ruhsat kiralamak suretiyle faaliyette bulunmaları veya çeşitli kamu kurumlarında çalışan kişiler tarafından mesleğin yürütülmesidir.

Trabzon'a ilişkin gözlemlerde, yukarıda sayılan haksız rekabet doğurucu işlemlere genelde rastlandığı, fakat bu işlemlerin faaliyetler esnasında gerçekleşme düzeylerinin farklılıklar arz ettiği görülmektedir. Söz konusu işlemlerin uygulamada rastlanılan durumlarını aşağıdaki gibi açıklamak mümkündür.

Meslek mensupları arasında haksız rekabetin en yoğun şekilde yaşandığı alan ücret konusudur. Bunun ortaya çıkış nedeni ise meslek üyelerinin kendilerine bildirilen tarifenin altında iş kabul etmeleri ve diğer müşterilerin bu olayı emsal göstermeleri ile ortaya çıkmaktadır.

Çalışmanın yapıldığı sırada meslek mensuplarıyla yapılan mülakatlarda ücret hususuna ilişkin olarak görüşülen aşağıdaki iki vaka bu alanda yaşanan haksız rekabet doğurucu işlemleri ve gerekçelerini ortaya koymasından yararlı olacaktır.<sup>1</sup>

Vaka 1 : "Trabzon ilinde beş yıldan beri "X" firmasına ait tasdik işlemleri "A" YMM tarafından yürütülmekte, defter ve belgeler ile öteki işlemler ise "B" SMMM tarafından tutulmaktadır. Beşinci yıl sonunda "B" SMMM, YMM'lik ruhsatı alarak YMM'lik faaliyetini yürütmeye başlamıştır. Söz konusu "X" firması ise daha önce tasdik işlemlerini yaptırdığı "A" YMM ile sözleşmeyi yenilemeyip, ilgili kişiye de haber vermeden eski muhasebecisi olan "B" YMM ile tam tasdik sözleşmesi imzalamıştır. Bunun sonucu olarak

<sup>1</sup> Söz konusu mülakatlar Trabzon'da faaliyette bulunan YMM. Mustafa GÜLER' le yapılmıştır.

“A” meslek mensubu “B” meslek mensubu hakkında haksız rekabet doğurucu işlem yaptığını iddia etmekte, “B” ise müşterinin kendi isteğiyle geldiğini ve müşterinin de bu olayı doğruladığını belirtmektedir.”

Serbest piyasa ekonomisinde insanlar kimlerle iş yapacakları hususunda serbesttirler. Kişi dilediği meslek mensubu ile çalışma hakkına sahiptir. Fakat sözkonusu durumda gerek meslek mensubu “B” nin gerekse müşterinin sözleşmeyi yapmadan, gerekçeleri ile birlikte durumu yazılı veya sözlü olarak önceki meslek mensubuna bildirmek mecburiyetleri vardır. Bu olgu, meslek mensubu açısından meslek ahlakının bir gereğidir.

Vaka 2 : “Faaliyetleri aynı yoğunlukta olan “A” ve “B” firmalarının muhasebe faaliyetlerini yürüten “X” meslek mensubu tarife gereği sözkonusu müşterilerden yıllık birer milyar ücret almaktadır. Fakat müşterilerden “A” muhasebe ücretini peşin, “B” ise taksitle ödemeyi taahhüt etmiştir. Müşterilerden “A” peşin ödemedede bulunduğunu gerekçe göstererek tutardan belirli bir oranda indirim talep etmekte, meslek mensubu ise iyi olmayan ekonomik koşullar gereği bu talebi kabul etmektedir.”

Böyle bir durumda “B” firmasının haksız rekabet iddiasıyla meslek mensubundan aynı indirim talep etmesi, piyasa mekanizması işleyişine aykırıdır. Fakat “A” firmasına yapılan indirim ise piyasada geçerli olan iskonto haddinin üzerinde olmamalıdır.

Diğer haksız rekabet doğurucu durumlarda ise, sırasıyla meslek mensubunun haberi olmadan eleman istihdamına gidilmesi, ruhsatlı olmayan kişilerin mesleki faaliyette bulunmaları ve son olarak ta başka bir meslek mensubunun yürüttü işe talip olma gibi davranışlarda bulunmaktadır.

Tekrar ifade etmekte yarar vardır ki meslek mensuplarının en yoğun olarak haksız rekabeti yaşadığı alan ücret konusudur. Ahlaki olmayan bu uygulamanın önüne geçmek için mesleği yürütenlerin, mesleki dayanışma içerisinde ücret ve diğer haksız rekabet doğurucu eylemlerde bulunan kişileri meslek odalarına bildirmeleri ve meslek odalarının ise disiplin kurullarını çalıştırarak gerekli müeyyideleri uygulatmaları suretiyle aşılabacaktır.

