



T.C.
Hitit Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

**KÜRESELLEŞME SÜRECİNİN MUHASEBE VE DENETİM
MESLEK ETİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: İZMİR İLİNDE BİR
UYGULAMA**

BİRGÜL BOZKURT

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÇORUM 2011

**KÜRESELLEŞME SÜRECİNİN MUHASEBE VE DENETİM
MESLEK ETİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ: İZMİR İLİNDE BİR
UYGULAMA**

BİRGÜL BOZKURT

**Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı**

Yüksek lisans tezi

**TEZ DANIŐMANI
Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN**

ÇORUM 2011

KABUL VE ONAY

Birgöl BOZKURT tarafından hazırlanan “**KÜRESELLEŞME SÜRECİNİN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİ ÜZERİNE ETKİLERİ: İZMİR İLİNDE BİR UYGULAMA**” başlıklı bu çalışma, **25 KASIM 2011** tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

İmza



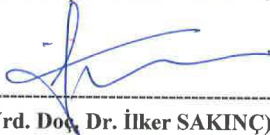
(Yrd. Doç. Dr. Yusuf DİNÇ) (Başkan)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN) (Danışman)

İmza



(Yrd. Doç. Dr. İlker SAKINÇ)

İmza

(Unvan, Adı ve Soyadı)

İmza

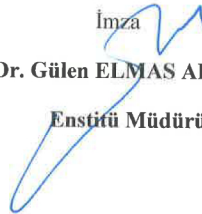
(Unvan, Adı ve Soyadı)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

İmza

(Prof. Dr. Gülen ELMAS ARSLAN)

Enstitü Müdürü



T.C.
HİTİT ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik dışı davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (.../11/2011)

Birgül BOZKURT

ÖZET

BOZKURT Birgül. Küreselleşme Sürecinin Muhasebe ve Denetim Meslek Etiği Üzerindeki Etkileri: İzmir İlinde Bir Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi, Çorum 2011)

İçinde bulunduğumuz çağ küreselleşme çağıdır. Bu bağlamda küreselleşme tüm dünyayı siyasal, kültürel, toplumsal ve ekonomik olarak etkilemektedir. Öyle ki herhangi bir ülkede meydana gelen bir olay diğer ülkeleri de çok kolay ve hızlı bir şekilde etkilemektedir. Özellikle bu olgunun ekonomik boyutunu düşünecek olursak, dış ticarete konu olan her türlü faaliyet uluslararası standartlaşmayı zorunlu haline getirmiştir. Bu bağlamda ekonomik hayatın en küçük birimleri olan işletmelerdeki bölümlerin de bu standartlaşmaya uyum sağlamaları gerekmektedir. Diğer taraftan ortaya çıkan muhasebe skandalları da özellikle meslek mensuplarının etik kurallar çerçevesinde hareket etmelerinin gerekliliğini ortaya koymuştur.

Bu çalışmada küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde küreselleşme ve etik kavramları tanımı, küreselleşme olgusunun günümüz koşullarına, muhasebe ve denetim mesleğine etkileri açıklanmıştır. İkinci bölümde küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerine etkileri incelenmiş, ulusal ve uluslararası düzeyde muhasebe ve denetim kuruluşları ve bu kuruluşların meslek etiği kuralları ele alınmıştır. Ayrıca küreselleşme olgusu ile birlikte gündeme gelen çok uluslu şirketlerdeki muhasebe meslek mensuplarının etikle ilgili yaptıkları çalışmalar incelenmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde ise İzmir ilinde bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan bir anket çalışması yer almaktadır. Bu çalışmada meslek mensuplarının küreselleşme ile birlikte önemle vurgulanan muhasebe ve denetim meslek etiği konusunda gerekli uygulamalar hakkında bilgi sahibi olup olmadıkları, bu konu ile ilgili yaklaşımlara ilişkin bir anket çalışması ve uygulama sonuçları ile değerlendirmelere yer verilmiştir.

Çalışmada veri toplama tekniği olarak ikincil kaynak tarama yöntemi kullanılmıştır. Çalışmanın son bölümünde İzmir’ de bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışmasına yer verilmiştir. Anketin değerlendirilmesinde SPSS programı kullanılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Küreselleşme, Etik, Meslek Etiği, Muhasebe ve Denetim Meslekleri.

ABSTRACT

BOZKURT Birgül. The Effects of Globalization on Accounting and Auditing Profession Ethics: A Practice in Izmir Province, (Master Thesis, ÇORUM 2011)

It is an area of globalization now. In this context globalization affects world politically, culturally, socially and economically. Even an event in any country affects other countries very easily and fast today. Especially when we consider this phenomenon in terms of economy, it is obvious that international standardization has become a necessity as a result of any activities included in foreign trade. In this context the business segments which are the smallest units of economy are needed to accommodate to this standardization. On the other hand accounting scandals of the profession has revealed the need for the employees to behave within the framework of ethical rules.

In this study, the effects of globalization process on the ethics of accounting and auditing profession have been analyzed. The study consists of three parts. In the first part, definitions of ethics and globalization, the effects of globalization on the today's conditions and on accounting and auditing profession have been described. In the second part, the effects of globalization on accounting and auditing profession ethics have been researched. Moreover national and international accounting and auditing organizations and these organizations' professional ethics rules have been discussed. Also in this part the ethical subjects studied by the accounting profession employees of multinational companies, which have become a current issue with the phenomenon of globalization, have been analyzed. In the third part there is a questionnaire filled out by professional accountants working dependently or independently in the province of Izmir. All in all in this study, we have analyzed whether the employees of accounting and auditing profession know enough about the professional ethics or not which has been emphasized as an important issue depending on the globalization; and also there are evaluations of a questionnaire and a practice in Izmir Province related to this subject. In this study, a secondary literature review technique has been used as a data gathering technique. In the last part of the study, there is a questionnaire filled out by professional accountants working dependently or independently in the province of Izmir and the SPSS program has been used at the evaluation of this questionnaire.

Keywords: Globalization, Ethics, Professional Ethics, Accounting and Auditing Professions.

TEŞEKKÜR

Bu çalıőmanın ortaya çıkıőında değerli desteklerini esirgemeyen, bilgi ve deneyimleri ile bana yšn veren saygı değer hocam Habib AKDOęAN' a sonsuz teőekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışmama baőladıęım günden itibaren her konuda yanımda olan değerli hocalarıma ve her koőulda beni destekleyen eőim Emrah YAZAR' a en samimi duygularıyla őükranlarımı sunarım.

Birgül BOZKURT

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	ii
ABSTRACT.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
İÇİNDEKİLER.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
KISALTMALAR.....	xvii
ÖNSÖZ.....	xix
GİRİŞ.....	1

I. BÖLÜM

KÜRESELEŞME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE KÜRESELEŞME OLGUSUNUN GÜNÜMÜZ KOŞULLARINA ETKİLERİ

1.KÜRESELLEŞME TANIMI, OLUŞUM SÜRECİ.....	3
1.1.Küreselleşme Tanımı ve İçeriği.....	3
1.2.Küreselleşmenin Oluşum Süreci.....	4
1.3.Küreselleşmenin Özellikleri.....	5
2.KÜRESELLEŞMENİN GÜNÜMÜZ KOŞULLARINA ETKİLERİ.....	6
2.1. Ekonomik Etkiler.....	7
2.2. Siyasi Etkiler.....	8
2.3.Toplumsal Etkiler.....	9
2.4. Teknolojik Etkiler.....	10
3. KÜRESELLEŞME VE ETİK.....	10
3.1. Etik ve Global Etik Kavramı.....	11
3.1.1. Etik Tanımı ve Tarihsel Gelişimi.....	11
3.1.2. Global Etik Tanımı ve Tarihsel Gelişimi.....	15
3.2. Meslek Etiği Kavramı.....	17

3.2.1. Meslek Etiği Tanımı.....	17
3.2.2. Meslek Etiği İlkeleri.....	22
3.2.3. Meslek Etiği Kuralları.....	23
4. KÜRESELLEŞMENİN MESLEKLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	23
4.1. Meslek Tanımı.....	24
4.2. Muhasebe Mesleği Tanımı.....	25
4.2.1. Muhasebe Mesleği Tarihsel Gelişimi.....	28
4.2.2. Muhasebe Mesleği Temel Kavramları.....	29
4.2.3. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri.....	30
4.2.4. Muhasebe Meslek Etiği Kuralları.....	33
4.2.5. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yaklaşımlar.....	35
4.3. Denetim Mesleği Tanımı.....	37
4.3.1. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi.....	39
4.3.2. Muhasebe Denetimi İçin Gerekli Koşullar.....	41
4.3.3. Uluslararası Denetim Standartları.....	42
4.4. Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Mesleği Üzerindeki Etkileri.....	45
4.4.1. Küreselleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri.....	45
4.4.2. Küreselleşmenin Denetim Mesleği Üzerindeki Etkileri.....	48

II. BÖLÜM

KÜRESELLEŞME OLGUSUNUN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİNE ETKİLERİ

1.KÜRESELLEŞME OLGUSUNUN MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	51
1.1 Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	51
1.2.Uluslararası Alanda Muhasebe Meslek Etiği.....	52
1.3. Küreselleşme Sürecinde Muhasebe Meslek Mensubunu Etkileyen Gelişmeler.....	55

1.3.1.Çalışan Sayısının Artması.....	55
1.3.2.Diğer Ülkelerin Hukuk Kurallarını Öğrenme.....	56
1.3.3. Müşterilere Yardımcı Olma.....	57
1.3.4.Teknolojiyi Etkin Kullanma.....	57
1.4.Tüm Dünya da Ortak Bir Muhasebe Dilinin Oluşturulması Süreci.....	59
2.KÜRESELLEŞME OLGUSUNUN DENETİM MESLEK ETİĞİ	
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.....	61
2.1. Denetim Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	62
2.2. Denetim Meslek Etiği İle Uluslararası Muhasebe Standartları	
Arasındaki İlişki.....	64
2.2.1. Kurumsal Yönetim.....	64
2.2.2. Finansal Raporlama.....	65
2.2.3. Bağımsız Denetim.....	67
2.3.Denetim Çalışmalarında Belirli Bir Kalite Düzeyinin Yakalanması İçin	
Meslek Etiği Kurallarına Uyulmasının Önemi.....	69
2.4.Yüksek Nitelikli Meslek Mensuplarına İlgi Duyulması.....	71
2.4.1.İşletme Kurumsal Yönetimleri.....	72
2.4.2. İşletmelerin Gelecekte Yaşam Kabiliyeti.....	74
2.4.3. İşletme Yeni Finansal Göstergeleri.....	75
3.MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİ.....	75
3.1. Muhasebe ve Denetim Meslek Mensubunun Eğitilmesi Amacı.....	76
3.2. Muhasebe ve Denetim Meslek Mensubunun Eğitim Süreci Aşamaları.....	79
3.3.Muhasebe Meslek Mensubunun Eğitiminde Sorumlu Olan Kuruluşlar.....	81
3.3.1.Yüksek Öğretim Kurumları.....	82
3.3.2. Mesleki Yeterlilik Kurumları ve Birlikler.....	84
3.3.2.1. Uluslararası Kurum ve Birlikler.....	85
3.3.2.2. Ülkemizdeki Kurum ve Birlikler.....	93
4. ÜLKEMİZDE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİ	
KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR.....	96

5. ULUSLARARASI DÜZEYDE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ BELİRLENMESİ KONUSUNDA YETKİLİ KURUMLAR VE MESLEK ETİĞİ KURALLARI.....	101
5.1.Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI).....	101
5.1.1. Teşkilatın Amacı.....	101
5.1.2. Teşkilatın Meslek Etiği Kuralları.....	101
5.2.Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA).....	102
5.2.1. Enstitü Amacı.....	102
5.2.2. Enstitü Etik Kuralları.....	103
5.3. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA).....	104
5.3.1. Enstitü Amacı.....	105
5.3.2. Enstitü Etik Kuralları.....	105
5.4.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	108
5.4.1. Federasyonun Amacı.....	108
5.4.2. Federasyon Etik Kuralları.....	109
5.5. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO).....	117
5.5.1. Örgütün Kuruluş Amacı.....	117
5.5.2. Örgütün Etik Kuralları.....	118
6. ÜLKEMİZDE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİ KONUSU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER VE YETKİLİ KURUMLAR.....	119
6.1. Sermaye Piyasası Kanunu’ nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler.....	119
6.2. TÜRMOB’ da Etiğe Yönelik Düzenlemeler.....	121
6.2.1 TÜRMOB’ da Etikle İlgili Dolaylı Düzenlemeler.....	121
6.2.1.1. 3568 Sayılı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.....	121
6.2.1.2. Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik.....	122
6.2.1.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	123

6.2.1.4. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik Mali	
Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin	
Yönetmeliği.....	123
6.2.2. TÜRMOB’ da Etik ile İlgili Doğrudan Düzenlemeler.....	123
6.2.2.1. SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili	
Mecburi Meslek Kararı (2001).....	124
6.2.2.2. SMM ve YMM’ lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları	
Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (2007).....	124
6.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TİDE)	125
6.3.1. Enstitü Amacı.....	125
6.3.2. Enstitü Etik Kuralları.....	125
6.4.Diğer Kuruluşlar.....	127
7. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE BAĞIMLI OLARAK ÇALIŞAN	
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	128
7.1.Küreselleşme İle Birlikte Gündeme Gelen Çok Uluslu Şirketlerin	
Oluşum Süreci.....	129
7.2. Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) Muhasebe Sistemleri.....	131
7.3. Çok Uluslu Şirketlerde Etik İlgili Çalışmalar.....	133
7.3.1.Şirketlere Etik Memurlarının Atanması.....	135
7.3.2.Etik Konusunda Muhasebe Birliklerinin Yayınları.....	138
7.3.3.Şirket Yıllık Genel Kurullarında Gündeme Etiğin Dâhil Edilmesi.....	140

III. BÖLÜM

İZMİR İLİNDE BAĞIMLI VE BAĞIMSIZ ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ANKET UYGULAMASI

1.ARAŞTIRMANIN ÖNEM VE AMACI	143
2.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	143
2.1. Veri toplama Yöntemi.....	144
2.2.Verilerin Analizi ve Değerlendirilmesi.....	144
3.TANIMLAYICI BİLGİLER.....	145
3.1.Meslek Mensuplarının Cinsiyeti.....	145
3.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri.....	145
3.3. Meslek Mensuplarının Unvanları Dağılımı.....	146
3.4. Meslek Mensuplarının Çalışma Şekilleri.....	147
3.5. Meslek Mensuplarının Deneyim Süreleri.....	147
3.6. Meslek Mensuplarının Müşteri Bulma Yolları.....	148
4. KÜRESELLEŞMENİN GÜNÜMÜZ MUHASEBE VE DENETİM MESLEKLERİNE ETKİLERİ İLE İLGİLİ DÜŞÜNCELER	149
4.1 Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımlar	149
4.2.Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkisi.....	150
4.3.Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkilerinin Sonuçlarına Yönelik Düşünceler.....	151
4.4.Global Etik İle İlgili Yaklaşımlar.....	152
4.5. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Meslek Örgütleri.....	153
4.6.Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Denetim Mesleği İle İlgili Gelişmeleri Takip Etme Durumları.....	153
4.7.Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Denetim Mesleği İle İlgili Gelişmeleri Takip Etme Yolları.....	154
4.8.Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Denetim Mesleği İle İlgili Gelişmeleri Takip Edememe Nedenleri.....	155
4.9.Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) İle	

İlgili Bilgi Düzeyleri.....	156
4.10.Küreselleşme Açısından Meslek Mensuplarına Göre Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' da En Önemli Olan 5 Standart.....	156
4.11.Küreselleşme Süreci İle Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Ön Plana Çıkan Unsurlar.....	157
5.MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ DENEYİM VE EĞİTİM DÜZEYLERİ.....	158
5.1.Meslek Mensuplarının Uluslararası Firmaların Danışmanlığını Yapma Durumları.....	158
5.2.Danışmanlığı Yapılan Ulusal ve Uluslararası Firmalar Arasındaki Farklılık Olma Durumları.....	158
5.3. Danışmanlığı Yapılan Firmalar Arasındaki Farklılık Boyutu.....	159
5.4. Danışmanlığı Yapılan Firmaların Etik Kod Varlığı.....	160
5.5. Danışmanlığı Yapılan Firmaların Etik Kod Varlığı Düzeyi.....	160
5.6. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Alma Durumları.....	161
5.7. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Düzeyleri.....	162
5.8.Etik Davranışlar Çerçevesinde Meslek Mensuplarından Beklentiler	163
6. MESLEK MENSUPLARININ EĞİTİM DÜZEYLERİ İLE BAZI UNSURLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN İNCELENMESİ.....	164
6.1.Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Tanımlar Arasındaki İlişki.....	164
6.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki.....	166
6.3. Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlar İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki.....	167
6.4.Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurlar Arasındaki İlişki.....	168
6.5.Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişki.....	169
6.6.Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek	

Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişki.....	170
7.MESLEK MENSUPLARININ EĞİTİM DÜZEYLERİ İLE	
BAZI UNSURLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN SINANMASI.....	171
7.1. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye	
Yönelik Tanımlar Arasındaki İlişkinin Analizi.....	171
7.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin	
Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi.....	172
7.3. Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Mesleki Düzeyler İle	
Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi.....	173
7.4. Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme	
Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurların Analizi.....	174
7.5. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği	
Eğitimi Almaları Arasındaki İlişkinin Analizi.....	175
7.6. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri İle	
Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişkinin Analizi.....	175
SONUÇ.....	177
ÖNERİLER.....	183
KAYNAKÇA.....	184
EKLER.....	200
EK-1 ANKET FORMU.....	200

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi	39
Tablo 2: Muhasebe Eğitiminin Temel Amaçları	80
Tablo 3: 8. Direktifte Yer Alan Konular.....	81
Tablo 4: Muhasebe Eğitiminde Geleneksel ve AECC Yaklaşımları	90
Tablo 5: Denetim Meslek Etiğinin AB, ABD ve Türkiye Açısından İncelenmesi.....	100
Tablo 6: Sermaye Piyasası Kurulu'nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler	119
Tablo 7: SMMM ve YMM Kanunu'nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler	121
Tablo 8: SM, SMMM ve YMM ÇUEHY Etiğe Yönelik Düzenlemeleri.....	122
Tablo 9: SM, SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği'nde Etiğe Yönelik Düzenlemeler.....	123
Tablo 10: SM, SMM, YMM Meslek Ahlak Kuralları Mecburi Meslek Kararları	124
Tablo 11: SMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik	125
Tablo 12: Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımları	145
Tablo 13: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri	145
Tablo 14: Meslek Mensuplarının Unvanları Dağılımları	146
Tablo 15: Meslek Mensuplarının Çalışma Şekilleri	147
Tablo 16: Meslek Mensuplarının Deneyim Süreleri.....	147
Tablo 17: Meslek Mensuplarının Müşteri Bulma Yolları	148
Tablo 18: Meslek Mensuplarının Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımları.....	149
Tablo 19: Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkisi.....	150
Tablo 20: Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkilerinin Sonuçları.....	151
Tablo 21: Global Etik İle İlgili Yaklaşımlar	152
Tablo 22: Meslek Mensuplarınca Bilinen Muhasebe ve Denetim Meslek Örgütleri	153
Tablo 23: Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Etme Durumları.....	153
Tablo 24: Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Etme Yolları	154
Tablo 25: Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Edememe Nedenleri	155
Tablo 26: Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) İle İlgili Bilgi Düzeyleri.....	156

Tablo 27: Küreselleşme Süreci İle Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Ön Plana Çıkan Unsurlar	157
Tablo 28: Danışmanlığı Yapılan Uluslararası Firmaların Varlığı	158
Tablo 29: Danışmanlığı Yapılan Firmalar Arasındaki Farklılıklar	158
Tablo 30: Danışmanlığı Yapılan Firmalar Arasındaki Farklılık Boyutu	159
Tablo 31: Danışmanlığı Yapılan Firmaların Etik Kod Varlığı	160
Tablo 32: Danışmanlığı Yapılan Firmalarda Etik Kod Varlığı Düzeyi	160
Tablo 33: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Alma Durumları	161
Tablo 34: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Düzeyleri	162
Tablo 35: Etik Davranışlar Çerçevesinde Meslek Mensuplarından Beklentiler	163
Tablo 36: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Tanımları Arasındaki İlişki	164
Tablo 37: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki	166
Tablo 38: Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlar İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki	167
Tablo 39: Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurlar Arasındaki İlişki	168
Tablo 40: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişki	169
Tablo 41: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişki	170
Tablo 42: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Tanımlar Arasındaki İlişkinin Analizi	172
Tablo 43: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi	172
Tablo 44: Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Mesleki Düzeyler İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi	173
Tablo 45: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurlar Arasındaki İlişkinin Analizi	174
Tablo 46: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişkinin Analizi	175

Tablo 47: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişkinin Analizi	176
---	-----

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Etik Karar Verme Süreci	12
Şekil 2: Etiğin Uygulama Alanları.....	16
Şekil 3: Meslek Etiğini Etkileyen Davranışların Kaynağını Oluşturan Faktörler	20
Şekil 4: Ulusal Muhasebe Sisteminin Belirleyicileri	132
Şekil 5: Etiğin Kurumsallaşmasında İzlenilebilecek Yöntemler	141

KISALTMALAR

AAA	American Accountant Association/ Amerikan Muhasebeciler Birliği
AECC	Accounting Education Change Commission/Muhasebe Eğitiminde Değişim Komitesi
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants/ Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri
AT	Avrupa Topluluğu
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
CEP	Council on Economic Priorities/ Ekonomik Öncelikler Kurulu
CPA	Certified Public Accountant/ Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecileri
ÇUEHY	Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği
ÇUŞ	Çok Uluslu Şirketler
EBEN	European Business Ethics Network/ Avrupa İş Etiği Örgütü
GATT	General Agreement on Tarifs and Trade /Ticaret ve Tarifeler Genel Anlaşması
IES /UES	International Education Standarts/ Uluslararası Eğitim Standardı
GCDF	Global Kurumsal Yönetim Forumu
IFAC	The International Federation of Accountants /Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISA	Uluslararası Denetim Standartları
ISAC	Uluslararası Kalite Güvence Standartları
IFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IPSAS	Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
IASC	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IAESB	Uluslararası Muhasebe Eğitimi Kurulu Standartları
INTOSAI	International Organization Of Supreme Audit Institutions/ Kamu
IIA	The Institue Of İnternal Auditors/ Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IOSCO	The International Organization of Securities Commissions/ Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü

IT	Information Tecnology- Bilgi Teknolojisi
IAAER	The International Association for Accounting Education and Research/ Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği
MÖDAV	Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MUFAD	Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği
NAFTA	The North American Free Trade Agreement/ Kuzey Amerika Ülkeler Serbest Ticaret Anlaşması
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development/ Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SMG	Sürekli Mesleki Gelişme
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TESMER	TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi
TİDE	Türkiye İç Denetim Enstitüsü
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği
UNCTAD	United Nations Conference on Trade And Development/ Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları

ÖNSÖZ

Günümüz birçok yazınında ‘Yeni Dünya Düzeni’ olarak ifade edilen küreselleşme kavramı ülkeler arasındaki ilişkileri siyasi, toplumsal, teknolojik ve ekonomik olarak etkilemiştir. Bu itibarla ülke içinde faaliyet gösteren işletmeler, içinde bulunduğumuz ‘Bilgi Çağı’nın’ koşullarına ayak uydurabilmek için tüm gelişmeleri takip etmek durumunda kalmışlardır. Mali durumların tespiti, işletme faaliyetlerinin devamlılığı için öngörülebilir bulunulmasını sağlayan muhasebe evrensel bir dil haline gelmiştir. Bu birime mensup bireylerin şeffaflık ilkesi doğrultusunda hareket etmesini, meslek açısından değer yargılarında çelişkiye düşmemesini, doğruyu söylemesini, dürüst ve tutarlı olmasını önemle vurgulayan etik kavramı karşımıza çıkmaktadır. Çünkü işletmeler ekonomik hayatın en küçük birimleridir. Bu durumda ekonomik hayatta meydana gelen başarılar, faaliyet gösteren birimlerin dürüst ve tutarlı hareket etmesi ile sağlanacaktır.

Çalışmamda küreselleşme olgusunun muhasebe ve denetim meslek etiğine etkileri incelenecektir. Çalışmanın bilgi kullanıcıları için muhasebe mesleğinin günümüzde daha da önemli bir hal aldığına ve bu meslek mensuplarının meslek etik ilke ve kuralları çerçevesinde hareket etmelerinin önemli olacağını düşünmekteyim.

GİRİŞ

Günümüzde ticari, sosyal, kültürel ve siyasi olayların uluslararası etkileşimini arttıran küreselleşme kavramından oldukça söz edilmektedir. Öyle ki herhangi bir ülkede meydana en ufak bir olayın diğer ülkeyi kolay ve hızlı etkilemesi durumu 'Dünyanın küresel bir köy haline gelmesi' şeklinde yorumlanmaktadır. Bu bağlamda küreselleşmenin tüm dünya açısından olumlu ve olumsuz yönlerinin bulunduğu yönelik ifadeler mevcuttur. Buna göre küreselleşme olgusuna ekonomistler daha çok piyasa mantığı ile yaklaşırken, sosyo-politikacılar daha çok insana yönelik değerlendirmelerde bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile küreselleşme yanlıları küreselleşme olgusunu teknolojik gelişmeler ve toplumsal refahın artması şeklinde yorumlarken, küreselleşme karşıtları ise gelir dağılımında dengesizliğin iyice artması olarak değerlendirmektedir.

Küçülen dünyada artan dış ticaret işlemleri, şirketlerdeki birimleri özellikle muhasebe birimlerini oldukça etkilemiştir. Dolayısı ile uluslararası muhasebe uygulamaları, yasa ve yönetmeliklerin ortaya çıkması kaçınılmaz bir hal almıştır. Ayrıca son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları, meslek mensuplarının dürüst, şeffaf, meslek ahlakına uygun olarak hareket etmelerinin zorunlu olduğunu göstermektedir. Bu itibarla günümüzde muhasebe ve denetim mesleklerinin etiksel boyutu da tartışılmaya başlanmıştır. Özellikle meslek mensuplarının meslek itibarını zedeleyecek her türlü faaliyetten uzak durmaları ve ilgi duyanlara karşı sorumluluklarını yerine getirmeleri vurgulanmaktadır.

Küreselleşme süreci ile birlikte muhasebe ve denetim meslek etiğinde meslek mensuplarının eğitimi de gündeme gelmiştir. Konu ile ilgili çalışmalar, ulusal ve uluslararası meslek örgütleri ile yükseköğretim kurumları tarafından faaliyet konusu olmuş ve müfredat içinde yer almıştır.

Küreselleşme süreci ile oluşan çok uluslu şirketlerde de etiğin önemi artmıştır. Farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren bu işletmelerde ülkeler arası kültürel, sosyal farklılıklar etik konusunun gündeme oturmasına neden olmuştur. Bu itibarla meslek örgütleri tarafından yayınlanan yayınların yanında, şirket içine yıllık faaliyetlerle ilgili olarak etiğin de dâhil edilmesi gibi aşamalar söz konusudur.

Bu çalışmanın ilk bölümünde konunun daha ayrıntılı bir şekilde incelenmesini sağlayabilmek için küreselleşme olgusunun tanımı, günümüz koşullarına etkisi, küreselleşme ile etik ilişkisi incelenmiştir. Ayrıca küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkileri açıklanmaya çalışılmıştır. Çünkü muhasebe ve denetim meslekleri küreselleşme sürecinden etkilenen meslek mesleklerin başında gelmektedirler.

Çalışmanın ikinci bölümünde küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerindeki etkileri açıklanmıştır. Çünkü ortak dil anlayışı ile birlikte uygulamalarda harmonizasyon süreci başlamıştır. Dolayısı ile mesleki uygulamalarda anlaşılabilir ve şeffaf olma durumları ön plana çıkmıştır. Ayrıca gelişen muhasebe skandalları ile birlikte muhasebe ve denetim mesleklerinin etiksel boyutları tartışılmaya başlanmış, gerek yükseköğretim kurumları gerek meslek örgütleri meslek etiği kurallarını hazırlamış ve yayınlamışlardır. Bu meslekler açısından özellikle uluslararası meslek örgütleri tarafından belirlenmiş meslek etiği kuralları açıklanmaya çalışılmıştır. Çok uluslu şirketlerde etik uygulamalar da önem kazanmıştır. Hem faaliyet gösterilen ülkelerdeki sosyal, kültürel farklılıklar hem de şirket merkezindeki uygulama farklılıkları nedeni ile gündeme gelen etiksel uygulamalar açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise İzmir ilinde bağımlı ve bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması yapılmıştır. Bu çalışma kapsamında küreselleşme süreci ile birlikte gündeme gelen değişim ve gelişmeler sonucunda uluslararası standartlaşma konusundaki yaklaşımlar ele alınmış ve meslek etiği ile ilgili uygulamalar belirlenmeye çalışılmıştır.

I. BÖLÜM

KÜRESELEŞME İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE KÜRESELEŞME OLGUSUNUN GÜNÜMÜZ KOŞULLARINA ETKİLERİ

1.KÜRESELLEŞME TANIMI, OLUŞUM SÜRECİ

Küreselleşme olgusu son dönemlerde sıkça konuşulan konular arasındadır. Öyle ki, yeryüzünde meydana gelen herhangi bir olayın toplum tarafından süratle bilinmesi, etkileşimlerin artması, yayılması gibi durumlar kaçınılmaz bir hal almıştır.

1.1.Küreselleşme Tanımı ve İçeriği

Küresel sözcüğünün yaklaşık 400 yılı aşan bir tarihi olmasına karşılık küreselleşme kavramı 1960'larda kullanılmaya başlanmıştır. 1980 li yıllardan itibaren de kullanımı sıklaşmıştır.¹ Küreselleşme dar anlamı ile ‘Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi’ şeklindedir.² Bu itibarla gelişmekte olan ya da az gelişmiş ülkeler ulusal pazarlarını uluslararası sermayeye açma, küreselleşen dünyaya ayak uydurarak reformları hayata geçirme ve ekonomik faaliyetlerin piyasa güçleri tarafından belirlenmesine izin vermektedir. Küreselleşme etimolojik olarak “Global” dünya çapında bütüne ilişkin olarak da tanımlanabilir. Globalite, bir dünya toplumu anlayışı içerisinde ülkelerin birbirlerine çok boyutlu ilişkiler ağı ile bağlı hale gelmesini ifade eder.³ Globalizm ise, globalleşme olgusunun içeriğini pazar ekonomisi çerçevesinde açıklanmasını sağlamaya yönelik bir dayatma olarak da tanımlanabilir. Çakar’ ın çalışmasında; küreselleşme yanlısı Giddens’ e göre ‘Küreselleşme uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma sürecidir.’ Giddens, küreselleşmeyi

¹Gönül İçli, “Küreselleşme ve Kültür”, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi* 2001, Cilt : 25 No: 2, s.163. Kaynak: <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/47.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.08.2011).

²Muhsin Kar, Sami Taban, *Kalkınma Ekonomisi, Seçme Konular*, Ekin Kitabevi, Bursa 2004 s. 385.

³Süleyman, Yaman, ‘Küreselleşme’, *Gazi Üniversitesi*, 2001, s: 1. Kaynak: <http://w3.gazi.edu.tr/web/syaman/kuresellesme1.htm>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

modernliğin bir sonucu olduğunu savunmaktadır.⁴ Joseph Stiglitz, Dünya Bankası'nda çalışırken 'Küreselleşmenin gelişmekte olan ülkelere özellikle bu ülkelerdeki fakirler üzerinde yıkıcı etkilerini gözlerimle gördüm.' ifadesini kullanmıştır.⁵

1.2.Küreselleşme Oluşum Süreci

Küreselleşmenin tarihsel gelişimi üç aşama olarak sınıflandırıldığında uluslararası ticaretin artması ile küresel özelliklerin arttığı söylenebilir. Buna göre;⁶

Birinci Dalga:15. yy.'ın ikinci yarısından itibaren birkaç Avrupa ülkesi tarafından deniz ticaretinin gelişmesi ile ticaret yayılmaya başladı.

İkinci Dalga: Sanayileşme ikinci dalganın itici gücüdür.

Üçüncü Dalga: Dalga20. yy. sonunda bilgi işlem ve iletişim vb... alanlardaki teknolojik gelişmeler ve üretimin örgütlenmesi ile ilgilidir.

Dünya pazarının yaratılması gerçeğine dayalı olan kapitalizm, günümüzde "küreselleşmenin temelini oluşturur. Bu nedenle kapitalizm; küreselleşmeden soyutlanamaz ve ayrıştırılamaz. İkisini sürekli birlikte düşünmemiz gerekir. Bu bağlamda küreselleşmeyi üç aşamalı olarak ifade edebiliriz.⁷

1. Kapitalist liberal piyasa ekonomisi tüm dünyada geri kalmış ve kalkınmakta olan ülkelere benimsetilmesi;
2. Kapitalist liberal piyasa ekonomisinin zengin ülkelerin çıkarına hizmet edecek şekilde yeniden şekillenmesidir.
3. Ekonomik ideallerin politik egemenliğe dönüştürülmesi aşaması olarak nitelendirilebilir.

⁴Mikail Çakar, *Küreselleşmenin İlköğretim ve Sosyal Bilgiler Ders Kitaplarında Yer Alan Konu ve Kavramlar Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi) Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ, 2008, s. 5.

⁵İnsanca Yaşam Açısından Küreselleşme, (t.y.) <http://www.cfg.org.au/e-kitap/kitaplik/insancayasamamacisindankuresellesma.pdf> (Erişim Tarihi: 27.04.2011)

⁶Zekai Şavaşlar, *Küreselleşme ve Sosyal Boyutu*, (Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007 , s:12, Kaynak : <http://www.belgeler.com/blg/183p/kuresellesme-ve-sosyal-boyutu-social-aspect-of-the-globalization>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

⁷ Özer İ. Ertuna, "Türkiye' nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu' nun 20 yılı (1983-2004)", İstanbul,2005 s. 16. Kaynak: [http://www.iso.org.tr/documents/yayinlar/turkiyenin%20500%20buyuk%20sanayi%20kurulusunun%20Oyirmi%20yili%20\(1983-2004\).pdf](http://www.iso.org.tr/documents/yayinlar/turkiyenin%20500%20buyuk%20sanayi%20kurulusunun%20Oyirmi%20yili%20(1983-2004).pdf) (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

‘Mega Trends 2000’ isimli kitabı ile geleceğe yönelik yaklaşımlar yapan C. Naisbitt ve P. Aburdance’ a göre küreselleşme ile birlikte çağımızda dünyayı biçimlendirecek geçişler;⁸

- ✓ Endüstri toplumundan bilgi toplumuna geçiş,
- ✓ Kısa dönemden uzun döneme geçiş,
- ✓ Ulusal ekonomiden dünya ekonomisine geçiş,
- ✓ İşgücü ağırlıklı teknolojidten yüksek teknolojiye geçiş,
- ✓ Kurumsal yardımdan kendi kendine yardıma geçiş,
- ✓ Merkezi yönetimden yerel yönetime geçiş,
- ✓ Teslimiyetçi demokrasiden, katılımcı demokrasiye geçiş,
- ✓ Hiyerarşiden şebekelere geçiş,
- ✓ Kuzeyden güneye geçiş,
- ✓ Kısıtlı seçeneklerden çeşitli seçeneklere geçişler şeklinde sıralanabilir.

1.3.Küreselleşme Özellikleri

Küreselleşme olgusuna sosyologlar ve ekonomistler farklı yaklaşmaktadır. Ekonomistler piyasa mantığı ile yaklaşırken, sosyal siyasetçiler insana yönelik, ideolojik yaklaşımlar sergileyenler ise milliyetçi ve ulusal değerleri öne çıkarmaktadırlar.⁹ Küreselleşme yanlıları, küreselleşmenin etkilerini genellikle teknolojik gelişme ve toplumsal refahın artması şeklinde açıklamaktadırlar. Büyük değişimlerin yaşandığı küresel süreçte yaşam şeklinin ve düzeyinin değiştiği sürekli gözler önüne serilmiştir. Bu bağlamda küreselleşmenin genel özelliklerini sıralayacak olursak;¹⁰

- ✓ Tüketim alışkanlıklarının değişmesi ve tüketici davranışlarında tüketim hızına yönelik artış,
- ✓ Kaynakların, üretimin, pazarlamasının, dağıtımın, tüketimin, ülke ölçeğinden uluslararası ölçeğe dönüşmesi,
- ✓ Ticaretin ve ekonominin dijitalleşmesi,

⁸ Nusret Ekin, “Teknolojik Dönüşüm ve Bilgi Çağı”, *MESS- Mercek Dergisi*, 2000,Yıl:5, S: 18, Kaynak: http://www.sosyalsiyaset.net/documents/nusret_ekin_4.htm, (Erişim Tarihi: 30.10.2011)

⁹ Şavaşlar, a.g.e. s: 5, Kaynak : <http://www.belgeler.com/blg/183p/kuresellesme-ve-sosyal-boyutu-social-aspect-of-the-globalization>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

¹⁰EKODIALOG, *Küreselleşme Paradoksu*, (t.y) Kaynak: http://www.ekodialog.com/Makaleler/kuresellesme_paradoks_1.html (Erişim tarihi 23.10.2010).

- ✓ Bilgi ve teknolojinin gelişmesi,
- ✓ Mal ve hizmet üretiminde ileri teknolojinin kullanılması,
- ✓ Sovyetler birliğinin dağılmasından sonra iki kutuplu dünyanın çözülmesi,
- ✓ Global değişim,
- ✓ Esnek, değişken, dinamik, tempolu çevre ve piyasaların ortaya çıkması,
- ✓ Hızlı gelişen teknoloji,
- ✓ Dijital devrim,
- ✓ Artan rekabet,
- ✓ Yenilik,
- ✓ Artan bilgiye paralel bilinmeyenlerin de artması,
- ✓ Araştırma faaliyetlerinin artması,
- ✓ İnsan kaynakları alanında yaşanan köklü değişimler,
- ✓ Ekonomik dinamizm ve teknolojik yenilikler,
- ✓ Ticaretin liberalizasyonu, dur.

Küreselleşmeye yönelik yapılan değerlendirmeler olumlu ve olumsuz şekli ile birçok yazında yer almıştır. Bu bağlamda küreselleşmeye yapılan olumsuz eleştirilerin başında gelir dağılımının iyice bozulması gelmektedir. 1980' li yıllardan itibaren gelişen özelleştirmeler, işten çıkarmalar, ücretleri düşürme, sendikasılaştırma, taşeronlaştırma, sosyal devleti düşürme, emeği koruyan araçları tasfiye etme, sosyal hakları kısıtlama gibi yöntemler hem ülkelerin yoksullaştırılmasına hem de uluslararası sermayenin sınır tanımayan egemenliği sayesinde yoksul ülkelere zengin ülkelere kaynak aktarılmasına neden olmaktadır.¹¹

2.KÜRESELLEŞMENİN GÜNÜMÜZ KOŞULLARINA ETKİLERİ

Küreselleşme, ülkeler arasındaki iktisadi, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavramdır.¹² Bu yüzden

¹¹Reyhan Leba, "Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk", *Mevzuat Dergisi*, 2001, Yıl: 4, Sayı: 43, Kaynak: <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/07a/02.htm> (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

¹² Akın, H. Bahadır, *Yeni Ekonomi*, Çizgi Kitabevi, Konya, 2001, s.113.

küreselleşme çok boyutlu bir gelişmedir. Ekonomik yönü ağır basmakla beraber sosyal, siyasi, kültürel, teknolojik yönleri de bulunmaktadır.

2.1. Ekonomik Etkiler

Küreselleşme farklı yerlerde ortak araştırmalara, çalışmalara ve üretimi gerçekleştirmeye olanak sağlamaktadır. Bu bağlamda ekonomik küreselleşme ticari, mali, üretimde küreselleşme olarak karşımıza çıkmaktadır.¹³ Ortaklıkların uluslararası piyasalarda kaynak bulabilmek için ulusal sınırlar dışında uluslararası piyasalarda rekabet çalışmaları küreselleşmenin en önemli sonucudur. Rekabetin bu denli şiddetlendiği, sektör sınırlarının belirsiz olduğu, müşterilerin giderek daha kaprisli hale geldiği bir dünya da 1980' li yıllardan kalma rekabet anlayışı ile rekabet etmek mümkün değildir. Değişen dünyada firmaların oturup, rekabet güçlerini revize etmeleri gerekmektedir.¹⁴ Rekabet stratejisi müşteri tercihlerindeki değişimleri görebilmek, çalışma alışkanlıklarında değişimleri gözlemleyebilmek ve müşteriye rakiplerin sunamayacağı çok farklı yararlar sunabilmelidirler.

Dünya' da Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler Alt Komisyonu Raporu Türkiye' de devletin teknoloji üretim sürecinin başlatılması için eğitim, Ar- Ge alanında alınması gereken tedbirleri saymaktadır. Bu bağlamda ülkemizdeki küresel süreç sonuçlarına bakacak olursak; 7. Beş yıllık Kalkınma Programı, dünyada küreselleşme ve bölgesel bütünleşme gibi çelişkili eğilimlerin kuvvetlendiği bir zaman dilimine rastlamaktadır.¹⁵ Dünyadaki küreselleşme ve bütünleşme alt komisyonu bu eğilimlerin özelliklerini ve Türkiye için ne gibi fırsatlar veya ne gibi tehditler oluşturduğunun saptamaya gayret etmiştir.

Dünyada ülkelerarası ilişkilerin artması önceden beri mevcut olan bir eğilimdir. II. Dünya Savaşı'ndan sonra kurulan GATT ve Bretton Woods sistemi iktisadi küreselleşmeyi geliştirmeyi amaçlamıştır. İktisadi küreselleşmenin bir boyutu da üretimin küreselleşmesidir. Üretimin küreselleşmesi aracılığıyla üretim alanı olarak

¹³ 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı, *Dünya' da Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler*, Ankara, 1995 s.10.

¹⁴ Ahmet Polatlı, 'Entelektüel Liderlik ve Önemi', 2009, Kaynak: <http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/entelektuel-liderlik-ve-onemi.htm>, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

¹⁵ 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı, a.g.e. s.11.

dünya bir bütün olarak değerlendirilmeye başlanmış ve maliyet avantajı sağlayabilmek amacıyla iktisadi açıdan optimum bölgelerde üretim dağılmıştır.¹⁶

Küreselleşmenin bir diğer iktisadi boyutu, finansal faaliyetlerin küreselleşmesidir. Finansal küreselleşme; sermayenin, daha düşük risk ve daha yüksek kazanç sağlamak amacıyla herhangi bir coğrafi kısıtlamaya maruz kalmadan sınır-ötesi alanlara yayılmasıdır.¹⁷ Finansman ihtiyacının yerel piyasalarda karşılanmadığı durumlarda uluslararası piyasalarda oluşan büyük miktarlardaki fonlar bu ihtiyaca cevap vermektedir. Temelinde gelişmiş ülkelerin uluslararası finansal faaliyetleri kendi ülkelerine alma için uyguladıkları serbestleştirme politikalarında serbest kur politikalarının benimsenmesi, finansal araçların çeşitliliğinde hızlı artış, telekomünikasyondaki gelişmeler gibi politik, kurumsal ve teknik etkenler rol oynamaktadır.¹⁸

Dünya ekonomisindeki son gelişmeler Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerin iktisadi politika ve seçeneklerinin tekrar incelenmesini zorunlu kılmaktadır. Türkiye ekonomisini liberalleştiren dünya ekonomisi ile bütünleşme için çalışan gelişmekte olan bir ülkedir. Türkiye hem batının siyasi ve iktisadi kuruluşlarına üyedir hem de doğudaki Karadeniz Ekonomik İşbirliği, İslam Konferansı ve Ekonomik İşbirliği Teşkilatı gibi teşkilatlara üyedir; ancak Türkiye sağlıklı bir iktisadi yapıya kavuşmadıkça bu katılımlardan azami boyutta yararlanamaz. Böyle bir ortamda küreselleşme ve bölgesel kalkınma çok zor gerçekleşecektir.¹⁹

2.2. Siyasi Etkiler

II. Dünya Savaşı ile başlayan kutuplaşma hareketi, ekonomik ve siyasi olarak bir dönüşüm içine girmiştir. Diğer bir ifade ile ülkelerin çoğu ekonomik anlamda piyasa ekonomisine ve siyasi anlamda çoğulcu demokrasiye yönelmiştir.