Muhasebe meslek mensuplarının reklam yasağı konusu ülkeden ülkeye farklılık arz eden bir husustur. Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının reklam yapmaları yasaklanmış olup hangi davranışın reklam sayılacağı, hangilerinin reklam sayılmayacağı

hususunu ayrıntılı biçimde belirtilmiştir. Bu konuyla ilgili gerekli açıklamalar, çalışmanın önceki bölümünde yapılmıştır.

Trabzon'da muhasebe meslek mensuplarının faaliyetleri incelendiğinde meslek mensuplarının genel olarak reklam yasağına uydıkları gözlemlenmektedir. Ayrıca meslek mensuplarıyla yapılan mülakatlar esnasında, meslek üyeleri, genelde muhasebe mesleğinde reklama gerek olmadığı hususunda fikir beyan etmektedirler.

#### **48. Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama Açısından**

Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler, muhasebe meslek mensuplarının toplum içerisinde yer alan bireyler olarak yapmamaları gereken eylem ve davranışlar ile mesleki faaliyet nedeniyle kişiliklerinde barındırmamaları gereken tutum ve davranışları ifade eder.

Muhasebe mesleğinin yürütülmesinde meslek mensupları meslekle bağdaşmayan faaliyetlerden uzak durmak zorundadırlar. Meslek mensuplarının meslekle bağdaşmayan işlemlerine aşağıda sıralanan hususları örnek vermek mümkündür.

Meslek mensuplarının;

- Müşterileri veya kendi adlarına yalan ve yanıltıcı vergi beyanında bulunmaları,
- Müşteriler arasında ırk, din veya cinsiyet ayrımı yapmaları,
- Kanunlar gereği bilgi verilmesi gereken durumlardan kaçınmaları,
- Kanunlar gereği yapılması yasak işleri yapmaları,
- İstihdam ettikleri elemanlara uygunsuz davranışta bulunmalarıdır.

Yukarıda sıralanan örnekler ve benzer davranışlar açısından Trabzon şehrindeki meslek mensuplarının, gerçekleştirdikleri faaliyetlerde kasten meslek ahlakıyla bağdaşmayan bir davranışta bulunmadıkları, fakat düzenledikleri mali tablo ve beyannamelerde zaman zaman sehven eksikliklerin bulunduğunu ve yanlışlıkların yapıldığını ifade etmek mümkündür.

## 5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Türkiye’de yaşanan son iktisadi ve siyasi yolsuzlukların ardından, toplum tarafından ahlâk, meslek ahlâkı, siyasal ahlâk gibi kavramlar sık sık kullanılmaya başlandı. Genel olarak ahlâk; bireylerin, insanlar arası ilişkilerde “iyi” veya “doğru” veyahut “kötü” veya “yanlış” olarak nitelendirilen değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde benimsedikleri, uymak zorunda buldukları davranış biçimleri ve kurallarıdır.

Ahlâk, başta birey ahlâkı olmak üzere aile ahlâkı, çalışma ahlâkı , meslek ahlâkı, basın ahlâkı, siyasal ahlâk gibi değişik türlere ayrılmaktadır. Ahlâk türlerinin tamamını kapsayan ve bir sistem içerisinde ele alan kavram toplam ahlâk kavramıdır. Toplam ahlâk, toplumu oluşturan bireylerden, en üst seviyede yer alan siyasal iktidara kadar tüm kesimlerin ahlâki kurallar çerçevesinde davranışları gerektiğini ifade eder.

Bir toplumdaki ahlâki değerler, genellikle dinsel kavramlar, örf, adet, geleneksel yaptırımlar, yasal ve kültürel değerler gibi bazı değerlerin bir veya birkaçının birleşmesinden etkilenerek ortaya çıkmaktadır. Örneğin; hukuk yasal müeyyidelerle insanların toplumsal kurallara uymalarını sağlarken, din ise bir takım tabiat üstü müeyyidelerle insan davranışlarını yönlendirmektedir.

Muhasebe mesleği, iktisadi olaylar neticesinde işletme ile ilgili verilerin toplanması, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve analize uygun bir şekilde raporlanarak karar vericilere sunulması işlemlerinin yürütüldüğü meslek türüdür.

Günümüzde ruhsatlı muhasebecilik anlamında ifade edilen muhasebe mesleğine ilişkin ilk yasal düzenleme İngiltere’de yapılmış, diğer ülkeler de bu oluşumu takip ederek muhasebe mesleğine yönelik meslek kuruluşları oluşturmuşlardır. Muhasebe mesleği, mesleğin gelişimiyle birlikte faaliyet sahasını sadece muhasebe ile sınırlı tutmayıp, şirket faaliyetlerini inceleme, vergileme, mali danışmanlık, denetleme vb. fonksiyonlarını da icra etmeye başlamıştır.

Diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe mesleği, her ne kadar belli bir tarihe kadar yasal statü kazanamamış olsa da, uzun bir geçmişe sahiptir. Batılı anlamda ve

ülke ihtiyaçlarına cevap verebilecek bir mesleki örgütlenme 01.06.1989 tarihinde kabul edilen ve 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile gerçekleşmiştir. Bu Kanunla, muhasebecilik mesleği tam anlamıyla profesyonel bir nitelik kazanmış olup, başlığından da anlaşılacağı üzere meslek mensupları; serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir olmak üzere üç gruba ayrılmıştır.

Serbest muhasebeciler, gerçek ve tüzel kişilerin muhasebe defterlerini tutmak, mali tablolarını ve vergi beyannamelerini düzenlemek görevlerine sahipken, serbest muhasebeci mali müşavirler, yukarıdaki işlemlerin yanında, işletmelerin muhasebe sistemlerini kurmak ve geliştirmek, işletmecilik, muhasebe, finans ve mali mevzuatla ilgili uygulamaları düzenlemek ve bu konularda danışmanlık yapmaktadırlar. Yeminli mali müşavirler ise muhasebe, işletme, finans ve mali mevzuat konularında müşavirlik hizmeti vermenin yanı sıra, mükelleflerin vergi tarhına esas teşkil eden mali tablolarını ve beyannamelerini ilgili mevzuat, mevcut muhasebe prensipleri ve denetim standartları çerçevesinde tasdik etme görev ve yetkisine sahiptirler.

Türkiye’de 31.08.2000 tarihi itibarıyla 27 064 serbest muhasebeci, 22 473 serbest muhasebeci mali müşavir ve 3 183 yeminli mali müşavir bulunmaktadır. Söz konusu meslek mensuplarının yaklaşık yarısı kendi adlarına büro açarak faaliyetlerini yürütürken yarısı ya faaliyette bulunmamakta ya da işletmelerde bağımlı olarak çalışmaktadırlar.

İstanbul Milletvekili Masum TÜRKER ve arkadaşları tarafından TBMM’ye sunulan “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi”, meslek ünvanlarına ilişkin olarak serbest muhasebeciliğin kaldırılmasını ve meslek ünvanlarının “Mali Müşavir” ve “Yeminli Mali Müşavir” olarak değişmesini öngörmektedir.

Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının çalışma konularını, mali tabloların ve vergi beyannamelerinin hazırlanması, planlama ve müşavirlik, denetim ve tasdik işlemleri oluşturmaktadır. Meslek mensuplarının faaliyetlerin yürütülmesinde, devlete, işletme sahip ve yöneticilerine ve meslektaşlara karşı sorumlulukları bulunmaktadır.

Muhasebe mesleğinde ahlâk; muhasebe meslek mensuplarınca gerek faaliyetlerin yürütülmesi sırasında gerekse herhangi bir sebeple mesleki faaliyetin yürütülmediği durum ve dönemlerde, kanunlara uygun işlemlerin yapılması yanında toplumun güncel değer yargılarına da önem verilerek güvenilir bilgilerin topluma sunulması ve müşteriler, toplum, diğer muhasebe meslek mensupları ve ilgili meslek kuruluşları ile olan ilişkilerde uyulması gereken kuralların yerine getirilmesidir.

Mesleğin, faaliyet sahasına denetim, yönetim danışmanlığı gibi alanların dahil olması, faaliyetlerin sonuçlarından etkilenen gruplarda da artış doğurmuş ve başta işletmenin kendisi olmak üzere devlet, ortaklar, müşteriler ve yatırımcılar faaliyet sonuçlarından doğrudan etkilenir hale gelmişlerdir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin toplum içerisinde yerine getirdiği hizmetler ve meslek mensuplarının üstlendikleri sorumluluklar mesleğin ahlâki standartlara göre düzenlenmesini gerekli kılmaktadır.

Şüphesiz gelişmiş ülkelerin çoğunda muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik düzenlemeler yapılmış ve yapılmaya devam etmektedir. Amerikan Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsünün bu alandaki çalışmaları, ilk olması ve diğer çalışmalara öncülük etmesi nedeniyle önem arz etmektedir. Muhasebe mesleğinde meslek ahlakına yönelik uluslararası alanda gerçekleştirilen ilk düzenleme ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'ın ilk kez 1992 yılında yayınladığı "Profesyonel Muhasebeciler İçin Ahlâk Kuralları" yönergesi olmuştur. Söz konusu yönerge IFAC bünyesinde yer alan ahlâk komitesi tarafından 1998 ve 2000 yıllarında açıklama ve yorumlama gibi çeşitli ekleme ve değişikliklerle birlikte gözden geçirilerek yeniden yayınlanmıştır Avrupa Birliğinde meslek ahlakına yönelik daha çok denetçi bağımsızlığına yönelik çalışmalar yapılmıştır. AB'de FEE bünyesinde yer alan "Etik Çalışma Grubu"nun Şubat 2001 de yayınlamış olduğu "Denetçi Bağımsızlığını Korumaya Yönelik Kavramsal Yaklaşım Bildirisi" bu alandaki çalışmalardan birini teşkil etmektedir.