Ekonomik alandaki bütünleşmeler dünyanın siyasi konjonktürünü de etkilemektedir. Pek çok siyasi anlaşmazlığın temelini oluşturan ekonomik çıkar çatışmalarının bu birleşme ile azalması muhtemeldir. Ekonomik küreselleşmenin

¹⁶Muharrem Afşar, “Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Bankacılık Sektörü”, (t.y.) s: 85. Kaynak: <http://eab.ege.edu.tr/pdf/4/C4-S1-2-%20M9.pdf> (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

¹⁷Osman Nuri Aras, “Finansal Küreselleşmenin Azerbaycan Özelinde Kafkasya ve Orta Asya’ ya Etkisi”, (t.y.) s.3. www.osmannuriaras.com/GlobalSon.doc, (Erişim Tarihi:08.08.2011)

¹⁸ 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı, a.g.e., s, 212-216.

¹⁹ a.g.e. s. 220.

sonucu olarak ortaya çıkan siyasi küreselleşme; iktisadi ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak devlet otoritesinin yavaş yavaş azalması ve sınırları olmayan bir dünyanın kurulmasıdır.²⁰ Yani ulus devletin önemi giderek azalmaktadır. İki kutuplu dünyanın ortadan kalkması ile ülkeler arasında ekonomik ve siyasi ilişkiler artmıştır. Daha önceden kamu mülkiyetine dayalı olan merkezi planlamanın piyasa ekonomisine dönüşümü için büyük ölçekli özelleştirmeler ile kapitalist dünyanın çok uluslu şirketleri önemli bir rol üstlenmiştir.

2.3. Toplumsal Etkiler

Kültür ve değer yargılarında küreselleşme; demokrasi, insan hakları, çevre bilinci gibi konularda ortak bir anlayış olarak ifade edilir. Kültürel küreselleşmenin bir boyutu da batı ülkelerinin tüketim anlayışının tüm dünyaya yayılmasıdır. Dolayısı ile küreselleşmenin kültürel boyutu, yaklaşık yirmi yıldır tartışılan bir konudur.

Sosyal ve kültürel alanda küresel bütünleşmenin gelişimi, seyahatlerin veya turizm hacminin artışından profesyonel iş, emek ve diğer çıkar gruplarının kurduğu dünya birliklerinde televizyon, radyo, basın ve filmler aracılığı ile batının tüketim modellerinin, modasının, müziğinin yaygınlaşmasına kadar birçok alanda gözlenmektedir.²¹ Diğer bir ifade ile düşüncelerin, izlenimlerin dünya çapında bir dolaşım içine girdiği kültür piyasası oluşmaktadır.

Küreselleşmenin sosyal anlamda olumsuz etkisi; işsizliğin en önemli sosyal sorunlardan biri olmasıdır. Diğer taraftan sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyinin eğitim seviyesi ve inanç sistemi gibi faktörlere bağlı olduğu bazı toplumlarda kültürel bütünleşme ile gelen değişim istenmemektedir. Bu kesimler kültürel kimliklerini koruyabilmek amacı ile demokrasinin getirdiği kolaylıklarla beraber kendi aralarında geleneksel kurumlarda örgütlenme yoluna gitmektedir.²² Bu şekilde kültürel küreselleşme, toplumların zıt kutuplara bölünmesine zemin hazırlamıştır.

²⁰ Derya Aydın, “Küreselleşme ve Yoksulluk İlişkisinin Sosyolojik Analizi”, (Yüksek Lisans Tezi), Fırat Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ, 2007, s.67. Kaynak: <http://www.belgeler.com/blg/12hg/kuresellesme-ve-yoksulluk-iliskisinin-sosyolojik-analizi-the-sociologicol-analyse-of-globalization-and-poverty>, Erişim Tarihi: 28.08.2011)

²¹Fetullah Akın. ‘Küreselleşme Kuzey- Güney ve Yoksulluk’, *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi* (6/2) 2004, ss. 81-89, Kaynak : http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/6/2/6.pdf (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

²²Ömer Köse, “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, *Sayıştay Dergisi*,(t.y.) S: 49, s: 12. Kaynak: <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf> (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

Batılı olmayan ülkeler açısından bakıldığında kültürel küreselleşme, önemli ölçüde Avrupa-Amerikan modelinin tüketim alışkanlıklarının benimsenmesi anlamına gelmektedir. Bu şekilde İngilizce dünyanın ortak dili haline gelmiştir. Siyasi ve ekonomik güçler neticesinde yaygınlaşmış olan İngilizce 320 milyon kişinin anadili, 30 dan fazla devletin resmi dili iken; dünyanın dörtte biri tarafından kullanılmaktadır. Buna paralel olarak dünyadaki reklamcılık, tüketim kalıpları, yayın içerikleri ve bilgi standartları giderek birbirine yaklaşmıştır. İletişimin, küresel süper gücün elinde olması Amerikan kültür ve hayat stiline genç kuşaklar arasında hızla yayılmasına neden olmaktadır.²³

2.4. Teknolojik Etkiler

Küreselleşme teknolojik gelişmelerin hem nedeni hem de sonucu olmuştur. Öyle ki fiziki uzaklıkların neden olduğu engeller, yüksek maliyetler, ülkelerarası ekonomik ilişkiler; teknoloji ve bilgi akışını önemli ölçüde etkilemiştir. Teknolojik gelişmelerin yeni imkânlar tanınması, var olan araçların kullanım maliyetini düşürmesi küreselleşme sürecine katkıda bulunmuştur.

Teknolojik gelişmeler ile uluslararası finansal piyasalar küresel bir nitelik kazanmış; büyük meblağlardaki paralar çok küçük zaman dilimleri içerisinde kıtalar arasında dolaşmıştır. Yine E-Ticaret ile belirli bir yerden uzak bir yere sipariş verilmekte; ödemeler kredi kartı ile yapılmaktadır.

3. KÜRESELLEŞME VE ETİK

Küreselleşme süreci ile dünyanın küresel köy haline gelmesi durumu, çatışmaların ortaya çıkması ile insanlığı tehdit eden problemleri ortaya çıkarmıştır. Bu problemlerin varlığı; küresel sürecin etik boyutta incelenmesini, kültürler ve dinlerin katkısı ile oluşturulacak ortak bir etik bilincin varlığını zorunlu kılmıştır.²⁴

²³DPT, *Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Entegrasyonlar (AT, NAFTA, Pasifik) ve Türkiye (AT, EFTA, KEİ, Türk Cumhuriyetleri, Ekit(ECO), İslam Ülkeleri İlişkileri Özel İhtisas Komisyonu, Küreselleşme, Bölgesel Entegrasyonlar ve Türkiye (Değerlendirme Raporu)* Ocak, 1995, Devlet Planlama Teşkilatı, , s. 3. Kaynak: www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3338/oik439.pdf , (Erişim Tarihi: 22.06.2011)

²⁴ Nejdət Durak, “Küreselleşme Evrensel Bir Etik İmkânı Sağlar mı?” (t.y.) s: 7 Kaynak: <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/dinkultur/dinkultur9.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2011)

3.1. Etik ve Global Etik Kavramı

Etik kavramının önemi, günümüz felsefe disiplinleri içerisinde giderek artmaktadır. Etik konusuna giren bazı sorunlar; geçmişten günümüze her asırda güncelliğini koruyan, önemli bir kısmının küresel süreç içerisinde bütün insanlığın artan bir şiddetle ortak olarak sıkıntılarını hissettiği problemleri ihtiva etmektedir.²⁵

3.1.1. Etik Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Etik kelimesi eski yunanca da ‘ethikos’ kelimesinden bu güne gelen bir kelime olarak ‘genelde kabul edilmiş’ veya ‘yaygınlaşmış alışkanlıklar ve bunlara uygun davranışları inceleyen disiplin’ şeklinde tanımlanmıştır.²⁶ Etik konusu ile ilgili ilk ifadeler 2500 yıl öncesinde eski yunan dönemindeki filozof Aristo’ nun çalışmalarında da yer almaktadır. Bu bağlamda ilk çağlardan günümüze kadar etik kavramı üç temel sorun çerçevesinde oluşmuştur. Bu sorunlar ise;²⁷

- ✓ En yüksek iyi sorunu,
- ✓ Doğru eylem sorunu,
- ✓ İstenç özgürlüğü sorunu şeklindedir.

Etik; ahlaksal alanın özünü ve temellerini araştıran, bilim insanının kişisel ve toplumsal yaşamdaki ahlaksal davranışları ile ilgili sorunları inceleyen felsefe dalıdır. Diğer bir ifade ile etik, ahlak üzerine düşünebilme yeteneğidir. Ahlak, olgusal olarak yaşanan bir şey olmasına karşın, etik bu olguya yönelen felsefe disiplininin adıdır. Bu nedenle, günlük dilde bir ahlaksal problemden söz edildiğinde bunu aslında etiğe ait bir problem olarak algılamak gerekir.²⁸ Bu bağlamda ahlak (moral etik) belirli bir dönemde belirli insan topluluklarınca benimsenmiş olan, bireylerin birbirleri ile ilişkilerini düzenleyen törelerin, davranış kurallarının, yasaların ve ilkelerin toplamıdır. Çeşitli toplumlarda ve çağlarda kapsamı ve içeriği değişen ahlaksal değerler alanıdır.

²⁵DURAK, a.g.e, .s: 9. Kaynak: <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/dinkultur/dinkultur9.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2011)

²⁶Halim Ergen, “Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları”, (*MÖDAV*) *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2003, Cilt:5, Sayı:1, ss. 7-19.

²⁷Habib, Akdoğan. “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları”, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*: No: 1470, Eskişehir,2003, s:8.

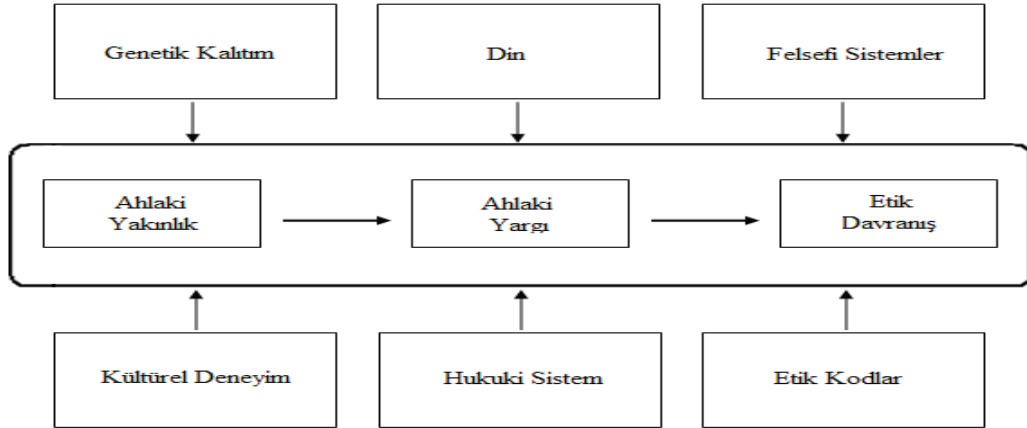
²⁸TMMOB, *2B Sorunu Gerçekler ve Öneriler*, Türkiye Mühendisler ve Mimarlar Odaları Birliği, Ankara, 2006, s. 15.

Etik ve ahlak kavramları birbirleri ile ilişkili fakat farklı kavramlardır. Ahlak; insanların nasıl davranmaları gerektiği konusundaki düsturlardır.²⁹ Etik ise ahlaki standartların hayata uygulanmasının ve mantıklı olup olmadıklarının sorgulanmasıdır. Yani bir bakıma muhakeme ve akıl yürütme sürecidir. Ahlak yaşanan olgudur. Etik bu olguyu sorgulayan felsefe dalıdır. Birbiri ile bu kadar yakın ilişkili olan etik ve ahlak kavramlarının genel nitelikleri ise,³⁰

- Bu değerler insanlar arası ilişkilerde ortaya çıkar.
- Bireysel değil, toplumsal değerlerdir.
- Toplumların kültürü, tarihi, sosyal, siyasal ve ekonomik özellikleriyle doğrudan bağlantı içindedir.

Etik kavramı; bir bireyin diğer bireyler, kurumlar ve devletle olan ilişkilerinde toplum deneyimlerinden, gelenek ve göreneklerinden kaynaklanan, akıl ürünü olan toplumsal oluşum birliktelik ve dayanışmayı artırıcı dolayısı ile toplumun ekonomik sosyal, politik yapılarına istikrar sağlayıcı prensiplerin standartların ve değerlerin tümüdür.³¹

Şekil 1: Etik Karar Verme Süreci



Kaynak: TÜRMOB- TESMER, Mesleki Uyum Eğitimi, 2009, *Denetim*, TESMER Yayınları No: 85, Ankara, s.25.

²⁹Z. Beril Akıncı Vural, Gül Coşkun, “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Etik”, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, 2011, Sayı :1, s. 69.

<http://egifder.gumushane.edu.tr/belgeler/1.sayi/1-4.pdf> (Erişim Tarihi: 13.04.2011)

³⁰ Devrim Bilgin, “Meslek İlkeleri ve Mesleki Etik”, (t.y.) s. 65. Kaynak:

http://www.emo.org.tr/ekler/5f83581dbe3440a_ek.pdf, (Erişim Tarihi: 13.04.2011)

³¹TÜRMOB- TESMER, Mesleki Uyum Eğitimi, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, TESMER Yayın No: 88, Ankara 2009, s. 223.

Genel etik çevresi, bireylerin karar verme sürecinde oldukça önemlidir. Genel etik çevresinde ilk adım, bireyin etik bir ikilemin varlığını fark etmesini sağlayan ahlaki bir farkındalıktır. İkinci adım, bireyin neyin doğru olduğuna karar vermesini sağlayan ahlaki yargı; üçüncü adım ise etik davranış, doğru olanın yapılmasıdır. Tüm bu adımlar; genetik katılım, din, felsefi sistemler, kültürel deneyim, hukuki sistem ve etik kodlardan etkilenmektedir.³²

Etik kuralları hukuk kurallarından farklı olarak yasalarla değil, toplumsal tepkilerle oluşur. Toplum kültürü içinde yer alırlar. İhlal edildikleri takdirde toplumsal tepkiler oluşur. Bu yüzden etik; insanlık tarihi boyunca toplumsal değişim ve dönüşümün tüm evrelerinde insan ilişkilerinin yönlendirilmesinde belirleyici etken olmuştur. Bu bağlamda etikle ilgili çalışma alanları ise;³³

- ✓ Betimsel yaklaşımlar: Çeşitli topluluklar ve kurumlardaki ahlaki davranışları ve inançları inceler.
- ✓ Kavramsal etik: Temel etik kavramları ile birlikte ahlaki sistemlerin temellerini ve ahlakın sosyal sistemler içindeki fonksiyonlarını açıklamaya çalışır.
- ✓ Kuramsal etik: Ahlaki yaşamı ilgilendiren temel ahlaki normların belirlenmesi ve korunması ile ilgilidir.
- ✓ Uygulamalı etik yaklaşım: Kuramsal etiğin bir türüdür. Meslek hayatında karşılaşılabilecek ahlaki sorunlara kuramsal etik prensiplerinin uygulanması ile ilgilidir. Muhasebe meslek mensubunun etik yaklaşımı, görev sorumluluğuna dayanan yararlı olma yaklaşımına dayalı bir biçime olursa, içinde bulunduğu genel topluma ve ekonomiye önemli katkılarda bulunabilir.

Etiğin tarihsel gelişimine bakacak olursak; etik kavramının insanlık tarihinde tam olarak ne zaman başladığı bilinmemekle beraber birçok eski uygarlığın yaşantısında etik anlayışının olduğu tarihi (dinler, felsefi) kaynaklar ile antropolojik ve arkeolojik bulgular sayesinde öğrenilmiştir.³⁴ Ortaya çıkan bu etik anlayışlar, içinde bulunulan dönemin kültürel dokusu ve toplumsal yaşantısı ile ilişkilidir. Örneğin; Demokritos, etik görüşü doğa felsefesine dayandırır. Sofistler, her şeyi genel geçer gördüklerinden etiğin ölçüsünü kişiye bağlarlar. Platon, ahlak felsefesini iyiyi kötüden ayırma bilgisi olarak

³² TÜRMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s 24.

³³ Suna Tevrüz, *İş Hayatında Etik*, Beta Yayınları, İstanbul,2007, s. 2.

³⁴ Hüseyin Ali Kutlu, *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2008, s. 8.

tanımlamış, etik sorunları devlet-toplum kavramı ile ele almış ve toplumsal etik üzerinde yoğunlaşmıştır.

Etik inanç sistemleri, insanları doyumsuzluktan, bencilikten ve çıkar peşinde koşmaktan uzaklaştıran; onları başkalarını düşünmeye, kanaatkâr olmaya, dayanışmaya ve paylaşmaya, doğruluk ve hak peşinde koşmaya yönlendirmeye çaba harcamaktadır. Ertuna' ya göre; kapitalist sistem etik kurallardan yoksundur. Kapitalizmi etik kurallarla bağdaştırma arzuları giderek artmaktadır.³⁵ Bu bağlamda etiğin ekonomik temellere katkısı ise çağlar boyunca insanların ahlak kurallarını yüceltmeye ve ekonomik ilişkileri etik temeller üzerine oturtmaya çalışma şeklindedir. Bu çabalarda bazı başarılar elde edilmiş fakat yolsuzluk, hırsızlık ve yağmacılık gibi davranışlar her dönemde ve her toplumda varlığını sürdürmüştür. Son iki yüzyılda toplumun çaresizliğine rağmen gelişen kapitalist sistem, temellerini etik kurallar üzerine oturtma ihtiyacı hissetmemiştir. Musevilik, Hıristiyanlık ve İslamiyet gibi semavi dinlerin ortaya çıkması ile etik ve ahlak kavramları daha önemli hale gelmiş; etik konusu davranış bilimleri, felsefe, sosyoloji gibi bilim dallarına konu olmuş ve dinlerin temel öngörüsü haline gelmiştir.

Osmanlı tarihine baktığımızda iş yaşantısında etiksel davranışların ön planda tutulduğu örgütleri görebiliriz. Bu konudaki en güzel örneklerden biri "Ahilik Teşkilatı"dır. Âhilik teşkilatı, bir yandan esnaf ve sanatkârlar arasında işbirliği, dayanışma ve yardımlaşmayı teşvik ederken, bir yandan da üretimin muhatabı durumunda olan tüketicileri korumuş ve gözetmiştir. Böylece, bir esnaf teşkilatı, kendi hakları yanında, hem çalışanların, hem tüketicilerin hem de genel olarak toplumun haklarını gözetmekten sorumlu tutmuştur kendisini.³⁶ Teşkilat, insanlar arasında iş ahlakının yerleştirilmesini temel almış ve belirli eğitim aşamaları gerçekleştirmiştir. Bu doğrultuda yeterli derecede etik donanımına sahip olamayan ticaret erbapları teşkilata kabul edilmemiştir. Teşkilata kabul edilen bireyler ise ahlaki değer ilkelerini onurlarının bir parçası olarak görmüşlerdir.

³⁵ Özer Ertuna, *Kapitalizmin Son Direnişi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2005, s. 64.

³⁶Süleyman Özdemir, "Günümüz Türkiye' sinde Akademik İş Ahlakı Çalışmalarına Genel Bir Bakış", İstanbul Ticaret Odası, İşletmelerde İş Etiği, İstanbul,2009, s.328. Kaynak: <http://makale.suleymanozdemir.com/IsAhlakiLiteraturu.pdf>,(Erişim Tarihi: 06.08.2011)

3.1.2. Global Etik Tanımı ve Tarihsel Gelişimi

Global etik kavramı; bireysel ve ulusal etik bilincini aşan, dünyadaki tüm insanları kapsayan bir etik duyarlılığı ve sorumluluğu ifade eder. Yani bireylerin eylemlerinde tüm insanlığa karşı sorumlu olduğu bilmesi; aile, kavim ve ulus sınırlarının aşılmasıdır. Bu kavram günümüz koşullarında hayali olarak düşünülebilir. Ancak bugünkü süreçte önemli mevkilerde bulunan bazı fertlerin doğayı kullanım ile ilgili bazı kararları, dünyada yaşayan insanların büyük bir bölümünü, iyilik ve kötülük bakımından ilgilendiriyorsa “Global etik bilinci global nitelik taşıyan kararlarda yeterli şart haline gelmiştir.” denilebilir.³⁷

Ceylan’ ın çalışmasına göre; ‘Tarihin Sonu’ tezi ile dikkatleri üzerine çeken Japon asıllı Amerikalı düşünür Francis Fukuyama da toplumların kalkınması ve gelişmesi temelinde güven duygusunun olmaması durumunda sosyal refahın sağlanamayacağını savunmaktadır. Yine Fukuyama’ ya göre toplumsal refahın sağlanması için kültür önemli bir güçtür. Bunun yanında mutlak ahlaki ve manevi değerlerin de olması gerekmektedir. Hans Küng ve Joseph Kuschel gibi bazı protestanların geliştirmeye çalıştıkları ‘Global Etik’ yaklaşımının dini ve manevi değerlerle daha da zenginleştirilmesi ve bu bağlamda özellikle İslam düşüncesinin entelektüel birikiminden yararlanılması gerekmektedir.³⁸

Global etiğin asıl işlevi; her türlü dünya görüşünde mevcut olan doğruluk, dürüstlük, yardımlaşma, insanları araç olarak kullanmama gibi ilkelerin önündeki engelleri kaldırıp; onlara global düzeyde işlevlik kazandırmaktır. Global etik, daha yüksek seviyede bir etik bilinci olduğundan bu etik düzeyine çıkmak için bireyin yerel etik eğiliminden zaten geçmesi gerekmektedir. Global etiğin amacı ise, yeni değerler ortaya koymaktan ziyade mevcut etik değerleri global düzeyde yaymak ve etkin hale getirmektir. Ancak bu etik değerlerin global düzeyde olabilmesi için milli ve dinsel kimlikler gerekmektedir. Global etiğin evrensel düzeyde yerleşmesine engel olan kavramlar ise soydaş-soydaş olmayan, dindaş-dindaş olmayan, medeni-barbar, zengin-fakir, bizden-bizden olmayan, yerli-yabancı vb. şeklidir. Bu ifadeler çoğu zaman

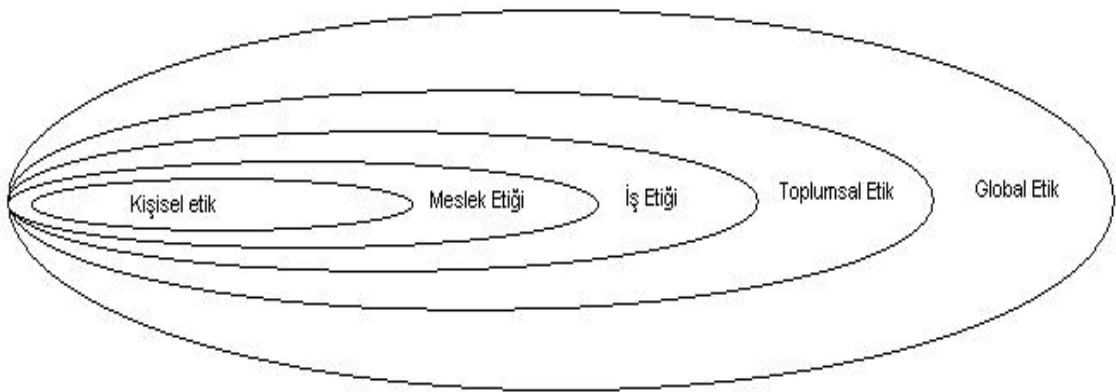
³⁷Yasin Ceylan, “Global Etik”, (t.y.) Kaynak:<http://www.phil.metu.edu.tr/yceylan/works/glbl-tk.htm> (Erişim Tarihi:20.02.2010).

³⁸ CEYLAN, a.g.e. Kaynak:<http://www.phil.metu.edu.tr/yceylan/works/glbl-tk.htm> (Erişim Tarihi:20.02.2010).

hakların ve insanca muamelenin eşit dağıtılmasında pürüz çıkartan tutumlara yol açmaktadır. Global kimlik kavramı ise; bireysel ve ulusal kimliklerde büyük değişimlere yol açan bir kişilik türüdür. Bu yüzden evrensel kültür, eğitim ve derin bilinç tecrübesi gerekmektedir.

İçinde bulunduğumuz yüzyılda güvenin toplum içinde yaygın olabilmesi için geleneksel ve modern kültürün harmonizasyonu şarttır. Çünkü toplum içindeki ekonomik faaliyetler bireyler tarafından değil; yüksek düzeyde sosyal iş birliği gerektiren organizasyonlar tarafından yerine getirilir. Özellikle II. Dünya Savaşı'ndan sonra gelişen ekonomik ilişkiler nedeni ile milletler, kültürler birbirlerine daha çok entegre olmaya başlamışlardır. Bilim, ticaret teknoloji ve ulaşım devletlerin dışına çıkarak uluslararası aktivite haline gelmiş ve birçok meslekte uluslararası standartlar belirlenmiştir. Küreselleşme sürecinin bu kadar hakim olduğu günümüzde, önemli mevkilerdeki bazı fertlerin toplum ile doğayı doğru kullanma kararları dünyada yaşayan insanların bir bölümü iyilik- kötülük bakımından ilgilendiriyorsa global etik bilinci, global nitelik taşıyan kararlarda yeterli bir şart haline gelmiştir. Yani, eylemlerimizin etkileri yakın çevremizi, ulus sınırlarını, başka ülkelerdeki insanları ilgilendiriyorsa; bu durum yakın çevre ve ülke sınırlarının ötesinde tüm insanlığın mutluluğunu hesaba katan evrensel bir etik anlayışını gerektirir.³⁹ Bu bağlamda etiğin uygulanma alanları şu şekildedir;

Şekil 2: Etiğin Uygulama Alanları



Kaynak: TEK, Nergiz. 2010, Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, İzmir: Birleşik Matbaacılık, s. 47.

³⁹CEYLAN, a.g.e. Kaynak:<http://www.phil.metu.edu.tr/yceylan/works/glbl-tk.htm> (Erişim Tarihi:20.02.2010).

Evrensel etik değerlerin geçerli olması için tüm dünya ülkelerinin insan kalitesi, sistem kalitesi ve yönetim kalitesinin yüksek olması gerekir. Bu bağlamda etiğin boyutları, kişiisel etikten başlayarak meslek etiği, içi etiği, toplumsal etik ve global etik olmak üzere içinde buldukları toplumda geniş kapsamlı olarak uygulama alanı bulurlar. Dolayısı ile toplumların devlet yönetimi; eğitim, sağlık, ekonomi alanlarında dini doğmalardan uzaklaşarak aklın ve bilimsel deneyimin hâkim olduğu süreçte hayatta kalabilmek ve ahlak kurallarının etkin hale gelmesi için fikir birliğine varmaları söz konusu olmaktadır. Bu fikir birliğinin sağlanması ahlak kurallarının evrensel bir değer haline gelmesi ile mümkün olur.⁴⁰

3.2. Meslek Etiği Kavramı

Meslek etiği, mesleki yaşantıdaki davranışları yönlendiren, onlara rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır.

3.2.1. Meslek Etiği Tanımı

Toplum içinde yaşanan olumsuz gelişmeler temiz toplum talebini arttırmıştır. Öyle ki toplumun her kesiminde etik, ahlak, meslek etiği ve mesleki davranış ilkeleri toplumsal refah için anahtar bir kelime haline gelmiştir. Bu bağlamda etikle zdeşleştirilecek değerler ise;⁴¹

- ✓ İnsanlar arası tutum davranış ve karar süreçlerini yönlendiren ilke ve değerler,
- ✓ Tre, gelenek, görenek, yerleşik alışkanlıklar,
- ✓ İnsanlığın tarihi süreçte yaşam pratiğinden çıkardığı insana has evrensel boyutta kabul gören değerler,
- ✓ Bilime bilgiye ve teknolojiye dayalı değerler, şeklinde dir.

Meslek etiği; belirli bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belirli bir şekilde davranmaya zorlayan, kişiisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz yeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilke ve kurallar

⁴⁰Nergiz Tek, *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2010, s. 48.

⁴¹TMMOB, a.g.e., s. 64.

bütünüdür.⁴² Genel anlamda etik yaklaşımların mesleki anlamda somutlaşan biçimine meslek etiği denir. Ancak kimi görüşlere göre; meslek etiğinden söz etmek yerine meslek ilkelerinden söz etmek daha doğru olmaktadır.⁴³ Meslek ahlakı, her türlü meslek alanında bireylerin davranış ve tutumlarının yapısına bakmaksızın evrensel boyutta ahlaki bir bilgiye kavuşturmak için oluşturulmuş kurallar olarak tanımlanır. Diğer bir ifade ile iş hayatında sıklıkla ortaya çıkan, kariyer edinmek için yapılması gerekenler, para kazanmak ve doğru olanı yapmaya çalışmak arasındaki ikilemleri tartışan ve çözüme kavuşturmaya çalışan ahlaksal kavramlardır. Bu bağlamda meslek ahlakı genel özellikleri ise;⁴⁴

1. Meslek ahlakı kişisel ahlaka dayanır. Kişinin özel hayatındaki etik kurallara uyması ile iş hayatında doğru olanı yapmak istemesi arasında net bir farklılık görülmemektedir. Diğer taraftan genel etik kuralları ile mesleki etik kurallarının uygulanmasında önemli farklılıklar mevcuttur. Mesleki kurallara herkesi uyması istenemez. Ancak genel etik kurallarına herkesin uyması gerekmektedir.
2. Meslek ahlakı dürüstlüğe dayanır. İşletmede yapılacak her türlü işlemin iyi niyet çerçevesinde sürdürülmesi ile örgüt içinde etik kurallara uygun hareket edilmiş olunur.
3. Meslek ahlakı namus gerektirir. Mesleği ahlaki bir biçimde icra edebilmek, saygılı, dürüst ve namuslu olmayı ayrıca verilen sözlerin taahhütlerin arkasında durulmasını gerektirir.
4. Meslek ahlakı doğru söylemeyi gerektirir. Yapılan herhangi bir işlemle ilgili her türlü bilginin açık ve doğru bir şekilde bilgi verilmesi gerekir.
5. Meslek ahlakı güvenilir olmayı gerektirir. Faaliyet gösterilen dönemde olası olumsuz durumlar içinde ilgili makamlar bilgilendirilmelidir.
6. Meslek ahlakı bir iş planı gerektirir. İşletmenin kârı maksimize etme, büyüme gibi hedefleri toplum içindeki saygınlığı misyonu ve vizyonu ile paralellik göstermektedir.

⁴²İnayet Aydın, “Etik Kültürün Geliştirilmesinde Sivil Toplumun Rolü”, 2011, Kaynak: www.etik.gov.tr/duyurular/2011/...etikhaftasi.../İ.Aydin%20STK%20etik.ppt (Erişim Tarihi:29.06.2011)

⁴³ AKDOĞAN, a.g.e, s.10.

⁴⁴Hanifi Ayboğa, “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği- Ahlakı”, (t.y) s. 32. Kaynak:<http://eab.ege.edu.tr/pdf/2/c1-s2-m4.pdf> (Erişim tarihi: 15.01.2010).

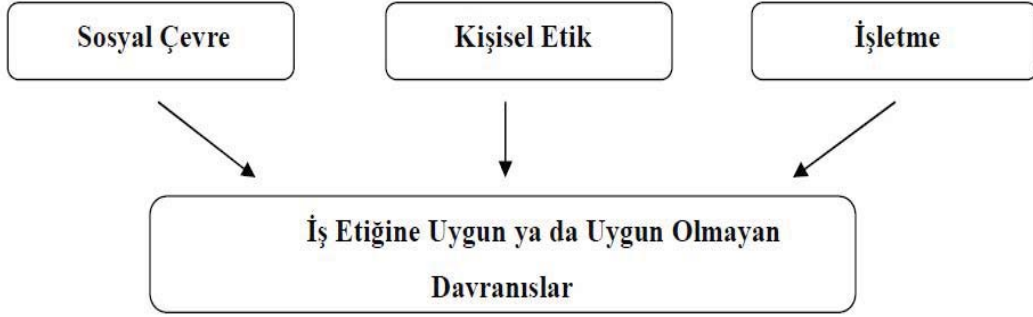
7. Meslek ahlakı hem içsel hem dışsal olarak uygulanır. İşletme içi personel ve müşterilerle yapılan saygılı ve dürüst diyaloglar meslek ahlakını üst seviyede tutan kurum ve kuruluşlarda geçerli olmaktadır.
8. Meslek ahlakı kâr gerektirir. Düzgün bir şekilde yönetilen, gelecekle ilgili sağlıklı kararlar veren işletmeler meslek ahlakına uygun davranan işletmelerdir. Böylece sağlıklı bir büyüme gerçekleştirerek işletme kârı da artacaktır.
9. Meslek ahlakı değerler üzerine kurulur. Meslek ahlakına uyan işletme çıkış noktası olarak öngördüğü idealleri gerçekleştirmeyebilir, ancak niyetinden sapmaz.
10. Meslek ahlakı işletmenin tepesinde başlar. İşletmede üst düzey yöneticilerin meslek ahlakını göz önünde bulundurması ve personelin de ona uyum sağlaması ideal çalışma ortamı sağlayabilir.

Bir meslek grubu ne kadar güçlü ise etik ilkeleri de o kadar etkili olmaktadır. Meslek mensubunun gücü ve otoritesi; kurduğu etik disiplini ve buna duyulan saygıyı önemli ölçüde etkilemektedir. Bu yüzden herhangi bir meslek icra edilirken meslek mensupları meslek etiğine ne kadar bağlı kalırlarsa o mesleğe olan güven saygınlık artacaktır. Günümüz koşullarında etiğe olan ilgi artışı, bazı mesleklerde karşılaşılan etik sorunların artmasından ya da sorunların farkına varılmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle 20. yüzyılın son çeyreğinde ‘etik’ sözcüğü daha çok duyulmaya başlanmıştır. Başta ‘tıp etiği’ olmak üzere, çevre sorunlarının insana ya da insanlığın geleceğine olası etkilerini konu edinen ‘çevre etiği’, en geniş anlamı ile iş yaşantısında ortaya çıkan etik sorunları ele alan ‘işletme etiği’, siyaset ve kamu yönetimi alanında karşılaşılan etik sorunları ele alan ‘siyaset etiği’ ya da ‘yönetim etiği’ günümüzde en fazla sözü edilen meslek etikleridir.⁴⁵ Kurumların etik uygulamalara yer vermesi, yalnız çevre ve toplum açısından değil kurumları kendileri içinde de önemlidir. Bu yüzden mesleklerin kendine özgü ilke ve kuralları, meslek etiği ve disiplini bulunmalıdır. Meslek ahlakını etkileyen iç çevre etkeni toplumsal ahlak, bireysel ahlak, bireysel ahlak iken; dış çevre etkenleri toplum, müşteri, rakip, hissedar devlettir.⁴⁶

⁴⁵Seyit Koçberber, “Dünyada ve Türkiye’ de Denetim Etiği”, *Sayıştay Dergisi*, 2008, s: 68, Kaynak:<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der68m4.pdf>, s.67. (Erişim adresi: 17.02.2011).

⁴⁶ ÖTLU, Fikret. “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Yeri ve Önemi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1999, Sayı: 4, ss. 125–142.

Şekil 3: Meslek Etiğini Etkileyen Davranışların Kaynağını Oluşturan Faktörler



Kaynak: Akdoğan, a.g.e., s.11.

Meslek ahlakı; sosyal çevre, kişisel ahlak ve iş özelliklerinin birleşimidir. Kişilerin eğitim yaşantılarının gerçekleştiği sosyal çevrede özellikle eğitim kurumlarının meslek ahlaki ile ilgili yargıları oluşturmada önemli bir yeri vardır. Bu bağlamda bireylerin sergiledikleri etik dışı davranışların önlenmesinde en önemli husus, insani ve ahlaki değerlerin benimsetilmesi için verilecek eğitimidir. Küçük yaşta verilmesi gereken bu eğitim aile okul çevre vb... faktörlerce benimsetilip prensip, kural, ödül ve hukuki yaptırımlarla desteklenmelidir. Aksi takdirde mesleki yaşantıda etkinliğin düşmesi söz konusudur. Bu bağlamda temel kuruluş hedefleri kâr elde etmek ve sosyal hizmet sunmak olan işletmelerin faaliyetlerinin düşmesine neden olan etik dışı davranışlar şu şekilde sıralanabilir:⁴⁷

- ✓ Kurum içinde üstlere gerçek dışı bilgiler sunmak,
- ✓ Kayıt ve belgeleri değiştirmek,
- ✓ Madde bağımlılığı,
- ✓ Çalışanlar arasındaki çıkar çatışması,
- ✓ Kurum malının kişisel ihtiyaçlar için kullanımı,
- ✓ Hırsızlık
- ✓ Hediye almak, vb...

⁴⁷Murat Kayacan, "Anonim Şirketlerde Sosyal Sorumluluklar ve Etik Değerler, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları,2006, Yayın no: 58, s.365.

Diğer taraftan bireylerin etik dışı davranışlara yönelmesine neden olan etmenler ise:⁴⁸

- ✓ Yöneticinin çalışanlara ulaşılması zor ya da gerçekçi olmayan hedefleri koyması,
- ✓ Çalışanların iş programına yetişme kaygısı, zaman yetersizliği,
- ✓ Ekonomik kriz dönemlerinde işletmenin tasfiye edilmemesi için her türlü kurtarıcı ifadelerin kullanılması,
- ✓ Şirket yönetiminin akrabalık ilişkilerini ön planda tutacak tavırlar sergilemesi,
- ✓ Kurum içinde çalışanların hem kendi aralarında hem de şirket yönetimi ile çıkar çatışması içine girmesi,
- ✓ Çalışanların ödüllенmesinde ve maaşların belirlenmesinde eşitliği sağlayıcı, somut yöntemin olmadığını düşünülmesi,
- ✓ Paydaşlar nezninde şirket itibarını korumak amacı ile mevzuatın dışına çıkılması,
- ✓ Şirket yönetimindeki bireylerin kişisel zenginleşmelerini her şeyin üstünde tutması,
- ✓ Yasal ise ahlaki oluşunun düşünülmesi yani yapılan hilelin ispatlanıncaya kadar değerlendirmeye alınmaması,
- ✓ Ortaya çıkarılabilme ve cezalandırılma olasılığı: Sergilenen etik dışı davranışın ortaya çıkarılma ve cezalandırılma olasılığı yüksek ise meslek mensubu bu davranıştan vazgeçebilir. Aksi takdirde meslek mensubu bu davranışa devam eder.

Meslek etiği, belirli bir meslek grubunun oluşturup koruduğu, meslek üyelerine emreden, onları belirli bir şekilde korumaya zorlayan, kişisel eğilimleri sınırlayan, meslek için rekabeti düzenleyen ve meslek idarelerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünüdür.⁴⁹ Aksi takdirde mesleğin etik kurallara uyulmadan icra edildiği gerek işletmelerde gerekse bürolarda hem meslek içi disiplin anlayışı ortadan kalkar hem de

⁴⁸Murat Kayacan, “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler”, 2006, http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf, s.14.

⁴⁹Mine Tükenmez. *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı ve Etik*, I. Türkiye Muhasebe Forumu, Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği, TÜBMOB Yayınları 239, 20-21 Nisan, İstanbul, 2006, s. 163.

işletmede uzun vadeli hedeflere ulaşma büyük zorluklar yaşanır. Bu bağlamda etik kuralların benimsenmediği işletmelerde katlanılan maliyetler ise şu şekildedir;⁵⁰

- ✓ Tüketici tatminsizliği artar.
- ✓ Verimlilik ve kârlılık azalır.
- ✓ Ahlaki olarak düşük kurumsal anlayış çalışma ortamına yayılır.
- ✓ İşyerindeki korkudan dolayı işbirliği ve dayanışmayı sağlamak zorlaşır.
- ✓ Yüksek seviyeli bireysel stres işletmede baskın olur.
- ✓ İşçilerin saygısız davranışlarında artış meydana gelir.

3.2.2. Meslek Etiği İlkeleri

Mesleki etik ve değerler; mesleğe özellik ve kişilik kazandıran, mesleği belirli kalıplara oturtan değerlerdir. Bu değerler mesleki faaliyetlerin sistematik bir şekilde yapıldığı, sağlıklı ilişkilerin geliştirildiği ortamlar yaratmaktadır. Bu durum toplumsal refah düzeyini attırmakta ve daha bilinçli bir toplum oluşturmaktadır.

Genel etik çevresi, işletmenin etik çevresi ve kişisel etik değerler meslek etiğini oluşturan unsurlardır. Diğer tüm faaliyetlerle beraber etik kodlar meslek etiğinin bir parçası olarak meslek etiğinin çevresini oluşturmaktadır. Genel etik çevresi karar verme sürecinde oldukça önemlidir. Ülkemizde genel etik çevrenin değerlendirilmesi, politika belirleyici ve standart yapıcılara mevcut muhasebe kurallarının ve mesleki kodların uygulanabilirliği konusunda ve gelecekte oluşturulacak standart ve kodların hazırlanmasında bakış açısı sağlayacaktır.⁵¹ Burada bizim özellikle değineceğimiz unsur etik kodlardır. Bu kodlar; iş çevrelerinin etik konusundaki görüşlerini yansıtmaktadır. Şirket kodu, mesleki örgüt kodlarının yayınladığı kodlar şeklindeki etik kodlara IFAC kuruluşunun muhasebe meslek mensupları için yayınladığı etik kodları örnek verebiliriz.

⁵⁰Tevrüz, a.g.e, s.61.

⁵¹Çağnur Balsarı, Fatih Dalkılıç, *Denetimde Etik*, 8. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan,2008, Antalya, s. 542.

3.2.3. Meslek Etiği Kuralları

Genel olarak mesleki etik kuralları insanlara daha iyi hizmet verebilmek için yol gösterici rol oynamakta; nasıl, hangi yollarla daha etkin bir hizmet arzının gerçekleştirilebileceği fikrinin oluşmasında birçok meslek grubuna yardımcı olmaktadır. Diğer bir ifade ile mesleğin itibarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayan meslek etiği kuralları; meslek mensuplarının her birbirleri ile hem de topluma karşı görevlerini en iyi şekilde yapmasını amaçlamaktadır. Meslek ahlakı ile ilgili belirlenen kurallar 3 özelliği bünyelerinde taşımaktadır.⁵²

- ✓ Meslek mensubunun yasaların öngördüğü düzeyin üzerinde bir davranışta bulunmaları ve bu seviyeyi her zaman korumaları gerekir.
- ✓ Belirlenecek ahlak kuralları dürüst davranmayı ve kamuoyunda olumlu bir izlenim bırakmaya yönelik olmalıdır.
- ✓ Meslek grupları belirlenen ahlaki standartlara ters düşecek tüm davranışları yasaklamalı ve cezai yaptırımlar uygulamalıdır.

Etik kurallar her meslekte doğuştan var olan değerlerle birlikte, daha sonradan eğitimle edinilen bilgi ve meslek içi deneyimden oluşmaktadır. Meslek için etik kurallar diğer sosyal bilimlerde olduğu gibi görecelik gösterdiğinden, meslek örgütleri tarafından uluslararası boyutu da düşünülerek oluşturulmalıdır.⁵³

4. KÜRESELLEŞMENİN MESLEKLER ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Küreselleşme süreci ile mesleklerin uluslararası alanda gerçekleşmesi söz konusudur. Sınırların ortadan kalması, uluslararası ilişkilerin artması ile meslek mensuplarının uluslararası düzeyde bilgi ve deneyime sahip olmaları zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Özellikle bilgi teknolojisinin mesleklerde önemli bir yer alması ve mesleki gelişimlerde etkili olması söz konusudur. Bu bağlamda küreselleşme sürecinde meslek mensubu, uluslararası standartlaşmaya ayak uydurma zorunluluğunu hissetmiştir.

⁵²Kardeş Seval Selimoğlu, *Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Mayıs Antalya,2001, s. 7.

⁵³Oya Yıldırım, Ayşen Dalgeç, *Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi*, Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu 20–22 Mayıs, 1993, Çeşme İzmir, s. 3.