Türkiye'de muhasebe mesleği meslek ahlakıyla ilgili doğrudan veya dolaylı bir şekilde çeşitli düzenlemeler ayrı bir yönetmelik ya da yasa düzeni içerisinde olmayıp, özet olarak SPK Tebliğleri, 3568 sayılı meslek Kanunu, Meslek Mensuplarının Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ve meslek Kanunu Disiplin Yönetmeliğinde ayrı ayrı ve dağınık bir şekilde yer almaktadır.

Meslek ahlakını düzenlemeye yönelik çalışmalardan en önemlisini şüphesiz meslek odaları diğer bir ifadeyle mesleki kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar oluşturmaktadır. TÜRMOB bu konuda üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirme gayreti içerisinde.

Bu bağlamda TÜRMOB; Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı adlı bir genelge yayınlamıştır. Daha sonra diğer meslek odaları ile birlikte Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken Kurallar yayınlamıştır. TÜRMOB son olarak bu konuyla ilgili IFAC'ın tüm dünyada kabul gören Meslek Ahlak Yasasını tercüme ederek üyelerinin hizmetine sunmuştur. TÜRMOB meslek ahlakı ile ilgili yasal düzenlemenin gerekli olduğu tezini savunarak yasal düzenlemenin oluşturulması için çaba sarfetmektedir.

Muhasebe meslek mensuplarının uymaları gereken ahlâki kurallar genel olarak aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık
- Kamu Yararı ve Sosyal Sorumluluk
- Bağımsızlık
- Gizlilik ve Sır Saklama
- Mesleki Eğitim, Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olma
- Mesleki Özen ve Titizlik İle Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma
- Haksız Rekabet, Reklam ve Teşvik Yasasına Uyma
- Meslek ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama

Meslek ahlakı kuralları, muhasebe mesleğinin itibarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak unsurlardır. Bu kurallar meslek mensuplarının birbirleriyle olan ilişkilerini yönlendirdiği gibi, topluma meslek mensuplarının faaliyetlerini en yüksek performansta icra edeceğine dair bir işaret de verir. Meslek ahlakı kurallarının uygulanması meslek mensuplarının faaliyetlerindeki başarılarını artırırken, toplumun tüm kesimlerinin de mesleğe ve meslek mensuplarına karşı güven duygusunu artıracaktır. Bu durum, toplumsal güven ve saygının yerleşmesine katkıda bulunacaktır.

Trabzon'da muhasebe meslek ahlakına yönelik olarak mesleki faaliyetlerde meslek ahlakı kurallarına uyulup uyulmadığı hususundaki gözlemlere ilişkin sonuçları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Genel olarak dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık kurallarına uygun faaliyette bulunmaktadır.
- Kamu yararı ve sosyal sorumluluk bilincinin yetersiz ve daha çok müşteri ile vergi idaresine karşı sorumluluk duygusunun güçlü olduğu fakat, kasıtlı bir hususun olmadığı ve bu sahada gerekli bilgilendirmenin yapılması gerektiği ile müşterilerin meslek mensuplarına karşı ücretlerin zamanında ödenmesi ile bilgi, belge ve dokümanların zamanında teslim edilmesi gibi sorumluluklarını tam manasıyla yerine getirmedikleri anlaşılmaktadır.
- Bağımsızlık kuralını tehdit edici unsurlar olarak ücret ve ailevi ilişkilerin ağırlıkta olduğu ve gerekli denetimlerin yapılması halinde çözüme kavuşturulabileceği görülmektedir.
- Gizlilik ve sır saklama kuralına genel manada uyulduğu fakat meslek mensuplarının yanlarında çalışan elemanları bu konuda uyarmaları ve üzerlerinde denetim sağlamaları gerekmektedir.
- Mesleki eğitim, bilgi ve yeterliliğe sahip olma açısından SMMM'lerin SM'lere nazaran daha yeterli oldukları ancak genel manada meslek mensuplarının kendilerini değişen dünyada meslekle ilgili yeni gelişmeleri detaylı ve yakından takip etmeleri gereği yanında meslek odası tarafından seminer, panel ve kurs gibi etkinliklere biraz daha önem verilmesi ve meslek mensuplarının katılımlarının yüksek oranda olmasının sağlanması zorunludur.
- Mesleki özen ve titizlik ile muhasebe ilke ve standartlarına genel anlamda riayet edilmektedir.
- Haksız rekabet doğurucu işlemler olarak; ücret, başka meslek mensubunun yürüttüğü iş ve istihdam ettiği elemana talip olma ile ruhsatsız kişilerin mesleği yürütmeleri şeklinde ortaya çıktığı, haksız rekabetin en ağır olarak ücret konusunda yaşandığı ve meslek mensuplarının birbirleri ve meslek kuruluşu ile mesleki dayanışma içerisine girmeleri halinde sorunun çözülebileceği anlaşılmaktadır.



- Meslek mensuplarının genel olarak meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetlerde bulunmadıkları söylenebilir.

Muhasebe mesleğinin toplum içerisinde hak ettiği saygınlığa ulaşabilmesi, ekonomik ve sosyal açıdan beklenen yararları sağlayabilmesi için aşağıda sıralanan faaliyetlerin yapılması önerilebilir:

- Muhasebe meslek ahlakı ile ilgili değişik yerlerde var olan düzenlemelerin bir arada toplanıp eksikliklerinin giderilerek günün gereklerine uygun Muhasebe Meslek Ahlakı Yasası'nın oluşturulması,
- Meslek odaları bünyesinde, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi ahlâki konulardaki çatışmaları önlemek ve meslek mensuplarına yardımcı olmak açısından ahlâk komitelerinin oluşturulması,
- Üniversite, meslek odaları ve meslek mensupları arasında dayanışmanın artırılması,
- Meslek Kanunu'nda belirlenen disiplin kurullarının sağlıklı, devamlı ve adil bir şekilde çalıştırılması,
- Meslek mensuplarının faaliyetlerinin sıkı denetiminin gerçekleştirilmesi,
- Eğitim kurumlarında, ailede, kurslarda, meslek içi eğitimlerde toplumu oluşturan bireylerin asgari ahlâki kuralları uygulama yönünde eğitimlerin verilmesi,
- Üniversitelerin muhasebeye yönelik lisans programlarında meslek ahlakına yönelik konulara yer verilmesidir.

Muhasebe mesleğinde meslek ahlakı kurallarının yasal hale getirilmesi ve sunulması, meslek mensuplarının topluma karşı sorumluluklarını ortaya koyacaktır. Ayrıca, toplumun da meslekten ve meslek mensuplarından olan talep ve beklentilerinin belirlenen ölçütler çerçevesinde olması sağlanacaktır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

### a. Kitaplar

AKTAN, Coşkun Can Ahlâki Yeniden Yapılanma ve Toplam Ahlâka Doğru: 1 Ahlâk ve Ahlâk Felsefesi, Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayınları, İstanbul, 1999.

Ahlâki Yeniden Yapılanma ve Toplam Ahlâka Doğru: 2 Meslek Ahlâkı ve Sosyal Sorumluluk, Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayınları, İstanbul, 1999.

Ahlâki Yeniden Yapılanma ve Toplam Ahlâka Doğru: 4 Toplam Ahlâk Yönetimi, Arı Düşünce ve Toplumsal Gelişim Derneği Yayınları, İstanbul, 1999.

ARENS, Alvin A.

KOEBBECKE, James K. Auditing An Integrated Approach, Seventh Edition New Jersey, 1997.

ARIKAN, Yahya

BAŞER, Metin

KARAKÖYLÜ, İsmail

2001 Yılı Mali Rehberi, Mali Çözüm Dergisi 53. Sayı Eki, İstanbul, 2000.

BRAIOTTA, Louis

HICKOK, Richard S.

BIEGLER, John C.

The Audit Committee Handbook, Third Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1999.

CEMALCILAR, Özgül

ÖNCE, Saime

Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Anadolu Üniversitesi İİBF Yayınları, Nr : 150, Eskişehir, 1999.