4.1. Meslek Tanımı

Bir uğraşının meslek olarak tanımlanması için bir takım özelliklere sahip olması gerekir.⁵⁴

- ✓ Karmaşık sürekli gelişen bir bilgi yapısı içeriyorsa,
- ✓ Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
- ✓ Kamu yararına hizmet edecek bir sorumluluk taşıyorsa, bu uğraşı meslektir.

Meslek olarak algılanabilecek bir uğraşının sahip olması gereken bazı diğer kriterler ise şu şekilde sıralanabilir;⁵⁵

- ✓ Meslek öncelikle kişinin düzenli olarak yürüttüğü faaliyet alanıdır. Hobi, yardım, zevk için yapılan uğraşlar meslek sayılmazlar.
- ✓ Meslek bir geçim kaynağı olmalı ve belirli bir ücret karşılığında olmalıdır.
- ✓ Mesleklerin açık ve standart bir tanımı yapılmalı, sistematik bilgiye dayanmalıdır. Mesleğin kendine özgü özel bir eğitim uygulamasının olması veya kişisel beceriye dayanması gerekmektedir.
- ✓ Mesleklerin meslek amaçlarını meslekleri icra edenlerin kişisel amaçlarından daha üstün tutan bir mesleki davranış standardı olmalıdır.

Türk Dil Kurumu (TDK)' na göre ise; bir uğraşının meslek olarak algılanabilmesi için;⁵⁶

- Belirli bir eğitimle kazanılması,
- Sistemli bilgi ve becerilere dayalı olması,
- İnsanlara yararlı bir mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılması,
- Kuralları belirlenmiş iş olması gerekmektedir.

Meslekler birbirlerinde çok farklı olsalar bile birçoğunda ortak kabul gören değerler söz konusudur. Bu değerler;⁵⁷

- Etik kural ve ilkelere uygun davranılması gerekir.
- Toplum sağlığı, güvenliği, refahı ve çevrenin korunması ön planda tutulmalıdır.

⁵⁴ Akdoğan, a.g.e., s.16.

⁵⁵ Koçberber, a.g.m. s.69.

⁵⁶ TÜRMOB- TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s. 220.

⁵⁷ Kutlu, a.g.e. s. 45.

- Dürüst ve güvenilir olunmalı, şeffaf ve objektif davranılmalı, yetkin olunan konularda görüş bildirilmelidir.
 - Çıkar çatışmalarından uzak durulmalı, tarafsız ve hesap verebilir olunmalıdır.
 - İşveren ve müşterilere karşı profesyonel olunmalı, sadakatle hizmet verilmelidir.
 - Meslek etiği ilke ve kurallarına bağlı olunmalı, kurallara uymayanlar uyarılmalıdır.
 - Mesleğin şeref ve onurunu korumaya ve güvenilirliğini arttırmaya çaba gösterilmelidir.
- Aynı zamanda bir işe mesleki değer kazandıran unsurlar;⁵⁸
- Uygulama standartları ve etik kuralları,
 - Mesleki örgütünün bulunması,
 - Belge dir.

4.2. Muhasebe Mesleği Tanımı

Muhasebe, bilimsel yapısını oluşturan temel kavramlar, prensipler ve genel kabul görmüş ilkeler çerçevesinde işletmeleri ilgilendiren ekonomik ve mali olayları bir sistem bütünlüğü içerisinde kaydeden, raporlayan, denetleyen ve ilgililere tarafsız biçimde bilgi üreten önemli bilim dalıdır. Bu bağlamda profesyonel muhasebe meslek mensubu tanımı ise; “Yasal olarak muhasebe mesleğini düzenleme yetkisi verilmiş ülke kuruluşları, denetim veya muhasebe meslek örgütü tarafından üye olarak kabul edilmesi için gerekli koşulları taşıyan birey profesyonel muhasebe meslek mensubudur.” şeklindedir.⁵⁹ Dünya standartlarına bakacak olursak profesyonel muhasebe meslek mensubunda olması gereken özellikler ise;⁶⁰

- Konu ile ilgili üniversite eğitimini tamamlamış olmak,
- Belirli bir süre içinde önceden belirlenen bir staj programını gerçekleştirmiş olmak,
- Yeterlilik sınavında başarılı olmak, şeklindedir.

⁵⁸TESMER, “Mesleki Değerler ve Etik,” TESMER Ders Notu, (t.y.) Kaynak: www.nevsehirsmmmo.org.tr/upload/dosya/4%20.ppt (Erişim Tarihi: 11.08.2011)

⁵⁹Işıl Pekdemir, “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 2000, Sayı:2, s.43.

⁶⁰ Recep Pekdemir, “Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma”, İstanbul SMMMO Yayınları, Yayın no:27, İstanbul,1999, s. 25.

Ülkemizde muhasebe mesleği ile en son değişiklik ise; 13 Haziran 1989 da Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe giren 3568 Sayılı Meslek Yasası 26.07.2008 tarihinden itibaren 5786 sayılı kanun ile değiştirilmesi şeklindedir. Bu bağlamda 3568 Sayılı Meslek Yasası' nda belirtilen Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, Yeminli Mali Müşavir olarak 3' e ayrılan meslek mensupları 5786 Sayılı Meslek Yasası ile sadece Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavir (YMM) olarak iki gruba ayrılmıştır.⁶¹

Ekonomik alanda meydana gelen değişim ve gelişmeler özel sektörün ayrıcalıklı olması yönünde sonuçlanmıştır. Öyle ki muhasebe mesleği devlet muhasebeciliğinden özel sektör muhasebeciliğine doğru geçiş yapmıştır. Bu itibarla bağımsızlık gündeme gelmiş, özel sektör ile kamu arasındaki dengenin sağlanması görevi muhasebe mesleğince üstlenilmiştir. Muhasebe mesleği bu bağlamda ilgili kuruluşlara ve kişilere ihtiyaç duydukları finansal bilgileri üretip; bunları raporlar aracılığı ile ilgililere sunarken aynı zamanda ekonomik, sosyal ve teknolojik alanlardaki gelişmelerin etkisiyle de ürettiği bilgilerin kapsamını genişletmekte; niteliklerini değiştirmektedir.⁶² Bu bağlamda muhasebe meslek mensubunda olması gereken nitelik ve becerileri sıralayacak olursak;

Kişisel nitelikler: Meslekler yerine getirilirken oluşan pek çok olumsuzluğun mesleki ahlak kurallarının ihmalinden ziyade; kişisel ahlak ve yargılama yetersizliğinden kaynaklandığını ifade edilmektir. Bu bağlamda zihinsel yetenek ve olgunluk, analitik yetenek, kavramsal anlama, iletişim yeteneği ve tarafsız olabilme gibi kişisel niteliklere sahip olan meslek mensupları mesleği gereğince icra edeceklerdir.

Mesleki nitelikler: Mesleki nitelikler profesyonel muhasebe meslek mensuplarının eğitim yolu ile kazandıkları bilgilerin başarılı bir şekilde kullanılmasını sağlar. Bu beceriler özel olarak tasarlanmış kurslar, eğitim programları ve pratik deneyimlerin birleşmesi ile elde edilir. Meslek mensubunda olması gereken mesleki beceri ve nitelikler ise;⁶³

- ✓ Mesleki temel bilgi ve beceri,
- ✓ Sistem anlayışı,

⁶¹TÜRMOB- TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e. s. 16.

⁶²Beyhan Marşap. "Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 37, 1999, s. 19.

⁶³Akdoğan, a.g.e, ss: 26-27.

- ✓ Yaratıcı düşünce gücü ve yeteneği,
- ✓ Çağın teknolojisini etkin kullanma,
- ✓ Ulusal ve uluslararası muhasebe ve denetim standartları,
- ✓ Ulusal ve uluslararası finansal piyasalar ve türev araçları,
- ✓ Yeni ekonomi (sanal ticaret),
- ✓ Uluslararası ilişkilerde görev alma şeklinde sıralanabilir.

Meslek bilinci ve ahlaki nitelikler: Muhasebe meslek mensubu toplum güvenini kazanmak ve bunu üst seviyede devam ettirebilmek için ahlaki standartlar çerçevesinde hareket etmelidir. Muhasebe ve denetim mesleğini uygulayabilmek için her şeyden önce bilişsel bir yeteneğe ihtiyaç vardır.⁶⁴ Bu bağlamda muhasebe meslek mensubunun mesleki yargıda bulunabilmesi için birçok probleme dair doğru tespitlerde bulunması, problemin çözümüne ilişkin doğru karar vermesi söz konusu olmalıdır. Bunun içinde olaylara çok yönlü bakmalı, seçenekleri değerlendirmeli, tarafsız olarak ve etik kuralları çerçevesinde işletme için en faydalı olan alternatifi belirlemelidir. Mesleki değerler kavramı, mesleki ödev ve sorumluluklar yerine getirilirken sağlanan doyum ve ilgiden kaynaklanmaktadır. Hem ilginin yaratılması hem de ödev ve sorumluluklar yerine getirildikten sonra sağlanan doyum mesleki değerlerdir. Meslek mensubu için mesleki ödev ve sorumluluklar ise;⁶⁵

- Muhasebe mesleğinin temelini oluşturan etik ilkeleri ve yasal sorumlulukları bilmek, benimsemek ve uygulamak,
- Muhasebe ile ilgili gerekli yasal düzenlemeler çerçevesinde mesleği icra etmek,
- Mesleki etik değer ve ilkelerin müşteriler, diğer meslektaşlar, toplum yararı çerçevesinde yerine getirilmesi sorunluluğunu bilmek,
- Mesleki uygulamaların iç ve dış çevre ile kurulan sağlıklı ilişki ve karşılıklı anlayış ile gerçekleşeceğini kavramak,
- Müşterilerin kültür inanç ve özerkliklerine saygı duymak,
- Diğer meslek mensupları ve beraber çalışılan çalışma arkadaşlarına saygılı, dürüst ve motive edici şekilde çalışmak,

⁶⁴Çiğdem Solaş, 2006, “Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)* 8/4, s.1–16.

⁶⁵ TÜRMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik.*, a.g.e. s. 222.

- Muhasebe meslek etiği ilkelerine uymada ve mesleki sorumlulukları taşımada kararlı olmak, bu ilkelerin devamlılığı için sorumlu davranmak,
- Meslek birliği (TÜRMOB) ve meslekle ilgili diğer kuruluşlarla (Maliye Bakanlığı, SPK vb...) işbirliğine açık olmak,
- Kişisel ve mesleki sınırlılıkların farkında olmak, gerektiğinde yardım isteyebilmek,
- Kendi kendini denetleyebilmek, kendisinin sürekli olarak geliştirmenin gereğini bilmek,
- Zamanı etkin ve verimli bir şekilde kullanabilmek, belirsizliklerle baş edebilmek ve değişimlere ayak uydurabilmek,
- Müşteriler ile ilgili etik yükümlülükleri bilmek şeklinde sıralanabilir.

4.2.1. Muhasebe Mesleği Tarihsel Gelişimi

Ticari hayatla ilgili ilk belgelerin yaklaşık 4000 yıl önce Babil’ de çivi yazısı ile kil levhalar üzerine yazılmış olduğu tarihçiler ve bilim adamları tarafından kabul görmektedir. Bazı muhasebe tarihçileri ise muhasebenin yazı ve rakamların icat edilmesine neden olduğunu savunmaktadır. Bazı kaynaklar ise muhasebe tarihinin ilk önce Asurlulardan başlayarak Mısır’ a geçtiğini ve daha sonraki dönemlerde Luca Pacioli zamanında İtalya’ ya geçtiğini yazmaktadır. Diğer taraftan muhasebe konusunda ilk yazılı belgelere Sümerliler (M.Ö 5000), İbraniler (MÖ 4000), Mısır (MÖ 3000), Babiller (MÖ 2000) ve Yunanlılar (MÖ 500) tarihlerinde rastlanmaktadır. Çift kayıtlı muhasebe sistemine ise 14. ve 15. yy.da Roma İmparatorluğu zamanında geçilmiştir.

Osmanlı Devleti döneminde özel sektör ve ticari hayatın az olması nedeni ile çok fazla düzenlenme gereği duyulmayan muhasebe sistemi, Cumhuriyet Dönemi ile birlikte özel ve kamu sektöründe ticari ve sinai faaliyetlere bağlı olarak hızla gelişme sağlamıştır. Ancak Vergi Kanunu ile TTK’ daki muhasebeye ilişkin hükümlerin farklılıklar taşıması ve eğitimde kullanılan farklı ülke uygulamaları nedeni ile tek düzelik sağlanamamıştır.⁶⁶

⁶⁶ Kutlu, a.g.e, s.61-64.

Ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında 1926–1960 yılları arasında Almanya, daha sonraki dönemlerde ABD muhasebe anlayışı etkisi görülmüştür.⁶⁷ 1926 yıllarından itibaren İktisadi Devlet Teşekkülleri' nin kurulması ile birlikte batı ülkeleri muhasebe kuralları ve standartlarına benzer uygulamalar ülkemizde uygulanmaya başlanmıştır. 1914 yılında Kazanç Vergisi Kanunu, 1937 yılında Türk Ticaret Kanunu ve 1950 yılında Vergi Reformu Kanunu' nun yürürlüğe girmiş ve uygulanan liberal politikalarla özel sektör yaygınlaşmış ve bu bağlamda muhasebe uygulamaları da yaygınlaşmıştır.⁶⁸

4.2.2. Muhasebe Mesleği Temel Kavramları

Sosyal sorumluluk: Bu kavram muhasebenin organizasyonda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında belli kişi ve grupların değil; tüm toplumun çıkarının gözetilmesi ve dolayısı ile bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.⁶⁹ Muhasebe temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı, meslek ahlakı ile yakından ilişkilidir. Sosyal sorumluluk ve ahlaki değerlerle oluşturulmuş muhasebe bilgileri son derece güvenilir ve doğru olacağından mesleğin toplum görevi yerine getirilmiş olur. Diğer bir ifade ile muhasebe meslek mensupları sadece müşterilerine, işverenlerine, patronlarına ve yöneticilerine sadece kâr için değil; en yüksek etik standartları gerçekleştirmek için tüm topluma karşı sorumlulardır.⁷⁰

Kişilik: Bu kavram işletmenin sahip veya sahiplerinden, yöneticilerinden, personelinden ve diğer ilgililerden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunun kabul edilmesini ifade eder.⁷¹

İşletme Sürekliliği: İşletmelerin faaliyetlerinin belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdürüleceğini ifade eden bu kavram, maliyet esasının temelini oluşturur.

Dönemsellik: İşletmenin sürekliliği kavramına göre sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasını ifade eder.⁷²

⁶⁷ Nihat Küçüksavaş. *Finansal Muhasebe*, Kare Yayınları, İstanbul, 2005, s.14.

⁶⁸ Kutlu, a.g.e, s.64.

⁶⁹ Fevzi Sürmeli, *Genel Muhasebe*, Açık Öğretim Yayınları,1995, s.105.

⁷⁰ Tek, a.g.e., s. 51.

⁷¹ Orhan Sevilengül. *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara,2003 s. 23.

⁷² Sürmeli, a.g.e. s.104-105.

Parayla Ölçülme: İşletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilmesinde ortak ölçünün para (ulusal para) olması kavramıdır.

Maliyet Esası: İşletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiğini ifade eder.

Tarafsızlık ve Belgelendirme: Sosyal sorumluluk kavramı gereğince yerine getirilmesi için muhasebe kayıtlarının, gerçek durumunu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması gerekir.⁷³

Tutarlılık: Muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder.

Tam Açıklama: Mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder.

İhtiyatlılık: Muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önünde bulundurulmasını ifade eder.

Önemlilik: Bir hesap kalemi veya mali bir olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayandırılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyecek düzeyde olmasını ifade eder.

Özün önceliği: İşlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlemelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınmasını ifade eder.

4.2.3. Muhasebe Meslek Etiği İlkeleri

Muhasebe mesleğinde mesleki yeterlilik ve gerekli eğitimlerin yanı sıra, meslek ahlakı unsurlarından olan dürüstlük, bağımsızlık, güvenirlilik, sır saklama gibi kavramlar da vazgeçilmezdir. Çünkü meslek mensupları mesleklerini icra ederken birçok konuda farklı yargı ve sonuçlara ulaşmaktadır. Bu bağlamda oluşan etik ikilemlerin çözümü için muhasebe meslek etiği ilke ve kuralları oluşturulmuştur. Böylece ahlak dışı davranışlara bir sınır getirilerek olası belirsizlikler en aza

⁷³ Sevilengül, a.g.e., s. 24-25.

indirgenmeye çalışılmıştır. Bu bağlamda muhasebe meslek ahlakı amaçları ise şu şekilde sıralanabilir;⁷⁴

- ✓ Muhasebe eğitimini ahlaki konularla ilişkilendirmek,
- ✓ Muhasebedeki ahlaki konuları tanımlamak,
- ✓ Ahlaki sorumlulukların oluşturulması,
- ✓ Ahlaki ikilem ve sapmaların belirlenmesine ilişkin yeteneklerin oluşturulması,
- ✓ Muhasebe mesleğindeki belirsizlikle nasıl baş edileceğinin öğretilmesi,
- ✓ Ahlaki davranışlardaki değişiklikler için zemin oluşturulması,
- ✓ Meslek ahlakının genel alanları ile ilişkiler kurulması, muhasebe ahlakının genel çerçevesinin ve geçmişinin anlaşılacak öneminin vurgulanması şeklindedir.

Muhasebe meslek etiği ilkeleri ise şu şekilde sıralanabilir;

Sorumluluk: Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu vardır. Sorumluluk ilkesi doğrultusunda hareket eden meslek mensuplarının kişi ve kuruluşlara karşı ahlaklı, adaletli ve eşit olarak mesleği gerçekleştirmeleri söz konusu olmaktadır. Bu ilke ile bağımsız denetçi-müşteri, iç denetçi-işveren ve kamuya olan sorumluluklar ifade edilmektedir. Çünkü meslek mensupları mesleki güven, kamu inancı ve mesleki çalışmayı sağlayacak biçimde mesleği yürütmelidirler. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' nde sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin genel işlevlerini yerine getirme hususundaki sorumluluğu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Bu bağlamda 'Muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde mali tabloların düzeltilmesi ve sunulmasında belli kişi ya da grupların değil; tüm toplumun çıkarlarını korunması dolayısı ile gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder' şeklinde tanımlanmıştır.⁷⁵

⁷⁴Seval Kardeş Selimoğlu, *Muhasebe Mesleğinin Meslek Mensubu Adayları Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Mayıs Antalya,2001, s. 18.

⁷⁵1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Resmi Gazete No 21447 (M) Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992, Kaynak: www.vergiform.com/.../Muhasebe_Sistemi_Uygulama_Genel_Tebliги_1.doc. (Erişim Tarihi: 13.04.2011)

Kamu yararı: Muhasebe meslek mensupları kamu yararına hizmet etme, kamu güvenini sarsacak davranışlarda bulunmama ve mesleğe kendilerini adama gibi yükümlülükleri kabullenmek zorundadırlar.⁷⁶

Dürüstlük: Meslek mensupları kamuoyunun kendilerine olan güveni sağlama, sürekli kılma ve yaygınlaştırmak için mesleği dürüst kusursuz ve şüphe uyandırmayacak şekilde yerine getirmelidirler. Bu bağlamda görevlerini yerine getirirken mesleki etik standartlarının şekil ve ruhunu özümseyerek, bağımsızlık ve tarafsızlık ilkelerine bağlı kalarak, mesleğin gerektirdiği kusursuz davranış şartlarına uyarak ve kamu yararını gözeterek karar verirler.⁷⁷

Tarafsızlık ve bağımsızlık: Meslek mensubu görüşlerini, değerlendirmelerini ve tavsiyelerini sunarken mesleki tarafsızlığa önem vermelidir. Ayrıca yürütülen her türlü işte özellikle eksiksiz ve objektif olmalı, dış etkilerden uzak ve kişiler arasında ayırım gözetmeksizin ön yargılı davranışlarda bulunmadan görevini yerine getirmelidir. Tarafsızlık açısından baktığımızda ise mesleki kurallara aykırı davranma sürecinde meslek örgütüne verilen zararın istem dışı olup olmaması konusunda karar verilerek cezai yaptırım uygulanmalıdır. Meslek mensupları bağımsızlıklarını korumaya gayret gösterip bağımsızlığı zedeleyecek iş kabulünden kaçınmalıdır.

Mesleki özen: Meslek mensubu görev ve sorumluluklarını yerine getirirken teknik ve etik standartlara uygun davranmalı, mesleki açıdan yetersiz kaldıkları zaman gerekli yardımı alma yoluna gitmelidir.⁷⁸

Hizmetin kapsamı ve niteliği: Meslek mensupları denetim ve tasdik işlemleri dışında sunulan hizmetlerin kapsam ve içeriğini belirlemede meslek etiği ilke ve kuralları çerçevesinde hareket etmelidir. Meslekle bağdaşan hizmetler sunulmalı yetki ve sorumluluğu aşan her türlü faaliyetten kaçınılmalıdır.

Güvenirlilik: Yapılan her türlü işlem ve hizmetler karşılıklı güven duygusu içinde açık anlaşılır, doğru, zamanında ve eksiksiz şekilde yerine getirilir.

Yetkinlik: Meslek mensupları; ilgili mevzuatları, mali düzenlemeleri, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, prosedürlerini ve uygulamalarını bilme, bunları uygulayabilme bilgi ve becerisine sahip olmalıdırlar.⁷⁹

⁷⁶ Akdoğan, a.g.e., s.38.

⁷⁷ DEMUD, *Etik Değerlerimiz*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği, (t.y), Kaynak: <http://www.demud.org.tr/etik.htm>, (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

⁷⁸ Akdoğan, a.g.e., s. 40.

Çıkar çatışmasından kaçınma: Muhasebe meslek mensupları hizmet sundukları kuruluşların yöneticileri, personelleri ve diğer ilgili kişilerle olan ilişkilerinde bağımsız bir şekilde davranmaları gerektiğini bilmeli, kamuoyundaki bağımsızlık imajlarını zedeleyecek, bağımsızlıklarını tehdit edebilecek veya bağımsızlarından taviz vermelerine neden olabilecek her türlü ilişkiden kaçınmalıdırlar.

Mesleki gelişime açık olma: Meslek mensupları meslek sorumluluklarını yerine getirmek için bilgi ve becerilerini sürekli geliştirmek ve güncellemek zorundadırlar.

Mesleki davranış ve kusursuzluk ilkesi: Ahlak, insani davranış ve ilişkilerin yönetilmesi ile ilişkili kurallarla ve insan hayatını daha değerli hale getirmeye yönelik kurallarla ilgilenir. İşletme basit bir insan topluluğudur ve ahlaki davranışların işletmelerde sergilenmesi işletmeler için çok iyi bir durumdur. Ancak işletme içinde görülen yalancılık, dolandırıcılık, hırsızlık ve hilekârlıklar bazen daha kazançlı sonuçlar doğurmaktadır. Dolayısı ile işletme içinde bireyler bazı durumlarda etik dışı davranışlara yönelmektedir. Ancak meslek mensubu meslek itibarını zedeleyecek her türlü tutum ve davranıştan kaçınmak zorundadır. Her türlü hizmet ve işlemde meslek onuruna ve olgunluğa uygun tutum ve davranışlar sergilemelidirler.

4.2.4. Muhasebe Meslek Etiği Kuralları

Birçok meslek grubu kendileri için yazılı mesleki davranış kuralları geliştirmiştir. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleği için düzenlenen meslek etiği kuralları da meslek mensuplarının, topluma olan sorumluluklarını vurgulamaktadır.⁸⁰ Bu itibarla muhasebe meslek etiği kuralları şu şekilde sıralanabilir;

Bağımsızlık: Bu kural daha çok denetim görevini icra eden meslek mensuplarını etkilemektedir. Denetim mesleği sürdürülürken denetim ile ilgili tüm konularda birey bağımsız olmalıdır. Denetimde bağımsızlık, denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları ve sonuçları değerlendirirken, denetim raporlarını hazırlarken tarafsız bir bakış açısı ile davranma şeklini ifade eder.

Yayın etiği: Meslek mensupları yayınladıkları makale, kitap ve raporların mevzuatlara uygun olmasına dikkat etmek zorundadırlar. Çalışmalara fiilen katılmayan

⁷⁹ DEMUD, *Etik Değerlerimiz*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği, (t.y.) Kaynak <http://www.demud.org.tr/etik.htm>, (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

⁸⁰ Akdoğan, a.g.e. s.40-41.

kişiler o yayınlarda yer almamalıdır. Kaynak gösterilmeden ya da izin alınmadan yapılan her türlü alıntı meslek etiği kurallarına uyulmaması sonucunu doğurmaktadır.⁸¹

Genel standartlar: Uyulması gereken dört temel standart vardır. Bu standartlar;⁸²

- Mesleki yeterlilik: Meslek mensupları mesleki açıdan yerine getirebilecekleri görevleri üstlenmelidirler.
- Mesleki özen: Meslek icra edilirken mesleki özen gösterilmelidir.
- Planlama denetimi: Sunulan hizmet uygun bir biçimde planlanmalı ve denetlenmelidir.
- Yeterli miktarda geçerli veri toplanması: Verilen hizmet ve işlemlerle ilgili öneride bulunma ve bir yargıda bulunabilmek için yeterli miktarda gerçek verilerin toplanması gerekmektedir.

Muhasebe ilkeleri ile uyum: Meslek mensubunun Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri doğrultusunda mali tabloları hazırlaması gerekmektedir. Aksi takdirde verilerdeki yanlışlar mali tablolar için bir bütün olarak aykırılık içerecektir.

Sır saklama: Mesleki sorumluluklardan biri olan sır saklama ilkesi, meslek mensubunun mükellefinin izni olmadan kurum ile ilgili bilgileri açıklamamasını ifade etmektedir. Gizli olarak kabul edilen bu bilgiler sadece ve sadece kamuoyunu aydınlatma amacı ile yasa gereği sır kapsamında değildir.

Şarta bağlı ücret: Mesleki hizmetler, bir müşteriye fiyat teklifi verilmeden ya da ücretsiz yapılacağına dair bir anlaşma aracılığı ile ifa edilemez. Ancak, özel bir bulgu ya da bir sonuç alınmış ise veya ücret söz konusu hizmetlerden doğacak bulgu ya da sonuçlarına bağlı ise mesleki hizmette bulunulabilir. Beklenmeyen ücretlerin hesaba geçirilmesinin kanun ya da üye örgüt tarafından izin verildiği ülkelerde bu gibi işlerin bağımsızlık gerektirmeyenler ile sınırlandırılması gerekmektedir.⁸³

Meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyetler: Meslek mensubunun meslek onuru ile bağdaşmayan faaliyette bulunması, toplum içinde mesleğe olan saygının azalmasına neden olmaktadır. Meslek adına ve itibarına zarar veren davranışlar ise:⁸⁴

⁸¹ DEMUD, *Etik Değerlerimiz*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği,(t.y.) Kaynak <http://www.demud.org.tr/etik.htm>, (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

⁸² Akdoğan, a.g.e., s. 42.

⁸³ TMUD, *IFAC Ahlak Yasası- I*, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Kaynak: <http://www.tmud.org.tr/standartDetay.aspx?StandartID=19> (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

⁸⁴ Koçberber, a.g.m. s.79.

- Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kâğıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmesi,
- İstihdamda ayrılık yaratılması,
- Muhasebe ilke ve standartlarına uyulmaması,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkâr davranmak şeklindedir.

Reklâm yasağı: Meslek mensubu daha fazla mükellefe sahip olmak için aldaticı, abartılı ve yanıltıcı yöntemlerle reklâm yapamaz ve iş göremez.

Komisyon ve bilirkışı ücretleri: Meslek mensupları bir mal ya da ürün için ya da başka bir meslektaşını tavsiye veya tanıtmaya için müşterilerden komisyon vb.. ücret talep edemez. Fransa'daki ilgili düzenlemede "Meslek mensubunun ücret veya emek ödentisi (honoraire) aldığı kişiler ve kuruluşlarla bağımlılığı olması halinde sözü edilen kişi ve kuruluşlarla iş ilişkisine girmemesini, geçici dahi olsa hiçbir iş ve görev kabul etmemesi ...", "Kişisel olarak yapılan tüm reklâmlar yasaktır." Öte yandan "Meslek mensubunun düşük tarifelerle müşteri araması" hükümleri mevcuttur.⁸⁵ şeklinde ifadeler mevcuttur.

4.2.5. Muhasebe Meslek Etiği İle İlgili Yaklaşımlar

Muhasebe meslek mensuplarının üye oldukları birlikleri, meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bu prensipleri yazılı kurallar ve standartlar haline dönüştürdükleri ve bunları meslek kültürü olarak tüm meslek mensuplarına benimsettiklerinde yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemler kolayca çözümlenebilecektir. Ancak meslek etiği standartları somut kurallar halinde tanımlanamadıkları zaman doğru davranış ile ilgili anlaşmazlıklar ve ikilemler her zaman söz konusu olacaktır. Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine ilişkin kararlarını etkileyen iki yaklaşım mevcuttur. Bu yaklaşımlar;⁸⁶

1. **Teleolojik yaklaşım:** Fayda/maliyet analizinin yapılması ile karar vermede en yüksek faydayı sağlayacak seçeneğin doğru olduğu ilkesini esas alan yaklaşımdır. Fayda maliyet analizi, muhasebe literatüründe önemli bir yer tutarak mesleğin etiksel alanı olan sosyal sorumluluk kavramının yaratılmasında

⁸⁵Erhan Kotar, "Muhasebe Denetimi Mesleğinde 'Ahlak'ın Yeri ve Önemi", 1997, Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>, (Erişim Tarihi: 10.01.2011).

⁸⁶Akdoğan, a.g.e. s. 35-36.

öncü rol oynamıştır. Bu yaklaşım, bireyci ve yararlı olma yaklaşımı olarak iki gruba ayrılır;

- a. Bireyci yaklaşım, bireylerin karar verme noktalarında kendilerine uzun dönemde en önemli avantajı sağlayacak durumu göz önünde bulundurmalarını ifade eder. Egoizm olarak da tanımlanan bu yaklaşımda her bireyin kendi çıkarını öne çıkardıkça genel çıkarlarında üst seviyeye ulaşacağı öne sürülmektedir.
- b. Yararlı olma yaklaşımı, bireylerin karar vermesinde maksimum faydanın sağlanabileceği durumların dikkate alınmasıdır. Bu yaklaşım muhasebede etik denge olarak algılanmaktadır.

2. Deontolojik yaklaşım: Deontoloji kavramı, yapılması gerekeni yapma bilimidir. Deontolojik etik, felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren bir kavramdır. Meslek ahlakı ve meslek etiğinin bir diğer adı meslek deontolojisidir. Yani mesleğe giriş koşullarından başlayarak mesleki faaliyet çerçevesinde uyulacak kurallar ve bu kuralların uzun vadede cezalandırılmaya ve disipline neden olan olguların ele alındığı bir yapıdır.⁸⁷

Muhasebe mesleğinde deontoloji, meslek mensuplarının kendi aralarında ve müşterilerle aralarındaki ilişkiyi belirleyen kurallar topluluğunun etik temellerini ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensubunun bağlı olduğu meslek odalarında yer alan meslek mensuplarına uygulanan deontoloji kuralları ise;⁸⁸

- ✓ Meslek mensuplarının kişisel yaşantılarının mesleğe kabulünde önemi,
- ✓ Mesleğin yerine getirilmesi,
- ✓ Meslek mensuplarının birbirleriyle olan ilişkileri,
- ✓ Müşterileri ile olan ilişkileri,
- ✓ Meslek odası ile olan ilişkileri,
- ✓ Toplum ve kamu idareleri ile olan ilişkilerde,

⁸⁷Masum Türker, *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu, 10–11 Nisan, 2009, Mersin s. 31.

⁸⁸Kotar, a.g.m. Kaynak:

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>, (Erişim Tarihi: 10.01.2011).

- ✓ Mesleki sır saklama disiplin cezaları ve ceza hükmü yönünden ele alınabilir.

Deontolojik yaklaşım bilincinde olmayan meslek mensupları mesleki sorumlulukları yeterince yerine getirmeyeceklerini bilmelidirler. Dolayısı ile bilgi yetersizliği, güven eksikliği, çıkar çatışması gibi sorunlar yaşayacaklardır. Deontolojik yaklaşım iki gruba ayrılır;

- a. Etik ve haklar yaklaşımı: Bu yaklaşım kişinin irade, gizlilik, güvenlik, gelişme, yaşama gibi hak ve özgürlüklerin bulunduğu temel üzerine kurulmuştur. Burada bahsedilen hak ve özgürlüklerin meslek mensuplarınca mesleklerini icra ederken göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁸⁹
- b. Adaletçi yaklaşım: Adalet, tarafsızlık ve eşitlik üzerine kurulan bu yaklaşım yasal düzenlemelerin meslek örgütü ve ilgili gurupların temel alınarak şekillenmesini ifade etmektedir. Buna göre üç temel ilke belirlenmiştir.⁹⁰
 - Tüm meslek mensupları eşittir.
 - Meslek mensuplarının yetenek ve bilgilerine paralel bir şekilde görev ve sorumluluklar verilmelidir.
 - Meslek örgütü kendisine bağlı meslek mensupları arasında meslek etiği kurallarını uygularken adaletli davranmalıdır.

4.3. Denetim Mesleği Tanımı

Denetim, dünya genelinde kuruluş ve topluluklar içerisinde hesap verebilme ve sorumlulukları geliştirebilme sistemlerinin tamamlayıcı bir parçasıdır. Diğer bir ifade ile iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların daha önce saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacı ile tarafsızca kanıt

⁸⁹Habib Akdoğan, “Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması” *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF*, 2005, C:1, s:298, Kaynak: <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2005-1-18.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

⁹⁰Seval Kardeş Selimoğlu, “Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı 1997, s. 5. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.../03-1SEVALKARDES.doc, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.⁹¹ Bir diğer tanıma göre ise denetim;⁹²

- ✓ Bir meslek mensubu veya genellikle meslek mensupları takımı tarafından gerçekleştirilen ve idari becerilerle yönetilen,
- ✓ Analitik becerileri mesleki yargılama ve mesleki şüphecilik uygulaması içeren,
- ✓ Uygun teknoloji yapılarını kullanan ve bir metodolojiye bağlı olan,
- ✓ Uluslararası Denetim Standartları (ISA), Uluslararası Kalite Güvence Standartları (ISAC), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS), Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS) ve uygulamadaki diğer uluslararası, ulusal veya yerel eş değerli tüm uygun teknik standartlara uyumlu olan,
- ✓ Mesleki etik standartlara uyumlu olan; yapılandırılmış bir süreçtir.

Mustafa AYSAN' a göre; ' Muhasebe denetimi mesleği topluma açıklanan finansal bilgilerin gerçeğe uygunluk ve bu bilgilere toplum güvenini sağlama sorumluluğunun taşımaktadır.⁹³ Denetim sistematik bir süreçtir. Anlamlı, planlı, ussal ve bilimseldir. Bu bağlamda denetim sürecindeki önemli faktörleri değerlendirecek olursak;⁹⁴

- ✓ **Uygunluk derecesi:** Yönetim tarafından sunulan bilgilerin önceden saptanmış ölçütlere uyum için de olup olmadığını belirleyen nicel veya nitel ölçülerdir.
- ✓ **Önceden saptanmış ölçütler:** Kurum yönetiminin iktisadi faaliyet ve olaylar ile ilgili bildirimlerinin doğruluğunun araştırılması amacı ile karşılaştırıldıkları standartlardır. Bu ölçütler yasama organınca konmuş kurallar, yönetim tarafından saptanmış başarı ölçütleri, bütçeler, finansal muhasebe standartlarını düzenleyen organlar tarafından oluşturulmuş genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir.

⁹¹Hasan Kaval, *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2005, s.3.

⁹²Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Eğitim Standartları (UES 8) Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları, Ekim 2003, Kaynak: dosya.izsmmmo.com/documan/egitim.doc. s. 78. (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

⁹³Mustafa Aysan, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2005, s.28.

⁹⁴Nazım Hikmet, *Denetim Mesleğinde Disiplin*, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu Nisan 2001 Antalya, s. 558.

- ✓ **Tarafsızca kanıt toplama:** Önyargısız ve bağımsız bir birey olması gereken denetçinin sunulan bildirimleri özenli ve titiz biçimde incelemesi sürecidir.
- ✓ **İlgi duyan gruplar:** Genel anlamda kamuoyu olarak ele alırsak; işletme ortakları, yöneticiler, kreditorler, kamu kurumları ilgi duyan gruplardır. İlgili gruplar denetçi bulgularını ve yargısını kullanan gruplardır.
- ✓ **Sonuç bildirme:** Temelinde bir onay işlemi olan sonuç bildirme ise denetim sürecinin son aşamasıdır. Denetçi yönetimce bildirilen iddiaların gerçekçiliği ve güvenilirliğini inceler; bunları onaylar veya reddeder.

4.3.1. Muhasebe Denetiminin Tarihsel Gelişimi

İnsanlığın yerleşik hayata geçmesi ile ticari faaliyetlerle beraber denetim süreci de başlamıştır. Bu sürecin ilkel şartlarda olsa bile mallarını emanet eden tüccarların kontrol ve denetimler yapması ile başladığı söylenebilir.

Tablo 1: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar Bilgiyi Kullananlar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100' lük Bir İnceleme	Yanıtlmaların Bulunması	İşletme Sahipleri
Sanayi Devrimi - 1900 Yılları Arası	% 100' lük Bir İnceleme	Yanıtlmaların Bulunması	Ortaklar ve İşletmeye Borç Verenler
1900- 1930 Arası	% 100' lük Bir İnceleme ve Örnelemeye Başvurma	Bilânçonun ve Gelir Tablosunun Doğruluğunu Onaylama	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler ve Devlet
1930'dan Bugüne Kadar	Finansal Verilerin Örnekleme Yoluyla İncelenmesi	Finansal Tabloların Doğruluğu ve Dürüstlüğü Hakkında Bir Görüş Oluşturma	Ortaklar, İşletmeye Borç Verenler, Devlet, Sendikalar, Parlamento ve Diğer Gruplar

Kaynak: Semih Soyer, Uluslararası Denetim Standartları, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 2005, s. 25.

Denetim faaliyeti, Sanayi Devrimi' nden önce resmen kabul edilmemiş bir meslek olmasına rağmen o dönemin şartlarında % 100 lük bir oranla eksiksiz bir şekilde yapılmış ve tek tek incelenmiştir.

Sanayi devrimi' nden 1900' lü yıllara kadar geleneksel denetim rolü uygunluk aşamasında olmuştur. Denetimler bilânço hesaplarındaki hataları bulma ve sayıları gittikçe artan profesyonel yöneticiler ve işletme sahiplerinin hatalarını bulmaya yöneliktir.⁹⁵

19. yy.da hilelerin ortaya çıkması ile denetim yönetiminde ve amacında değişiklikler yaşanmıştır. Sanayi Devrimi etkisi ile üretim kapasitelerinin genişlemesi mamul hatlarının oluşması, sermaye yoğun teknolojinin ağırlık kazanması ile ekonomik ve ticari yaşantılarda köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Bu büyüme oranları ile işletme finansal bilgileri kaydetme işleme ve yorumlama gereksinimi duyulmuştur. Bu işlemlere cevap verebilmek için muhasebe sistemleri kurulmuş ve işletmenin faaliyet dönemindeki mevcut durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Mülkiyet ve kontrolün farklı kişiler elinde olması sebebi ile kurumsal şirketler ortaya çıkmış, finansal denetim ve finansal tabloların detaylı bir şekilde açıklanması ihtiyacı doğmuştur. Güvenilir olduklarına inanılan yöneticilere teslim edilen günlük faaliyetlerin denetlenmemesi sonucunda işletme dışında bağımsız çalışan, konusunda uzman, yetenekli, bilgili kişiler işletme için önemli bir unsur olan denetim çalışmasını gerçekleştirmek üzere görevlendirilmiştir. 1930' lu yıllarda işletmelerin finansal durumları ile ilgilenen çıkar gruplarının oluşması ile sadece hata ve hilelerin ortaya çıkarılması için değil de işletme ye borç verenlerin, kamuoyunun, yatırımcıların güvenini sağlayacak denetim süreci yaşanmıştır. 1980 li yıllara kadar ise denetim sürecinin odak noktası değişmiş, denetçiler her işletmede iç kontrol sisteminin bulunmasından yola çıkarak denetim faaliyetlerine ilk olarak finansal tabloları incelemekle yola çıkmışlardır.⁹⁶

Muhasebe denetiminin resmi meslek olarak kabul görmesi 1880 li yıllarda 5 yerel muhasebe topluluğunun birleşmesi ile İngiltere ve Galler Uzman Muhasebe Kurulu' nun oluşması ve 1900 yılında sınırlı sorumlu şirketlerin denetim zorunluluğu yasası ile İngiltere Kamu Muhasebeciliği ve Yeminli Mali Müşavirliği' nin ortaya çıkması ile gerçekleşmiştir. ABD' de mesleğin yasal dayanağa kavuşmasında 1986 yıllarında İngiliz yatırımcıların haklarının korunması amacı ile gerçekleştirilen devlet düzenlemeleri etkili olmuştur. Fransa' da 1942 yılında Uzman Muhasebeciler ve Yetkili

⁹⁵Nazım Hikmet, " Denetim Mesleğinde Disiplin", (t.y.) Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/...O10/NAZIM%20HIKMET.ppt, (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

⁹⁶ Hikmet, a.g.e, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/...O10/NAZIM%20HIKMET.ppt, (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

Muhasebeciler Milli Birliği kurulmuştur.⁹⁷ Almanya’ da 1928 yılında kurulan Yeminli Denetçiler Odası ile ülkedeki denetçiler denetim işleri ile birlikte vergi danışmanlığı, hukuki danışmanlık ve vergi oranlarında mükellef temsilciliği gibi hizmetler sunmuşlardır. Yine Japonya’ da 1948 yılında ABD Yeminli Muhasebe Uzmanları Enstitüsü katkıları ile Bağımsız ve Yeminli Kamu Muhasebeciliği yasası çıkarılmıştır. Türkiye’de muhasebe denetçiliği mesleğinin denetim boyutu, mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamış, 1926-1934 yılları arasında iyi tanınan muhasebe meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonraki süreçte bir yandan yasallaşma, bir yandan da mesleki örgütlenme çalışmaları sürdürülmüştür.⁹⁸ Ülkemizde 1989 yılındaki 3568 sayılı ‘Meslek Yasası’ ile yasal boyuta kavuşturulan muhasebe denetimi mesleğinin önemi artmıştır. Dinamik bir yapıda olan muhasebe ve denetim mesleğinin yasallaşması ve diğer meslekler içinde yer alması mesleğin ahlaki boyutunu da gündeme getirmiştir.

4.3.2. Muhasebe Denetimi İçin Gerekli Koşullar

Denetçi; genel ve tüzel kişilere ait ekonomik faaliyetlerin, muhasebe standartlarına göre kayıt edilip edilmediğini tarafsızca araştıran ve bu araştırmayı denetim standartlarına göre sonuçlandıran meslek mensubudur.⁹⁹ Denetçi sınıfına girebilmek için gerekli koşullar ise şu şekilde sıralanabilir;

1. Kişilik olarak mesleğe uygun olma: Bir ideal peşinde olmaları gereken denetçiler sadece para ve gelir elde etmek için değil; fikir ve doktrinlerde başarı göstermelidirler. Bu bağlamda sahip olmaları gereken temel nitelikler ise irade ve sebat, yumuşaklık, mantık ve aklın duygulardan önce gelmesi, yasalara uyma ve doğruluk, risklere katlanmasını bilmek şeklindedir.¹⁰⁰

⁹⁷Peyami Çarıkçıoğlu, “Türkiye’de Muhasebe Denetimin Gelişimi”, 1995, (Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc>, (Erişim Tarihi: 22.06.2011)

⁹⁸Şaban Uzay, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes, “Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, *Mali Çözüm Dergisi*,2009, S: 95. s. 125-140, Kaynak: http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf, (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

⁹⁹3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (RG. 13.06.1989, S. 20194.

¹⁰⁰Kotar, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/03.../01-erhankotar.doc, (Erişim Tarihi: 10.01.2011)

2.Temel ve mesleki eğitimleri alma: İnsani ilişkileri sürekli kılma adına temel eğitimin kusursuz bir şekilde alınması gerekir. Üniversite çevresi ile sıkı ilişkiler, panel ve konferanslar, bilimsel toplantılara katılmalar bilgi düzeyi ve mesleki olgunluğu artırır.

3.Yabancı dil bilme, mesleki seyahatler ve entelektüel formasyon: İçinde yaşadığımız küresel süreç uluslararası mevzuatlar, ticari ilişkiler, bilişim alanında oluşan gelişmeler tüm dünyada ile aynı anda hareket etme zorunluluğunu getirmektedir. Bu bağlamda yabancı dil bilgisinin geliştirilmesi ve uluslararası gelişmelerin takip edilmesi gerekmektedir.

4.Yeniliklere açık olma: Denetçi dışa yönelik bir tavır sergileyerek daha objektif bir tutuma sahip olacak ve ahlaki olmayan davranışta bulunmayacaktır.

5.Çalışma eğilimine sahip olma: Denetçi her zaman gergin ve dikkatlidir. Sürekli ve düzenli çalışır. Dinlemeye ayırdığı vakit bile daha zor geçmektedir. Denetçiler çok iyi organize edilmiş bir çalışma ortamında büyük gelirler sağlayabilirler. Böyle bir faaliyetin yürütülmesi için teorik temellere dayalı uygulama tecrübe ve bilgi birikimi gerekir.

4.3.3.Uluslararası Denetim Standartları

Denetim her şeyden önce standartlara bağlı olarak yapılmalıdır. Elde edilen bilgiler açık ve net biçimde ortaya konmalıdır. Hiçbir çıkar grubu ile bağlantılı olmamalıdır. Bu bağlamda bağımsız denetime duyulan ihtiyaç sermaye piyasaları regülatörlerini meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetçilerin her denetimde uymak zorunda oldukları genel kabul görmüş denetim standartlarını oluşturmaya yönlendirmiştir.¹⁰¹ Bu standartlar ilk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Kurumu (AICPA) tarafından kabul edilmiş ve birçok ülke tarafından benimsenmiştir.

¹⁰¹ DELOÏTTE, *Uluslararası Denetim Standartları*, http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararasi_denetim_standartlari.aspx, (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

a. Genel Standartlar

Denetçinin özellikleri ve çalışmasının kalitesi ile ilgili standartlardır.

1. Mesleki eğitim ve yeterlilik: Bu standart , denetimin yeterli eğitim görmüş ve deneyime sahip bağımsız muhasebe uzmanlarınca yapılmasını öngörür.¹⁰² Mesleğin gerektirdiği yetenek ve bilgi birikimine sahip olmayan bireyler denetim işini yapamazlar. Bu konu ile ilgili mevcut eksiklikler yükseköğretim kurumları haricinde bağlı bulunulan meslek örgütlerince gerçekleştirilen kurs, seminer veya meslek içi eğitim programları yolu ile giderilebilir.
2. Bağımsızlık: Denetçiler mesleklerini icra ederken denetlenen işletmenin yetkililerinin etkisi altında kalmadan tarafsız dürüst bir şekilde faaliyet göstermelidirler.
3. Mesleki özen ve titizlik: Bir denetçiden beklenen uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasındır. Gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur. Özenli ve titiz davranan bir denetçi yeterli sayıda kanıt toplayarak inceleme yapar, temiz ve düzgün kâğıtları hazırlar, finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşır ve bu yargısının kılı kırk yaran bir titizlikle düzenleyerek denetim raporunda açıklar.¹⁰³ Zaten gerekli özen ve titizliğin kıstası, denetleme faaliyetlerinde, denetleme ilke ve kurallarına eksiksiz uyulmasıdır. Bu yüzden denetçi; denetim çalışmasını yürüten dikkatli, titiz, özenli çalışmalı, denetim standartlarına eksiksiz uymalıdır.

b. Çalışma Alanı Standartları

Bu aşamada denetim çalışması esnasında izlenecek yöntem ve denetimin ne şekilde yapılacağı belirlenir.

- Denetim planlaması ve gözetim: Denetim faaliyeti yeterli bir şekilde planlanmalı ve varsa yardımcıları uygun bir şekilde gözetlenmelidir. Denetim çalışmasında denetçi yardımcıları görev alıyorsa denetçinin denetimin hedefine ulaşması için onların yaptığı işleri iyi izlemesi gerekli uyarılarda bulunması ve onların yetişmelerini sağlaması gerekir. Denetim çalışmasında planlamanın

¹⁰²Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, *Muhasebe Denetimi*, , Gazi Kitabevi Ankara, 2009, .s: 14.

¹⁰³ HUD, *Denetim İlke ve Esaslar*, I. Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul.1996, s.7.

yapılması denetçinin üzerine aldığı görevi hem çabuk hem de başarı ile tamamlamasına yardımcı olur.¹⁰⁴

- İç kontrol sisteminin incelenmesi: Denetimi planlamak ve yapılacak testlerin niteliğini, zamanını ve büyüklüğünü belirlemek için iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinilmelidir. Bu sayede iç kontrol sisteminin zayıf ve kuvvetli olduğu yerlere göre denetçinin denetim işlerinin sayısını ve kapsamını belirleme olanağı doğar.¹⁰⁵

- Yeterli ve güvenilir kanıt toplama: Denetlenen mali tablolara ilişkin bir görüşe yeterli düzeyde temel oluşturmak amacı ile belge incelenmesi, gözlem, soru sorma, doğrulama gibi yollarla yeterli sayıda ve güvenilir kanıt elde edilmelidir

c. Raporlama Standartları

Denetim sonucunda varılan görüşün açıklandığı raporların kapsamı ve düzenlemeleri ile ilgili standartlar şu şekilde sıralanabilir;¹⁰⁶

- ✓ Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk: Denetçiden raporlarında tabloların GKGM ilkelerine uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği belirtilmesi istenmektedir.
- ✓ Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde devamlılık: Devamlılık ya da tutarlılık ilkesi olarak ifade edilen bu standartta; denetim raporu denetimin yapıldığı dönemde uygulandığı gözlenen GKGMİ ve bunların uygulanmasında kullanılan yöntemler bir önceki dönemdeki uygulamalarda tutarlı değilse farklı uygulandığı durumlar ve bu farklılığın sonuçları açıklanmasını öngörmektedir.
- ✓ Açıklayıcı bilgiler: Denetim raporunda aksi belirtilmediği sürece yapılan açıklamaların yeterli olduğu kabul edilir. Denetim işleminde mali tabloların dipnot ve açıklamaları da denetim kapsamındadır. Dolayısı ile finansal tablolarda yer alan açıklamaların yeterli, açık ve anlaşılır olması gerekmektedir. Açıklamaların da denetlenmiş olduğu raporda belirtilir.
- ✓ Görüş bildirme standardı: Denetim işlemi sonunda denetçi görüş bildirmelidir. Açıklanan görüş olumlu, olumsuz, şartlı görüş olabilir. Diğer taraftan görüş

¹⁰⁴ Selimoğlu, Uzay, a.g.e. s: 15.

¹⁰⁵ a.g.e., s: 16.

¹⁰⁶ TÜRMOB- TESMER, *Denetim*, Mesleki Uyum Eğitimi, TESMER Yayınları No: 88, Ankara, 2009, ss:22-23.

bildirmekten kaçınabilir. Olumsuz görüşün nedenin raporda belirtilmesi gerekmektedir.

4.4. Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Mesleği Üzerindeki Etkileri

Muhasebe ve denetim meslekleri, ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasi parti vb... hesapsal birimlerin muhasebe ve denetsel işlerinin yasalarla kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun, tarafsız, sır tutar ve güvenilir tutumla belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanlarıdır.¹⁰⁷

4.4.1. Küreselleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri

Muhasebe mesleğinin yeni sorumlulukları ile beraber literatürde sıkça ‘ Yeni Muhasebe Kültürü’, ‘Uluslararası Muhasebe’, ‘Muhasebe Yönetimi’, ‘Muhasebe Tekniğinde Gelişmeler’, ‘Mesleğin Yeniden Düzenlenmesi’ vb... başlıklar karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda değişen ve gelişen yeni koşullara muhasebe mesleğinin entegrasyonu konusu altı çizilerek belirtilmiştir. İşletme yönetimi ile beraber muhasebe birimini de yakından ilgilendiren ve değişimi gerekli kılan faktörleri sıralayacak olursak;¹⁰⁸

- ✓ Değişen müşteri istek ve ihtiyaçları,
- ✓ Teknolojik yenilikler,
- ✓ Endüstri yapısı ve ürün yaşam süresinde değişimler,
- ✓ Ekonomik krizler,
- ✓ Yasal değişiklikler,
- ✓ Pazar ve rekabet güçleri,
- ✓ Özelleştirmeler,
- ✓ Küreselleşme,
- ✓ Teknolojik ilerlemeler,

¹⁰⁷Mehmet Yazıcı, “Bazı Muhasebe ve Denetim Mesleği Üzerine Bir Araştırma”, *Yüksek Ticaret ve Mezunlar Derneği Yayınları*, İstanbul,1986, s.10.

¹⁰⁸Şaban Uzak, “21 yy. Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi* ,2004, S: 67, ss: 229-248 Kaynak: (http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 09.11.10).

- ✓ Finansal skandallar,
- ✓ Ekonomik krizleri söyleyebiliriz.

Özellikle ekonomi ve finans dünyasındaki gelişmeler, muhasebe sistemi tarafından üretilen bilgilere olan ihtiyacın artması ve çeşitlenmesi, muhasebenin içinde kalacağı sınırları çerçeveyi belirleyen bir kuramsal çatıyı gerekli kılmaktadır.¹⁰⁹ Çünkü işletmelerin değişen çevre şartları çerçevesinde faaliyet göstermeleri için güncel konuları takip etmeleri, iş dünyasında meydana gelen değişmelere ayak uydurmaları gerekmektedir. Çünkü günlük veya mesleki yaşantımızın vazgeçilmezi haline gelen teknolojik gelişmeler mesleğin icrasında önemli değişiklikler yaratmıştır. Bu bağlamda özellikle bilgi teknolojisindeki gelişmelerin muhasebe mesleğine etkileri ise;¹¹⁰

- ✓ Geleneksel muhasebenin unsurlarını oluşturan belgeleme, kaydetme, deftere nakletme, doğrulama gibi faaliyetler değişikliğe uğramıştır.
- ✓ Muhasebe mesleğinde kayıt tutma işlevinin önemi azalmış, danışmanlık ve denetim işlevi daha çok ön plana çıkmıştır.
- ✓ Zaman tasarrufu sağlanmıştır.
- ✓ İşlem maliyeti azalmıştır.
- ✓ Hata ve hileler azalmıştır.
- ✓ Teknoloji hilelerinde artış olmuştur.
- ✓ Meslek yeni kavramlarla taşınmış, sanal muhasebeci profili oluşmuştur.
- ✓ Mali tabloların zamanlı ve karşılaştırılabilir sunumu kolaylaşmıştır.
- ✓ Elektronik imza (E- İmza), elektronik Beyanname (E- Beyanname), elektronik Bildirge (E- Bildirge) ve fatura ve defterlerin elektronik ortamda tutulması ile muhasebe mesleği tamamen bilgisayar ve internet ortamına aktarılmıştır.
- ✓ Muhasebe denetimi mesleğinde bilgi teknolojileri denetimi kavramı ortaya çıkmıştır.

Diğer taraftan küresel işletmelerin geliştirdikleri üretim yöntemleri ile örgütsel ve yönetsel faaliyetlerde yaşanan yoğun teknoloji kullanımı durumu insanların daha beyinsel alanlarına yönelmesine neden olmuştur. Çalışma saatlerinde azaltmalar yapılarak, esnek üretim anlayışı yaygınlaştırılarak veya part-time uygulamalarına gidilerek, insanları sanayiden koparıp; daha çok beyin göçü gerektiren hizmet sektörüne

¹⁰⁹Kutlu, a.g.e, s. 59.

¹¹⁰Süleyman Uyar, “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, (t.y) ss: 14- 15- 16. <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/k1.doc>, (Erişim Tarihi:18.02.2011)

yönlendirerek soruna çözüm bulmak kolay olmamaktadır.¹¹¹ Diğer taraftan gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin ürettiği rekabet kabiliyeti zayıf olan ürünlerin, küresel koşullara uyamamaları, iş yeri kapanması ve işsizliğe neden olmaktadır.

Ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları mali tabloları karşılaştırılabilir olmaktan çıkarır. Özellikle uluslararası düzeyde faaliyet gösteren kurum ve işletmelerin her ülke kanunlarına göre muhasebe tutmaları yanı sıra faaliyet sonuçlarını konsolide eden bir mali raporlama sistemi geliştirmek zorundadır. İşletmelerin uluslararası ticari faaliyetlerinin gerçekleştirebilmeleri için konsolide mali tablolar, konsolidasyona alınan bütün ortaklıkların varlıkları, kaynakları finansal durumları ile kâr veya zararın gerçeğe uygun ve doğru şekilde yapılması gerekir.¹¹² Bu durumda ortak bir dil ve bu uygulamayı gerçekleştirecek gerçekçi meslek profili ihtiyacı ortaya çıkmaktadır.

Küreselleşmenin muhasebe mesleğine en önemli etkisi; uluslararası muhasebe standartları oluşturulması gereğinin ortaya çıkmasıdır. Bu bağlamda muhasebe standartlarının ekonomik fayda sağlayacağı, tüm ülkeler tarafından kabul edilmektedir. Ancak bu faydanın sağlanabilmesi muhasebe standartlarının da küreselleşmesi ile mümkün olacaktır.¹¹³ Özellikle iletişim alanındaki teknolojik gelişmeler ve devletlerin birbirleri ile daha entegre ekonomik ilişkilere girmeleri sonucu gelişen ‘Küreselleşme Olgusu’ iş dünyasında da etkisini hissettirmektedir. Bu çerçevede Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur. Bu komite işletmelerin finansal raporlama sürecinde kullandıkları muhasebe prensiplerinin dünya çapında uyumunu sağlama amacı ile 1973’ te oluşturulmuş bağımsız bir kuruluştur. Bu komitenin kurulma amacı; finansal tabloların oluşturulmasında genel kabul görmüş muhasebe standartlarının kullanımını ve bu standartlara dünya çapında uyulmasını sağlamak, finansal tabloların sunumu ile ilgili muhasebe standartları, prosedürleri ve

¹¹¹Hasan Tutar, *Küreselleşme Sürecinde İşletme Yönetimi*, İstanbul: Hayat Yayınları, İstanbul, 2000, ss.:90-91.

¹¹²Fatih Yılmaz, *Avrupa Birliği’nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, 2001, s,200.

¹¹³Ufuk Mısırlıoğlu, Cemal İbiş, “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”, *Vergi Dünyası*, 1999 Temmuz, Sayı: 215, Kaynak: http://www.muhassebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd175_01.htm (Erişim Tarihi: 11.08.2011)

düzenlemelerinin geliştirilmesi ve uyumunu sağlayıcı çalışmalar yapmaktır. Bu itibarla ülkemizde TMMOB Kurumu hizmet vermektedir.¹¹⁴

4.4.2. Küreselleşmenin Denetim Mesleği Üzerindeki Etkileri

İçinde bulunduğumuz küresel süreç denetim elemanlarının tüm enerjilerini, yeteneklerini ve kaynaklarını harekete geçirme zorunluluğunu oluşturmuştur. Bu sayede toplumların ekonomik ve sosyal alanda karşılaştığı zorluklara muhasebe ve denetim meslek mensuplarının vereceği yanıtlar ile mesleğin değeri ve devamlılığı artacaktır. Hem kamu sektöründe hem de özel sektörde güvenilir ve şeffaf bilgi sağlamada önemli bir rol oynayan denetim mesleği; kamu yararını koruyarak ekonomik faaliyetlere katkı sağlayacaktır.¹¹⁵

Muhasebe denetim mesleğinin ekonomik kalkınma üzerinde ciddi etkisi vardır. Mesleğin önemsenmemesi ya da etkin bir biçimde çalışılmaması sonucunda ekonomik bulanımlar, istikrarsızlıkların had safhaya çıkması, zamanında gerekli önlemlerin alınmaması sonucunu doğurmaktadır. Muhasebe hilelerinin ortaya çıkmasına en büyük örnek; ünlü Enron skandalıdır. Enron vb... skandallar ile denetim mesleğinde etik unsuru oldukça önem kazanmıştır. Çünkü yatırımcıların sermaye piyasasına olan güveni sarsmıştır. Oluşan bu tür skandallar, hem batı ülkelerinin hem sermaye piyasaları ile menkul kıymet piyasalarının yeni geliştiği yabancı şirketlerinde yavaş yavaş rekabetçi olduğu gelişmekte olan ulusal piyasalarda sadece etkin denetim yeknesaklarının iyice gözden geçirilmesi değil aynı zamanda istihdam edilecek bireylerin sosyal sorumluluk ve etik gibi yeni değerlerle teçhiz edilmiş olmasını gerekli kılmıştır.¹¹⁶

Denetçi yeterliliği için uluslararası kabul görmüş kriterlerin belirlenmesi; muhasebe ve denetimde uluslararası alanda kabul edilmiş standartların gelişimine yardımcı olacaktır. UES 8 nolu uluslararası standarda göre denetçi; tarihsel finansal bilgilerin denetiminde önemli hükümlerde bulunma sorumluluğuna sahip olan veya sorumluluğu verilmiş olan bir meslek mensubudur. IFAC meslek örgütüne üye olan

¹¹⁴Fuat Öksüz, “Türk Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu Açısından Yeni Ufuklar”, 2005, s. 3. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../11-%20FUAT%20OKSUZ.doc, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

¹¹⁵Ahmet Akın, “Meslek Mensupları Açısından Türkiye Denetim Standartlarının Değerlendirilmesi”(t.y.), Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../2GUN/.../AHMET%20AKIN.ppt,(Erişim Tarihi: 13.04.2011)

¹¹⁶Kayacan, “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler”, a.g.m, s.364.

kişidir.¹¹⁷ Tüm dünyada geniş ölçüde etki bırakan Enron, Worldcom vb... muhasebe skandalları sonrasında muhasebe denetimi mesleği açısından etik konusunda yeni çalışma ve düzenlemeler yapılması gerektiği ortaya çıkmıştır. Ayrıca UFRS' nin tüm dünya tarafından kabul edilmesi ile muhasebe ve denetim mesleğinde etik unsurların önemi daha da artmıştır.

Denetçiliğin kamuoyu tarafından finansal tabloların incelenmesi yönünde bir görevinin olduğu bilinmesine rağmen hile tespitine yönelik görevinin olduğu düşünülmektedir. 'Beklenti Uçurumu' olarak ifade edilen bu durum kamuoyu beklentisi- hile ve denetçilerin ifade ettikleri tarafsız ve gerçekçi finansal tablo denetimi arasındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Denetim uzmanları hile veya uygun olmayan kayıt ve işlemlerin nedeninin yönetsel olduğunu ifade etmektedir. Ancak şirketin olumsuz bir olayda anılması üzerine gözler direk denetçiler üzerine çevrilmekte ve bu olumsuz olayda denetçiler sorumlu tutulmaktadır.¹¹⁸

¹¹⁷ Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Eğitim Standartları (UES 8), Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları, Kaynak: dosya.izsmmmo.com/documan/egitim.doc (Erişim Tarihi: 11.08.2011)

¹¹⁸ Hikmet, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/...O10/NAZIM%20HIKMET.ppt, (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

II. BÖLÜM

KÜRESELLEŞME OLGUSUNUN MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİNE ETKİLERİ

Muhasebe ve denetim meslekleri, işletme sistemi içinde kendine özgü geleneksel düzenlemesi ve yılların birikiminden oluşmuş etik kuralları olan mesleklerdir. Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe ve denetim meslekleri de şirket iflaslarının, işletme yolsuzluklarının, başarısız düzenlemelerin ve çevresel felaketlerinin baş gösterdiği dünyada faaliyet göstermektedir. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının karar verme sürecine dâhil olan, bireyleri karşı karşıya getirebilen ahlaki kuralları benimsemeye ve dikkate almaya yönelik baskılardan haberdar olmaya, yönetim kararlarından ve potansiyel mesleki uygulamalardan memnuniyet duymaya ihtiyaçları vardır.¹¹⁹ Günümüzde bağımsız denetçilerin ahlaki karar verme süreçlerinin daha iyi anlaşılabilmesi için mesleki süreçler; profesyonel etik, ahlak, bağımsızlık, ahlaki uslamlama ve kişisel değerler kavramları temelinde yürütülmektedir. Özellikle muhasebe denetiminde bağımsızlık ilkesi temel alınmıştır. Aksi takdirde güvensiz bir ortam içinde icra edilen muhasebe ve denetim hizmetlerinin profesyonel etik, ahlak, bağımsızlık, ahlaki uslamlama ve kişisel değer kavramlarından yoksun olması, bir taraftan şirketlerin iç yönetimini engellerken diğer taraftan kreditor, hissedar ve potansiyel yatırımcıları da caydırmaktadır. Bu durum ayrıca hükümetlerin vergi toplamalarına da engel teşkil etmektedir. Denetçilerin, profesyonel muhasebecilerin ve denetçi organizasyonlarının rolleri için yasal düzenlemelere ve büyük bir eğitim faaliyetine de ihtiyaç vardır.¹²⁰ Bu bağlamda entegrasyon süreci içinde yer alan Türkiye’ de konu ile ilgili gereken rolleri üstlenmelidir.

¹¹⁹M. David Hunt *Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri*, Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Yakup SELVİ),TÜRMOB Yayınları 139. Ankara, 2000, s. 153.

¹²⁰7. Beş yıllık kalkınma Planı, a.g.e., s.168.

1.KÜRESELLEŞME OLGUSUNUN MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

İşletmeler ve meslek mensupları, küreselleşme olgusu ile oluşan hızlı değişim ve gelişmelere uyum sağlamaları noktasında etik değerler ve sosyal sorumluluk olgusuna sahip çıkarak gereken önemi vermek zorundadırlar. İşletmeye bilgi üreten, ekonomik ve ticari takip edilmesinin sağlayan muhasebe mesleği ve bu mesleğin etiksel boyutu da bu bağlamda gündeme gelmiştir.

1.1. Muhasebe Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Tarih boyunca muhasebe mesleği, tüm kültürlerde önemli rol oynayan bir meslek olarak görülmüştür. Günümüzde pazar ekonomilerine ilerleyen dünyada, uluslararası yatırımlar ve faaliyetler arttıkça meslek mensuplarının daha geniş tabanlı global bir bakış açısına sahip olmaları gerekir.¹²¹ Bu bağlamda küreselleşme süreci ile birlikte muhasebe meslek mensuplarının görevlerinin kapsamı arttığını söyleyebiliriz. Örneğin; sayıları gün geçtikçe artan çalışanlara ve müşterilere yardım, şirket birleşmeleri, ortaklıklar, diğer ülkelerin hukuk kurallarını öğrenme, karmaşık işletme faaliyetleri yönlendirmek, risk yönetici olarak faaliyet göstermek, teknolojiyi daha etkin kullanmak, yeni finansal ölçümler sunma vb... görevleri belirlenmiştir.¹²² Aynı şekilde;

- Toplum içinde birey ve kurumların artan oranda mahkemelere başvurmaları,
- Ticari ilişkilerin gelişmiş ve karmaşık bir yapıya sahip olması,
- İşletmede yapılan kanuna aykırı işlemlerin fazlalığı; ilgili kurumlarca ortaya çıkarılması ve önlenmesinin zorlaşması,
- Birey ve kurumlar ile kamu ilişkilerinin menfaat sağlamaya yönelik olması,
- İşletme başarısızlıklarının çok fazla ve büyük miktarlarda olması,
- Hukuki süreçlerde avukat mahkemelerinin daha fazla uzman arayışları,
- Ekonomik faaliyetlerin ve ülkelerdeki ticari faaliyetlerin gelişmesi ile uzmanlara duyulan ihtiyaçların artması vb.. durumları da muhasebe meslek mensubunun global düşünmesini zorunlu kılmıştır.

¹²¹Mine Tükenmez, Nilgün Kutay, "Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Yönetim ve Ekonomi Dergisi 1998, Sayı: 4, s.442.*

¹²² Kutlu, a.g.e. s. 96.

Bugüne kadar muhasebe mesleğinin teknik boyutu ön planda tutulmuş ve etik boyutu genellikle göz ardı edilmiştir.¹²³ Ancak profesyonel bir meslek olan muhasebe mesleğinin icrasında günümüz koşullarında sadece bilgi ve uzmanlık yetmemektedir. Dünya genelinde büyük etki uyandıran muhasebe ve denetim skandalları bu mesleklerin önemini gözler önüne sermiştir. Özellikle ABD’ de yaşanan skandallar sonrasında ‘Sarbanes Oxley’ yasası çıkarılarak muhasebe ve denetim meslekleri açısından neler yapılması gerektiği belirlenmiş, muhasebe meslek ahlakı konusu ön plana çıkmıştır. Dolayısı ile dünyada büyük yankı uyandıran bu hile ve skandallar mesleğin icrasında güven unsurunu da öne çıkararak etik konusunun da önemli olduğunu vurgulamıştır. Bu bağlamda işletmeye ilgi duyanlar sunulan mali tabloların gerçek, şeffaf, tarafsız, bağımsız olduğuna inanma ihtiyacı duymaktadır. Bu amaçla ülke içindeki meslek örgütleri birbirini tamamlayan etik ilkeleri saptamaya başlamışlardır. Bu ilkelerin bir bütünlük içinde olması ve meslek mensuplarının bu ilkeleri dikkate alarak mesleklerini icra etmeleri amaçlanmıştır.

1.2. Uluslararası Alanda Muhasebe Meslek Etiği

Küreselleşmenin sonuçlarından biri olan uluslararası entegrasyon süreci; işletmeler açısından muhasebe sistemlerinin uluslararası muhasebe standartları ile entegre edilmesini gerektirmektedir. Dolayısı ile muhasebe belge ve kayıt düzeni, etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır.¹²⁴ Bu bağlamda mükellefler muhasebe meslek mensubuna güven duymak için iki temel nitelik aramaktadır. Bu niteliklerin ilki uzmanlık boyutu; ikinci nitelik ise doğruyu yanlıştan ayırmak, doğruyu yansıtmak olarak tanımlanan etik boyutudur.

Muhasebe ve denetim meslek etiği kavramları son yıllarda önemli gelişmeler kaydederek değişimlere uğramıştır. İlk etapta II. Dünya Savaşı sonrası İngiltere, Almanya gibi ekonomileri gelişmiş Avrupa ülkelerinde meslek mensuplarının sayılarında hızlı bir artış görülmüştür. Ancak meslek etiği ile ilgili konular 1960’ lardan

¹²³Ahmet Bayraktar, *Türkiye’ de Muhasebe Hileleri Tarihi*, (Yüksek Lisans Tezi), Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2007, s. 7.

¹²⁴Akdoğan, *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, a.g.e., s.72.

sonra gündeme gelmiş ve kurallar konmaya başlanmıştır. Muhasebe meslek mensupları açısından belirlenen etik kurallar ise ikiye ayrılmaktadır. Bu kurallar;¹²⁵

- ✓ Muhasebe bilgilerinin üretilmesi,
- ✓ Yaratılan muhasebe bilgilerine dayalı raporların denetlenmesi şeklindedir.

Etik kurallarının temel ilkeleri aynı kalmakla birlikte ilkelerin uygulanması ve sonuçları gelişen ekonomi süreci ile birlikte değişmiş ve hala da değişim süreci devam etmektedir. Bu değişime neden olan etmenler mesleğin kendi içinde tüm dünyada ve siyasi partilerden olmaktadır.¹²⁶ Almanya’ da 1 Kasım 1960 tarihinde meslek yasası kabul edilerek meslek mensuplarına bağımsızlık, sorumluluk, sır saklama ve mesleğin reklâm unsuru olmadan icra edilmesi yükümlülüğü getirilmiştir. İngiltere’ de 1989 yılında ‘Şirketler Kanunu’ nun yürürlüğe girmesi ile mesleğin bağımsız niteliği, ‘doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlık’ olarak ifade edilmektedir. 1990 yılında meslek odaları tarafından ‘Meslek Etiği Rehberi’ oluşturulmuştur. 1992 yılında yayınlanan ‘Dürüstlük, Tarafsızlık ve Bağımsızlık Bildirgesi’ özellikle dış denetim ve birçok yeni ayrıntıyı kapsamaktadır. Örneğin; dış denetimde denetim firmasının denetim yaptığı işletmeye görevlendirdiği denetim elemanlarından hiç birisinin denetledikleri firmanın eski çalışanı, ortağı veya herhangi bir iş göreni olmamalıdır.¹²⁷ 1980 ‘li yıllarda şirket adına alınması gereken önemli bir kararda muhasebe kayıtlarının ne kadar önemli olduğunun anlaşılması ABD şirketlerinde muhasebecinin rolünde köklü değişikliğe neden olmuştur.¹²⁸ Bu bağlamda 1986 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu muhasebecileri (AICPA) New York eyaletinde mesleki örgütlerini kurmuşlardır. Yine 1986 yılında Ruhsatlı ve Yeminli Kamu Muhasebecileri (CPA) unvanlarını alarak yasal olarak çalışmaya başlamışlardır. Sertifikalı Kamu Muhasebecileri (Certified Public Accountant-CPA) AICPA tarafından yayınlanan AICPA Meslek Ahlakı Yasasına (yasa bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güvenirlilik unsurlarını içermektedir.) uyma konusunda zorunlu tutulmuşlardır. Ayrıca yasaya uymayanların cezai yaptırımlara tabi tutulmaları gündeme gelmiştir. 1997 yılında Ekonomik Öncelikler Kurulu (Council on

¹²⁵Nail Sanlı, *Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul;2002, s. 207.

¹²⁶Naciye Sözbilir, Tekin Yenigün, *Muhasebe Mesleğinde Etik*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Mayıs, Antalya, 2001 s. 31-32.

¹²⁷ a.g.e. s.33.

¹²⁸Vehbi Aydın, *Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa, 2006 s. 16.

Economic Priorities) oluşturulmuş ve bu kurul dış denetim firmalarını uygunluk işlemine tabi tutmaktadır. 1998’ de ise Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)‘ Örgütlerde Etik Stratejilerinin Uygulanması’ nı (Implementing Ethics Strategies with in Organizations) yayınlanarak işletmelerin etik programlarına uygun yaklaşımlar oluşturulması ile ilgili uygulanabilir ilkeler ve bilgi isteyen işletmelere bu konu ile ilgili bir el kılavuzu sunmuştur.¹²⁹

Muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması ve toplumsal etik kuralları çerçevesinde mesleğin duyarlı, en iyi ve etkin biçimde yürütülmesi gerekmektedir.¹³⁰ Etik yönden duyarlılığın en somut göstergesi, bireysel özveridir. Toplum adına işletmelerin ekonomik faaliyetlerini izleme, denetleme, finansal yapılarına ilişkin topluma ve bilgi sunma yükümlülüğünde olan muhasebecilerin bu görevi yeterince yerine getirmeleri, onların öz verili çalışmalarına bağlıdır. Nitekim özverili olmak, ilgililerin çıkarlarını korumak profesyonelliğin de bir gereğidir.¹³¹ Bu bağlamda etik değerlerini dikkate alan muhasebe meslek mensupları kendilerinin ve diğer meslektaşlarının da itibarını koruyacaklardır. Fransa’daki hukuki düzenlemeye göre “Mesleğe kabul aşamasında ve mesleğin devamında kusursuz olarak ahlaki değerlere sahip olmak gerekmekte, söz konusu ahlaki değerlere zarar veren bir davranış ciddi bir hata kabul edilir...” ifadesi yer almaktadır.¹³² Kusursuz ahlaki davranış sergileyen muhasebe uzmanının kararlarında ve faaliyetlerinde doğruluk, namusluluk ve dürüstlük ilkelerine bağlı olarak hareket etmelerini sağlanacaktır. Meslek mensubu mesleğini icra ederken hem kendisi için hem diğer meslektaşları adına dürüst, namuslu ve doğru bir şekilde davranma konusunda kararlı olmalıdır. Yine Fransa’da konu ile ilgili düzenlemelerde “Meslek mensuplarının birbirlerine yardım etmesi ve birbirlerine karşı nazik olması gerektiği...”ifadesi yer almaktadır. Müşteri tarafından ihtiyaç duyulan bir durumda bir meslek mensubu yerine bir meslektaşının bu görevi yerine getireceği yer almaktadır. Böylece, kendinden önceki mesleğini sürdüren meslektaşının yerine geçenleri meslek mensubunun görevi sürdürmesi, meslek mensuplarının eleştiri

¹²⁹ Sözbilir, Yenigün, s.32.

¹³⁰Can Şınga Mugan, “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,1999, Cilt:1, Sayı:2, Haziran s.6.

¹³¹Ahmet Yüksel. *Muhasebe ve Etik*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs, Corinthia Clup Hotel, Tekirova, Antalya,2001, ss. 236–237.

¹³²Kotar, a.g.m.

Kaynak:<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>, (Erişim tarihi: 10.01.2011).

yapmalarından kaçınmalarını sağlayacaktır. Meslek mensupları arasında mevcut olan bu saygı ve meslek mensupları örgütünde bulunması gereken mesleki dayanışmanın temelini oluşturur ve sonuçta meslek mensuplarının birbirlerine yardımcı olmalarına ve nezaket kuralları ile ilişki kurmaları imkânını verir.¹³³

1.3.Küreselleşme Sürecinde Muhasebe Meslek Mensubunu Etkileyen Gelişmeler

Geride bıraktığımız yüzyılda meydana gelen sosyo-ekonomik olayların gündeme iyice oturması sonucunda ticari faaliyetlerin en küçük birimleri olan işletmelerde muhasebe ve finansman birimlerinin önemi artmıştır. Bu bağlamda hile ve skandalların ortaya çıkması çok sayıda şirketin batması muhasebe ve denetim mesleklerinin önemli bir konumunun olduğunu gösterir. Bu tür olumsuz olayların önlenmesi ise objektif, meslek ahlakı kriterlerine uygun, tarafsız muhasebe uygulamaları, denetim tedbirleri ve yolsuzlukların büyük ölçüde önlenmesi ile mümkün olacaktır. Yaşanan olumsuzlukların bir başka sonucu da vergi gelirlerinin azalmasıdır. Gelir ve kazançlar üzerinde alınan vergilerin azalması noktasında muhasebe mesleğinin gerçekçi temellere dayandırılarak, sağlıklı ve ahlaki uygulamalarla icra edilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çünkü muhasebe uygulama ve denetim işlemleri sadece hukuki tedbir ve denetimlerde değil de etiksel değer ve eğitim ile desteklenmelidir. Bu etiksel değerlerin meslek mensuplarına aktarılması konusunda ülkemizde ilgili fakülte ve meslek odalarında muhasebe ve denetim meslek etiğine gerekli önemin verilmesi, özellikle son yıllarda yaşanan büyük skandal ve yolsuzlukların ortaya çıkması ile artmıştır. Bu yüzden küreselleşen dünyada meslek etik kurallarının da evrensel boyutta olması gerekmektedir. Muhasebe meslek mensupları için evrensel etik kurallarının önemi Enron vb... büyük şirket skandalları ile bir kez daha gözler önüne serilmiştir.¹³⁴

1.3.1.Çalışan Sayısının Artması

Bilgi teknolojisi ile işletmeler; yeni satıcı ya da müşteri bulma, yeni coğrafi alanlara ulaşma, coğrafi alanlardaki engelleri ortadan kaldırma, pazarda yatay ve dikey

¹³³Kotar, Erhan. Muhasebe Denetimi Mesleğinde Ahlak'ın Yeri ve Önemi, a.g.e. s: 72.

¹³⁴Kutlu, a.g.e., s.116.

entegrasyon ve konsorsiyumlar oluşturabilme olanağını yakalamıştır.¹³⁵ Böylece tüm departmanlarda olduğu gibi muhasebe departmanında da daha fazla çalışanlara ihtiyaç duyulmuş; çalışanların etik ilkelerine uyma gereksinimleri daha da artmıştır.

1.3.2.Diğer Ülkelerin Hukuk Kurallarını Öğrenme

Hukuk kavramı da etik kavramı gibi toplumsal yaşamı mümkün kılan kurallar dizisidir. Bu kurallar devlet tarafından yasalarla somutlaştırılır ve maddi yaptırıma bağlanır. Yani yasaya aykırı davranmak suçtur ve böyle bir durumda bireyler cezalandırılır. Hukuk kuralları ile etik arasındaki örtüşme, etik ilkelerin zaman içinde hukuk normları haline gelmesi ile oluşmaktadır. Bu örtüşme ile toplumsal düzeni pekiştirir. Aksi takdirde karışıklıklar meydana gelir.¹³⁶ Diğer bir ifade ile yasalar gereklidir ancak etik değerlerin olmadığı şartlarda yetersizdir

Günümüzde iş dünyasına baktığımızda birçok büyük şirkette etik eğitimi verildiğini söyleyebiliriz. Etik eğitiminin, etik bir kültür ve işleyiş için ön koşul olmasının yanı sıra bazı yasal düzenlemelerde (Sarbanes-Oxley Yasası gibi) ve şirketlerin karşılaşılabileceği hukuki sorunlarda, şirkette etik eğitiminin verilip verilmediğinin gözetilmesi, etik eğitimi ve programlarını gerekli hale getirmiştir. Enron ve World Com şirketlerindeki hileli finansal raporlamaların açığa çıkmasında firma çalışanlarının ifşada bulunmaları önemli rol oynamıştır. Sherron Watkins ve Cyntia Cooper daha sonra örnek ifşaatçılar olarak kamudan takdir görmüşlerdir. ABD Kongresi'nin 2002'deki Sarbanes-Oxley Yasası olarak bilinen düzenlemesi de Enron ve WorldCom skandallarını takiben çıkarılmıştır. Buna göre şirketin dış denetçilerinin, yönetim kurulu üyelerinin mali sorumlulukları netleştirilmiş; en azından üst yöneticiler için etik kod geliştirilmesi ve ifşaatçıların korunması öngörülmüştür.¹³⁷

¹³⁵Yakup Selvi. *Teknolojik Gelişmelerin Denetimde Yarattığı Yeni Fırsatlar*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul,2002, s. 480.

¹³⁶Arzu, Aktaş, “Etik ve Hukuk”, Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı, Etik Barometre Araştırması, Nisan, 2007,Kaynak:
[http://www.arge61.com/pdfDoc%5CEtik%20E%20C4%9Fitimi%20\(Arzu%20Akta%C5%9F\).ppt#](http://www.arge61.com/pdfDoc%5CEtik%20E%20C4%9Fitimi%20(Arzu%20Akta%C5%9F).ppt#) (Erişim Tarihi: 14.01.2011).

¹³⁷Aktaş, a.g.e., Kaynak:
[http://www.arge61.com/pdfDoc%5CEtik%20E%20C4%9Fitimi%20\(Arzu%20Akta%C5%9F\).ppt#](http://www.arge61.com/pdfDoc%5CEtik%20E%20C4%9Fitimi%20(Arzu%20Akta%C5%9F).ppt#) (Erişim Tarihi: 14.01.2011)

1.3.3. Müşterilere Yardımcı Olma

Globalleşme ile birlikte işletme ve meslek mensubu sayısının hızla artması, piyasaların sürekli değişim yaşaması, müşteri isteklerinin artması, tercihlerin değişmesi rekabet unsurunun öne çıkması, büyüme ve daha fazla kazanç elde edebilecek müşteri sayısına ulaşma hedefleri meslek mensuplarının etik kurallarını daha esnek olarak yorumlanması davranışına neden olabilir. Bu yüzden mesleki saygınlığın muhafaza edilmesi için etik değerlere gereken önem verilmelidir. Ulusal ve uluslararası kurumlarca belirlenmiş meslek etiği yasasına uyulması konusu önemle vurgulanmıştır. Meslek için bu denli önemli olan etik kavramı gerek muhasebe bilgilerinin üretilmesi aşamasında, gerek denetlenmesi aşamasında göz önünde bulundurulmalıdır.

Küreselleşme ile muhasebe meslek mensubunun işlevleri daha farklı niteliğe kavuşmuştur. Teknolojik gelişmeler muhasebe meslek mensubunun bugün kendisini kısıtlayıcı birer faktör olan zaman ve mekân boyutlarını aşmasını hızlandıracak teknolojik araçlar sunmaktadır. Muhasebe mesleğinde verilen hizmetin doğasının değişmesinin yanı sıra muhasebe meslek mensubunun müşteri ile iletişim yöntemleri bilgi teknolojilerinden etkilenmektedir. İletişim yöntemlerinin en önemlisi arasına hızla bilgisayar ortamında elektronik posta girmiştir.¹³⁸

1.3.4. Teknolojiyi Etkin kullanma

İçinde bulunduğumuz yüzyılda karşı karşıya geldiğimiz teknolojik gelişmelerden ve küreselleşme sürecinden en fazla etkilenen meslek grubunun başında muhasebe mesleği gelmektedir. Muhasebe mesleği özellikle gelişmekte olan ülkeler için gerekli kaynakların belirlenmesinde güvenilir bilgiyi sağlayacak tek unsur olması, ülke çapında denetim fonksiyonunu yaygınlaştırması için tek yol olması nedeni ile üzerinde önemle durulması gereken bir müessesedir.¹³⁹ Dolayısı ile muhasebecilerin sorumlulukları sürekli artmakta ve onlara yeni roller üstlenmelerini sağlayacak bir düzenin oluşması yönünde çalışmalar giderek önem kazanmaktadır.¹⁴⁰

¹³⁸Öksüz, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../05.../11-%20FUAT%20OKSUZ.doc, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

¹³⁹Hanifi Ayboğa, “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, 2003, Cilt: XVIII, s.341.

¹⁴⁰Uzay, a.g.m. Kaynak: http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf , (Erişim Tarihi:30.03.2010)

Teknolojik gelişmeler meslek etiği açısından da büyük etki sağlamıştır. Dolayısı ile içinde bulunduğumuz bu küresel süreçte muhasebe mesleğinde etik açıdan mesleği yürütenlerin, kamuyu aydınlatırken bilgi işlem teknolojilerinden yararlanmaları da söz konusudur. Bu bağlamda ekonomide meydana gelen hızlı değişim ve gelişmeler neticesinde bilgi teknolojisinin işletmelerin tüm birimlerinde etkin kılınması ve özellikle muhasebe meslek mensuplarının bilgileri uygulamaya geçirebilmeleri için mesleğin itibarına zarar vermeyecek doğru ve yanlış ayırt edebilecek yeteneğe sahip olmaları gerekmektedir. Çünkü dinamik bir yapıda olan muhasebe mesleğinde sadece temel hizmetleri yerine getiren meslek mensupları yetersiz kalacaklarından haksız rekabete yönelmekte, meslek etiği ve meslek özünden uzaklaşmaya başlamaktadır. Bu bağlamda muhasebe mesleğini özünden uzaklaştıran şu üç sorun karşımıza çıkmaktadır;¹⁴¹

- ✓ Mesleğin ticari boyutunun artması: Meslek mensupları hem kendi çıkarını hem mükellefinin çıkarını düşünmeli; diğer yandan toplumsal sorumluluklarını göz önüne almalıdır. Bu bağlamda parasal ifadelerin gündeme gelmesi bu üçgen arasındaki ilişkinin de sorun yaşamasına neden olmaktadır.
- ✓ İş hayatında mesleki yapı ve ilişkilerde artan karmaşıklık: Yenilenen mesleki düzen karşısında direnç olduğundan meslek mensubu bu anlamda sorumluluğu üstlenmelidir.
- ✓ Ahlaki değer ve standartlardaki değişim: Toplumdaki değişim mesleğin seyrini ve işleyişini değiştirmektedir.

Teknolojik gelişmelere bağlı olarak mesleğin değişen alt yapısı ile birlikte mesleğe birtakım yeni fonksiyonlar mesleğe eklenmiştir. Eklenen bu fonksiyonlar ile mesleki eğitim gündeme gelmiş ve üst düzey yönetim ihtiyacı doğmuştur. Özellikle mali tabloların internet aracılığı ile insanların hizmetine sunulmasında herkesin anlayabileceği şekilde açıklık, gerçekçilik ve netliğe önem verilmesi ön plana çıkmaya başlamış ve bu durum ülkemizde 33794 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile desteklenmiştir.¹⁴²

Muhasebe faaliyetinin yapısını değiştiren teknolojik gelişmeler, meslek icra edilirken bilgisayar kullanımını zorunlu kılmıştır. Ayrıca çağın koşullarına ayak uydurmayan meslek mensubu istenilen verimi sağlayamaması durumunda etik dışı

¹⁴¹Tükenmez Mine. *Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği*, a.g.e. s. 165.