- DİNÇER, Ömer Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası, 2. Baskı, Timaş Yayınları, İstanbul, 1992.
- DEMİR, Ahmet Tekdüzen Muhasebe Sistemi, 2.Baskı, Çağdaş Yayınları, İstanbul,1996.
- EREN, Fikret Borçlar Hukuku, 5. Baskı, Cilt:II, İstanbul, 1994.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları; 7. Baskı S Yayınları, Ankara, 1991.
- HERMANSON, Roger H. ve diğerleri Auditing Theory and Practice, Richard D. Irwin, Inc., New York, 1976.
- ILGAZ, Yavuz Muhasebe Eğitimi Kalitesinin Meslek İmajına Etkisi, Sermaye Piyasası Kurulu Yayınları, Nr: 68, İstanbul, 1996.
- MC HUGH, Franchis Ethics, TÜSİAD Yayınları, Nr: T/92, İstanbul, 1992.
- MINTZ, Steven M. Cases In Accounting Ethics And Professionalism, Second Edition, McGraw-Hill, Inc., New York, 1992
- SMİTH, L. Murphy  
SMİTH, Katherine T. Accounting Information Systems, Houston TX, Dame Publication Inc, 1987.
- STONER, James A.F.  
FİREMAN, R.E. Manegament, New Jersey, Prenctise Hall Inc., 1985.
- SÜRMEYEN Yusuf Muhasebe-I, Akademi Limited Şirketi Yayınları Nr.15, Trabzon, 2000.
- TAYLOR, Donald H.  
GLEEZEN, G. William Auditing An Assertions Approach, John Wiley & Sons, Inc., Seventh Edition, New York, 1997.
- TÜREDİ, Hasan Denetim, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2000.
- YALKIN, Yüksel Koç Genel Muhasebe İlkeleri, Uygulanması ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Turhan Kitabevi, .

Genişletilmiş 9. Baskı, Ankara, 1995.

YAZICI, Mehmet

Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma, Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayınları, İstanbul, 1986.

Muhasebenin Temel Kavramları ve Tekdüzen Hesap Planı, TÜRMOB Yayınları, Nr: 6, Ankara, 1993.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi, TÜRMOB Yayınları, Nr: 123, Ankara-2000.

#### b. Makaleler

AKBULUT, Yıldız

“Meslek Ahlak Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 1, (Nisan 1999), ss.125-143.

ARIKAN, Yahya

“Vergi Beyannamelerinin İmzalanmasında Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 60, (Aralık 1997), ss. 87-89.

“Haksız Rekabet Edenlere Karşı Mücadelemiz Devam Ediyor”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 54, (Ocak-Şubat-Mart 2001), ss.1-4.

AYKIN, Hasan

“Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği ve Kamu Görevlisi Kavramı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 94, (Ekim 2000), ss.124-128.

AYSAN, Mustafa A

“Türkiye’de Muhasebe Meslek Ahlakı İle İlgili Gelişmeler ve Gereksinimler” **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 11, (Temmuz 1998), ss.27-35.

BAC, Aad D.

“Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma”, **Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi**, TÜRMOB Yayınları, Nr:139, (Ankara 2000), ss. 73-94. ( Çev.: Fatih Yılmaz, )

- BEYAZITLI, Ercan "Avrupa Topluluğu'ndaki Muhasebe Düzenlemeleri", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, Cilt: 50, Nr:1-2, Ocak- (Haziran 1995), ss.95-118.
- CHANDLER, Roy "IFAC : The Consensus-Seeker", **Accountancy** ,(July 1990), ss.84-86.
- CİVELEK, Mehmet A.  
DURUKAN, Banu "Günümüz Koşullarında Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı", **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Muhasebe Denetim, Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayını**, Nr : 20, (Mayıs 1998), ss.130-143.
- DALAY, İsmail "Yöneticilerin Sosyal Sorumlulukları", **Maliye-İktisat-Hukuk Yazıları Dergisi**, Sayı: 66, (Ocak-Mart 2000), ss. 38- 46.
- DEMİRBİLEK, Müslüm "İngiltere'de Muhasebe Uzmanlığı Mesleği", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:68, (Nisan 1987), ss.6-15.
- DEMİROĞLU, Mehmet "Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Mali Sorumlulukları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 211, (Mart 1999), ss.75-80.
- ERGİN, Hüseyin "3568 sayılı Kanun Çerçevesinde Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik Mesleğinin Geliştirilmesindeki Eğitim Sorunları", **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:1-2, (1991), ss.87-102.
- EROL, Mikail "SM,SMMM ve YMM Mesleğinin Yapısal Durumu Üzerinde Bir Araştırma ve Bazı Öneriler", **Mükellefin Dergisi**, Sayı : 80, (Ağustos 1999), ss. 92-99.
- FATT, James P.T. "Ethics and the Accountant", **Journal of Business Ethics**, Sayı : 14 (1995), ss.997-1004
- GÖKDENİZ, Ümit "Uluslararası ve Türkiye'de Muhasebenin