¹⁴²Mehmet Civan, FerahYıldız, *Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri*, XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 29 Mayıs- 02 Haziran,2002, s.335.

davranışlara yönelmektedirler. Diğer taraftan günümüzde teknolojik gelişmeler sonucunda kolay kullanılabilen muhasebe yazılımları ortaya çıkmıştır. Muhasebe meslek mensubu olmayan bireylerin bile kolayca kullanabileceği bu yazılımlar diğer mesleklerden gelen bireylerin muhasebe alanına girmelerinin önünü açmaktadır. Bu sebeple hem bilişim teknolojinin kullanabilen hem de sahip olduğu muhasebe bilgisi ile elde edilen sonuçları yorumlayabilen, kararlar alabilen bir meslek mensubu ile rekabet etmek olanaklı olmayacağı için diğer mesleklerden gelen kişilerin muhasebe alanına girmeleri önlenebilecektir.¹⁴³

1.4.Tüm Dünya da Ortak Bir Muhasebe Dilinin Oluşturulması Süreci

İçinde yaşadığımız küresel süreçte Avrupa Birliği' ne üye ülkeler arasında emek-sermaye ve mal-hizmet dolaşımı, muhasebe sisteminde ortak bir dilin kullanılması zorunluluğunu getirmiştir. Diğer bir ifade ile her türlü faaliyetin küresel değerlendirilmesi, ortak muhasebe dili kullanımını ihtiyacını ortaya koymuştur. Böylece muhasebe ve denetim standartlarının yakınsaması gündeme gelmiş; bilgi ihtiyacında artışa yol açmıştır. İşletmelerin yeni finansal göstergeleri, kurumsal yönetim, ulusal bütçeler, enflasyon oranları, işletme borç düzeyi ve işletmelerin geleceğe yönelik yaşama kabiliyeti konusunda sürekli değişim ve gelişmeler yaşanmıştır. Bu bağlamda ülkeler ulusal düzenlemelerle beraber uluslararası mevzuatlara uyumlu düzenlemeler yapmışlardır. Ticari faaliyetlerle ilgili ekonomik kararlar almada en önemli dayanak noktası olarak ifade edilen finansal tabloların hazırlanarak işletmenin finansal durumu, performansı ve olası değişimler hakkında bilgi sağlanması gerçekleşmektedir. Dolayısı ile içinde yaşadığımız bu küresel süreçte bu tablolarda ortak bir dil kullanılması ile daha gerçekçi geçerli ve karşılaştırılabilir olarak hazırlanması gerekmektedir. Çünkü güvenilir bir şekilde hazırlanan finansal tablolar finansal piyasaların gelişmesine de olanak sağlayacaktır. Bu bağlamda tarafsız kişiler tarafından hazırlanan, ilke ve standartlara uygun bir şekilde gerçekleşen denetim ile elde edilen bilgiler güvenilir olmaktadır. Etik duyarlılıkla olay ve işlemlere yaklaşan meslek mensuplarının tarafsız bir şekilde yaptıkları analizleri sadece işletme yönetimi veya devlet değil de işletmeyi etkileyen dış çevre faktörlerinden yatırımcılar ve kreditorlerin de ilgili kararı

¹⁴³Rıfat Nalbantlıoğlu, *Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması*, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMO Yayınları 49, İstanbul,2004, s.300.

vermelerinde etkili olacaktır. Bu bağlamda iç ve dış faktörler finansal tabloların doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir verilerden oluştuğu kanaatine varmalıdır. Diğer bir ifade ile ulusal ve uluslararası düzeyde kabul görmüş ilke ve standartlar yanında doğru, dürüst, bağımsız ve ahlaki ilkelere bağlı hareket eden meslek mensupları işletme ile ilgili yapılacak her türlü gelişim ve değişim olumlu yönde olmasına katkıda bulunacaklardır. Mesleki etik, algı ve duyarlılıkla hazırlanan finansal raporlar haksız rekabet unsurlarının ortadan kalkmasına katkıda bulunacaktır. Çünkü haksız rekabet de nihai olarak mesleki etik ve algı ve algının yeterince yerleşmemesinden beslenen bir durum olarak tezahür etmektedir.¹⁴⁴

1973 yılından 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), uluslararası muhasebe standartları oluşturma görevini üstlenmiştir. Ancak belirlenen standartların hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye ülkelerin kendi ülkelerinde belirlenen muhasebe standartlarını oluşturma yetkileri nedeni ile IASC muhasebe standartlarını belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)' na devretmiştir.¹⁴⁵ IASB kurulunun amacı uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartlarını belirlemektir. Finansal tablolarda şeffaf, karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede anlaşılabilir ve uygulanabilir küresel muhasebe standartlarını geliştirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca üye ülkelerin ulusal muhasebe standartları belirleyicileri ile birlikte çalışarak dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı amaçlamaktadır. Kurul finansal raporlama standartlarının dünyada etkin olarak kullanılabilir nitelikte basit ve anlaşılabilir olarak hazırlanması amacını da üstlenmiştir. IASB'nin görevleri ise şu şekilde sıralanabilir;¹⁴⁶

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,

¹⁴⁴Uğur İhsan Delikanlı, *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu 10–11 Nisan 2009, Mersin s. 12.

¹⁴⁵ TMSK, TMS/ TFRS *Yönetici Özetleri*, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Kaynak: http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/TMS_TFRS_Yoneticici_Ozetleri.pdf, 22.06.2011)

¹⁴⁶TMSK, TMS/ TFRS *Yönetici Özetleri*, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, <http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/IASB.doc>, (Erişim Tarihi: 08.11.2010)

- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek, Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

2.KÜRESELLEŞME OLGUSUNUN DENETİM MESLEK ETİĞİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Muhasebe denetimi (bağımsız denetim), bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır.¹⁴⁷ İşletme ile ilgilenen çıkar gruplarının sağlıklı finansal kararlar alabilmeleri için muhasebe bilgilerinin doğruluğu önemlidir. Bu itibarla denetim mesleğinin doğru bir şekilde icra edilmesi gerekmektedir. Denetim mesleğinin doğru bir şekilde icrasının gerçekleşmesi için de hukuk kuralları yanında denetçilerin bazı vasıflara sahip olması gerekmektedir. Bu vasıfların başında insan faktörünün dikkate alındığı ahlak kavramı gelmektedir.¹⁴⁸ Ahlak kavramı genel itibari ile belirli bir kültüre özgü değerler içerdiğinden yere ve zamana göre değişiklik gösterebilir. Bu bağlamda meslekler için oluşturulması düşünülen etik kurallar, uluslararası kuruluşlar ve meslek örgütleri tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde şekillenmelidir.

¹⁴⁷TÜRMOB- TESMER, *Denetim*, a.g.e. s.10.

¹⁴⁸Koçberber, a.g.m. s.65

2.1. Denetim Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim

Yönetimin önemli bir fonksiyonu olan denetimin etik kurallar çerçevesinde icra edilmesi gerekmektedir. Bu yüzden denetimin meslek olarak algılanması dâhilinde etik kurallarının da belirlenmesi gerekmektedir. Ülkemizde de muhasebe denetimi alanında önemli düzenlemeler getiren TTK tasarısının denetim ile ilgili 398. maddesinde ‘Denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası denetim standartlarına uygun olarak ve özenle yapılır. Denetleme, şirketin ve topluluğun, durumun ‘dürüst resim ilkesine’ uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını; yansıtılmamış ise bunun sebeplerini, birinci fıkranın ikinci cümlesi anlamında aykırılıkları ve yanlışları, açıkça ortaya koyacak şekilde yapılır ve gerçeği dürüstçe belirtir.’ denilmektedir.¹⁴⁹ Aynı tasarıda denetçinin meslek etiğine ilişkin açıklamalar ise şu şekildedir; ‘Denetleme ve denetçi etiği hiçbir kanunda tanımlanmamıştır, tanımlanamaz, ancak meslek mensuplarınca ve birliklerince kuralların bilindiği varsayılır. Görevin gerektirdiği karakteri haiz bulma, ahlakı değerlere ve standartlara bağlılık, güvenilir olma, görevi bizzat ve uzman yardımcılarla yerine getirme, başkasının denetim sonuçlarını aynen aktarmamak, mesleki etiğin asgarileridir. Hükümdeki özetini bir taraftan profesyonellik kuralları, diğer taraftan denetçilik ahlakı tanımlar. Bu özen işin en üst düzeyde yerine getirilmesinin gerektirdiği özendir.¹⁵⁰

Her mesleğin meslek olma koşullarından biri olan meslek etiği kavramı, denetim mesleği için de olmazsa olmazlardandır. Çünkü denetçi bağımsızlığı muhasebe meslek etiği konuları arasında önemli bir konuma sahiptir.¹⁵¹ Denetim meslek etiği kurallarının özünü denetim ve muhasebe alanında uzmanlaşmış uluslararası meslek örgütleri tarafından belirlenen etik ilkeler oluşturmaktadır.

Küreselleşme olgusu ile bağımsızlık ilkesinin daha da ön plana çıkmasına bağlı olarak denetim mesleğini tüm dünyada kamuoyunun ve tüm ilgililere doğru, güvenilir, dürüst, bağımsız ve tarafsız bilgi sunma noktasında önemli kılmış ve denetim mesleğine büyük sorumluluklar yüklemiştir. Dolayısı ile denetçinin bağımsızlığı ile ilgili olarak

¹⁴⁹ Nevra Öksüz, “09.11.2005 Tarihli Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde: 397-398-402 ve Gerekçeleri”, Türk Hukuk Sitesi, 2010,

Kaynak: <http://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=4803>, (Erişim Tarihi: 13.08.2011)

¹⁵⁰ TÜRMOB- TESMER, *Denetim*, a.g.e., s.27.

¹⁵¹ Şaban Uzay, “Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı”, *MÖDAV*, 2004, The 1st Annual International Accounting Conference 3-5 Kasım, İstanbul Bildiri Kitabı, ss: 435-485. Kaynak:

http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

belirlenen standartlara uyulmaması ya da mevcut konulara ilişkin karar alınmaması sistem içinde eksiklikler meydana getirmektedir. Bu bağlamda;¹⁵²

- ✓ Bir denetçinin maksimum çalışma saatinin kurala bağlanmış olması,
- ✓ Ücretin doğrudan müşteriden alınması yerine, bağımsız niteliği olan bir kurumda tediye mahalli olarak temini,
- ✓ Doğrudan işletmenin yerine bağımsız bir kurul aracılığı ile denetim sözleşmesinin imzalanması gerekliliği,
- ✓ Meslek ruhsatının kamunun ve diğer ilgililerin doğru güvenilir birliye ulaşmasında bir güvence olduğunun tüm kesimlere anlatılması; yönünde gereklilikler ortaya çıkmıştır.

ABD’ de başta Enron şirketi olmak üzere borsaya kayıtlı birçok şirkette meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları Amerikan kamuoyunun güvenini sarsmıştır. Amerika’ daki mali ve denetim raporlarını hazırlayanların kendi kendini kontrol etmekte olan sisteme karşı güvenin ortadan kalkması nedeni ve bu olayların tekrarlanmasını önlemek amacı ile çıkarılan Sarbanes Oxley yasası 30 Temmuz 2002 tarihinde George W. BUSH ve kongre tarafından kabul edilmiş ve yürürlüğe konmuştur. Bu yasa ile denetçiler, yöneticileri etkileyen hükümler belirlenmiştir. Denetçiler için yeni bir özel gözetim, gözden geçirilmiş bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması seviyesi mevcuttur.¹⁵³ Yönetim için ise çıkar çatışmasına karşı arttırılmış koruma kapsamı, belirli başvuruların açık onaylamaları, finansal raporlama üzerindeki dâhili kontroller hakkında raporlama ve gözden geçirilmiş bildirim şartları mevcuttur. Böylece Enron olayından sonra muhasebe mesleği gözetimi süreci hızla ilerlemeye başlamıştır. ABD’ de halka açık şirketlerin denetçilerini gözetim kurulu kurulmuştur. Bu sayede periyodik olarak denetlenen şirketlerde usulsüzlük görüldüğü anda durum halka açıklamakta ve yatırımcılar bilgilendirilmektedir. Aynı doğrultuda IFAC eski Başkanı ve Japonya JICPA Başkanı Tsugiaki Fudinuma’ ya göre; denetçilik standartlarının ve kalitesinin korunması için denetim şirketlerini de gözetimi (oversight)

¹⁵²Muhlis Selçik, “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, 2006, Kaynak:archive.ismmmo.org.tr/docs/.../14-MUHLİS%20SELÇİK.doc (Erişim Tarihi: 13.05.2011)

¹⁵³Zeynep Süer, *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*, VI Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İstanbul,2004, s.117.

gereklidir. Bu gözetimi kamu ve meslek kuruluşlarının yapmaları düşünülebilir. Hollanda’ da ise bu uygulama 01.01.2006 yılından itibaren gerçekleşmektedir.¹⁵⁴

2.2.Denetim Meslek Etiği İle Uluslararası Muhasebe Standartları Arasındaki İlişki

Uluslararası denetim standartları mesleğin icrası açısından uluslararası muhasebe standartları ile doğrudan ilişkilidir. Dolayısı ile ortak dil anlayışı çerçevesinde standartlaşma, muhasebe bilgisi ile beraber mesleğin etik davranışlar çerçevesinde icrası gerekli akılmaktadır. Bu bağlamda işletmede kurumsal yönetim, finansal raporlama ve bağımsız denetim unsurları bu standartlar dâhilinde sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmelidir.

2.2.1. Kurumsal Yönetim

İşletme yönetim şekillerinde yaşanan değişim ve gelişmeler yöneticilerin etik sorunlara daha duyarlı olmaları gerektiği sonucunu doğurmuştur. Çünkü örgütler için amaç ve süreçlerin belirlendiği yasalar; çalışanların nasıl davranmaları, neyin yapıp yapılmaması noktasında yardımcı olmaktadır. Ancak iş görenlerin adil, doğru, tarafsız, çıkarısız davranmaları konusunda belirli ilkeler, yazılı olmayan bazı kurallar olmalıdır. Bu ilke ve kurallar beraberinde örgüt kültürünün etik davranışlar çerçevesinde tanımlanması gerekmektedir.

Şirketlerin kurumsal yönetim başlığı altında olan etik kurallarının her bir işletme tarafından bir metin olarak ortaya çıkarılıp; tüm çalışanlara duyurulması gerekmektedir. Ayrıca işletmelerin Sermaye Piyasası Kurulu’ na etik açıdan yetkin olduğunu ve etik açıdan gerekli seviyeye ulaştığını bildirmesi gerekmektedir. Dünya piyasalarında da benzer durumlar yaşanmaktadır. ABD borsalarında halka açık şirketlerin ilgili borsa kotasyon şartlarını sağlaması için gerekli en önemli unsurlardan biri olan ‘etik kurallar’ metni hazırlama ve kamuoyuna duyurma mecburiyetinin olup olmadığıdır. Üst yönetimin kişisel çıkarlarını ön plana alarak söz konusu etik değerler koduna uymaması ya da yönetim kurulunun aldığı çeşitli kararlarda istisnalara izin vererek bu etik kodu

¹⁵⁴M. Fatih Boz, “17. Dünya Muhasebe Kongresi Notları”, (t.y.) Kaynak: www.kamukalite.org/.../17_DUNYA_MUHASEBE_KONGRESI_NOTLARI.ppt, (Erişim Tarihi.17.11.2010)

ihlalini kamuoyu ile paylaşmaması açıkça paydaşların çıkarlarına aykırılık teşkil etmektedir. 15 Haziran 2003 tarihinden itibaren ABD faaliyet gösteren halka açık şirketlerin, mali yıl sonunda çıkardıkları yıllık faaliyet raporlarında yukarıda bahsi geçen etik koduna ilişkin düzenlemelerin gereği olarak kamuoyunun bilgilendirilmesine başladıkları görülmektedir. Düzenleme gereği şirket söz konusu etik değerler metnini ya yıllık rapora ekleyecek veya şirket web sitesine koyacaktır. Ya da talep edilmesi durumunda herhangi bir ücret almaksızın bir nüshasını temin edecektir.¹⁵⁵

2.2.2. Finansal Raporlama

Küreselleşmenin muhasebe sistemine ve mesleğine direkt etkisi; şirketlerin uluslararası nitelik kazanması veya uluslararası ticaret içinde yer almalarıdır. 21 yy.da görülen küreselleşme çabaları ve bu doğrultuda sınırların ortadan kalkması birtakım değerlerin ortak kullanımı, uluslararası platformda geçerli olacak ortak bir dil anlayışı benimsenmesi durumunu karşımıza çıkarmaktadır. Mali tabloların en önemli kullanıcılarından olan yöneticiler, ortaklar, yatırımcılar ve finansörler kararlarını temel olarak mevcut mali tablo ile diğer mali ve ekonomik faktörleri analiz ederek verirler.

Mükelleflerinin hesaplarının gerçekçi ve doğru bir şekilde raporlanması sorumluluğunu üstlenen muhasebe meslek mensupları, muhasebe meslek etiği konularında özenli ve titiz çalışma sergilemelidir. Aksi takdirde muhasebe meslek mensuplarının meslek etik kurallarına uymaması durumu; hileli finansal raporlamaya sebep olan faktörlerden biridir. Bilgi çağının muhasebe ve denetim mesleklerine en önemli etkisi denetim sürecinin teknolojik gelişmelere bağlı olarak elektronik ortamda uygulanmaya başlamasıdır. Sağlıklı bir şekilde finansal raporlamanın ve finansal tabloların hazırlanmasında muhasebe ve denetim etik kurallarının birbirlerini tamamlayıcı biçimde etkileşimi gerekmektedir. bu itibarla Enron olayından sonra yapılan çalışmalar sonucunda IFAC'ın ulaştığı finansal raporlamada güvenin sağlanabilmesi için ortaya koyduğu hususlar şu şekilde sıralanabilir;¹⁵⁶

- ✓ Etkin ahlak kuralları oluşturulmalıdır.

¹⁵⁵Kayacan, a.g.e. s. 71., Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf,

¹⁵⁶Cemal İbiş, "Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma", 2005, s: 129, Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/kitap/06%20genel%20oturum2.pdf>(Erişim Tarihi: 13.08.2011)

- ✓ Şirket yöneticileri finansal yönetim ve kontrolün etkinliğine daha fazla önem vermelidir.
- ✓ Finansal bilgilerin yanıtıcı olarak hazırlanmasını teşvik eden durumların ortadan kaldırılması gerekmektedir.
- ✓ Denetçi bağımsızlığını karşı oluşan baskı ortadan kaldırılmalıdır.
- ✓ Vb...

Ülkemizde de son yıllarda uluslararası finansal piyasalarda tek bir finansal raporlama dilinin kullanılması yönünde önemli çalışmalar sergilenmiştir. İşletmelerin finansal bilgi paylaşımını kolaylaştırmak için Genişleyebilir Finansal Raporlama Biçimlendirme Dili (XFPML- Extensible Financial Reporting Markup Language) geliştirilmektedir. Yeni teknolojiler arasında kabul edilen internet, elektronik veri değişimi (EDI) ve Genişleyebilir Biçimlendirme Dili (XML) kurumların uygulamalarını değiştirmek üzere ulusal sınırları zorlamaktadır.¹⁵⁷ XBRL; işletmelerin finansal bilgilerinin hazırlanması, yayınlanması ve denetlenmesini kolaylaştıran ve ticari işlemlerin raporlanması için standart hale getirilmiş elektronik bir dildir ve günümüzde şirketler başta olmak üzere muhasebe mesleğinden destek görmektedir. Çeşitli birimler için ayrı finansal bilgilerin hazırlanmasının otomatik olarak değişmesini ve güvenilir olarak sunulmasının sağlayabilir. Böylece finansal raporlama süreci azalacak ve gerçek zamanlı muhasebe sistemi için zemin hazırlanacaktır.¹⁵⁸

Dış ve iç muhasebe bilgi kullanıcıları, muhasebecilerin etik standartları, profesyonel yargıları ve yeterliliklerinin muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini etkilediği bilmektedirler. Kişisel ve mesleki yeterlilik, profesyonel yargılama ve etik davranışlar muhasebe bilgilerinin kalite ve güvenilirliği arttırmaktadır. Bu açıdan mesleki etik kuralların geliştirilmesinin finansal raporlamanın güvenilirlik algılamasına olumlu yönde katkı sağlayacağı beklenir.¹⁵⁹

¹⁵⁷Süleyman Uyar, Muhsin Çelik, “Finansal Raporlama Sürecinde Genişleyebilir Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması”,(t.y.) s. 1. Kaynak: <http://ab.org.tr/ab06/bildiri/98.doc>, (Erişim Tarihi: 22.06.2011)

¹⁵⁸Uyar, “Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, a.g.m. s. 5, Kaynak: <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/k1.doc>, (Erişim Tarihi: 18.02.2011)

¹⁵⁹Mustafa Arı, *Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar*, (Doktora Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 155.

2.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak faaliyet gösteren denetçi veya denetçiler tarafından işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde işletmelerin finansal tablolarının denetimi ile uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıdır. Bağımsız denetimde asıl amaç finansal denetimdir.¹⁶⁰

Denetçi tarafından yapılan denetim çalışmasının bağımsız ve tarafsız bir şekilde gerçekleşmesi mesleki etik ilke ve kurallar ile sağlanabilecektir. Öyle ki bağımsız denetim yapan birçok denetçinin muhasebe konusunda uzman olması ile birlikte mesleğin tarafsız ve sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu bağlamda denetim bağımsızlığı tehlikeye düşüren durumlar ise;¹⁶¹

- ✓ Denetlenen kuruluşla ortaklık ilişkisi,
- ✓ Denetlenen kuruluşların hisse senetlerinin satın alınması,
- ✓ Denetlenen kurumun üst düzey yöneticisi olma,
- ✓ Denetlenen kuruluşa danışmanlık hizmeti verme,
- ✓ Denetim ücretinin piyasa fiyatının altında olması, şu şekilde sıralanabilir.

ABD' de Sarbanes Oxley Yasası ile halka açık şirketlerde muhasebe hizmetlerinin, finansal raporların ve bağımsız denetçilerin kalitesinin artırılması ve şeffaflığın sağlanması amaçlanmaktadır. Bu hususla ilgili olarak finansal tabloların denetiminde denetçilerin görevleri netleştirilerek yeni ahlak ilkelerini kurma çalışmalarına başlanmıştır. Bu doğrultuda ülkemizde de SPK' da bağımsız denetim kuruluşları ve elemanların çıkar çatışmasından uzak tutularak bağımsızlığın pekiştirilmesi, denetimden sorumlu olan komitelerin oluşturulması mali tablolar ile yıllık raporların hazırlanması, sunulması ve doğruluğuna ilişkin sorumluluğun belirlenmesi amacı ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. SPK tarafından yapılan bu

¹⁶⁰Hazine Kontrolörleri Derneği, *Denetimin Amacı Yönünden Denetimin Türleri*, (t.y.), Kaynak: <http://www.hazine.org.tr/denetim.php> , (Erişim Tarihi: 21.04.2011)

¹⁶¹Selçik, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../14-MUHLİS%20SELÇİK.doc (Erişim Tarihi: 13.05.2011)

düzenleme denetim kalitesinin yükseltilmesi ve denetim mesleğine olan güvenin artırılması amaçlanmaktadır. Bu kapsamda;¹⁶²

- ✓ Bağımsız denetim faaliyetleri ile danışmanlık faaliyetleri ayrılmış,
- ✓ Bağımsız denetim kuruluşlarına 5 yıllık rotasyon zorunluluğu getirilmiş,
- ✓ Hisse senetleri, borsada işlem gören ortaklıklarda yönetim kurulu tarafından kendi üyeleri arasından seçilecek üyelere oluşan ve denetimden sorumlu komitenin kurulması gerekliliği hükme bağlanmış,
- ✓ Mali tablolar ile yıllık raporların Sermaye Piyasası Kurulu' nun muhasebe standartları ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, sunulmasından ve gerçeğe uygunluğu ile doğruluğundan sorumlu tutulacak ortaklık yetkilileri belirlenmiştir.

Diğer taraftan bu yasa ile denetim elemanlarının bağımsızlıklarını zedeleyecek hususlar hakkında bazı yasaklamalara gidilmiştir. Bu yasaklamalar;¹⁶³

- a. İşletmelerin mali tablo ve muhasebe kayıtlarının tutulması ve benzeri hizmet verilmesi,
- b. Değerleme hizmetlerinin verilmesi,
- c. Hayat sigortası hizmetleri,
- d. İç denetim hizmetleri,
- e. Yönetim görevi ve insan kaynakları,
- f. Aracılık hizmetleri,
- g. Yatırım danışmanlığı ve yatırım bankacılığı hizmetleri,
- h. Hukuki hizmetler,
- i. Denetim faaliyeti dışında uzman incelemesi hizmetleri,
- j. Sorumlu ortağın, müşteriye, denetim, gözden geçirme ve onaylama hizmetleri dışında diğer hizmetleri de vermesi,
- k. Muhasebe denetim kurulu tarafından belirlenecek diğer yasaklar,
- l. Denetim ekibindeki belirli sorumlu ortakların rollerine bağlı olarak beş ya da yedi yıldan fazla aralıksız denetim hizmeti vermesi, şeklinde sıralanmaktadır.

¹⁶²Doğan Cansızlar, *Sempozyum Protokol Konuşması*, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2005 ss. 12–13.

¹⁶³Selçik, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../14-MUHLİS%20SELÇİK.doc, (Erişim tarihi: 11.05.2011)

TÜRMOB' un 1 Kasım 2010 da yayınladığı tebliğ ile TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi' ni kurmuştur. Bağımsız denetim merkezi' nin kurulmasına ilişkin tebliğin 4. Maddesine göre; Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak amacıyla meslek mensuplarının oluşturdukları bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin onaylanmasını, tescilini, (şaban abacı) takibini ve kamuya duyurulmasını sağlamak, bağımsız denetim alanındaki ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip etmek, meslekte uzmanlaşmaya ilişkin uygulamaları düzenlemek ve gözetmek, kalite güvence sistemine ve bağımsız denetim lisanslamasına, iç denetim ve kurumsal yönetime ilişkin esas ve uygulamaları yürütmek üzere Birlik bünyesinde TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi kurulmuştur.¹⁶⁴

2.3.Denetim Çalışmalarında Belirli Bir Kalite Düzeyinin Yakalanması İçin Meslek Etiği Kurallarına Uyulmasının Önemi

Topluma güvenilir bilgilerin sunulmasında denetim mesleğinin kamu yararına hizmet vermesi ile meslek mensubunda topluma karşı sorunluluk duygusunun gelişmesini sağlayacak etik anlayışının olması gerekmektedir. Çünkü meslek mensuplarının çağın gerektirdiği şartlara uyum sağlamaları ekonomik ve mesleki zorunluluk olmakla beraber aynı zamanda meslek etiğinin de bir gereğidir. Denetim sırasında karşılaşılan hile ve hatalara göz yumulmasına ilişkin yapılan bazı teklifler ancak ahlaki kişilikle bütünleşen meslek ahlakı ile reddedilir. Böylece denetçinin vicdanının kabul etmediği durumlarda maddi imkân ve fırsatlarla karşılaşmasında kendisine yardımcı olacak olan kendi etik kişiliği olacaktır.¹⁶⁵

Muhasebe uygulamalarının standartlaşması konusunda önemli bir işlevi olan IFAC' ın yayınladığı Profesyonel Muhasebeciler Etik Yasası' nın 16. paragrafında konu ile ilgili şu ifade yer almaktadır; 'Meslek mensuplarının bir müşteri ya da işvereni

¹⁶⁴TÜRMOB, *Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ* (Seri I, No: 1), Kaynak: http://www.alomaliye.com/2010/turmob_bagimsiz_denetim_merkezi_i_1.htm, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

¹⁶⁵Kotar, a.g.m. Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>, (Erişim Tarihi: 10.01.2011).

uygulama, yasal düzenlemeler ve kullanılan tekniklerdeki güncel gelişmeler hakkında uzman bir profesyonelin avantajlarını yaralandığından emin kılacak düzeyde bilgi ve yetenekleri korumayı sürekli bir ödev bilmesi gerekir.’¹⁶⁶

Denetim mesleğindeki sorunların çözülmesi için mesleki sorumlulukların bilinmesi, yasal risklerin tanımlanması, risklerden korunması, istikrarın sağlanması yönünde koşulların oluşturulması ve etik kurallar çerçevesinde hareket edilmesi gerekmektedir. ABD Ticaret odası tarafından denetim mesleğinin temel sorunlarının çözülmesi için önerilen inisifiatifler şunlardır:¹⁶⁷

1. Denetçinin hileyi ortaya çıkarma prosedürlerinin ve sınırlarının iyi tanımlanması,
2. Denetimle ilgili uyuşmazlıklar için alternatif uyuşmazlık yasa tasarısının hazırlanması,
3. Alternatif yasa tasarısı ve davalar üzerinde anlaşmaları için taraflara izin verme,
 - ✓ Firmalara karşı suçlama tehditlerini düzenleme,
 - ✓ Beklenti uçurumunu azaltma,
 - ✓ Denetçiler arasındaki bilgi ve birikim eksikliğini azaltma,
 - ✓ Mevcut mali raporlama ortamının yarattığı zorlukları azaltma,
 - ✓ Ücret.

Meslek mensuplarının hizmet üretiminde başarılı olmaları için küreselleşme sürecinin doğurduğu sonuçları anlamaları ve buradan hareketle gerçekte ortaya çıkma olasılığı yüksek olan mesleki risk ve olanaklara göre kendileri hazırlamaları gerekir. Çünkü bilgi teknolojisini kullanma becerisine bağlı olarak kazanılan rekabet gücü olmaksızın mesleki saygınlığın sürdürülmesi zordur.¹⁶⁸ Özellikle internetin birçok alanda yaşantımıza girmesi pek tabii olarak ekonomik faaliyetlerinde gerçekleşme seyrini de etkilemiştir. İnternet aracılığı ile kamu yönetiminde şeffaflaşma, yolsuzlukla mücadele, insanlara daha hızlı ve seri bir şekilde üretim konusunda yeni olanaklar

¹⁶⁶ Rıfat, Nalbantlıoğlu, *Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları*, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması İSMMM Yayınları 49, İstanbul, 2004, s. 300.

¹⁶⁷Nazım Hikmet, *Denetim Mesleğinde Disiplin*, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya,2008, ss. 562-563.

¹⁶⁸Nalbantlıoğlu, a.g.e., s. 291.

doğmaktadır. Elde edilen bu imkânlar muhasebe uygulamalarında da kendini hissettirmiştir.

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan uluslararası entegrasyon süreci; ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası geçerli muhasebe standartlarının uyumsallaştırılmasını gerektirmekte; bunun doğal sonucu olarak muhasebe belge düzeninde etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesi zorunlu hale gelmiştir.¹⁶⁹ ABD’ de “peer review” adı verilen bir yöntem ile bir denetim şirketinin başka bir denetim firması tarafından yapılan denetim çalışmasını inceleyip, yetkili mercilere verilme veya yayınlamak üzere bir rapor hazırlanıp kontroller yapılması söz konusudur.¹⁷⁰

Denetim mesleğinde disiplinin olmasını gerekli kılan önemli bir etken de denetçinin kamuoyuna karşı olan sorumluluğudur. Muhasebe meslek mensuplarının etik yargıları üzerindeki en etkili faktörü bireylerin çevrenin etik değerlerinden etkilenme düzeyidir. Çevrenin etik değerlere bağlılığı konusunda olumlu fikre sahip olan muhasebe ve finans yöneticileri daha olumlu etik yargılara varmaktadır.¹⁷¹ Müşteri, satıcı, kredi kuruluşları, işveren, çalışan yatırımcı vb... çevresel faktörlerin ekonomik ve ticari düzenin sağlanmasında etkili olan denetçinin objektif ve dürüst davrandığı konusunda düşünceye sahip olmaları gerekmektedir. Bununla birlikte işletmelerin etik değerlere uyumu özellikle finansal bilgilerin şeffaf, tam ve doğru olarak ilgili kesimlere ulaştırılmasını da içerir. Çünkü etik değerlere uyumun olmaması durumunda mesleki anlamda skandalların olması kaçınılmazdır.

2.4. Yüksek Nitelikli Meslek Mensuplarına İlgi Duyulması

Muhasebe mesleğinin en önemli özelliği; güçlü etik standartları uygulayarak kişisel yargılarda kullanarak sorunları çözen, profesyonel yetkinliği olan kişilere olan gereksinimdir.¹⁷² Bu yüzden günümüzde profesyonel muhasebe meslek mensuplarının elde ettikleri muhasebe bilgi ve becerilerine ilaveten, gerektiğinde girişimci, iş ortağı,

¹⁶⁹Güler Aras, Alövsat Müslümov, *Türkiye’ de Muhasebe ve Finans Yönetimi Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi*, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitim Sempozyumu,2002, s.59.

¹⁷⁰Anthony Wilson, *Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetiminde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İstanbul SMMMO Yayın No: 20, İstanbul, 1997, s. 93.

¹⁷¹Aras, Müslümov, a.g.e. s.58.

¹⁷²Tek, a.g.e., s.50

finansal analist, iyi satıcı, mükemmel iletişim kurabilen, yetenekli müzakereci, halkla ilişkiler sorumlusu olabilme becerisine sahip olma ihtiyacı gün geçtikçe artmaktadır.¹⁷³ Çünkü teknolojik gelişmeler beraberinde mesleğin bilgi alt yapısı, tanımı değişmiş ve mesleğe birtakım yeni fonksiyonlar eklenmiştir. Bu yüzden meslek eğitimine ve üst düzey fonksiyonlara daha fazla ihtiyaç doğmuştur.¹⁷⁴ Bu bağlamda işletmelerin kurumsal yönetimleri, gelecekteki yaşam kabiliyetleri ve karmaşık hale gelen yeni finansal göstergeleri, yeni vasıflarla donatılmış muhasebe meslek mensupları ile sorun olmaktan çıkıp gerekli işlemler ve yöntemlerle halledilmesi gerekmektedir. Günümüz koşullarında rekabetin artması ile denetim firmaları ve ilgili profesyonellerin yüksek kaliteli hizmetleri sağlamaktan çok müşteri portföyünü koruma ve kâr artırma amaçları olmuştur. Bunun için de birçok denetim firması, istihdam olanağı sağlayacağı personelde iyi büro yönetimi ve etkili pazarlama iletişimi gibi geliştirilmiş iş uygulamalarını göz önünde bulundurmaktadır.¹⁷⁵

2.4.1. İşletme Kurumsal Yönetimleri

Ülkemizde birçok işletme ticaret ve yatırımları ile dünyaya açılmıştır. Muhasebecilerin bu gelişmeye uyum sağlaması, yöneticileri yalnız bırakmaması, onların bilgi ihtiyacını doğru zamanında eksiksiz karşılaması gerekmektedir. Bu yarışta muhasebecilerin en büyük yardımcısı gelişen teknolojidir.¹⁷⁶

Günümüzde ekonominin temel birimleri olan işletmelerin faaliyetlerine devam etmelerinin temel koşulu artık sadece kar elde etmek değil, piyasa kurallarına göre faaliyetlerini sürdürmek ve sosyal sorumluluklarını yerine getirmeleridir. İşletmeler uzun vadeli hedeflerine ulaşmak için etik kuralları çerçevesinde işletme politika ve stratejilerini belirlemelidir. İşletmeler etik politikalarından yoksun ise etik kuralların tek başına uygulanabilmesi güçlük çıkaracaktır. İşletme etik politikaları ise;¹⁷⁷

¹⁷³Ahmet K. Köse, Fatih Yılmaz, *Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC'ın Mesleki Kuralları*, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İstanbul, 2004, s.29.

¹⁷⁴Tükenmez, *Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği*, a.g.e. s.165.

¹⁷⁵Tek, a.g.e., s.48.

¹⁷⁶Uzay, "21. Yüzyılın Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler", a.g.e., s.5.

¹⁷⁷Merih Baş, Hulusi Özocak, "21.Yüzyılda Muhasebe ve Denetim Mesleği Açısından Meslek Etiği Çerçevesinde " Haksız Rekabet ", 2003, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../05.../31.%20HULUSI%20OZOCAK, (Erişim Tarihi: 11.05.2011)

- ✓ İşletme değer yargıları: İşletme kültürü, yönetim biçimi, eşitlik anlayışı, politik süreçler,
- ✓ İş yerindeki eşitlik: İş gören hakları işe alma, işten çıkarma,
- ✓ Sosyal sorumluluk: Doğaya, çevreye saygı, ürün güvenliği topluma katkı, sağlık ve güvenlik şartları, gerçek reklâm, şikâyetleri değerlendirme,
- ✓ Arzu edilmeyen uygulamalar: Hile, rüşvet, dışarıya bilgi sızdırma, haksız rekabet, yanıltıcı reklâm, kayıtsız kalma şeklindedir

Muhasebe mesleği teknolojik gelişmelerden etkilenerek insanların gün geçtikçe artan bilgi taleplerini karşılamaya çalışmaktadır. Günümüzde sermaye piyasalarının gelişmesi ve bu alanda yatırımların artması, özellikle Amerika’da yaşanan Enron, Worldcom vb... muhasebe skandallarının oluşması, kamuya sunulan bilgilerin doğruluğunu ve işletmelerin meslek etiği kavramlarını gündeme getirmiştir. Bu noktada kamuya sunulan bilgilerin doğruluğu mercek altına alınmış, işletmelerin kurumsal yönetim politikaları tartışılmaya başlanmıştır.

Kurumsal yönetim alanında yapılan çalışmalar Dünya Bankası (WB) ile Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve bu iki örgütün özel sektör katılımı ile oluşturulan Global Kurumsal Yönetim Forumu (GCDF) tarafından gerçekleştirilmektedir. Kurumsal yönetim kavramının literatür ve uygulamalara girişi, Enron, WorldCom, Parmalat gibi şirket çöküşleri nedeniyle daha ayrıntılı ele alınması sonrasında özellikle yatırımcılar tarafından satın alınmış halka açık anonim ortaklıklar vb... işletmelerde güvenilirlik ve verimlilik açısından ortaya çıkan sorunların kaynağında hakim gücü elinde tutan kimi ortak ve/veya profesyonel yöneticilerin, yönetim ve denetim süreçlerinin eksikliklerinden yararlanarak bu gücü, diğer paydaşların aleyhine kullanmaları açıkça tespit edilmiş olup; uluslararası gelişmiş piyasalarda ulusal mevzuat düzenlemeleri yoluyla kurumsal yönetim kavramının benzeri krizlerin önüne geçmek amacıyla hukuk sistemine sokulduğu görülmüştür.¹⁷⁸

Ülkemizde ise TÜSİAD’ ın Aralık 2004 yılında ‘Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi’ çalışması yayımlanmıştır.

¹⁷⁸Mustafa Kurt, Murat Kayacan, “Kurumsal Yönetimde Finansal ve Yönetimsel Konular: ‘Kurumsal Yönetimi İlkeleri’nin İçerik Analizi”, Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı,2006, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf, (Erişim Tarihi: 23.02.2011)

2003 yılında ise SPK uzmanları tarafından oluşturulan bir komite tarafından hazırlanan OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri dört bölümden oluşmaktadır. Bu bölümler ise; pay sahipleri, menfaat sahipleri, yönetim kurulu ile kamuyu aydınlatma ve şeffaflıktır. Kamunun aydınlatılması ve şeffaflık kısmında işletmelerin pay sahiplerini bilgilendirme politikası, kuralları oluşumu ve kamuyu aydınlatmaya yönelik prensipler belirlenmiştir. Buna ek olarak periyodik mali tablo ve raporlarda yer alan bilgilerin standartlara bağlanması konuları düzenlemiştir. Ayrıca SPK’ da kurumsal yönetim açısından yeni düzenlemeler oluşturulmuştur.¹⁷⁹ Bu düzenlemeler;

- Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kabulü,
- Bağımsız denetim ve danışmanlık faaliyetlerinin ayrılması,
- Denetim firması rotasyonu,
- Denetimden sorumlu komite oluşturulması,
- Kamuyu aydınlatma platformunun oluşturulması,
- Özel durumların kamuya açıklanması,
- Kurumsal yönetim anketi,
- Kurumsal yönetim uyum zorunluluğu raporu,
- İnternet sitelerinde yatırımcılara yönelik bilgileri açıklamam tavsiyesi,
- Kurumsal yönetim endekslerinin oluşturulması şeklindedir.

2.4.2. İşletmelerin Gelecekte Yaşam Kabiliyeti

21. yy.’ ın en önemli değişikliklerinden biri teknolojik gelişmelerdir. Bu yüzyıla hâkim olan globalleşme sürecinde ülkelerin başarısı; o ülkelerin teknolojik yatırımları dolayısı ile yeni bilgi yaratma, yeni buluşlar ve yaratıcılığa verdikleri önem ve destek düzeyleri ile ilgilidir. Bu bağlamda teknolojinin günlük yaşantımıza getirdiği yenilik ve kolaylıklar nedeni ile birçok tekniğin yeniden belirlenmesi sağlanmış, ekonomik hayatı ve iş yaşamını da büyük ölçüde etkileyen bilişim teknolojinin kullanımı muhasebe meslek mensuplarınca da bir zorunluluk haline gelmiştir. Böylece muhasebe mesleği ile ilgili bilişim teknolojilerinin uygulanması durumu; örgüte, yönetime yardımcı olma ve danışmanlık görevlerini üstlenmeleri gerektirmektedir. Çünkü muhasebe mesleği yalnızca defter kayırlarının tutulması anlamına

¹⁷⁹Ahmet Ağca, Şerife Şerife, “Muhasebenin Gelişimi Çerçevesinde Kamuyu Aydınlatma Kavramı ve Türkiye’ de Kamuyu Aydınlatma”, *IZSMMMÖ Dayanışma Dergisi*, 2006, Sayı: 92, s. 25

gelmemektedir. Toplumun her kademesinden gelen taleplere yanıt veren, müşterilerin ihtiyacını karşılayan, yöneticilere karar almada yardımcı olan, işletmelerin devlete karşı görevini yerine getirirken meslek etiği kuralları çerçevesinde doğru ve güvenilir bilgileri sunan bir muhasebe meslek mensubu kendinden beklenen hizmeti sunmuş olacaktır.¹⁸⁰

2.4.3. İşletme Yeni Finansal Göstergeleri

Bilgi teknolojisi, bilginin kullanılması ile ilgili ekipman ve kavramları ifade etmektedir. Yani işletmelerde bilgisayarların kullanılarak bilginin üretilmesi, iletilmesi ve kullanılması ile meydana gelen yenilikler muhasebe meslek mensubunun görevlerini etkilemektedir. İşletmeler açısından son derece önemli olan bilgi teknolojileri; finansal konularda muhasebe kayıtlarının tutulması, bunların takibi, mali tabloların yatırımcıların hizmetine sunulması ve bu mali tabloların yorumlanması vb... faaliyetlerde bilgi teknolojilerinden faydalanılarak üçüncü kişilerin hizmetine daha kolay, daha seri ve daha hızlı bir şekilde sunulmasını sağlamaktadır.¹⁸¹

3.MUHASEBE VE DENETİM MESLEK MENSUBUNUN EĞİTİMİ

Geleceğin muhasebe ve denetim mesleği eğitiminde güçlü mesleki eğitimden söz edebilmek için teknik becerilerle birlikte mesleki ahlakın kazandırılması da gerekmektedir. Bu esas zaten muhasebe teorisi içinde yerini almaktadır. Bu itibarla muhasebe temel kavramlarından özellikle sosyal sorumluluk kavramının öğrenciye bir davranış olarak kazandırılması meslek ahlakının kazandırılmasını da sağlayacaktır. Bu nedenle Bedford Raporu'nda muhasebe eğitimi içeriğinin belirlenmesinde muhasebe temel kavram ve ilkeleri üzerinde ayrıntılı olarak durulmuştur.¹⁸²

¹⁸⁰Canan Armağan, “Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerine İlişkin Bir Saha Çalışması”, (Yüksek Lisans Tezi) Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, , Kütahya, 2006, s.45.

¹⁸¹ Civan, Yıldız, a.g.e., s. 336.

¹⁸² Figen Zaif, “Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar”,2004, Kaynak: http://www.Isletme.Istanbul.Edu.Tr/Surekli_Yayinlar/Tmes2004/Tmes_2004.Pdf, (Erişim Tarihi:12.01.2011)

3.1. Muhasebe ve Denetim Meslek Mensubunun Eğitilmesi

Amacı

Muhasebe ve denetim eğitimi, mesleğinin uygulanması açısından büyük önem taşımaktadır. Dolayısı ile eğitiminin durumu ve niteliği, mesleğinin imajını doğrudan etkilemektedir. Mesleğin yenedünyada elde edeceği konum açısından verilen eğitimin kalitesi son derece önemlidir.¹⁸³

Profesyonel muhasebecilik açısından en önemli sorun, doğru olanı yapabilen kültür ve değerlere sahip üyeler yetiştirmektir. Bu bağlamda profesyonel muhasebe meslek mensuplarının etik sorumlulukla davranmalarının ön şartı, kuşkusuz toplumsal hakları benimsemeleri ve mesleği doğru icra etmelerinin ne demek olduğunu anlamalarıdır. Çünkü muhasebe meslek mensupları, batan şirketlerin sürekli zarar etme durumları gibi birçok olumsuzluğun var olduğu dünyada mesleklerini icra etmektedirler. Bu koşullar altında ahlak standartlarının iyi özümsemiş olması ve ahlak eğitiminin vazgeçilmez olması gerekmektedir. Bu nedenle eğitim sürecinde teknik boyutla beraber etik boyut da detaylı bir şekilde anlatılmalıdır. Bu bağlamda etik eğitimi almış bireyin yaşamın her alanında insani değerlere saygılı, onları koyup geliştirmeyi yaşam felsefesi haline getiren, ahlaki olgunluğa erişmiş, iradesine sahip, toplumsal ve kurumsal ilişkiler içinde bulunduğu ortamın değerlerini sorgulamadan çekinmeyecek özerk bir kişiliğe sahip insanlar olması durumu ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁴ Ayrıca ahlaki bakımdan olgun bir bireyin vereceği kararlar bakımından özerk olması gerekir. Bu bağlamda bir insanın aranan temel özellikler temel bir gerçeklik olarak bireyin ister ahlaki olgunluk, ister ahlaki yetkinlik, ister etik kişi diye adlandırılınsın; ahlak sahibi bir insan olmasının temel koşulu olarak özerk bir kişiliğe sahip olması gerektiğinin altı kalın çizgilerle çizilmektedir. Özerk bir kişiliğe sahip olan meslek mensuplarının mesleki etik ve mesleki davranış ilkeleri ile hareket etmesi beklenmektedir. Ayrıca meslek mensubunun ahlaki değerleri koruması, etik dışı davranışlara karşı tavrı

¹⁸³Yusuf Cahit Çukacı, İsmail Elagöz, “Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri ile Öğrenme Stillerinin İlişkisinin Ortaya Konulması ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’nde Bir Uygulama”, *D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi*, 2006, Cilt:21 Sayı:1, ss:147-164.

¹⁸⁴TMMOB, *Etik Eğitimi*, Elektrik Mühendisleri Odası, EMO Etik Komisyonu,(t.y.) Kaynak: http://www.emo.org.tr/ekler/b24d8469d6c1277_ek.doc, 22.06.2011)

geliştirmesi dolayısı ile toplumsal değerlerin yükseltilmesine katkıda bulunması, örnek oluşturması amaçlanmaktadır.¹⁸⁵

Muhasebe eğitiminin amacı; öğrencinin işletme kararları açısından yararlı bilgilerin saptanması, toplanması, ölçülmesi, işlenmesi, kaydedilmesi, doğruluğunun denetlenmesi, kolay anlaşılır raporlar içinde özetlenmesi, incelenmesi ve incelenmesinden çıkarılan sonuçların karar almada kullanılması konusunda bilgilendirilmesi ve bu bilgilerin kullanılması için öğrenci yeteneğinin geliştirilmesi şeklindedir.¹⁸⁶ Bu yüzden muhasebe eğitimi kesintisiz bir süreçtir ve bir meslek disiplini olarak işlevlerini sürdürdüğü ortamı etkilediği gibi o ortamın koşullarından etkilenir. Dolayısı ile teknolojik gelişmelerle işletme içinde ve dışında değişen koşullarla beraber muhasebe eğitiminde de değişimler yaşanmıştır. Bu bağlamda gerek bağımlı-bağımsız çalışan muhasebe meslek mensupları gerek yükseköğretim kurumlarında görev alan bilim insanları da olası gelişmeleri takip eden program ve stratejiler geliştirilmelidir. Bu bağlamda çalışması gereken konular;¹⁸⁷

- ✓ Muhasebe öğretmenlerinin eğitimi,
- ✓ Muhasebe öğrencilerinin kişiliklerinin oluşumuna yönelik farklı bir anlayış geliştirilmesi,
- ✓ Öğrenmeyi öğretmeyi ele alan pedagojik yaklaşımların oluşturulmasına yönelik sürekli eğitim,
- ✓ Teknolojiye uyum sağlayacak bilgisayar programlarının kullanımının geliştirilmesi,
- ✓ Öğrencinin sadece teorik öğrenmesinden ziyade interaktif çalışması ve yaratıcılığın teşvik edilmesi,
- ✓ Yazılı, sözlü, teknolojik iletişim becerilerinin geliştirilmesi şeklindedir.

Muhasebe meslek etiğinin eğitiminin gündeme gelmesi ile birçok kurum, meslek mensubu ve bilim insanı ahlak kurallarına uymada kendini sorumlu hissetmiştir. Bu bağlamda Stephen E. LOEB'un muhasebe ahlak eğitimi hedeflerini belirttiğimizde

¹⁸⁵TMMOB, a.g.e, s. 21.

¹⁸⁶Can Şınga Muğan, Nazlı Hoşal Akman, "Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma" 2004, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf. (Erişim tarihi: 12.01.2011)

¹⁸⁷Çukacı, Elagöz, a.g.m. ss:147- 164

ahlaki olarak icra edilen bu mesleğin gelişimi için oluşabilecek olumlu sonuçları görebiliriz. LOEB' in muhasebe meslek ahlakı eğitimi hedefleri ise şu şekildedir.¹⁸⁸

- ✓ Muhasebe eğitimini ahlaki meselelerle ilişkilendirmek,
- ✓ Muhasebe sorunlarının ahlaki uygulamalara sahip olduğunu idrak etmek,
- ✓ Ahlaki zorunluluk ve sorumluluk kavramını geliştirmek ahlaki itilafların üstesinden gelme becerisini geliştirmek,
- ✓ Muhasebe mesleğindeki belirsizliklerin üstesinden gelmeyi öğrenmek,
- ✓ Ahlaki davranışlardaki değişim için önceden hazırlıklı olmak,
- ✓ Muhasebe ahlakına ilişkin bütün görüşlerin tarihini, içeriğini ve bu görüşlerin genel olarak ahlak ilmiyle olan ilişkilerini anlamak ve kıymetini bilmek, şeklindedir.

Bilgi teknolojisinin günümüze daha da hâkim olması dinamik bir yapıya sahip olan muhasebe mesleğinin vizyonunu da değiştirmiştir. Muhasebe meslek mensupları daha çok bilgi yöneticisi olarak işletmelerin ihtiyacı olan bilginin belirlenmesi, yorumlanması, değerlendirilmesi için sürekli eğitim almalı; bilgi ve beceri kazanmalıdırlar. Muhasebe meslek mensuplarının daha profesyonel davranmaları ve yüksek kalitede muhasebe vergi ve denetim hizmetleri sağlamaları bakımından teşvik edici başlıca yollar ise; mesleki sınavlar, kalite kontrolü, meslektaş hakemliği/ denetçinin denetimi, sürekli eğitim, yasal sorumluluk, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve Uygulama Kodları şeklindedir.¹⁸⁹ Bu bağlamda meslek mensupları sürekli okumalı, araştırma yapmalı, yürürlüğe giren uygulama ve mevzuatları takip etmelidirler.

Bu itibarla etik değerler eğitimi konusunun tüm dünyada önemle vurgulandığını söyleyebiliriz. Çünkü etik değerleri dikkate almayan meslek mensubu sadece kendi itibarına değil, mesleğe ve meslektaşlarına da zarar verecektir. İçinde bulunduğumuz bu küresel süreçte tüm dünyadaki gelişmelere ayak uydurmamız ilk etapta mesleğin gerektirdiği ödev ve sorumlulukları yerine getirmemizle başlayacaktır. Özellikle son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile ön plana çıkan konular; muhasebe bilgilerinin doğru olması, bu bilgilerin ihtiyaç duyanlara hızlı bir şekilde ulaştırılması ve toplumsal çıkarların korunması için meslek mensuplarının bağımsızlığının sağlanması

¹⁸⁸ Hunt, a.g.e., s. 173.

¹⁸⁹ Tek, a.g.e., s.49.

şeklinde. Ülkemizde bu durumun sağlanması içinde TÜRMOB bünyesinde, etik ile ilgili çalışmaları koordine edecek bir “etik merkezi” kurulmasını düşünülebiliriz. Ayrıca, New York Eyaletinde uygulandığı gibi, muhasebecilerin her üç yılda bir 4 saat mesleki etik eğitimi almaları zorunlu tutulabilir.¹⁹⁰ Böylece meslek mensuplarının mesleki etik eğitimi, sürekli gelişim programına dâhil edilerek toplum içindeki olumsuz sayılabilecek yargılar minimize hatta elimine edilebilecektir.

3.2.Muhasebe ve Denetim Meslek Mensubunun Eğitim Süreci Aşamaları

Dünya ekonomisinin globalleşmesi sürecinde ticaretin sürekli gelişmesi ile birçok meslek mensupları farklı ihtisas alanlarında uzmanlaşmalı ve güçlerini birleştirerek kurumsal bir oluşum için şirketleşmelidirler. Genel olarak baktığımızda işçi ve iş bulma kurumunun bu ihtiyaçlara cevap verebilecek kurumsal yapıya kavuşması gibi programlar geliştirilmelidir.¹⁹¹

Muhasebe meslek eğitiminin sorunları ise gerek ülkemizde gerekse uluslararası alanda sürekli tartışılmaktadır. Bu bağlamda profesyonel muhasebe meslek mensupları için uygulamaya konulan Uluslararası Eğitim Standartları; ruhsat sahibi muhasebe meslek mensuplarının öğrenme gereksinimleri için eğitim, uygulama becerisi (staj) ve öğretimini kapsayan ölçüler koyarak muhasebe mesleğini daha ileriye götürmeyi amaçlanmıştır. Bu standartlar yeterlilik için gerekli muhasebe eğitimi ve stajın amacını, mesleki yeterliliğin ölçülmesi kriteri, kendi meslek kuruluşlarına üye olabilmek ve mesleği sürdürebilmek için profesyonel meslek mensuplarının sahip olması gereken asgari muhasebe eğitimi ve staj ölçütlerinin oluşturulması doğrultusunda düzenlenmiştir. Standardın amacı; fiilen alınması gereken dersleri önermekten ziyade kapsama dâhil edilmesinde yarar görülen konuları belirlemektedir.¹⁹² Muhasebe eğitiminin genel ve özel amaçları lisans düzeyi, yüksek lisans düzeyi ve doktora düzeyi açısından aşağıdaki gibi sıralanabilir:

¹⁹⁰ Şaban Uzay, “21 yy. Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2004, S: 67, a.g.e. s. 231 Kaynak: (http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 09.11.10).

¹⁹¹ 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı, a.g.e., s. 125.

¹⁹² Köse, Yılmaz, a.g.e. s. 30.

Tablo 2: Muhasebe Eğitiminin Temel Amaçları

AŞAMA	Genel Amaçlar	Özel Amaçlar
Lisans Düzeyi	Öğrencilerin konular hakkında genel bilgi sahibi olmasını sağlamaktır.	Öğrencilere, iş hayatında muhasebe verilerini kolaylıkla ve doğru olarak değerlendirebilecekleri bilimsel ve mesleki formasyonu kazandırmaktır.
Yüksek Lisans Düzeyi	Öğrencilere lisans düzeyinde öğrendiği konular hakkında daha detaylı bilgiler vererek uzmanlaşmalarını sağlamaktır.	Öğrencileri muhasebe alanında bilimsel araştırmalara yönleltmek, bu konudaki yaratıcılıklarını artıracak formasyonu sağlamaktır.
Doktora Düzeyi	Konu hakkında detaylı bilgisi olan öğrencilerin hem uygulama hem de teorik anlamda ileri düzeyde çalışmalar yapmasını ve bilgi edinmesini sağlamaktır.	Literatüre, evrensel muhasebe bilimine katkı sağlayacak ve çağdaş bilimsel yenilikleri yansıtmaya özelliği gösteren çalışmalar kazandırmaktır.

Kaynak: Yurdakul Çaldağ, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay, *Muhasebe Doktora Programlarının Etkinliğinin Artırılması*, 2004, http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011).

Muhasebe etik eğitimi amacı, muhasebe ahlaki davranışların değişimi ve öğrencilerde muhasebe meslek ahlakını sağlamak olmalıdır. Bireysel ahlaka sahip olan ve o ilkeler dâhilinde hareket eden bireyin mesleğe girdikten sonra mesleki etik kurallarına uyması da kolay olacaktır. Böylece toplumsal yaşama gereğinin sonucu olarak oluşturulan veya kendiliğinden toplum içindeki bireyler tarafından kabul görerek toplumsallık kazanan, ahlaki kuralların üzerinde yapılan düzenleme ve destekler sonucunda ahlakın bir üst boyutu olan etik kendiliğinden ortaya çıkmış olacaktır.¹⁹³

Etik olgusunun mesleki açıdan oluşabilmesi durumu; alınan eğitim haricinde mesleğin özelliğini kavramış 5- 10 yıllık bir tecrübe ve bilgi birikimine sahip meslek mensubunun bulunacağı mesleki yargı ile aynı doğrultudadır. Çünkü mesleki yargıda bulunabilme yetisi mesleki yargı bilinci eğitimi ile verilecektir. Böyle bir eğitim hem etik kurallarının uygulanmasında hem de bilgi üretimi kalitesinin iyileştirilmesinde önemli bir fark yapacaktır. Bu bağlamda uluslararası standart ve rehberler açık, net, uygulanması kolay olmalı, herkese yol gösterici bilgiler içermelidir.

Küreselleşme olgusu; artan rekabet, üretim teknolojisindeki gelişmeler ve daha sayabileceğimiz birçok alanda olduğu gibi eğitim alanında da köklü değişiklikleri zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda öğrenci ve öğretim elemanının, ders programları ve

¹⁹³ Yıldırım, Dalgeç, a.g.e., s. 7.

araçları arasında uyumu sağlam bir şekilde kurması gerekir. 10 nisan 1984' de kabul edilen Avrupa Birliği Muhasebe Standartları 8. direktiflerinde AB ülkelerinde bağımsız denetim ilke ve hukukunda entegrasyon çalışmaları getirilmiştir. 8. direktife göre belli bir türdeki ortaklıkların mali tablolarını, denetim faaliyetini yürütmekte olan zorunlu kişi ve kişiler tarafından denetlenmelidir.¹⁹⁴ Bahsedilen bu kişilerin bilgilerini kullanabilme yeteneklerinin mesleki yeterlilik sınavları ile test edilmelidir. 8. direktifte yer alan konular şu şekildedir;

Tablo 3:8. Direktifte Yer Alan Konular

Madde 1	Yönergenin Uygulama Alanı
2. Bölüm	Onaylama Kuralları (Mad:2- 22)
3. Bölüm	Meslek Bilinci ve Bağımsızlık (Mad: 23-27)
4. bölüm	Kamuyu Aydınlatma (Mad: 28)
5. Bölüm	Son Hükümler (Mad: 29-31)

Kaynak: Elif Şeyhler, *Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarının Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s. 59,

3.3.Muhasebe Meslek Mensubunun Eğitiminde Sorumlu Olan Kuruluşlar

Muhasebe mesleğinin işlevinin ve etkinliğinin topluma daha iyi anlatılması için toplumsal etik kuralları çerçevesinde mesleğin en iyi ve etkin biçimde yürütülmesi gerekmektedir.¹⁹⁵ Bu bağlamda meslek örgütleri ve yükseköğretim kurumları önemli çalışmalar sergilemektedirler.

¹⁹⁴ Serpil Bostancı, “Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”,2002, Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURESELLENEN%20MUHASEBEDE%20STANDARTLASM A%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc>, (Erişim Tarihi: 11.08.2011)

¹⁹⁵Can Şınga Mugan, “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1999, Cilt:1, Sayı:2, s.7.

3.3.1.Yüksek Öğretim Kurumları

Dünyada etik değerler dersi ilk olarak 1960' lı yıllarda ABD' de çeşitli işletme ağırlıklı üniversite programlarında 'Etik İlkeleri' ve 'İş Ahlakı' adı altında bağımsız bir ders olarak müfredatlara girmesi ile eğitim aşamasında yerini almıştır. Kamusal alanda yapılan değişikliklerle de şirketlerde etik komiteleri kurulmuş, etik sorumluları görevlendirilmeye başlanmıştır. Ülkemizde ise iş ahlakı adı altında ilk olarak 1992 yılında Bilkent Üniversitesi yüksek lisans programında ders olarak eğitim vermeye başlanmıştır. Bilkent Üniversitesi' ni Boğaziçi, ODTÜ, Dokuz Eylül, İstanbul Bilgi, Erciyes gibi üniversiteler takip ederek etik konusunda dersler vermeye başlamışlardır.¹⁹⁶ Muhasebe eğitimi alanında eğitim veren yükseköğretim programları ise ilk olarak 1924 yılında İstanbul Üniversitesi bünyesinde başlamış, bu programı İstanbul' da Yüksek İktisat ve Ticaret Okulu, İstanbul Üniversitesi İktisat ve Ticaret Okulu, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi izlemiştir. Günümüzde ise 100 ü aşan üniversitelere bağlı çok sayıdaki fakülte ve yüksekokulda muhasebe eğitimi verilmektedir.¹⁹⁷

Geçmişteki muhasebe meslek mensupları mesleğin ahlaki boyutunun deneme yanılma yolu ile öğrenilebileceğini savunurken günümüzdeki meslek mensupları bireylerin mesleğe atılmadan önce eğitimleri sırasında bu konudaki eksikliklerin giderilmesi gerektiğini duymaktadırlar. Etik eğitiminin müfredatlarda yer alması ise Enron skandalının ardından AACSB' nin baskısı ile önemli oranda başlamıştır. Bu kurum işletme okullarında en azından bir saat etik dersi verilmesini zorunlu hale getirmiştir. Birçok organizasyon muhasebe ders programına etiğin dâhil edilmesine ilişkin benzer öneride bulunmaktadır.¹⁹⁸ Bu konuda üniversitelere büyük sorumluluklar düşmektedir. Çünkü dinamik bir yapıya sahip olan muhasebe mesleğinde kanunlar sürekli değişmektedir. Bu değişimler meslek eğitiminde de sürekli takip etme zorunluluğunu getirmektedir. Dolayısı ile mevcut uygulama ve farklılıkların en kısa sürede öğrenciye etkin bir şekilde ve tabii ki bilişim teknolojilerinden yararlanılarak anlatılması

¹⁹⁶ Murat Kayacan, "Küreselleşen Dünyamızda Yeni Şirket Gündemi: Kurumsal Yönetim", Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı, Yayın No:1, 2006, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf, (Erişim Tarihi: 18 02 2011).

¹⁹⁷ Kutlu, a.g.e.,s. 65.

¹⁹⁸ Vildan Evrim Altuk, *Türkiye' de Muhasebe Etiği Eğitimi*, (Yüksek Lisans Tezi) Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, , Edirne, 2006, s:30.

gerekmektedir. Bu konuda özellikle yükseköğretim kurumlarında eğitim veren öğretim elemanları;¹⁹⁹

- Akademik meslek bilgisi,
- Sunum kalitesi,
- Uygulama bilgisi,
- Güncel değişiklikleri günü gününe takip etme konusunda yetkin olmalıdırlar.

Bu bağlamda son 10 yılda akademik çevrelerde iş etiği ilgili çalışmalar, tezler, araştırmalar ve yayınlar artış göstermiştir. Ayrıca her yıl düzenlenen Yönetim ve Organizasyon Kongreleri'nde iş etiği başlığı altında oturumlar yapılmıştır. Benzer durum pazarlama, muhasebe ve finans alanlarındaki kongre ve konferanslar için de geçerli olmuştur. İşletme Fakültelerinde ve Enstitülerinde lisans ve lisansüstü programlarda iş etiği derslerine yer verilmiş, çok az sayıda da olsa bazı üniversitelerde 'Etik Merkezleri' kurulmuştur. Bunlar arasında 2001'de Avrupa İş Etiği Örgütü'nün (European Business Ethics Network) Türkiye branşı olarak kurulan Hacettepe Üniversitesi İşletmecilik Meslek Etiği Uygulama ve Araştırma Merkezi doğrudan iş ve meslek etiği ile ilgili çalışmaları ile dikkat çekmektedir. Diğer bazı merkezler de Orta Doğu Teknik Üniversitesi Uygulamalı Etik Araştırma Merkezi gibi (2002) genel olarak etik konuları üzerinde çalışmalar da bulunan kuruluşlar mevcuttur. Örneğin, merkez üniversitelerde etik konusunda ders veren öğretim elemanları arasında iletişimi geliştirmek üzere Mayıs 2005'te ODTÜ'de Etik Eğitimi Çalıştayı düzenlemiştir. İş etiği vaka kitabı yazılması hususunda da bir komisyon kurulmuştur.²⁰⁰

Gelecekteki muhasebe meslek mensupları için mesleki ahlak konusunun öğrencilere ayrı bir ders olarak verilmesi önerilir. Öğrenci kendisini geliştirdikçe ve bu konudaki bilgisi arttıkça konular birbirine entegre olarak verilebilir. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının diğer konularla ilgili karşılaşılabilecekleri problemleri ahlaki yönlerinde analitik düşünmeye sevk edebilir. Üniversite düzeyinde muhasebe eğitimi konusunda meslek ahlakının ne şekilde, ne zaman hangi içerikle verileceğine yönelik üç yaklaşım mevcuttur. Bu yaklaşımlar;²⁰¹

¹⁹⁹Şefika Demirkan, *Muhasebe Eğitim Yöntemleri*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs Tekirova Antalya, 2001, s.55.

²⁰⁰TÜSİAD, *'İş Etiğine İlişkin Türkiye' deki Gelişmeler' Başlıklı Raporu*, s.76, 2009, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tusiad_is_etigi_raporu.pdf, (Erişim tarihi: 05.01.2011)

²⁰¹Selimoğlu., *Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmasındaki Rolü*, a.g.e., s.19.

- ✓ Ayrı sistem: Muhasebe ders programlarında meslek ahlakının ayrı bir ders olarak verilmesi,
- ✓ Bütünleşik sistem: Muhasebe ders programlarında ‘Muhasebe Meslek Mevzuatı’ diye yeni bir ders şeklinde programa eklenerek dersin içinde ele alınması,
- ✓ Karma sistem: Muhasebe ders programlarındaki mevcut muhasebe dersleri içindeki her dersle ilgili konuların ele alınarak işlenmesi; şeklindedir.

Muhasebe vb... bölümlerde eğitim gören öğrencilere meslek ahlak kavramları verilirken katılımcı bir ders ortamı yaratılmalıdır. Bu bağlamda sadece teorik anlatımlarla kısıtlı kalınmamalıdır. Diğer taraftan meslek ahlakının muhasebe ders programlarında ele alınışında 3 yöntem öne sürülmektedir. Bu yöntemler ile gerçek yaşantıda olabilecek sorunların gözler önüne serilerek öğrencilerin teori ve uygulama arasında bağlantı kurmalarına çalışılmaktadır. Bu yöntemler;²⁰²

- ✓ Örnek olay çözümlemesi; Meslekle ilgili gerçek ve hayali olayların görsel ve işitsel araçlar kullanılarak anlatılmasıdır. Öğrenciler bu olaylar üzerinde tartışarak görüş ve önerilerini açıklarlar.
- ✓ Grup çalışması: Bu metot ile grup oluşturan öğrenciler bir sorun ya da olay üzerinde çözüm üretmeye çalışırlar.
- ✓ Rol oynama: Öğrenci grubu önünde iki ya da daha fazla kişinin olayı canlandırmasıdır.

3.3.2. Mesleki Yeterlilik Kurumları ve Birlikler

Ülkelerdeki farklı muhasebe uygulamaları, hem uluslararası faaliyetlerde bulunan işletmeler, yatırımcılar hem de profesyonel muhasebe meslek örgütleri için problemlere yol açmaktadır. Bu bağlamda muhasebe mesleği kapsamında etik kuralları ve normlarını oluşturmaya çalışan ulusal ve uluslararası meslek örgütleri bu konuda yoğun çaba sarf etmektedirler. Muhasebe mesleği etik kuralları olarak belirlenen ve meslek üyelerinin genel ve ortak davranış biçimlerini tanımlayan ilkelerin üç temel işlevi olduğu öne sürülebilir. Bu işlevler;²⁰³

- Yetersiz ve ilkesiz üyeleri ayırmak,
- Meslek için rekabeti düzenlemek,

²⁰²Selimoğlu, a.g.e. s.10.

²⁰³Koçberber, a.g.m, s.70.

- Meslek ideallerini korumak, şeklindedir.

3.3.2.1. Uluslararası Kurum ve Birlikler

Uluslararası muhasebe standartların yürürlüğe girmesi ile muhasebe uygulamalarının şekillenmesi ve kalitenin sürdürülebilmesi için uluslararası muhasebe eğitimi standartlarının düzenlemesine gidilmiştir. IFAC bünyesinde oluşturulan bu düzenlemeler ile muhasebe eğitimi ilkelerini standartlara dönüştürürken; yapılan düzenleme ile oluşturulan içerikler ve süreçlerin uluslararası ortamda tanınmasını, kabul edilmesini ve uygulanmasını hedeflemiştir. Bu bağlamda muhasebe eğitimi açısından müfredat revizyonları, akreditasyon ve eğitim kalitesinin sürekli korunması ve geliştirilmesi açısından öncü çalışmalar sergilenmiştir. Bu standartlarla yerel yetkilerin aşılmasından çok yerel uygulamalarda Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarının referans değerini kazanması öngörülmüştür. Standartlarda yer alan konuların açıklanması, yorumlanması ve genişletilmesinde rehberlerden yararlanılması planlanmıştır. (IEG_s – International Education Guidelines for Professional Accountants).²⁰⁴ Rehberler ile standart uygulamalarında başarıyı arttıracak yorumlar ve yöntem açıklamalarının iletişimi için yollar geliştirilmesi öngörülmüştür. Standartları destekleyen diğer kaynak ise raporlama sistemidir (IEP_s – International Education Papers for Professional Accountants). Rapor sistemi eğitim ile ilgili tartışmalara ortam sağlayan, bulguları aktaran, verileri değerlendiren, inceleyen, açıklayan bir yapı içinde çalışmıştır. Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartlarına (IES_s – International Education Standards for Professional Accountants) standartları destekleyecek bir iletişim seti ile etkinlik kazandırılmaya çalışılmıştır. Buna göre Standartlar Çerçevesinin “Standartlar-Rehberler-Raporlar” ilişki ağı içinde işletildiği söylenebilir. IFAC’ın belirlediği eğitim standartları şu şekilde sıralanabilir;

IES 1: Muhasebe Mesleği Eğitimine Giriş Gereklere Standardı: Bu standart, adayların “meslek eğitimi” ve “uygulama deneyimi edinme (staj)” programlarına girişleri ile ilgili gereklere belirlemekte ve yorumlamaktadır. Standardın amacı;

²⁰⁴Semra Öncü, Hüseyin Aktaş, “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları”, 2004, Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

adayların alacakları eğitim programlarında başarılı olup yetkinlik kazanabilmeleri için çıkış noktası olup alınacak eğitim geçmişini düzeyli hale getirmektedir. IFAC üyesi bir meslek kuruluşuna kabul edilmeye yönelik muhasebe meslek eğitimine başlamayı amaçlayan bireyin (aday), meslek mensubu düzeyine ulaşabilmesi için alacağı mesleki ve genel bilgiler ile edineceği mesleki değerler, etik ve tutumu özümleyebilmesi için buna uygun temel ve kapasiteye sahip olması koşulu konmuştur.

IES 2: Muhasebe Meslek Eğitimi Programlarının İçeriği: Bu standart, adayların muhasebe meslek eğitimi programı kapsamında edinmeleri gerekli bilgileri içermektedir. Standardın amacı ise IFAC üyesi kuruluşa katılmaya aday olan bireylerin giderek karmaşıklaşan ve değişen bir çevrede yetkin muhasebe meslek mensubu olarak fonksiyon göstermeleri için gerekli ve ileri düzeyde muhasebe meslek bilgilerine sahip olmalarını sağlamaktır. Muhasebe meslek eğitim programlarının kapsayacağı temel bilgiler “Muhasebe, Finans ve Benzeri Bilgiler, Organizasyon ve İşletme Bilgisi, Bilişim Teknolojisi Bilgisi” olarak sıralanmaktadır. Muhasebe, Finans ve Benzeri Bilgiler grubunu “finansal muhasebe ve raporlama, yönetim muhasebesi ve kontrol, vergileme, işletme ve ticaret hukuku, denetim ve güvence hizmetleri, finans ve finansal yönetim, mesleki değerler ve etik” alan bilgileri oluşturmaktadır. Muhasebe, Finans ve Benzeri Bilgiler grubunun, teorik ve teknik muhasebe bilgisi, mesleki beceriler, değerler, etik ve tutumun kavranmasını da içerecek şekilde verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.²⁰⁵

IES 3: Mesleki Beceriler Standardı: Bu standart ile adaylara muhasebe meslek mensubu niteliğine ve yetkinliğine ulaşabilmeleri için gerek duyulacak beceriler bütünüünün kazandırılması öngörülmektedir. Muhasebe meslek gurubunun mesleklerine, işverenlerine ve topluma en azından belirli bir düzeyden başlamak üzere daha fazla yararlı olmaları doğrultusunda yükselen beklentiler ‘Mesleki Beceriler Standardı’ nın düzenlenmesinin temel gerekçesini oluşturmuştur. Muhasebe meslek mensuplarının yetkinlikleri ile ilgili yeterlilikler setinin bir parçası olan beceriler; bilgi, mesleki değerler, etik ve tutum ile bütünleşerek anlam ve uygulama alanı bulur, yaşam boyu eğitimle korunur ve geliştirilirler.

²⁰⁵Öncü, Aktaş, a.g.m.

Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

IES 4: Mesleki Değerler, Etik ve Tutum Standardı: IES 4 koduyla yayınlanan bu standardının amacı, muhasebe meslek mensuplarının yeterliliğe yönelik eğitim programı süresince uygun mesleki değerler, etik ve tutumla donanmalarını öngörmektedir. ‘Mesleki Değerler, Etik ve Tutum Standardı IFAC’ın mesleğin geliştirilmesi, öneminin artırılması ve kamusal çıkarlar kapsamında yüksek kalitede hizmetin sağlanması misyonu ile doğrudan ilişkilidir. Mesleki değerler, etik ve tutum, muhasebe mensuplarına meslek kimliği kazandırır ve faaliyetlerini şekillendirir. Karar alma süreçlerinde etkin görevler üstlenen muhasebe meslek mensuplarının mesleki ve yönetsel kararların olası etik sonuçlarını değerlendirebilecek düzeyde mesleki etik prensiplerini ve kısıtlamalarını anlamaları sağlanmalıdır. Bu bağlamda muhasebe meslek mensuplarının eğitiminde etik kurallar pozitif ve katılımcı bir yaklaşımla ele alınmalıdır. Muhasebe eğitiminde etik değer ve tutumlar, “ kamu çıkarlarına ve sosyal sorumluluğa duyarlılık”, “sürekli gelişim ve yaşam boyu öğrenme”, “güvenilirlik”, “sorumluluk”, “zamanlılık” ve “saygı” ile “yasalar ve düzenlemeler” konularına uyum sağlayacak içerikte sunulmalıdır. Mesleki değerleri, etik ve tutumları öğreten programlar “etik sisteminin doğası”; yerel ve evrensel etik anlayışları temelinde etiksel bakışların farklılıkları ve karşılıklı avantajlarını belirleyen programlar ise “doğruluk, objektiflik, mesleki yetkinliğe uyum, gizlilik, özenlilik (gerekli özen) gibi temel etik prensiplerine uyma”, “mesleki davranış ve teknik standartlara uyma”, “bağımsızlık, şüphencilik, sorumluluk ve kamu beklentileri kavramları”, “etik, meslek ve sosyal sorumluluk”, “yasalar, düzenlemeler ve kamusal çıkarlar arasındaki ilişkileri kapsayan etik ve yasalar”, “etik dışı davranışların, bireysel, mesleki ve geniş kapsamda toplumsal sonuçları”, “işletme ve yönetim bağlamında etik”, “itirazlar (ihbar), çıkar çatışmaları, etiksel ikilemler ve çözüm yolları” gibi konuları kapsamalıdır.²⁰⁶

Uluslararası eğitim standardının dördüncüsü olan mesleki değerler, etik ve tutumlar standardının 20. maddesi şu şekildedir; Mesleki değerler, etik ve tutumların muhasebe öğrencilerine sunumu katılımcı yaklaşımların kullanımını büyük ölçüde arttırabilir. Bu yaklaşımlar;²⁰⁷

- Çok boyutlu durum çalışmaları gibi öğrenim materyallerinin kullanılması,

²⁰⁶ Öncü, Aktaş, a.g.m.

Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011

²⁰⁷ Hikmet, a.g.e, s.567.

- Rol oynama,
- Seçilmiş okullar ve videoların tartışılması,
- Etik ikilem içeren gerçek iş olaylarının analizi,
- Disiplin ile ilgili bildiri ve bulguların tartışılması,
- Şirket tecrübesi olan veya profesyonel karar alıcı olan konuşmacılarla seminerler, dir.

IES 5: Uygulama Deneyimi Gereklere Standardı: Uygulama deneyimi edindirme çalışması, muhasebe meslek mensubu adayının öğrendiği bilgileri uygulama yetkinliğine ulaşması amacıyla ve yeterlilik öncesi eğitim programının bütünleşik bir parçası olarak planlanır, zorunluluk koşulları altında yürütülür, rehberlik-danışmanlık öncülüğünde, yetki çerçevesinde izlenir ve denetlenir.

IES 6: Mesleki Yeterlilik Ve Yetkinliğin Değerlendirilmesi Standardı: IES 2, IES 3 ve IES 4 kapsamlarında edinilen bilgiler; mesleki değerler, etik ve tutum ile becerilerin sınanmasına ilişkin amaçları, kriterleri, yöntemleri ve yetki noktalarını düzenleyen standart, muhasebe meslek mensubu niteliğinin belirlenmesi ve onayını düzenlemektedir. Adayın yeterlilik ve yetkinliğinin sınanması üniversite eğitimindeki lisans düzeyinin ötesinde bir akademik yeterliliği ifade etmektedir. IES 6 kapsamında adayların ders programlarının özellikli konularında temel teknik ve kapsamlı bilgiye sahip olmaları aranan ilk hedefdir.²⁰⁸

IES 7: Yaşam Boyu Öğrenme Ve Mesleki Yeterliliğin Sürekli Geliştirilmesi Standart Taslağı: 1998'de yayımlanıp aynı yıl revize edilen Sürekli Eğitim ve 2 No'lu Uluslararası Eğitim Rehberine dayanan Standart Taslağı, IFAC üyelerine üyeliğin doğal sorumluluğu olarak muhasebe meslek mensuplarının yaşam boyu eğitim düşüncesine bağlılığını sağlamalarını, mesleki gelişme kaynakları ve olanaklarına erişimi kolaylaştırmalarını, mesleki yetkinliğin sürdürülmesi ve geliştirilmesini, kamu yararı açısından öngörülecek kriterlerle izlemelerini, muhasebe meslek elemanlarının mesleki yetkinliğin sürdürülmesi ve geliştirilmesi yönlerinden izlenmesi ve hatta zorlanması yolundaki taslak gereğini yerine getirmelerini bildirmektedir.

Uluslararası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği (IAAER) ise, dünya genelinde muhasebe eğitimi ve araştırmaları alanında gelişme sağlamak ve kaliteyi

²⁰⁸Öncü, Aktaş, a.g.m.

Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

yükseltmek amacı ile kurulmuş kuruluştur. Bu kuruluş 2002 yılında muhasebe eğitimcileri global etik kurallarını düzenlemiştir.²⁰⁹ Bu kurallar temelde 3 ana bölümden oluşmaktadır. Düzenlenen bu kurallar muhasebe eğitimindeki sorumlulukları ifade etmektedir. Muhasebe eğitimcilerin sahip olası gereken temel yeterlilik ve özelliklerle beraber eğitim sürecinin temel yapısı ve seviyesini belirlemeye yönelik kurallar belirtilmiştir. Bu kurallar;²¹⁰

1. Muhasebe eğitimine ilişkin sorumluluklar
 - Eğitim sorumlulukları
 - Öğretme temel ilkeleri
 - Eğitimcilerin işte kalma ve yükselme standartları
2. Akademik araştırmaya ilişkin sorumluluklar
 - Araştırma misyonu
 - Araştırma performansı
3. Muhasebe mesleğine ilişkin sorumluluklar
 - Profesyonel sorumluluklar
 - Profesyonel karakter
 - Profesyonel gelişim vb.. şeklindedir.

Gelişmiş batı ülkelerine baktığımızda Amerika' da muhasebe mesleği açısından diğer bir büyük kuruluş Amerikan Muhasebeciler Birliği (AAA)' dir. Bu kuruluşun 1989 yılında kurduğu Muhasebe Eğitiminde Değişim Komitesi (AECC) 1995 yılında ilk mesleki etik yönetmeliğini yayınlamıştır. Bu yönetmelik özellikle meslek ahlakının oluşturulması ve meslek mensupları arasında kabul görmesi açısından eğitimin önemini ve bu konuda izlenebilecek yöntemleri vurgulamaktadır. Dolayısı ile geleneksel muhasebe eğitiminden daha farklı olarak mesleki girişimlerde bulunmuştur.²¹¹ AECC muhasebe eğitiminin geliştirilmesini ana misyonu kabul etmiş, Bedford ve Big 8 Raporlarının sonuçlarını uygulamaya geçirmek üzere 2 500 000 \$' lık bir burs programını oluşturmuş, uzmanlaşma için yüksek lisans ve CPA düzeylerini koşul olarak benimsemiştir. Buna göre geleneksel muhasebe eğitimi ile AECC yaklaşımı arasındaki farklar ise şu şekildedir:

²⁰⁹Yasemin Köse, Metin Saban, "Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler", 2005, Kaynak: <http://www.belgeler.com/blg/2h2b/muhasebe-egitimi>, (Erişim Tarihi: 13.08.2011)

²¹⁰ Kutlu, a.g.e., s.94.

²¹¹ TÜRMOB- TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s. 256.

Tablo 4: Muhasebe Eğitiminde Geleneksel ve AECC Yaklaşımları

Geleneksel Yaklaşım	AECC Yaklaşımı
1. Muhasebede teknik eğitime yoğunlaşma	1. Genel eğitim ve iş organizasyonu bilgisi üzerinde yoğunlaşma
2. Muhasebe konularının içeriğinde daha az bütünleşme	2. Vergi, yönetim muhasebesi, finansal muhasebe sistemleri ve denetime ağırlık verme,
3. Öğretme yöntemleri üzerinde yoğunlaşma	3. Vakaların kullanımı gibi yapısal olmayan problemlerin çözümünde artan önem
4. Tek düze meslek sınavlarını öğretme üzerinde yoğunlaşma	4. Takım öğrenimi ve öğrenmek için öğrenmede artan önem
5. İletişim ve kişiler arası beceriler üzerinde daha az dikkat	5. Genel amacın tanımlanması
6. Öğrencilerin pasif alıcı olarak algılanması	6. Bireylerarası ve becerilerde ve yazılı sunumlardaki müfredatın baştan sona artan önemi
7. Bilgisayarsız derslerde kısıtlı teknoloji kullanımı	7. Öğrenmede aktif katılımcı olan öğrenciler
8. Dış finansal raporların hazırlanmasına odaklanan temel muhasebe	8. Muhasebe müfredatına baştan sonra entegre edilmiş teknolojinin kullanımı
	9. Toplum ve organizasyonlardaki muhasebenin rolü üzerine odaklanan genel muhasebe; kara verme sürecinde muhasebe bilgisinin kullanımı üzerine artan odaklanma

Kaynak: Kutlu, a.g.e. s.70.

Bedford Raporu'nda genellikle 2000 yılına kadar gerçekleştirilmesi istenen iyileştirilmeler, yeniden yapılandırma ve yaşam boyu öğrenme ile dar görüşlülükten uzak durmanın önemi vurgulanmıştır. Muhasebe eğitimi ile ilgili çalışmaların oluşturulduğu Bedford Komitesi'nde 'Gelecekte Muhasebe Eğitimi, Mesleğin Yaygınlaştırılması İçin Ön Hazırlık Çalışmaları' gerçekleştirilmiştir. 1989 yılında yayınlanan Bedford Komitesi Raporu'nda 'Muhasebe meslek eğitimi sadece mesleki bilgi ve beceriyi geliştirme yönünde olmamalı, aynı zamanda meslek ahlakı standartlarını yavaş yavaş işlemeli ve bir meslek bilinci oluşturmalıdır.' düşüncesini açık bir şekilde ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile meslek mensupları mesleklerini icra ederken hem teknik hem de ahlaki davranışlar sergileme bilincine sahip olmalıdırlar. 1987 yılında oluşturulan Treadway Komisyonu AECC ve AICPA (Mad: 53,58) denetim standartları bağlamında muhasebe ders programlarında meslek ahlakına yoğun bir

şekilde yer verilmesi zorunluluğunu ortaya koymuş ve bu konuda öneride bulunmuştur.²¹²

Big 8 Raporu ise, eleştirel yaklaşımlar ve muhasebe eğitimi alanlarının kalitesinden endişe duyarak çalışmaya giriştiklerini, eğitim sonuçlarının ölçülmesinin tasarımıdan daha kritik olduğunu ve değişim karşısında akreditasyonun öğrenci ve eğitim kalitesine belirleyici etki yapacağı düşüncesini sergilemektedir.²¹³

Globalleşmenin etkisi ile muhasebe mesleğinde yaşanan gelişmeleri takip edebilmek için birçok meslek kuruluşu çeşitli çalışmalar sergilemiştir. Bu kuruluşlardan IFAC' da muhasebe meslek mensuplarının eğitimi konusu ile ilgili faaliyetler sergilemiştir. Federasyon 1 Ocak 2005' te yürürlüğe giren Uluslararası Eğitim Standartı' nı yayınlamıştır. Buna göre IFAC Bünyesindeki Eğitim Komitesi,²¹⁴

- ✓ Ruhsat alma öncesi eğitim,
- ✓ Muhasebe meslek mensuplarının eğitimi,
- ✓ Sürekli mesleki gelişim ve muhasebe meslek üyelerinin gelişimi,
- ✓ Denetçinin yeterlilik koşulları konuları ile ilgili standart, yönetmelik, tartışma raporları ve diğer bilgilendirme belgelerinin hazırlanması ile sorumlu komitedir. TÜRMOB bir dönem bu komitede görev almıştır.

Aynı zamanda IFAC Eğitim Komitesi tarafından yayınlanan 9. ve 11. yönergeler muhasebe eğitimi açısından son derece önemlidir. Bu yönergeler şu şekilde ifade edilmektedir;

- ✓ 9. yönerge: Mesleki yeterlilik öncesi eğitim mesleki yeterliliğin ölçülmesi ve meslek öncesi staj' dır. Bu tüzüğe göre muhasebe eğitimi ve deneyiminin amacı, yaşamları boyunca içinde çalıştıkları mesleğe ve topluma pozitif katkı yapabilme yeteneğine sahip, yetkin meslek mensupları üretmek olmalıdır. Giderek artan değişimler karşısında mesleki yetkinliğin sürdürülebilmesi,

²¹²Selimoğlu. "Muhasebe Eğitiminin Meslek Mensubu Adaylarına Ahlaki Doğruları Kazandırmasındaki Rolü", a.g.e., s. 10.