- Uyumlaştırılmasındaki Gelişmeler”, **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:6, (Ocak 1997), ss.71-73.
- GÜNEŞ, İ. Hakkı “Muhasebede Meslek Ahlakı” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 59, (Kasım 1997), ss. 54-61.
- GÜRBÜZ, Hasan “A.T. Dışı Ülkelerde Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi, Örgütün ve Meslek Mensuplarının Denetimi”, **15.Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB Yayınları**, Nr: 36, (1997), ss.267-276.
- GÜREDİN, Ersin “Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Muhasebe Denetim, Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayını**, Nr : 20, (Mayıs 1998), ss.115-129.
- HUND, David M. “Ahlâk Kuralları ve Muhasebe Eğitimine Etkileri”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı : 8, (Ekim 2000), ss.60-71. (Çev.:Yakup SELVİ)
- KARCIOĞLU, Reşat  
ERTAŞ, Fatih C. “Profesyonel Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesinde Eğitim ve Deneyim İhtiyaçlarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 181, (Eylül 1996), ss.85-101.
- KIZILOT, Şükrü “Vergi Kaçağı Yükseliyor mu?”, **Sabah Gazetesi**, (02 Kasım 2000), s.10
- KOTAR, Erhan “Muhasebe Denetim Mesleğinde Ahlâkın Yeri ve Önemi”, **III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetim Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı İSMMMO Yayını**, Nr: 20, (Mayıs1998), ss. 65-89.

- MARŞAP, Beyhan “Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:37, (Ocak 1996), ss.119-123.
- “Kamu Çıkarının Korunmasında Muhasebecinin Mesleki Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Yerine Getirilmesinde Sınırlayıcı Faktörler”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 1, (Nisan 1999), ss. 177-188.
- MUGAN, Can Şimga “Ahlâk, Toplumsal ve Kişisel Değerler : Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı : 2, (Haziran 1999), ss.1-18.
- NORDERMEN, Hermann J. “The European Accountancy Profession Accounting And Auditing Regulation In Europe Trends And Prospects”, **15.Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB Yayınları**, Nr: 36, (1997), ss.71-97. (Çev.:M.Selçuk USLU).
- ONARAL, Sezai “Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı:46, (Ekim 1996), ss. 6-13.
- ÖLÇER, Ferit “Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı”, **Dünya Gazetesi**, (4 Ağustos 1996), s.6
- ÖRTEN, Remzi “AT’da Muhasebe Mesleğini Uygulayanların Görevleri ve Nitelikleri”, **15.Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB Yayınları**, Nr: 36, (1997), ss.113-130.
- ÖZEL, Salih “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik-I” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 91, (Temmuz 2000), ss.15-23.
- OTLU, Fikret “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Sayı:4, (Güz 1999), ss.125-142.
- ÖZGEN, Hüseyin “Çağdaş Muhasebe Anlayışı ve Gelişmiş Ülkelerdeki Muhasebe Uygulamaları”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı : 1-2, (1991), ss. 63-75.

- PEKDEMİR, Işıl “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı : 2, (Ekim 2000), ss.43-63.
- PEKDEMİR, Recep “Türkiye’de Muhasebe Mesleği ve Meslek Ahlakı”, **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:4, (Ekim 1999), ss.18-26
- “Ülkemizde Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği” **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı: 5, (Ocak 2000), ss.12-16.
- POROY, Aylın “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:7, (Temmuz 2000), ss.27-29.
- PUR, Hüseyin “Muhasebe Mesleği ve Kuralları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 95, (Temmuz 1989), ss.32-46.
- PUR. Hüseyin Perviz “Çağlar Boyunca Muhasebe Mesleğinde Statü ve İşlev Değişimleri”, **Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğine Bakış, TÜRMÖB Yayınları**, Nr: 23, (1995), ss.93-109.
- RICE, Gillian “Islamic Ethics and the Implication for Business”, **Journal of Business Ethics**, Volume :18, (1999), ss.345-358.
- SABAN, Nihal “3568 ve 4008 sayılı Yasalar, Tebliğler ve Danıştay Kararları Ardından Meslek Mensupları, Mesleğin Konusu ve Sorumluluk”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:80, (Mayıs 1995), ss.93-128.
- SAĞLAM, Necdet “Avrupa Topluluğunda Muhasebe Hizmetleri”, **Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı : 1-2, (1990), ss.187-195.
- SARAÇ, Özgür “Baskı Gruplarının Vergi Mevzuatının Oluşumuna Etkileri-I”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 145, (Ekim



- 2000), ss.172-183.
- SELİMOĞLU, Seval K. “Muhasebede Meslek Ahlakı (Etik) Yaklaşımı”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Muhasebe Denetim, Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayını**, Nr:20, (Mayıs 1998), ss.144-158.
- SONGÜR, Neşe “Sosyal Sorumluluk ve İş ahlakı”, **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**”, Sayı: 3, (1999), ss.150-168.
- SÜRMEYEN, Yusuf “Vergi Bilincinin Geliştirilmesinde Muhasebecinin Rolü”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı:7, (Ocak-Mart 1992), ss.25-29.
- SWEENEY, Robert B. “Ethics In An International Environment; Standards of Ethical Conduct for Management Accountants”, **Management Accounting**, Vol.: 8, (Feb.1991), ss.27-30.
- ŞAHİN, Hayati “Amerika Birleşik Devletlerinde Sertifikalı Kamu Muhasebeciliği Mesleği ve Mesleğin Sorumlulukları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:141, (Mayıs 1993), ss.34-44.
- ŞEKER, Sakıp “Muhasebecilik Ünvanı Kaldırılmalı mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:91, (Temmuz 2000), ss.163-166.
- TOSUNER, Mehmet “Vergi Kayıp ve Kaçakları Sorununa İlişkin Görüş ve Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:85, (Ekim1999), ss.65-72.
- TUNCER, Mehmet “Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Örgütlenmesi”, **15.Türkiye Muhasebe Kongresi, TÜRMOB Yayınları**, Nr: 36, (1997), ss. 281-293.
- ÜLKER, M. Sema “Almanya’da Muhasebe Mesleği, Sınıflandırılması, Yetki ve Sorumluluklar”, **III. Türkiye Muhasebe Denetim Sempozyumu, Muhasebe Denetim, Mesleğinde Yetkiler Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, ISMMMO Yayını**, Nr:20, (Mayıs 1998), ss.32-54.

ÜNSAL, Samil “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinin Konumu ve Geleceği Konusuna Uygulamalı Bir Yaklaşım”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı: 3, (Eylül 2000), ss.69-130.

**c. Tezler**

DELİÖMEROĞLU, Havva Sosyal Bütünleşme Sürecinde Sosyal Normlar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırıkkale, 1998.

ERCİYAS, Ali Ufuk İşletmelerde İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluğun Önemi ve Çanakkale Bölgesinde Uygulamalar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çanakkale On Sekiz Mart Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Çanakkale,1998.

KARABULUT, Mehmet Vergi Aflarının Vergi Ahlakı Üzerine Etkileri–Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Manisa, 1996.

OKTAY, Mahmut Kitle İletişim Araçlarının Uluslararası Sorumluluğu ve İletişim Ahlâk Kuralları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul, 1990.

SÖZBİLİR, Naciye Türkiye’de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Afyon, 1999.

TÜBEK, Sami İş İlişkilerinde Ahlâk ve Sosyal Sorumluluklar, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İzmit, 1995.

YAVUZ, Tayyip Türkiye’de Vergi Yönetimine Yardımcı Bir Meslek olarak Mali Müşavirlerin Yetki ve Sorumlulukları, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2000.

#### d. Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, İnternet ve Diğerleri

##### Kanunlar

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Nr.:3568	Tarih : 13.06.1989
TTK, Nr. : 6762	Tarih : 29.06.1956
VUK, Nr. : 213	Tarih : 04.01.1961

##### Yönetmelikler

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Disiplin Yönetmeliği

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebecilik Staj Yönetmeliği

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik

Yeminli Mali Müşavirlik ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Sınav Yönetmeliği

##### Tebliğler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X, Nr : 16

Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ Sıra Nr : 4

##### İnternet

<http://www.fee.be>.

<http://www.turmob.org.tr>.

<http://www.ifac.org>.

<http://www.agacgfm.org>.

Y.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU  
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

**Diğerleri**

Atatürk Diyor ki, Trabzon Esnaf ve Sanatkarlar Odalar Birliği  
Yayını, Yayın Nr: 6, Trabzon, 10 Kasım 2000.

IFAC Ahlâk Yasası

İncil (Luka).

Kura'n (İsra ve Necm Sureleri).

Meslek Mensuplarının Uyması ve Sahip Çıkması Gereken  
Kurallar, İSMMMO Yayını, Mali Çözüm Dergisi 53.sayı Eki  
(Ekim – Kasım - Aralık, 2000)

Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali  
Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları  
İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, TÜRMOB

Tevrat (İkinci Samuel)

Türkçe Sözlük

Trabzon S.M.M.M.O. Üye Katoloğu 2001

YMM Mustafa GÜLER'le Yapılan Mülakat

## ÖZGEÇMİŞ

Abdulkerim DAŞTAN, 01.10.1976 tarihinde Erzurum'un Çat İlçesine bağlı Bozyazı Köyünde doğdu. İlk okulu anılan Köyde, orta ve lise eğitimini de Erzurum'da tamamladı.

1994-1995 Eğitim - Öğretim yılında, Karadeniz Teknik Üniversitesi - İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü'nde lisans eğitimine başladı. Lisans öğrenimini sürdürürken aynı zamanda piyasada bir serbest muhasebeci mali müşavirlik bürosunda çalıştı. 1997-1998 Eğitim - Öğretim yılında anılan Bölümden derece ile mezun oldu. Daha sonra aynı öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans öğrenimine başladı. 1999-2000 Eğitim-Öğretim yılında Karadeniz Teknik Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne araştırma görevlisi olarak atandı.

DAŞTAN, bekar olup, İngilizce bilmektedir.