²¹³Öncü, Aktaş, a.g.m.

Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

²¹⁴TÜRMOB, "Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Eğitim Standartları (UES 1-6)" 2003, Kaynak: <http://dosya.izsmmmo.com/documan/egitim.doc> (Erişim Tarihi: 22.06.2011)

muhasebecilerin öğrenmeyi öğrenme tutumunu geliştirip idame etmelerini zorunlu kılmaktadır.²¹⁵

- ✓ 11. yönerge: Muhasebe ders programlarında bilişim teknolojisinin yeri ve önemi' şeklindedir.

Yine IFAC kuruluşunun kollarından bağımsız bir standart belirleme kurulu olarak faaliyet gösteren Uluslararası Muhasebe Eğitimi Kurulu Standartları Kurulu (IAESB), dünya genelinde muhasebe eğitimini geliştirmek amacı ile tasarlanan 2007–2009 Strateji ve Eylemsel Planı' nı çıkarmıştır. Ayrıca bu kurum tüm üye kuruluşlarının kendi üyelerinin yeterli seviyesinin arttırmalarında ve muhasebe mesleği içinde güçlü bir etik kültürünü özendirmekte özendirici rol oynamaktadır.²¹⁶ Bu doğrultuda kurul iki yeni Uluslararası Eğitim Uygulama beyanı (IEPS) çıkarmıştır. Bunlardan ilki “Mesleki Değerler, Etik ve Davranışları Geliştirme ve Sürdürme Yaklaşımları” (IEPS 1)' dir. Bu beyan, işyerinde öğrenmenin ve değerlendirme yapmanın önemini vurgulayarak etik eğitimin dağıtılmasına ilişkin bir dizi yöntemi tanımlamaktadır. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının kariyerleri boyunca mesleki değerler, etik ve davranışları geliştirmeye devam etmelerinin sağlayacak bir araç olarak sürekli gelişimi de tanımlamaktadır. İkinci beyan ise Muhasebe meslek mensupları için Bilgi Teknolojisi (Information Technology- IT) (IEPS 2) şeklindedir. Bu sistem işletme yönetiminde elektronik ticaret, elektronik veri değişimi ve internet gibi yeni uygulamaları ortaya çıkarmıştır. Böylece internet ve intranet, ofis otomasyon sistemleri, fonksiyonel bilişim sistemleri, yönetim bilişim sistemleri, uzman sistemler, karar destek sistemleri, elektronik veri değişim sistemleri girerken işletmeler üç önemli alanda etkilenmiştir. Bu alanlar elektronik ticaret, kurumsal kaynak planlaması ve bilgi yönetimidir.²¹⁷ Bu uygulama muhasebe meslek mensuplarını IT alanında ehil bir biçimde çalışmaya hazırlayan bilgi ve becerilerin altını çizmektedir. IFAC üye kuruluşlarının mesleki muhasebe eğitimi programlarının ön nitelik unsuru olarak IT bilgisini dâhil edebilecekleri yeterlilik unsurlarını tanımlamaktadır. Ayrıca ruhsatlandırma öncesinde IT öğrenme ve değerlendirme hakkında rehberlik ve aynı zamanda IT bilgisi ve

²¹⁵ Ayboğa, 2002, “Globalleşme Sürecinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”, s: 51, 2002, Kaynak: <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.10.2011)

²¹⁶ TÜRMÖB International Haber, Ocak 2008. Yıl: 3, Sayı: 14, s:5.

²¹⁷ Süleyman Uyar, “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkisi”, (t.y.) s. 4. Kaynak: <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/k1.doc>, (Erişim Tarihi:18.02.2011)

yetkinliğinin gelişimin ruhsatlanma sonrasında da uygulanmasını sağlamaktadır. Yeni uygulama beyanları etik eğimi programlarını geliştirmelerinde ve mesleki muhasebe eğitim programının unsuru olan bilgi teknolojisi (IT) bilgisinin uygulanmasında IFAC üye kuruluşlarına ve diğer eğitimcilere yardımcı olmaktadır.²¹⁸

3.3.2.2. Ülkemizdeki Kurum ve Birlikler

Küreselleşme olgusunun ülkelere etkisi; ülkelerin genel eğitim seviyesi, kültürel doku, kalkınmışlık seviyesi gibi içsel dinamiklerin etkisi ile farklı düzeyde olmuştur. Ancak muhasebe standartlarında ortak dil uygulamasına gidilerek uluslararası alanda işbirliği çalışmaları giderek hızlanmıştır. Bu bağlamda ülkeler mevzuatlarını revize etme gereksinimi duymuşlardır. Ülkemizde bu sürece dâhil olmakta gecikmeli de olsa gerekli düzenlemeleri yapmaya çalışmaktadırlar. Bu anlamda Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Türkiye Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB), Muhasebe Standartları Komisyonu, Sigorta Murakabe Kurulu, İktisadi Devlet Teşekküllerini, Yeniden Düzenleme Komisyonu, Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi gibi kuruluşlar önemli rol oynamakta, ülkemiz dinamiklerini ve uluslararası standartlarına uygun muhasebe standartları geliştirmeye ve yayınlamaya devam etmektedirler.²¹⁹ Bu kuruluşlardan bazılarını tanımlayacak olursak;

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bu kuruluşlardan ilkidir. Bu birlik 3568 sayılı Meslek yasası kapsamında oluşturulmuştur. Birlik bir yandan muhasebe mesleğinin hizmet kalitesi açısından daha üst düzeye gelebilmesi için eğitim çalışmalarına öncelik verirken; diğer yandan ülkemizde düzenlenen mali tabloların tasdiklerini üstlenen yeminli mali müşavirler aracılığı ile güvenilir mali tabloların oluşumunda etkin rol oynamaktadır.²²⁰

²¹⁸ TÜRMOB International Haber, Ocak 2008, Yıl: 3, Sayı: 14, s:5.

²¹⁹ Kutlu, a.g.e., s.97.

²²⁰ Tek, a.g.e., s.65

Birliğin görevlerinden bazıları ise;²²¹

- Mesleğin geliştirilmesi ile ilgili çalışmalar yapmak,
- Meslek mensuplarının menfaatlerini, mesleki ahlak, düzen ve geleneklerini korumak,
- Odaları ilgilendiren konularda yetkili mercilere görüş bildirmek,
- Odalar arasında çıkacak mesleki anlaşmazlıkları kesin olarak çözümlmek,
- Uyulması zorunlu meslek kuralları ve mesleki standartları belirlemek, bu kapsamda, uluslararası standartlarla uyumlu mesleki etik standartları, denetim standartları, mesleki eğitim standartları ve kalite güvence standartları oluşturmak ve geliştirmek,
- Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine, muhasebe mesleğinin bağımsızlığının ve tarafsızlığının korunmasına katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak,
- Meslek mensuplarının sürekli eğitimini sağlamak,
- Üyeler ve odalar arsında dayanışmayı sağlamak ve haksız rekabeti önleyici önlemler almak, şeklindedir.

Yine ülkemizde uzaktan eğitim projesi ile TESMER (TÜRMOB Temel Eğitim ve Staj Merkezi) tarafından Türkiye’de sayıları 50 000’ i aşan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir ile muhasebe mesleğine yeni girecek adaylara verilecek temel eğitimde kullanılmak üzere bilgisayar ve internet teknolojisine dayalı uzaktan eğitim çözümleri geliştirilmiştir. Türkiye’de ilk defa bir meslek örgütü üyelerinin eğitimi konusunda uzaktan eğitim yöntemlerinin kullanıldığı bu proje ile TESMER, Türkiye’nin her yerinde muhasebe meslek mensuplarını ve adaylarını nitelikli ve eşit eğitim olanağına kavuşturarak, muhasebe mesleğinin hizmet kalitesinin yükseltilmesi amaçlamaktadır.²²²

²²¹Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği (11. Haziran. 1990 Tarih ve 20545 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) (Değişiklik, 21. 11. 2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (Yürürlük: 21. 11. 2007) Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/.../12-TURMOBYonetmeliği.doc (Erişim Tarihi: 08.08.2011)

²²²Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, “Muhasebe Eğitiminin Kalitesinin Arttırılmasında İlk Adım: Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi”, 2004, Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf (Erişim tarihi: 27.02.2011)

1981 yılında 2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulması kararlaştırılan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK); finansal piyasaların gelişmesinde uluslararası işbirliğine ve uluslararası düzeyde belirlenen ilke ve standartlara uyuma büyük önem vermektedir.²²³ Kurul uluslararası alanda yapılan tüm çalışmalarını yakından takip ederek ulusal düzenlemelerde ve uygulamalarda uluslararası gelişmeleri dikkate almaktadır.

2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu' na 18.12.1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen Ek:1 madde uyarınca kurulmuş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Uluslararası Muhasebe Standartları ile TİMÜDESK' in yayınladığı standartlardan yararlanarak çalışmalarını yürütmüş; Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) adı altında standartlar oluşturmuş ve internet ortamında ilgililerin bilgisine sunulan standartlar kabul edilerek resmi gazetede yayımlanmıştır.²²⁴ Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile halka açık ve halka açık olmayan tüm işletmelere muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe standartları Kurulu tarafından yayımlanan UMS' ye uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları' na uymaları zorunluluğu getirilecektir. Bu standartların uygulanmasının yaygınlaştırılması ile birlikte işletmelerin daha gerçekçi, geçerli ve konsolide mali tablo sunmaları gerçekleşmiş olacaktır. ²²⁵

Ülkemizde denetim standartları ile ilgili bir diğer kurul ise 3568 sayılı Meslek Yasası' nın verdiği yetkiye dayanarak; TÜBMOB Yönetim Kurulu tarafından kurulan Türkiye Denetim Standartları Kurulu(TÜDESK) dur. Kurul 3568 sayılı Meslek Yasası' na göre meslek ruhsatı olan meslek mensuplarının denetim faaliyeti ile başka kanunlar ile verilen denetim işlerini disiplinli bir şekilde yürütebilmeleri için uluslararası denetim standartlarını saptamak ve yayınlamakta görevlidir.²²⁶

Yine ülkemizde 1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği' nin kurulması ile muhasebe mesleğinin tarihsel gelişimi için önemli bir atılım olmuştur. 1967 yılında bu dernek Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) olarak isim değişikliği yapmıştır. Böylece hem dernek statüsü değişmiş hem de üye sayısı gün geçtikçe artmıştır. Derneğin en önemli amaçlarından birisi, ülke içinde mesleği düzenleyen bir kanunun çıkmasıdır. Bununla beraber üyelik koşulları arasına

²²³ Tek, a.g.e., s. 66.

²²⁴ a.g.e., s.67.

²²⁵ Mehmet, Kilci, *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu 10-11 Nisan, Mersin, 2009, s. 16.

²²⁶ Tek, a.g.e, s. 68.

mesleki staj ve sınav koşullarını getirerek batı ülkelerinde uygulanan muhasebe ilke ve kurallarının ülkemize taşınmasında hizmet etmiştir. Dernek ülkemizde mesleğin tanıtılması, toplumun aydınlatılması, dünya uygulamalarının ülkemize taşınması konusunda özellikle uluslararası çalışmalarda ülkemizi temsil etmiştir. Ayrıca muhasebe ve denetim alanında düzenlenen bilimsel toplantıların tümünü düzenleyici ya da önemli bir pay sahibi olmuştur.²²⁷

Ülkemizdeki üniversitelerde görevli tüm muhasebe meslek mensuplarını temsil eden Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı (MÖDAV) nın temel amacı: öğretim üyelerinin dayanışmasını sağlamak, muhasebe biliminin ve ilgili bilim dalları ile muhasebe mesleğinin gelişmesine katkıda bulunmak, kamu ve özel sektör kuruluşlarında muhasebe konusunda karşılaşılan mevcut sorunlara bilimsel çözüm getirmek ve yeni muhasebe tekniklerinin geliştirilmesine yardımcı olmak, üniversitelerde muhasebe ve finans eğitiminin kalitesinin yükseltilmesi için çalışmalarda bulunmaktadır.²²⁸

Yine 10.11.1998 yılında faaliyete geçen Muhasebe ve Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği (MUFAD) de; muhasebe ve işletme finansmanın bilimsel ve eğitimsel gelişmesine katkıda bulunan araştırmaları yönlendirmek, meslek mensupları arasında dayanışmayı sağlamak, kurs seminer vb... toplantılar düzenleyerek mesleğin bilimsel çalışmalarda gelişmesine katkıda bulunmak vb... faaliyetleri gerçekleştirmektedir.²²⁹

4. ÜLKEMİZDE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİ KONUSUNDA YAPILAN ÇALIŞMALAR

Muhasebe uygulamalarındaki ilk uluslararası harmonizasyon çalışmaları 20. yy. başlarında yaşanmıştır. 1904 yılında ABD' de St. Louis- Missouri' de I. Uluslararası Muhasebe kongresi yapılmış ve daha sonraki kongreler her 5 yılda bir yapılmıştır.²³⁰ Türkiye' de ekonomik kalkınmanın sağlanması ile muhasebe mesleği arasındaki ilişki

²²⁷ TMUD, *TMUD' un Kuruluşu*, (t.y.), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, Kaynak: <http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=11> (Erişim Tarihi: 03.03.2011)

²²⁸ MÖDAV, "*Vakfın Amacı*", (t.y.) Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Kaynak: <http://www.modav.org.tr/icerik.asp?id=314>, (Erişim Tarihi: 05.03.2011)

²²⁹ TEK, a.g.e., s.70.

²³⁰ Fatih Yılmaz, *Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Mayıs, Antalya,2001, s. 196.

ilk olarak Dünya bankası' nın 1950 yılında hazırladığı raporla gündeme gelmiştir. Buna göre Türkiye' deki ekonomik gelişmenin sağlanması için mutlaka bilgilerin onaylanıp raporlanacağı bir muhasebe mesleğine ihtiyaç vardır. Özellikle küreselleşme sürecinde AB' ye üye ülkeler arasında emek-sermaye ve mal-hizmet dolaşımı ortak bir dilin muhasebede kullanımı zorunluluğunu getirmiş; uluslararası alanda uygulanmaya konan muhasebe standartları ile yapılacak olan ticari faaliyetlerde mali ve finansal tabloların konsolide edilmesi amaçlanmıştır. Ülkemizdeki kurumlara bakacak olursak; SPK nun uluslararası muhasebe standartlarından hareketle tebliğ tasarısı hazırlaması söz konusudur. Yine 2001 yılı itibariyle TMMOB uluslararası muhasebe standartlarını esas alarak 19 adet uluslararası muhasebe standardını Türk muhasebe standardı olarak uygulamaya koymuştur. 2005 yılında AB ülkelerinde Uluslararası muhasebe Standartları uygulanmaya başlanmıştır. Ülkemizde de AB uyum sürecinde 2 yıl içinde uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olarak en az 20 ulusal muhasebe standardını yayınlama taahhüdünde bulunmuştur.²³¹

Muhasebe meslek etiği konusundaki gelişmeler ise; ülkemizdeki muhasebe meslek ahlakı konularının gündeme gelmesi ile TÜRMOB 18 Ekim 2001 yılında konu ile ilgili dokümanlar yayınlamış ayrıca karşılaştırılmalı olarak SPK ve IFAC kurumlarının yayınladıkları tebliğ niteliğindeki dokümanlarda incelenmesi şeklindedir. Yine 2008 yılında Genel Kurul' da yapılan düzenleme ile Türkiye Meslek Etiği Yönetmeliği yayınlanmıştır. Yayımlanan bu yönetmelik IFAC Etik Standartları % 95 oranında uyumlu olmakla beraber % 5 lik bir fark bu yönetmeliğin ele alındığı tarihteki sürenin yetersizliği, belirli bir çalıştırmayı gerektirmesi ve Türkiye koşullarıdır.²³² 19.10.2007 tarihinde Resmi Gazete de yayımlanan TÜRMOB Etik İlkeler Yönetmeliği üyelerin en üst düzeyde mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha iyi ve kaliteli hizmet sunumu içinde oluşmuş güvenilir ve saygın bir meslek mensubu kitlesi oluşturmak amacı ile meslek mensuplarının mesleki ilişkilerde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemiştir.²³³ Yönetmelik etik ilkeleri 3 bölümde ele almıştır. İlk bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler ve bu ilkeler için kavramsal çerçeveler (dürüstlük

²³¹Cemal İbiş, *Bilgi Çağındaki Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebe Kimliği*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi İstanbul,2002, s.136.

²³²Masum Türker, *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu 10–11 Nisan, Mersin 2009, s. 31.

²³³Koçberber, a.g.m. s. 85.

tarafsızlık bağımsızlık mesleki yeterlilik, özen, gizlilik mesleki davranış) şeklinde açıklanmıştır. 2. ve 3. bölümde kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl açıklanacağını ortaya koymaktadır. Bu yönetmeliğe göre; meslek mensupları temel etik ilkeleri uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklardan kaynaklanan çatışmaları, temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturulması hedeflenmiştir.

Ülkemizde muhasebe meslek etiğinin meslek faaliyetinde uygulamasını sağlamak amacı ile 1942 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği kurulmuş ve üniversitelerle işbirliği yapılarak 14. Türkiye muhasebe Kongresi' nde muhasebe mesleği ve ahlak kuralları konuları ele alınmıştır. Meslek ahlakı ile ilgili en belirgin gelişme ise 13 Haziran 1989' da uygulamaya konan meslek kanunu ile yaşanmıştır.²³⁴ 1989 yürürlüğe giren meslek yasası; ABD deki yüzyıllık muhasebe meslek yasasını karşılaştırmak ve ülkemizdeki eksikliklerin görülmesi amacı ile meslek örgütlerine ışık tutması bakımından önemlidir. Bu bağlamda entegrasyon sürecinin sonucu olarak ülkemizde 13.06.1989 ve 20194 sayılı resmi Gazetede yayınlanan 3568 Sayılı serbest Muhasebeci, Serbest muhasebeci ve Mali Müşavir, Yeminli Mali müşavir Kanunu ile ÇUEHY muhasebe mesleği genel standartları belirlenmiştir. Yine 18 Ekim 2001 tarihli Mecburi Meslek Kararı' nda ruhsatlı meslek mensuplarının yeterlilik güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetleme ve dürüstlüğe atıf yapılırken diğer taraftan mesleki uzmanlık, defter tutma, finansal tablo hazırlama, muhasebe ilke ve standartlarına uyma, dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, mesleki özen ve titizlilik, tasdik işleminde ve denetimde bağımsızlık, sır saklama, denetim standartları ve muhasebe ilkelerine uyum, öngörü yasağı, haksız rekabet yasağı, dürüst olmayan davranışta bulunmama, reklâm ve teşvik yasağı, diğer meslek mensuplarının aleyhinde konuşma yasağı ve denetimde kamu sorumluluğu gibi kavramlar mesleki uygulamalar içinde de yer almıştır.²³⁵

13.01.2011 tarihinde TBMM'de kabul edilen 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) büyük şirketlerden KOBİ'lere kadar tüm iş dünyası için birçok yeni düzenleme ve zorunluluk getirmektedir. Avrupa Birliği müktesebatına uyum da dikkate alınarak hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu 1535 madde ve 6 adet geçici maddeden

²³⁴Aysan, a.g.e., ss.: 31-32.

²³⁵YSMMMO, *Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı*, (18.10.2001 ve 24557 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.) (t.y.)

Kaynak:<http://yalovasmmmo.org/icerik/meslek-ahlaki-kurallari-ile-ilgili-mecburi-meslek-karari.html>, (Erişim Tarihi:12.08.2011).

oluşmaktadır. Kanun 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girecektir. TTK ile anonim ve limited şirketlerin denetiminde köklü değişiklikler yapılmaktadır. Limited şirketler için de denetim kurulu, pay defteri gibi yenilikler getirilerek limited şirketlerin anonim şirketlere benzemesi sağlanmaktadır. Şirketlerde murakıplık sistemi yerine, bütün sermaye şirketleri için "bağımsız denetim" zorunlu olmaktadır. Kanuna göre, büyük ve orta ölçekli şirketler, bağımsız denetim şirketlerince denetlenecek, küçük şirketlerde ise bağımsız denetim, en az 2 yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci ve mali müşavir tarafından yapılacaktır. Kanuna göre denetim, Türkiye Muhasebe Standartları'na ve esas sözleşme hükümlerine uygunluk denetimi ve şirketlerin yıl sonu finansal tabloları ile yıllık raporların ve envanter de dahil olmak üzere, tüm mali işlerin denetimidir. Denetçinin bağımsızlığı konusunda çok titiz olan kanun, denetçi ile denetlenecek olan şirket arasında her türlü ilişkiyi denetçiliğe ve etiğe aykırı görmektedir. Denetleme, denetçilik mesleğinin gerekleri ile meslek etiğine ve uluslararası standartlara uygun olarak ve özenle yapılır. Denetleme, şirketin veya topluluğun, durumunun dürüst resim ilkesine uygun olarak yansıtılıp yansıtılmadığını; yansıtılmamışsa bunun sebeplerini; bu birinci fıkranın ikinci cümlesi anlamında aykırılıkları ve yanlışları açıkça ortaya koyacak tarzda yapılır ve gerçeği dürüstçe belirtir.²³⁶

²³⁶Y. Ercan, "Yeni TTK'ya Göre Limited ve Anonim Şirketlerin Denetimi", 2011, Kaynak: <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=36943> (Erişim Tarihi: 13.05.2011)

Tablo 5:Denetim Meslek Etiğinin AB, ABD ve Türkiye Açısından İncelenmesi

	AVRUPA BİRLİĞİ	ABD	TÜRKİYE
Referans Kaynak	Mayıs 2002 tavsiye kararı+ 20 Mayıs 2005 bildirimini	Sarbanes Oksley kanunu	Sermaye piyasası kurulu mevzuatı+ 3568 sayılı kanun
İlgili Kişiler	Denetim Ekibi sorumlu Ortaklar Diğer profesyoneller	Baş Denetim Ortağı Denetim Ortağı	Denetim Ekibi Sorumlu Ortaklar
Denetçinin Atanması	Yönetim dışı Kişiler	Evet	Evet
Diğer Hizmetler	Kamu yararına Olması Halinde Evet	Evet	Kamu yararına Olması Halinde
Kalite Kontrol	Evet	Evet	Hayır
Denetim Şirketlerinde hissedarlık	% 50 +		% 100
İç Yedekleme sistemi	Evet	Evet	Kamu yararına Olması Halinde Evet
Ücretlerin Açıklanması	Evet	Evet	Hayır
Finansal Çıkar	Evet	Evet	Evet
İş ilişkileri	Evet	Evet	Evet
Müşteride İşe girme	Evet	Evet	Evet
Denetim Firmasında İşe girme	Evet	Evet	Hayır
Dâhili Bağlantılar	Evet	Evet	Evet
Denetim Dışı Hizmetler	Evet	Evet	Evet
Kayıtların hazırlanması			
Teknolojik sistemlerin kurgulanması ve Uygulanması	Yedek Önlemi Alınacaktır	Hukuk Hizmetleri ve Yatırım Danışmanlığını da İçerecek şekilde Kesinlikle Yasak	Denetlenen Şirket için Yasak Ayrıca diğer Tüm Danışmanlık Hizmetleri Kesinlikle Yasaklanmıştır.
Değerlendirme İç kontrole İştirak Etme Hukuki İhtilafların Çözümü İstihdam Yöneticileri			
Denetçilerin Ücreti	Evet		Hatır
Rotasyon - Kim? Zaman aralığı	Kamu Yararına Olması Halinde Baş Denetimden Sorumlu Ortaklar 7 yıl	Evet Sorumlu Ortaklar: 5 yıl Diğer Ortaklar: 7 yıl	Kamu Yararına Olması Halinde evet Denetim Firması Rotasyonu 5 yıl

Kaynak: Arslan Coşkun, *Uluslararası Denetim Standartlarında Etik*, I. Uluslararası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, *Muhasebe Mesleği ile ilgili Uluslararası Sorunlar ve Son Gelişmeler*, İstanbul,2006, ss. 338-339.

5. ULUSLARARASI DÜZEYDE MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARININ BELİRLENMESİ KONUSUNDA YETKİLİ KURUMLAR VE MESLEK ETİĞİ KURALLARI

5.1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)

1953 yılında Küba’ da kurulan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumu (INTOSAI) her 3 yılda bir değişik ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında ilgili mali ve yönetsel konularda güncel gelişmelerin tartışılmasını ve kararlar alınmasını sağlayan bir forum oluşturmaktadır.²³⁷

5.1.1. Teşkilatın Amacı

Teşkilatın 2005 yılında yayınladığı etik kuralların amacı ise var olan ve birbirleri ile farklılık gösteren meslek etik kavramlarını ortak bir noktada buluşturmak ve mesleki etiğe ilişkin önermeleri belirlemektir.

5.1.2. Teşkilatın Meslek Etiği Kuralları

Teşkilatın belirlediği mesleki etik kuralları ise şu şekilde sıralanabilir;

Dürüstlük: Teşkilat tarafından belirlenen en önemli etik ilkesi olan dürüstlük kavramı; kamuoyunun kendisine duyulan güven duygusunu sürekli kılabilmek için denetçilerin davranışlarının kusursuz ve şüphe uyandırmayacak biçimde gerçekleşmesi açısından önemlidir. Dürüstlük kavramı; denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık prensiplerine bağlı kalmalarını, mesleğin gerektirdiği kusursuz davranış standartlarına ve kamu yararını gözeterek karar vermelerini ve işlerin yürütülmesi ile yüksek denetleme kurumlarının kaynaklarının kullanımında tam bir dürüstlük göstermelerini gerektirir.

Bağımsızlık: Denetçiler denetim işlemini gerçekleştirirken kurumdan bağımsız ve nesnel bir tavır içinde olmalıdırlar. Her türlü kişisel çıkar ve menfaatten uzak, eksiksiz ve objektif şekilde raporlar hazırlanmalıdır. Bu raporların sonuç bölümlerinin

²³⁷ Koçberber, a.g.m, s.68.

yüksek denetim kurumu denetim standartlarına göre toplanmış ve birleştirilmiş kanıtlara dayanması gerekir.

Tarafsızlık: Denetçiler sorumlulukları yerine getirirken politik tarafsızlığı göz önünde bulundurmalarıdır. Bu yüzden denetçiler politik bir faaliyet içinde yer alırken böyle bir faaliyetin denetim görevinin tarafsızlığını etkileyeceğini düşünerek hareket etmelidirler.

Çıkar çatışmasında kaçınılması: Denetçiler; denetlenen kurum yöneticileri, personeli ve diğer ilgililerle ilişkilerinde bağımsızlıklarını tehdit edecek veya taviz vermelerine neden olacak her türlü ilişkiden kaçınmalıdırlar. Denetçiler resmi konumlarını özel amaçlar için kullanmamalı ve rüşvet riski içeren ilişkilerden veya nesnellikleri ve bağımsızlıkları konusunda şüphe uyandıracak ilişkilerden kaçınmalıdırlar.

Meslek sırlarının saklanması: Denetçiler denetim süreci içinde elde ettikleri bilgiyi üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamalıdırlar.

Mesleki yeterlilik ve mesleki gelişime açık olma: Denetçiler yürürlükteki denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, politikalarını, prosedürlerini ve uygulamalarını bilmeli ve bunları uygulamalıdırlar.

5.2. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA)

Merkezi ABD' de bulunan ve 1941 yılında New York'ta kurulmuş olan bu kuruluşa 120' den fazla ülkenin ulusal denetim kuruluşu üye olup; bu kuruluş içinde yaklaşık 70 bin denetçi çalışmaktadır.²³⁸

5.2.1. Enstitü Amacı

Özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerinin etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin; dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek kültürü haline getirmektir.

²³⁸ Koçberber, a.g.m. s. 73.

5.2.2. Enstitü Etik Kuralları

IIA' nın etik manzumesi geliştirmesi temel nedeni; mesleğin risk yönetimi, kontrol ve yönetim ile objektif güvence çalışmasında güven unsuru üzerine çalışılması gerekliliğidir. Bu doğrultuda kurumun etik kurallarının temel amacı; iç denetim mesleğinde ahlak kültürünü oluşturmak ve yaygınlaştırmaktır.

IIA etik kuralları dört temel ilke ile beslenir. İç denetçilerin uyması ve desteklemesi beklenen bu ilkeler ise;²³⁹

- ✓ **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.
- ✓ **Objektiflik:** İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirilmesini dengeli bir şekilde yapar ve kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez.
- ✓ **Gizlilik:** İç denetçiler elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukuki ve mesleki bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklayamaz.
- ✓ **Mesleki ehliyet (Yetkinlik):** İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleşmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.

Meslek etiği ilkeleri çerçevesinde belirlenen davranış kurallarının amacı; ilkelerin uygulamaya dökülmesi amacı ile yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilere etik davranışlar konusunda rehberlik etmektir. Kurumun etik davranış kuralları ise şu şekildedir.²⁴⁰

- ✓ Üyeler ve CIA'lar (Certified Internal Auditor) görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüst, objektif ve gayretli olacaktır.
- ✓ Üyeler ve CIA'lar kurumlarının meseleleri ile ilgili tüm konularda veya hizmet sundukları kişilere bağlılık gösterecektir. Fakat üyeler ve CIA'lar bilerek herhangi bir uygunsuz veya yasal olmayan bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.
- ✓ Kurumlarına veya iç denetim mesleğine yakışmayan faaliyetlere bilerek katılamazlar.

²³⁹TİDE, *Etik Kurallar*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2010, Kaynak: http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar, (Erişim Tarihi: 23.02.2011)

²⁴⁰Koçberber, a.g.m. ss: 76-77.

- ✓ Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınırlar.
- ✓ Mesleki kararlarına zarar verecek veya zarar verebileceği tahmin edilen, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkisinde bulduklarından değerli herhangi bir şeyi/hediyeyi kabul edemezler.
- ✓ Sadece mesleki yeterlilikleri ile tamamlamayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.
- ✓ “İç Denetim Uygulama Standartları” ile uyum sağlanması için uygun yöntemleri kullanırlar.
- ✓ Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri kullanırken sağduyulu olurlar. Gizli bilgileri, kişisel kazançları için kullanamayacakları gibi, yasalara aykırı veya kurum menfaatine zarar verecek şekilde kullanamazlar.
- ✓ İşlerin sonuçlarını raporlarken, bildikleri tüm belgelere dayalı olarak gerçekleri ortaya koyarlar. Eğer bu gerçekler ortaya konmazsa, incelemede bulunan faaliyet raporları çarpıtılabilir veya yasal olmayan uygulamalar gizlenebilir.
- ✓ Uzmanlıklarında iyileşme ve hizmetlerin kalite ve etkinliği için sürekli olarak gayret gösterirler.
- ✓ Mesleki uygulamalarda “enstitü” tarafından bildirilen yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek standartlarını koruma yükümlülüğünün bilincinde olurlar. Üyeler, “kararnamelere” uyar ve enstitünün hedeflerini desteklerler.

5.3. Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA)

1920 li yıllarda Amerika’ da kurulmuş olan ulusal sivil bir örgüttür. Bu örgüt muhasebe ve denetim konularında esas görevleri yanında yardımcı ve gönüllü olarak ulusal ekonomilerine ilişkin araştırma ve inceleme raporları düzenleyen diğer bir kuruluştur. Üyelik ihtiyari olup; şu anda 300.000 dolaylarında üyesi bulunmaktadır. Bunların %45’ i kamu muhasebecisi, %40’ ı bir işletmeye bağlı olarak yaşamakta, %15’ i akademisyen, memur ve emeklidir.²⁴¹

²⁴¹Selçuk Uslu, “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, 1998, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../02-1SELÇUKUSLU.doc (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

5.3.1. Enstitü Amacı

1947 yılında denetim kuruluşları ve meslek örgütlerinin uymak zorunda oldukları, “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını” ilk defa belirleyen kuruluş olan AICPA, 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları”nı yayınlamış olup, bu standartlar 1988 yılında AICPA’nın Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir.²⁴² 1988 yılında en son hali ile düzenlenen Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü nün (AICPA) yönetmenlikleri gereği Mesleki Ahlak ve Moral Değerler Bölümüne sahip olması gerekmektedir. AICPA’nın mesleki eğitime ilişkin ifadesi ise; müfredat programlarının gelecekteki gereksinmelere göre ve CPA vizyonu gözetilerek hazırlanmasını, muhasebe eğitimi programlarının hem hazırlanması hem de değerlendirilmesinde internetten yoğun şekilde yararlanılması şeklindedir.²⁴³

5.3.2. Enstitü Etik Kuralları

AICPA etik kodları, kamu yararının korunması ekonomik hayatın sağlıklı bir şekilde işlemlerini amaçlamaktadır. Bu kodlar birbirini tamamlar nitelikte olup; herhangi birinin eksik olması durumunda meslektaşların kendi aralarında ve kamuoyuna karşı güvenilirliği azalacaktır: Yasada 6 prensip şu şekilde sıralanmıştır;²⁴⁴

- ✓ **Sorumluluklar:** Meslek mensupları mesleklerini icra ederken faaliyetlerinin tümünde, mesleki duyarlılığı ve moral değerleri göz önünde bulundurulmalıdır.
- ✓ **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.

²⁴² Ayşe Yereli, “Meslek Mensuplarının Muhasebe Mesleğinde Etik İlkelere Duyarlılığı Üzerine Bir Araştırma I”, *Yaklaşım Dergisi*, 2008, S: 191, Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113110.htm>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

²⁴³ Öncü, Aktaş, a.g.m Kaynak:

http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

²⁴⁴ Uslu, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../02-ISELCUKUSLU.doc (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

- ✓ **Tarafsız ve bağımsız olma:** Kamu muhasebecisi denetim veya diğer değerlendirme hizmetlerini sunarken tarafsızlığını sürdürmeli; hizmet sunduğu işletmeyle hiçbir çıkar ilişkisi içerisinde bulunmamalıdır.
- ✓ **Özenli çalışma:** Kamu muhasebecisi görevini özenle yerine getirebilmek için teknik ve ahlaki meslek standartları incelemeli; yeteneğini ve sunduğu hizmetin kalitesini geliştirmeye çalışmalı ve meslek sorumluluklarını uzmanlık disiplini ve düzenli ve gayretli bir çalışma bir çalışma sistemi içinde yerine getirmelidir.
- ✓ **Sunulan hizmetin kapsam ve niteliği:** Meslek mensubunun sunacağı hizmetin kapsam ve niteliği Mesleki Davranış Yasasının Prensipleri bölümünde açıklanmıştır. Bu nedenle kamu muhasebecisi kapsam ve nitelik belirlemek için bunları incelemek durumundadır.

AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları ise şu şekildedir;²⁴⁵

- ✓ **Bağımsızlık:** Kamu muhasebecisi bir firmayı denetlemesi sırasında söz konusu firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı olduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığı yapması ve hukuki bir ihtilaf olması durumları, bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya kamu muhasebecisi denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır. Bir muhasebe, vergi ya da yönetim danışmanlığı hizmetleri için bağımsızlığa gerek yoktur.
- ✓ **Dürüstlük ve tarafsızlık:** Bu kural sunulan her türlü mesleki hizmet ve AICPA'nın tüm üyeleri için geçerlidir.
- ✓ **Genel standartlar:** Bu kural kamu muhasebeciliği yapmayan üyeler de dahil olmak üzere tüm üyeler için geçerlidir. Uyulması gereken 4 temel standart vardır. Bunlar:
 - a. Mesleki yeterlilik (Professional competence)
 - b. Mesleki özen (Due Professional)
 - c. Planlama ve denetleme(Planning and Supervision)
 - d. Yeterli geçerli veri (Sufficient Relevant Data)

²⁴⁵ Uslu, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../02-1SELÇUKUSLU.doc (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

- ✓ **Standartlara uyma:** Üyeler mesleki faaliyetlerini icra ederken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış standartlara uymak zorundadırlar. Denetçinin etik konusunda yaşadığı ikilem; işvereni (ya da mükellef) olan ve ücretini ödeyen yönetimin hazırlamış olduğu finansal raporlarla ilgili denetim kararı vermesinden kaynaklanır. Denetçinin yönetimle aynı görüşü paylaşmadığı durumlarda genellikle yönetim denetçiyi gelecek yıl birlikte çalışmamakla tehdit etmektedir.
- ✓ **Muhasebe prensipleri:** Muhasebe prensipleri kamu muhasebeciliği yapan ve yapmayan tüm AICPA üyeleri için geçerlidir. Muhasebe prensipleri Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartlarının Kuralı' nca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır.
- ✓ **Müşteriyle ilgili bilgilerin gizliliği:** Kamu muhasebecisi müşterinin izni olmadan edindiği bilgileri açıklama hakkına sahip değildir. Ancak bu kural meslek üyesinin 202. ve 203. kurallarda açıklanan mesleki sorumlulukları yerine getirmemesi anlamına gelmez. Mahkeme çağrısı almaması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.
- ✓ **Şartlı ücret:** Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.
- ✓ **Uygunsuz davranışlar:** Bu davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlar olup şöyle sıralanmışlardır:²⁴⁶
 - a. Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kâğıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi.
 - b. İstihdamda ayrılık yaratma(discrimination).
 - c. Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak.
 - d. Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkâr davranmak.
- ✓ **Reklâm yapma ve hizmet satışına yönelik diğer talep biçimleri:** Kamu muhasebecisi yanlış ve aldatıcı reklâm ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş kapmak kesinlikle yasaktır.

²⁴⁶ Uslu, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../02-1SELÇUKUSLU.doc (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

- ✓ **Komisyon ve başvuru (danışma) ücretleri:** Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için ya da bir başka meslektaşını tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.
- ✓ **Mesleğin icra biçimi ve isim:** Bu kurala göre meslek mensubu mesleği icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış değildir.

5.4. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Muhasebe mesleğinin dünyadaki en üst kurumu olan IFAC kuruluşu; günümüz itibari ile 118 ülkeden 159 kuruluş üyedir. Bu kuruluş tüm dünyada muhasebe meslek mensuplarının yüksek kalitede hizmet vermelerini destekleyerek, kamu yararını korumak amacı ile faaliyet göstermekte; üyeleri kamu, sanayi, ticaret, devlet ve akademik hayatta hizmet veren 2,5 milyon meslek mensubu kapsamındadır.²⁴⁷ IFAC yönetimi, çalışanları ve gönüllüleri; uluslararası arenada ortaya çıkan muhasebe mesleği ile ilgili sorunlara ilişkin çözümler sunma, muhasebe ilke ve kuralları açısından uluslararası standartlaşmayı sağlama konusunda çalışmalar gerçekleştirmeye çalışmışlardır. Ayrıca; görevlerini yerine getirirken dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerine de bağlı kalırlar. Yayınladığı etik kuralları ile de meslek mensuplarının dünya çapında bu değerlere aynı oranda sahip çıkmalarını teşvik etmişlerdir.

5.4.1. Federasyonun Amacı

IFAC, ulusal muhasebe örgütlerinin bir araya geldiği organizasyondur. IFAC'ın temel amacı muhasebe mesleğinin dünya çapında uyumlu bir şekilde gelişmesini ve genişlemesini sağlamaktır. Bu amaca dayalı olarak IFAC kendi üyeleri ve muhasebe meslek örgütleri ile işbirliğine giderek teknik, etik ve eğitim konularında ana hatlar

²⁴⁷Açıköğretim Fakültesi (AÖF) 4007 – Uluslararası İşletmecilik Dersi, Ders Notları ve Test Soruları IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), (t.y), Kaynak: <http://notoku.com/uluslararasi-muhasebe-standartlari-ve-uyumlastirma-calismalari/> (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

belirleyip uluslararası muhasebe mesleğinin gelişmesi doğrultusunda çalışmalarını yürütür.²⁴⁸

IFAC kodları kavramsal çerçeve yaklaşımını kullanmaktadır. Bu itibarla etik kuralları artan ilişkileri ya da alanları değerlendirmektedir. Bu kodlar; mesleki kimlikleri, bağımsızlık tehditlerinin analizini ve bu tehditleri elimine eden ya da kabul edilir bir dereceye kadar azaltan yaklaşımı uygulayan güvenilirliği ifade eder. IFAC kodları, AICPA kodlarının birçoğu ile aynıdır. Bu kodlar; objektiflik, bağımsızlık, dikkat, güvenilirlik gibi konulardır. IFAC 'ın kavramsal çerçeve yaklaşımı, kişisel alanlardaki tehlikeyi azaltabilecek güvenilirliği önermektedir.²⁴⁹ Çoğu üye örgüt üyeliğe kabulden önce stajyerlerin uygun eğitim almalarını ve pratik tecrübe kazanmalarını talep eder. Mesleki değerler ve ahlak kuralları her nerede çalışıyor olurlarsa olsunlar muhasebecilerin çalışmalarını etkiler. Uygun ahlaki davranış teknik yeterlilik kadar önemlidir. Bundan dolayı, eğitim ve staj dönemi ahlaki kuralların çalışma koşullarına uygulanmasını gelecekteki üyelere gözlemlene fırsatı verecek şekilde yapılandırılmalıdır.²⁵⁰

5.4.2. Federasyon Etik Kuralları

IFAC tarafından yayınlanan uluslararası etik kuralları 4 ana bölümden oluşmaktadır;²⁵¹

1. Bölüm: Başlangıç konularını içermektedir. Etik ile ilgili tanımlar, kavramlar, giriş bölümü, kamu yararı, meslek, hedef, temel prensipler ve kapsamla ilgili konulardır.

A Bölümü: Tüm muhasebe meslek mensuplarınca uygulanacak genel kuralları içermektedir.

B Bölümü: Sadece kamu hizmeti gören (bağımsız) meslek mensuplarınca uygulanacak kuralları içerir.

²⁴⁸Ercan Bayazıtlı, Orhan Çelik, *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları*, VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri ve Toplum Çıkarının Korunması, İstanbul,2004, s: 60.

²⁴⁹Catrine Allen, Robert Bunting, "A Global Standard For Professional Ethics" (t.y) Kaynak: www.ifac.org.tr (Erişim tarihi: 22.03.2010)

²⁵⁰Ahmet Köse, Fatih Yılmaz, "Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC' ın Meslek Kuralları", 2004, Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.08.2011)

²⁵¹TÜBMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., ss: 257-258.

C Bölümü: Bağımlı çalışan meslek mensuplarınca uygulanır. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilerin yüksek kaliteli performans göstermelerini destekler ve bu kişilerin çalıştıkları organizasyonlarda oynadıkları rollerin kamu farkındalığını ve anlaşılabilirliğini kurar. Ancak bazı durumlarda kamu hizmeti gören muhasebecilere de uygulanabilir.²⁵²

1. Bölüm:

Etik konusu ile ilgili tanıtım, müşteri, aile ilişkisi, mali çıkar gibi kavramlar açıklanmaktadır. Giriş bölümünde; ülkelere özgü meslek örgütlerinin toplumsal yapısı ele alınarak, gerekli etik kurallarının hazırlanmasında IFAC kuruluşunun uluslararası etik düzeyde etik prensiplerinin oluşturulmasının önemi vurgulanmaktadır.

Kamu Yararı: Kamu yararının önemli olduğu muhasebe mesleğinde ekonomik ve ticari düzenin sağlanması için nesnel ve dürüst davranılması noktasında güvencenin sağlanmış olmasını ifade edilmektedir. Örneğin; bağımsız denetçiler, bankalardan kredi talep etme noktasında ya da halka arz sureti ile sermaye toplanırken bağımsız denetçilerin finansal tablolarının dürüst ve nesnel şekilde sunumuna yardımcı olurlar. Mali işler müdürü; işletmenin fonlarının etkin ve maksimum fayda sağlayacak şekilde kullanılmasını sağlamak amacındadır. İç denetçiler; iç kontrol sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesine katkıda bulunurlar. Vergi danışmanları; vergi sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesini sağlarlar. Yönetim danışmanları (kurmaylar), yönetim sistemini etkin bir şekilde işlemesini ve alınan kararların kamu yararı doğrultusunda alınmasına yönelik katkıda bulunurlar.²⁵³

Hedefler: Mesleki standartların profesyonel düzeyde olmasını sağlamak ve kamu yararına göre hareket etmeyi ifade etmektedir. Bu bağlamda hedeflere ulaşmak için 4 temel nitelik göz önünde bulundurulmalıdır. Bu nitelikler ise;²⁵⁴

- ✓ İnanırcılık: Toplumun her kesiminde bilgiye ve bilgi sistemlerine inandırmayı sağlamak,

²⁵²TÜRMOB, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*, s. 8. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği 2010, Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber388.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

²⁵³ TÜBMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e s. 259.

²⁵⁴ a.g.e. ss:259-260.

- ✓ Profesyonellik: Meslek mensubunun tüm paydaşlarca (sermayedar, yönetim, çalışanlar, tüketiciler tedarikçiler, devlet ve toplum) profesyonel olarak tanımlanmasıdır.
- ✓ Hizmet kalitesi: Arz edilen hizmetin en iyi şekilde gerçekleştiğine paydaşların ikna olmasıdır.
- ✓ Güvence: Sunulan tüm hizmetlerin mesleki etik güvencesi altında olduğuna paydaşların güvence duymalarıdır.

Temel prensipler:²⁵⁵

- ✓ Dürüstlük: Meslek mensubu mesleki hizmeti gerçekleştirirken dürüst ve anlaşılır olmalıdır.
- ✓ Tarafsızlık: Meslek mensubunun başkalarına zarar verici işlemleri çıkar çatışmaları yarar sağlama çabalarının tarafsızlığını etkilemesine izin vermemelidir.
- ✓ Mesleki yeterlilik ve bilgi: Mesleki bilgilerin her türlü teknik değişim ve gelişmelerden maksimum fayda sağlayacak şekilde sürekli güncellenmesidir. Bu doğrultuda meslek mensubunun bu bilgilerle kendini sürekli geliştirmesidir.
- ✓ Gizlilik: Meslek mensubu mesleğe dair her türlü bilginin gizliliğini korumalıdır.
- ✓ Mesleki davranış: Meslek itibarına uygun olarak davranılmalıdır.
- ✓ Teknik standartlar: Meslek mensubu mükellefinin talimatları doğrultusunda ancak ve ancak tarafsız bir şekilde görevini yerine getirmelidir. Şayet kamu hizmeti görüyorsa bağımsızlıkla bağlantılı mesleğini icra etmelidir.

A. Bölümü: Tüm Meslek Mensuplarının Uyması Gereken Kurallar

1. Dürüstlük ve tarafsızlık: Meslek mensuplarının dürüstlük çerçevesinde olaylara gerçekçi ve doğru bir şekilde yaklaşımını ifade eder. Aynı şekilde tarafsız olan muhasebe meslek mensubu aydınca bir yaklaşım sergileyerek her türlü çıkar çatışmasından uzak durur. Meslek mensubu sadece kendisi değil de beraber çalıştığı çalışma arkadaşlarının da dürüst ve tarafsız bir şekilde hareket etmesini sağlamalıdır. Hiçbir şekilde hediye vb.. menfaatleri kabul etmemelidir.

2. Etik çatışmalarının çözülmesi: Meslek mensubu çıkar çatışması oluşan bir durum karşısında bilinçli ve uyanık olmalıdır. Her olay dürüstlük çerçevesinde mutlaka etik konusuna girmedikinden olay kendi içerisinde değerlendirilmelidir. Bir

²⁵⁵ TÜBMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s:260.

işletmeye bağlı olarak çalışan muhasebe meslek mensubunu ele alalım; Bu işletmede bahsi geçen meslek mensubu üstlerinin baskısı altında kalabilir ya da akrabalık ilişkisi nedeni ile teknik ve mesleki standartlara aykırı bir şekilde hareket etmesi istenebilir ya da mükellef ya da işverenin menfaati için yanlış bilgi verilmiş olabilir. Tüm bu tüm durumlarda meslek mensubu işletme ya da mükellefi açısından benzer konuların oluşması durumunda;²⁵⁶

- ✓ Şayet yazılı talimatlar var ise buna göre hareket etmelidir.
- ✓ Diğer bir çözüm yolu olarak meslek mensubu üstleri ile görüşebilir.
- ✓ Mesleki anlamda bağımsız danışmanlık şirketlerine başvurabilir.
- ✓ Her türlü aşamada yine çözüme ulaşmıyorsa istifa edebilir ve ilgili kuruluşa temsilci vasıtası ile kuruluşu bilgilendiren bir rapor sunabilir.

3.Mesleki yeterlilik: Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi bütün profesyonel muhasebecilere, aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir.²⁵⁷

- ✓ Müşteriler veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını temin etmeyi gerektiren düzeyde mesleki bilgi ve becerisini tutmak;
- ✓ Mesleki hizmetleri sağlanırken, mevcut teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde dikkatli hareket etmek.

4.Gizlilik: Meslek mensubu mükellefi ya da işvereni ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir. Bu durum iş ilişkisi sona erdikten sonra bile devam etmelidir.

5.Vergi uygulamaları: Vergi danışmanlığı hizmeti sunan bir meslek mensubu; mükellef ya da işletmenin en iyi durumda faaliyet göstermesini sağlayacak hizmet anlayışı ile profesyonel, doğru, tarafsız ve kanunlara uyumlu şekilde hareket etmelidir. Tartışmalı gelişen bir olayda konu ile ilgili yeterince destek olması şartı ile mükellef ya da işveren lehinde çözüm aranmalıdır. Mükellef ya da işletme ile ilgili beyan edilen vergi konusunda gerekli tavsiyeler ve görevler; bilgi formu şeklinde dosyalanma sureti ile kaydedilmelidir. Yine meslek mensubu; beyannamelerde yanlış ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı beyan, kesin olarak saptanamayan bilgi, gelir idaresini atlaticı ve eksik beyanlarda bulunamaz. Sunulan beyanların tahmini olduğu durumlarda mevcut

²⁵⁶ Coşkun, a.g.e., s. 329.

²⁵⁷ TÜRMOB, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*, s: 26, Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber388.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

bilgiden fazlasının ortaya çıkmayacağından emin olunmalıdır. Geçmiş yıl beyanları ile karşılaştırma yapılır.

6.Sınır ötesi faaliyetler: Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin meslek mensupları, her ülkedeki işlemler ile ilgili ayrı ayrı ilgilenmek zorundadır. Bu bireyler; hizmet sunumlarını teknik standartlar ve ahlaki gerçeklere uyumlu olarak gerçekleştirmelidir. Şayet ülkeler arası etik kurallar farklılık gösteriyor ise; daha katı ve disiplinli etik kurallarına sahip olan tarafın etik kuralları uygulanır. Örneğin; hizmet sunulan ülkedeki etik kuralları, IFAC etik kurallarından daha katı ve disiplinli ise o ülkedeki etik kuralları uygulanacaktır.²⁵⁸

7. Tanıtım: Tanıtım ve pazarlama esnasında meslek mensupları;

- ✓ Meslek onurunu zedeleyecek hiçbir araç kullanmamalı,
- ✓ Sunulan hizmetle ilgili gerçek dışı iddialarda bulunulmamalı,
- ✓ Diğer meslektaşlara iftira atılmamalıdır.

B Bölümü: Serbest Çalışan Meslek Mensuplarınca Uyulması Gereken Kurallar

IFAC meslek etiği kuralları B bölümünde bir iş alımında etik davranmayı etkileyen ve en çok karşılan tehditlerden bahsedilmektedir.

1. Bağımsızlık: Kamu görevi gören (bağımsız çalışan) meslek mensupları; doğruluk, tarafsızlık ve bağımsızlıklarını zedeleyecek bir çıkar ilişkisinde bulunmamalı veya bu konuda herhangi bir şüphe uyandırmamalıdır. Bu bağlamda; işletmede denetim müşterisinin direktörünün, görevlisinin ya da kontrole yetkili sahibinin de finansal çıkara sahip olduğunun bildiği durumda, eğer denetim ekibini üyesinin ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin ya da firmanın, bir işletme ile doğrudan bir finansal çıkara sahip ise bir kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir. Bu tehditleri ortadan kaldırmak için finansal çıkarı olan denetim ekibinin üyesini denetim ekibinden çıkarmak ya da denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak şeklinde önlem alınabilir;²⁵⁹

²⁵⁸ Coşkun, a.g.e., s.331

²⁵⁹ TÜRMOB, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*, ss: 72-73, Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber388.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

2. Mesleki yeterlilik ve meslek mensubu olmayanlardan yararlanılması:

Meslek mensubu bazı durumlarda uygun destek yardımı alacak ihtisasının olmadığı ya da yeterli olmadığı bir konuda iş kabul edebilir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus; meslek mensubunun etik konusunda destek aldığı uzmanlara yol gösterici rol oynaması gerektiğidir. Bu konuda şüphe uyandıracak yani destek aldığı uzmanın etik gerekliliklerinin yerine getirilmemesi durumunda iş derhal sone erdirilmeli ya da hiç üstlenilmemelidir.

3. Ücret ve komisyonlar: Bir uğraşının meslek olarak sayılabilmesi için gerekli koşullardan bir tanesi; belirli bir ücret karşılığında yapılıyor olmasıdır. Bu anlamda ücretin meslek açısından değerlendirmesi;²⁶⁰

- ✓ Verilen hizmetin gerektirdiği bilgi ve beceri,
- ✓ Verilen hizmeti ifa etmek için çalıştırılan kişinin öğrenim düzeyi, tecrübesi,
- ✓ Verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli çalışma saatleri,
- ✓ Verilen hizmetin yerine getirilmesi için gerekli sorumluluk derecesi ile belirlenmektedir.

IFAC kurulunun komisyonlara yönelik ifadesi ise; meslek mensubunun daha fazla sayıda mükellef elde edebilmek için üçüncü şahıslara komisyon ödemesi veya komisyon karşılığı başkalarına müşteri önermesinin tarafsızlık ve bağımsızlığa gölge düşürüleceği şeklindedir.

4.Mesleki faaliyetlerle bağdaşmayan uygulamalar: Etik kurallarının genelinde belirtildiği gibi dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık ve mesleğin itibarına zarar verecek hiçbir uygulamanın yapılmaması gerekmektedir. Bu bağlamda meslek etiği ile bağdaşmayan, mesleki hizmeti engelleyici ve meslekle alakasız işler bağımsızlığı etkilemektedir.

5.Müşteri paraları: Muhasebe meslek mensuplarının, mükelleflere ait paraları kendilerinde bulundurmaları bazı ülkelerde yasa yolu ile yasaklanmıştır. Mükelleflere ait paraların, meslek mensubu tarafından kişisel amaçlar doğrultusunda kullanması kesinlikle yasaklanmıştır

²⁶⁰ Coşkun, a.g.e., s.332.

6.Diğer meslek mensupları ile ilgili ilişkiler:

- ✓ **Yeni iş kabulü:** Günümüz koşullarını göz önüne alırsak; muhasebe meslek mensubunun faaliyet alanı giderek artmakta ve muhasebe mesleği bilgi yoğunluğu içerisinde sürekli beceri ve uzmanlaşma gerektirmektedir. Hiçbir meslek mensubu bilgisinin yeterli olduğunu düşünmemeli, gerektiği zaman uzman kişilere başvurulmalıdır. Böylece meslek mensubu hem etik unsurlar açısından; hem de mükellefi tatmin edecek hizmet arzı ile görevini layıkı ile yerine getirmiş olacaktır. Bir meslek mensubu bir mükellef tarafından bir hizmet talebi ile karşılaştığı takdirde; mükellef direnç gösterse dahi mükellefin önceden çalıştığı muhasebe meslek mensubu ile iletişime geçmelidir. Çünkü daha önce yapılan işlemlerin gidişatı, bilgileri meslek mensubunca bilinmelidir. Bu durum mükellef tarafından kabul edilmiyorsa, hizmet hiçbir şekilde kabul edilmemelidir. Hızlı bir değişimin hâkim olduğu günümüzde meslek mensuplarının pazar paylarını arttırabilmesi için gerekli olan bir rekabet aracı da hizmet kalitesinin sağlanmasıdır. Meslek mensuplarının arasında fiyat rekabeti etik bakımdan da doğru olmadığı gibi kaliteli hizmet üretimi bakımından önemli engellerden biridir.

- ✓ **Meslek mensubu değişimi:** Mükellefin meslek mensubu ile çalışma ve gerektiğinde çalıştığı muhasebe meslek mensubunu değiştirme gibi hakları mevcuttur. Ancak meslek mensubunun da, bu konu ile ilgili, daha önceki meslek mensubu ile iş ilişkisinin sona ermesine neden olan etmenleri sorgulaması gerekmektedir. Bu sorgulama yapılırken mükellefin bilgisi dâhilinde olmalı ve yasal, ahlaki düzenlemeler çerçevesinde gerçekleştirilmelidir.

7.Reklâm ve teşvik: Serbest çalışan profesyonel muhasebeci, profesyonel hizmetleri pazarlarken, mesleğin ününe zarar vermeyecektir. Profesyonel muhasebeci, doğru ve dürüst olacaktır ve:

- ✓ Sunulan hizmetler ve ele edilmiş nitelikler veya edinilmiş tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacaktır; ya da

- ✓ Başka kişinin çalışmalarına kötileyici atıflarda ya da asılsız kıyaslarda bulunmayacaktır.²⁶¹

Reklâm yasağının uygulandığı ülkelerde bazı şartlarda bilgilendirme amaçlı faaliyetler bulunabilir. Bu faaliyetler;

- ✓ Atanmalar ve alınan ödüller,
- ✓ Ücretli iş veya mesleki iş arama ilanları,
- ✓ Rehberlerde yer alma,
- ✓ Kitap, makale, röportaj, konferans, radyo ve televizyon yayınları,
- ✓ Eğitim kursları ve seminerler,
- ✓ Teknik bilgi içeren kitapçık ve belgeler,
- ✓ Reklâm niteliği taşımayan personel ilanları,
- ✓ Müşteri adına yayın,
- ✓ Broşürler ve firma rehberleri,
- ✓ Kırtasiye ve tabelalar,
- ✓ Gazete duyuruları,
- ✓ Müşteri tarafından yayınlanan bir belgeye meslek mensubunun adının dâhil edilmesi; şeklinde sıralanabilir.

C Bölümü: Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uygulanacak Kurallar

Çeşitli sektörlerde istihdam eden (bağımlı çalışan) meslek mensuplarının uyması gereken bu kurallar; aynı zamanda bağımsız çalışan muhasebe meslek mensuplarının da uyulması gereken kurallardır.

1.Sadakat çatışması: Bağımlı çalışan meslek mensupları hem işverenlerine, hem de mesleklerine meslek etik kuralları dâhilinde sadakatle mesleklerini icra etmelidirler. Meslek mensubu,²⁶²

- ✓ Yasaların ihlal edilmesi,
- ✓ Mesleğin yasa ve standartlarının ihmali,
- ✓ Yalan söylemesi, denetim yapan meslek mensuplarının sessiz kalmak dâhilinde bile aldatılması,

²⁶¹ TÜRMOB, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*, s.50, Kaynak: <http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobwebdb/dosyalar/haber388.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

²⁶² Coşkun, a.g.e, ss.336-337.

- ✓ Gerçeği yansıtmayan belgelere isim yazılması gibi çıkar çatışması durumunda meslek mensubu sorunu ilk olarak kendi bölümünde halletme yoluna gitmelidir. Sorunun halen devam etmesi durumunda ise; kurumun hiyerarşik yapısına uygun olarak üst yöneticilerce giderilmesine çalışılmalıdır.

2.Meslektaşlara destek: Meslek mensubu mesleki konularda kurum içinde kendisine bağlı olarak çalışan ya da alt kademedede çalışan meslek mensuplarına kendi değer yargılarını oluşturma ve mesleki anlamda kendilerinin geliştirmelerine yardımcı olmalıdır.

3.Mesleki yeterlilik: Meslek mensubunun uzman olmadığı bir konu ile ilgili çalışması beklenirse; dürüstlük çerçevesinde görevini yerine getirmeye çalışmalı, gerektiğinde uzman bir bireyin desteğine başvurmalıdır.

4.Belge sunumu: Bağımlı çalışan meslek mensubu mali ve finansal bilgileri tam, doğru, mesleğe özgü, sunmalı ve açık bir şekilde ifade etmelidir.²⁶³

5.5. Uluslararası Menkul Kıymetler Borsaları Örgütü (IOSCO)

Sermaye piyasasının uluslararası olması sonucunda ulusal ve uluslararası kuruluşlarca meslek ahlak kuralları oluşturma çalışmaları hız kazanmıştır. Küresel dünyada iş ahlakı kuralları uluslararası sermaye piyasası meslek ahlakı kuralları için örnek teşkil etmiştir. Diğer yandan Türk sermaye piyasası da uluslararası sermaye piyasasından esinlenerek meslek etiği kurallarını oluşturmuştur.

5.5.1. Örgütün Kuruluş Amacı

Sermaye hareketlerinin hızlanması ve uluslararası nitelik kazanması ile uluslararası yatırım kararlarında ve sermaye piyasası işlemlerinde birbiri ile uyumlu evrensel mesleki ilkelerin uygulanmasının önemi daha da artmış; uluslararası meslek ilkelerinin belirlenmesi ile ülke sınırları dışında işlem yapan yatırımcıların işlemlerinde hukuki güvenliğin sağlanması sorumluluk haline gelmiştir. Sermaye piyasalarında uluslararası meslek ahlakı ilkeleri farklı ülkelerdeki sermaye piyasalarını düzenleyen, otoritelerin uluslararası alanda koordinasyon ve işbirliğini geliştirmek üzere

²⁶³ Coşkun, a.g.e, s. 337.

oluşturdukları bir kuruluş olan ve Türkiye'nin de üyesi olduğu Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organisation of Securities Commissions - IOSCO) tarafından belirlenmekte ve bu ilkeler üye kuruluşların ülkelerindeki siyasi otoriteler tarafından iç hukuk kuralı haline gelmiştir.

5.5.2. Örgütün Etik Kuralları

Meslek ahlakı, her meslek grubunda bulunan ve bu gruplara mensup bireylerin uyması gereken kurallar bütünüdür. Bu bağlamda iş ahlakının evrensel normları olduğu gibi belirli meslekler içinde tüm dünyada kabul edilen evrensel meslek ilkeleri de olmaktadır. Ahlaki ilkeler mesleki açıdan ideal bir seviyeyi gösterirken, meslek ahlak kuralları uyulması gereken asgari düzeyi belirtir. IOSCO meslek ahlak kuralları, menkul kıymet piyasasında ve diğer türev piyasalarda çalışan tüm kurum personel ve yöneticileri kapsamaktadır. Sermaye piyasalarına ilişkin düzenlemelerde IOSCO' nun temel amaçları ise; yatırımcının korunması, piyasanın dürüst, etkili ve açık olmasının sağlanması ve sistematik risklerin azaltılmasıdır. 7 temel ilkenin belirlendiği bu kuruluşta yatırımcının bu ilkeleri dikkate aldığı hissi verilerek ticari ilişki içinde olduğu kişi ve piyasaya güvenilir olduğunun kanıtlanması amaçlanmaktadır. IOSCO' nun belirlediği mesleki etik ilkeleri ise;²⁶⁴

- ✓ Dürüstlük, hakkaniyet,
- ✓ Özen gösterme,
- ✓ Mesleki yeterlilik,
- ✓ Müşteriyi tanımak,
- ✓ Müşteriyi bilgilendirme,
- ✓ Çıkar çatışmaları,
- ✓ Düzenlemelere uyma, şeklindedir.

IOSCO Teknik Komitesi'nin Ekim 2002 yılında yayınladığı raporda; bağımsız denetimin ve denetçilerin etkin gözetiminin, finansal raporlama sürecinin doğruluğuna ve güvenilirliğine etkisi vurgulanarak, halka açık şirketlerde denetimi gerçekleştiren denetim firmalarının ve denetçilerin gözetimi için genel prensipler belirlenmektedir. Komite ayrıca, sadece veya ağırlıklı olarak meslek mensuplarının kendi kendini

²⁶⁴İsmail Kayar, "Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme",(t.y.)
Kaynak: [http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_19/5-%20\(97-112.%20syf.\).pdf](http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_19/5-%20(97-112.%20syf.).pdf), (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

denetlemesine dayanmayan bağımsız bir gözetim sisteminin yararlı olacağı düşüncesindedir.²⁶⁵

6.ÜLKEMİZDE MUHASEBE VE DENETİM MESLEK ETİĞİ KONUSU İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER VE YETKİLİ KURUMLAR

6.1. Sermaye Piyasası Kanunu' nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler

Sermaye Piyasası Mevzuatı ülkemizde 3568 sayılı meslek yasası dışında SMMM ve YMM lerin mesleklerini icra ederken uymak zorunda kaldıkları diğer bir mevzuattır. Bu mevzuata göre; görevleri arasında bağımsız denetim yapmanın da yer aldığı bu meslek gruplarına ilişkin esaslar meslek etik kuralları olarak da düşünülebilir. Kuruluş tarafından yayınlanan 'Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim' hakkındaki 16 sayılı Tebliğin ikinci bölümünde 7–17. Maddelerinde denetçilerde aranılan nitelikler açıklanmıştır. Tebliğde etik ile ilgili kısımlar şu şekildedir;

Tablo 6:Sermaye Piyasası Kurulu'nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler

Madde 8	Mesleki yeterlilik
Madde 9	Bağımsızlık ilkeleri
Madde 12	Mesleki özen ve titizlilik
Madde 13	Ticarete ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
Madde 14	Reklâm yasağı
Madde 15	Sır saklama yükümlülüğü
Madde 16	Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet
Madde 17	Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluk dağılımı

Kaynak: TÜBMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik* a.g.e., s. 265.

Yine SPK tarafından yayınlanan 'Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar' hakkındaki 1 nolu tebliğin birinci bölümünde 3. Madde' de muhasebenin temel kavramları sıralanmış, muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında muhasebenin temel kavramlarının esas alınacağı belirtilmiştir. Aynı tebliğin üçüncü bölümünde mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar sıralanmış ve mali tabloların işletmelerin varlıkları, kaynakları, mali durumu ve kar

²⁶⁵Şaban Uzay, "Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye de Uygulanabilirliği", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2006, C: 8, S: 4 s: 191.

veya zararı hakkında gerçeği ve doğruyu yansıtacak biçimde hazırlanması konusu da yine etik kavramı ile ilgili bölümlerdir.²⁶⁶

13.12.1987 tarihli ve 19663 sayılı Resmi gazete’ de yayınlanan Sermaye Piyasası Kurulundaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmeliği’ de 11. ve 12. maddesinde bağımsızlık ve bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlarla ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; bağımsız denetim kuruluşlarının kendisi, ortakları, yöneticileri, denetçileri, yardımcıları, eşleri veya 3. derece dâhil akrabalarının;²⁶⁷

- ✓ Menfaat Vaadinde Bulunması: Müşteri veya ilgili kişilerden direkt ya da dolaylı bir şekilde menfaat vaağinin ilgili denetçi tarafından denetim kurulu yönetimine yazılı olarak bildirilmemesi,
 - a. Ortaklık ilişkisi: Mükellef ya da mükellef ortakları ile ortaklık ilişkisi içine girmesi, mükellef himayesinde olan özel ve tüzel kişilerle ortaklık kurması, mükellefin bağımlı olduğu kişilerle ortaklık kurması,
 - b. Görev alınması: Denetlenen kurum ve kuruluşlarda önemli karar yetki ve sorumluluk taşıyan statülerde görev alma,
 - c. Borç alacak ilişkisi: Müşterilerle (mükellef) olağan ekonomik ilişkiler haricinde borç alacak ilişkisinin kurulması,
 - d. Geçmiş yıllarda denetim ücretlerinde yaşanan aksaklıklar: Önceki dönemlere ilişkin hiçbir geçerli mazeret sunmadan denetim ücretlerinin ödenmemesidir.
- ✓ Şartlı ücret: Denetim ücretinin süreç sonunda sunulacak raporla ilişkilendirilerek ödenmesinin taahhüdü,
Yüksek ya da düşük ücretlendirilmesi: denetim ücretinin piyasa fiyatının altında veya üstünde belirlenmesi,
- ✓ Diğer verilen hizmetler: Denetim kuruluşunun ya da bu kurumun her personelinin denetlenen kurumla ilgili hizmetlerdir. Bu hizmetler;
 - a. Finansal bilgi sistemi kurması, işletmede çeşitli bölümlerde müşavirlik yapması, belge hazırlaması,
 - b. Değerleme ve aktüerya hizmetlerini vermesi
 - c. İç denetim teknik destek hizmetlerinin verilmesi

²⁶⁶ TÜBMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s.264-265

²⁶⁷SPK, “Bağımsız Denetim, Sermaye Piyasası Kurulu, (t.y.) Kaynak: <http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 12.04.11)

- d. Defter tutması ve buna ilişkin değer hizmetleri vermesi vb...

6.2. TÜRMOB' da Etiğe Yönelik Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe mesleğine ilişkin yasal düzenlemeleri yapmakla yetkili olan birliği TÜRMOB' dur. Meslek mensupları mesleğin gerektirdiği özellikler, TÜRMOB tarafından belirlenmiş yasal düzenlemeler çerçevesinde oluşmuş etik kurallar ile mesleki faaliyette bulunmaktadır.

6.2.1. TÜRMOB' da Etikle İle Dolaylı Olarak İlgili olan Düzenlemeler

Ülkemizde mesleki etik kurallar 13.06.1989 tarihi ve 20194 sayılı Resmi gazete' de yayımlanan 3568 sayılı Meslek Yasası ile gündeme gelmiştir.

6.2.1.1. 3568 Sayılı, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi gazetede yayımlanmış ve 26.07.2008 ve 26948 sayılı resmi gazetede yayımlanan 5786 sayılı kanun ile güncelleştirilmiştir.

Tablo 7: SMMM ve YMM Kanunu' nda Etiğe Yönelik Düzenlemeler

Madde 1.	Kanunun amacı işletmelerde faaliyetleri ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak.
Madde 2.	Meslek mensubunda gereken şartlar
Madde 3.	Unvanların haksız kullanılmaması
Madde 4.	Genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, mesleki şeref ve haysiyete uymayan davranışlar)
Madde 11.	Yemin
Madde 12.	Tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar
Madde 13.	Meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı
Madde 29	Mesleki etik, düzen ve gelenekleri korumak
Madde 43	Meslek sırları
Madde 44	Reklam yasağı
Madde 45	Yasaklar (Ticaret yasağı, hizmet akdi vb...)
Madde 46	Ücret
Madde 48	Disiplin suçları

Kaynak: TÜRMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s. 268.

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

Bağımsızlık ilkesi (IFAC) ın 200 no lu uluslararası denetim standartlarında ‘Denetimin Genel İlkeleri’ başlığı altında ilk sırada yer almaktadır. Ülkemizde ise;²⁶⁸ 3568 Sayılı meslek Yasası’ da ‘Yasalar’ başlıklı 45. Maddesinde ve bu yasaya dayanılarak yayınlanan Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’ lerinin 9. maddesinde, dolaylı olarak ta 6, 39, 43, 44, maddelerinde bağımsızlık ilkesine yer verilmiştir. Yasanın 45. maddesine göre;

- ✓ 2. maddede yazılı işlerin yürütülmesi amacı ile gerçek ve tüzel kişilerin yanında hizmet akdi ile çalışılması,
- ✓ Yeminli mali müşavirlerin, 3. dereceye kadar akrabalarının ve bunların ortak oldukları firmaların işlerine bakmaları,
- ✓ Yine yeminli mali müşavirlerin yukarıda sayılan serbest muhasebecilerin ve serbest muhasebeci mali müşavirlerin baktığı işlemlerin tasdik edilmesi, kanun yolu ile yasaklanmıştır.

Tablo 8:SM, SMMM ve YMM ÇUEHY Etiğe Yönelik Düzenlemeleri

Madde 4.	Meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi
Madde 6.	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık
Madde 7	Sır saklama
Madde 8	Sorumluluk (sosyal sorumluluk: işletmelere ve meslektaşlara karşı sorumluluk)
Madde 9	Bağımsızlık
Madde 10	Haksız rekabet
Madde 42	Meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller
Madde 43	Ticari faaliyette bulunmama
Madde 44	Hizmet akdi ile çalışmama
Madde 45	Reklam yasağı
Madde 46	En az ücretin karşısında iş kabul edememe

Kaynak: TÜBMOB- TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s. 269 03.01.1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.

²⁶⁸Selçik, a.g.m. Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../14-MUHLİS%20SELÇİK.doc, (Erişim tarihi: 11.05.2011)

6.2.1.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği' nde muhasebe mesleğinin temel kavramları açıklanmaktadır. Bu kavramlar başlık olarak sosyal sorumluluk, kişilik, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama şeklinde sıralanabilir.

6.2.1.4. Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği

31.10.2000 tarih ve 24216 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. İlgili değişiklikler ise 27.09.2007 tarih ve 26656 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Tablo 9: SM, SMMM ve YMM Kanunu Disiplin Yönetmeliği' nde Etiğe Yönelik Düzenlemeler

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 koşulu ile 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 yürütmemesine izin verilmemesidir.

Kaynak: TÜBMOB-TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s. 271.

6.2.2. TÜBMOB' da Etik İle İlgili Doğrudan Düzenlemeler

TÜBMOB' un etik konusuna ilişkin temel düzenlemeleri şunlardır;

- ✓ SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı (2001)
- ✓ SMM ve YMM' lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (2007) şeklindedir.

6.2.2.1. SM, SMMM ve YMM Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı (2001)

18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan meslek mensupları ilgili Mecburi Meslek Kararı etik ile ilgili olan 23 maddeyi kapsamaktadır.

Tablo 10:SM, SMM, YMM Meslek Ahlak Kuralları Mecburi Meslek Kararları

Madde 6	Muhasebe ilkelerine ve standartlarına uyma zorunluluğu
Madde 7	Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık
Madde 8	Mesleki özen ve titizlik
Madde 9	Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı
Madde 10	Sır saklama
Madde 11	Ücretler
Madde 12	Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri
Madde 13	Öngörü yasası
Madde 14	Haksız rekabet yasağı
Madde 15	Personel sağlanması
Madde 16	Dürüst olmayan davranışlar
Madde 17	Reklam ve teşvik yasası
Madde 18	Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasası
Madde 19	Bağdaşmayan işler
Madde 21	Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı
Madde 20	Denetimde kamu

Kaynak: TÜBMOB- TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s. 279.

6.2.2.2. SMM ve YMM’ lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (2007)

Bu yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir saygın bir meslek mensubu kitlesi oluşturma hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

Tablo 11: SMM ve YMM' lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

Dürüstlük	Meslek mensupları tüm mesleki ve iş ilişkilerinde doğru söz kullanmalı ve dürüst davranmalıdır.
Tarafsızlık	Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının mesleki kararlarının etkilememesi veya engellenmemesidir.
Mesleki yeterlilik ve özen	Meslek mensubunun mesleki faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özen ve gayret içinde davranmasıdır.
Gizlilik	Meslek mensubunun mesleki ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak ve görevi olmadıkça üçüncü kişi ve gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
Mesleki davranış	Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyebilecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Kaynak: TÜBMOB- TESMER, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, a.g.e., s.279.

6.3. Türkiye İç Denetim Enstitüsü(TİDE)

14 Aralık 1994 tarihinde Uluslararası İç Denetim Enstitüsü (IIA) Batı Avrupa Direktörü' nün İstanbul'a gelmesi ile enstitü kuruluş sürecinin ilk adımları atılmış; 19 Eylül 1995 tarihinde ise 47 üyenin toplanması ile Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) adını alan kuruluş meslek örgütü haline gelmiştir.

6.3.1. Enstitü Amacı

Türkiye'de uluslararası standartlarda meslekî gelişim ve paylaşım platformu oluşturmak, meslekleri ile ilgili değişimi ve geleceği yönetmek için meslektaşlarının ulusal ve uluslararası düzeyde meslekî örgütlenmesini sağlamak şeklindedir.

6.3.2. Enstitü Etik Kuralları

Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) etik kuralları IIA meslek etiği kuralları çerçevesinde belirlenmiştir. Kurum içinde belirlenen etik kurallar, iç denetim mesleği

içinde etik kültürün teşvik edilmesini amaçlamıştır. Çünkü risk yönetimi, kontrol ve yönetimle ilgili objektif güvence çalışmasında güven unsuru önemlidir. Bu güven unsuru ile etik kural ve ilkeler çerçevesinde oluşmaktadır. Enstitü etik ilkelerini sıralayacak olursak; iç denetçilerin aşağıdaki ilkeleri uygulamaları ve desteklemeleri beklenmektedir.

- ✓ **Dürüstlük:** İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturur ve böylece verdikleri hükümlere itimat edilmesine yönelik bir zemin sağlar.
- ✓ **Objektiflik:** İç denetçiler, inceledikleri süreç veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst seviyede meslekî objektiflik sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini dengeli bir şekilde yapar ve kendilerinin veya diğerlerinin menfaatlerinden çok etkilenmez.
- ✓ **Gizlilik:** İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir mecburiyet olmadığı sürece de gerekli yetkilendirmeyi almaksızın bilgiyi açıklamaz.
- ✓ **Yetkinlik (Ehil Olma):** İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyar.

Enstitü etik kurallarının amacı ise; ilkelerin uygulamaya dökülmesi amacı ile yorumlanmasına yardımcı olma ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir. IIA' nın etik kuralları önemli hususu içinde barındırmaktadır. Bu hususlardan ilki; iç denetim mesleği ve uygulaması ile ilgili ilkeler, diğeri ise iç denetçiden beklenen davranış tarzını belirleyen davranış kuralları şeklindedir.²⁶⁹

Dürüstlük

- ✓ İç denetçiler çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar.
- ✓ İç denetçiler hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar.
- ✓ İç denetçiler kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmezler.
- ✓ İç denetçiler kurumun meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunurlar.

²⁶⁹ TİDE, *Etik Kurallar*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2010, Kaynak: http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar, (Erişim Tarihi: 23.02.2011)

Objektiflik

- ✓ İç denetçiler, değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılacak herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar; bu katılım, kurumun çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.
- ✓ İç denetçiler, meslekî muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılacak herhangi bir şeyi kabul etmezler.
- ✓ İç denetçiler, tespit ettikleri ve açıklanmadığı takdirde faaliyetlerinin raporlanmasını bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar.

Gizlilik

- ✓ İç denetçiler, görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ihtiyatlı olurlar.
- ✓ İç denetçiler, sahip oldukları bilgileri kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmazlar.

Yetkinlik (Ehil Olma)

- ✓ İç denetçiler, sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenmelidirler.
- ✓ İç denetçiler, iç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Meslekî Uygulama Standartları' na uygun bir şekilde yerine getirirler.
- ✓ İç denetçiler, kendi yeterliliklerini ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirirler.

6.4.Diğer Kuruluşlar

Türk kamu yönetiminde görev yapan denetçilerin büyük çoğunluğu 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanunu' nda belirlenen etik kurallara tabidir.²⁷⁰ Bu bağlamda etik ilke ve kurallarının dikkate alındığı ve uygulandığı diğer hususlar şu şekildedir;

- Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları: Bu kurallar Uluslararası İç Denetim Enstitüsü Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak oluşturulmuştur.

²⁷⁰ Koçberber, a.g.m., s.79.

- Sayıştay Denetçileri Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerde Bunlara verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik: Bu yönetmelikteki etik kurallar; ‘kılık kıyafet, görevlilerle ilişkiler, görevli olamayan kişilerle ilişkiler, kişisel hal ve hareketler’ başlıkları altında toplanmıştır.
- Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkeleri: Bu kurulun etik ilkeleri temel çalışma etiği, topluma karşı sorumluluk, mesleğe karşı sorumluluk, denetlenen birimlere karşı sorumluluk şeklinde sıralanabilir.
- Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar: 18 Haziran 1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanan X-3 seri no’lu Bağımsız Denetleme kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esasları Belirleyen Tebliğ’ de denetçilerin uyacakları etik ilkeler ve kurallar belirlenmiştir.
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri: 4389 sayılı Bankalar Kanunu’ nun 3. Maddesinin 5/b bendine dayanarak çıkarılan 2000/730 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı’ na göre kurum üye ve personellerinin; herhangi bir etki veya baskı altında kalmadan görevlerini tam bir tarafsızlık içinde yerine getirdikleri konusunda güven oluşturmaları ve bu görevin sürdürülmesini sağlamak üzere uymaları gereken meslek etik ilkeleri düzenlenmiştir.

7. ÇOK ULUSLU ŞİRKETLERDE BAĞIMLI OLARAK ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Küreselleşme; ulusal şirketlerin uluslararası düzeyde faaliyetlerinin gelişmesini ya da Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) oluşmasının önünü açmıştır. Dolayısı ile finansal raporların kullanılması, temini ve ortak muhasebe dilinin geliştirilmesi ve kullanılması önemli bir konu haline gelmiştir. Bu itibarla uluslararası düzeyi dikkate alarak güvenilir ve sağlıklı bilgi sunacak, karşılaştırmaya imkân sağlayacak, denetime hazır halde hazırlanmasında hesap verebilirlik, şeffaflık ilkesinin gözetilmesi; kamuoyunun zamanında aydınlatılması için muhasebe meslek mensuplarının mesleki bilgi beceri ve deneyime sahip olmaları kadar muhasebe meslek etiği konusunda da daha üst düzeyde duyarlı olmalarını gerektirmektedir. Çünkü mali tabloları doğru okuyan ve mesleğin

etik değerlerine bağlı olan meslek mensupları faaliyet gösterdikleri işletmelere katma değer katacaklardır. Çünkü muhasebe sistemi işletme yönetimine şu katkıları sağlamaktadır:²⁷¹

- ✓ Muhasebe yazılı bir hafıza niteliğinde olduğundan, geçmiş mali olaylar hakkında bilgi verir. Bu bilgiler gelecek faaliyetlerin planlanmasında kullanılabilir.
- ✓ İşlemlerin günlük takibini yaparak gerçekleştirilen faaliyetlerin izlenmesine katkı sağlar.
- ✓ Plan ve bütçe verileri ile, uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasını yaparak, işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesine katkı sağlar.

7.1.Küreselleşme İle Birlikte Gündeme Gelen Çok Uluslu Şirketlerin Oluşum Süreci

Günümüzde küreselleşme süreci uluslararası şirketlerin yaygınlaşması ile sonuçlanmaktadır. Çok Uluslu Şirketler (ÇUŞ);gerek bağlı oldukları ana vatan ülkenin ve gerekse kabul eden ya da ev sahibi ülkelerin üretim, istihdam gelir, fiyat, ödemeler dengesi, ekonomik gelişme ve genel refah düzeyine önemli etkilerde bulunurlar.²⁷² Merkez ve şube olarak farklı bölgelerde idari ve üretimsel faaliyette bulunurlar. Merkezler adeta bir sistemin beyni gibidir. Şubeler ise elde edilen kazancın büyük bir kısmını veya tamamını merkeze devrederler. ÇUŞ organizasyon yönetim şekli 3 gruba ayrılmıştır;²⁷³

- ✓ Etnosentrik: Ana ülkeye yönelik bir yönetim şeklidir. Şirket elemanları merkez personelince yönetilir.
- ✓ Polisentrik: Ev sahibi ülkeye yönelik bir yönetim şeklidir. Yarı bağımsızlık söz konusudur. Üstü düzey yöneticileri ana ülke yurttaşlarından oluşur.
- ✓ Geosentrik: Tamamen evrensel bir yönetim söz konusudur. Bilgi ve beceri ölçütleri temel alınarak her uyuştan eleman istihdam edilir.

Birleşmiş Milletler Ticaret ve Kalkınma Konferansı (UNCTAD 2004: XVII) yazınına göre, küreselleşme ile beraber gündeme gelen Çok Uluslu Şirketler dünya da

²⁷¹ Abdullah Karakaya, "Genel Muhasebe", (t.y.) Kaynak:

smyo.karabuk.edu.tr/akademik_personel/.../Genel%20Muhasebe-2010.ppt, (Erişim Tarihi: 17.08.2011)

²⁷² EKODIALOG, *Çok Uluslu Şirketlerin Ülke Ekonomisine Etkileri*, (t.y.) <http://www.ekodialog.com/Makaleler/cok-uluslu-sirketlerin-ulke-ekonomisine-etkileri.html>, (Erişim Tarihi: 20.10.2011)

²⁷³ Halil Seyitoğlu, *Uluslararası İktisat*, Güzem Yayıncılık, İstanbul, 2007, ss: 163-164.

yaklaşık 61 000 olarak ve buna bağlı olarak 900 000 yabancı bağlı şirket olarak faaliyet göstermektedirler.²⁷⁴ Bu şirketler pazarlama, ar-ge faaliyetlerini dünya üzerindeki tüketim trendlerinin etkileyebilen batı ülkelerinde yaptıktan sonra mallarını en ucuza yapabilen ülkelere üretilip; diledikleri ülkelere pazarlayabilmektedirler.

Küreselleşme açısından ÇUŞ ile ilgili olumlu düşünceler; sermayenin uluslararası hareketliliğini artırarak bu faktörün ortalama verimliliğinin yükseltilmesi, teknoloji transferi sağlamanın etkili bir yolu olması, üretimde dikey bütünleşmenin sağlanması ile içsel ekonomi oluşması ve kalkınmayı hızlandırdığı yönündedir. Bu anlamda faaliyet gösterilen ülkedeki hükümetler ile de siyasi ilişkiler ön plana çıkmıştır. Böylece üretimlerini diledikleri yerlerde yapma ve mallarını diledikleri satma imkânına kavuşmuştur. Öyle ki küreselleşmenin hızla yayılması sonucu olarak iletişim ağlarının gelişmesi ve ucuzlaması ile Çok Uluslu Şirketler maliyet avantajı sağlayarak üretimlerini belli ülke ve bölgelere kaydırmışlardır. ÇUŞ üretimlerini işçiliğin çok ucuz olduğu ülkelere kaydırarak saatte 14 cent gibi son derece düşük ücretlerde ve çok kötü şartlarda işçi çalıştırmaktadır. Bu şirketler yine işgücü ücretleri pahalılaşmaya başlayınca ücretlerin düşük olduğu ülkelere üretimlerini kaydırmaktadırlar.²⁷⁵ Çok uluslu şirketler (ÇUŞ) in ev sahibi olduğu ülkeye yaptığı katkıların en önemlisi; ev sahibi ülkenin rekabet gücünü arttırmasıdır. Yatırım yapılan ülkeye sermaye, teknoloji, yönetim bilgisi getirmektedir. Diğer taraftan ucuz üretim peşinde koşan uluslararası şirketler oralarda istihdam sahalılarının doğmasını, işsizliğin ve yoksulluğun azalmasını sağlayacaklardır. Kimi zaman oluşmakta olan yenedünya düzeninin ucuz iş gücüne sahip ülkelerinde yararına olduğu da söylenebilmektedir. Bu bağlamda küreselleşmenin ulusal işletmeler açısından yararlarını sıralayacak olursak;²⁷⁶

- Dünya ticaret hacmini arttırırlar, gelişmeye finansman sağlayacak yatırım sermayesinin toplanmasına yardımcı olurlar. Borçların finanse edilmesine katkıda bulunurlar.
- Serbest ticaretin gelişmesi için tarifelerin kaldırılmasına katkıda bulunurlar.

²⁷⁴Coşkun CanAktan, Y. Vural, İstiklal. “Çok Uluslu Şirketlerin Global Ekonomideki Yeri”, 2005, Kaynak: http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/global-ekonomideki.htm#_ftn1, (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

²⁷⁵ Ertuna, a.g.e., s.114.

²⁷⁶Tutar, a.g.e., ss. 93–94.

- Gelişmekte olan ülkelere teknoloji transferi yaparak teknolojik gelişmeye yardımcı olurlar.
- Karşılaştırmalı üstünlük prensibine uygun olarak ürün maliyetinin azaltılması yönünde etkilidirler.
- Pazarlama becerileri sayesinde kitlesel reklâm yöntemini dünya ölçeğinde kullanırlar.
- Az gelişmiş ülkelerin modernizasyonuna katkıda bulunurlar. Ulusal sınırlamaları kaldırarak uluslararası ekonomik kültürel ve ticari faaliyetlerin küreselleşmesine katkıda bulunurlar.
- Hem kendi ülkelerinde faaliyet gösteren işletmelerde hem de gittikleri ülkelerin işletmelerinde kaynakların en verimli bir biçimde kullanılmasını gerçekleştirir.
- Yatırım çoğaltıcı etkisi ile gelişen ülkelerin ve uzak bölgelerin gelişmesine yardımcı olur.
- Yenilikte, işletme yönetiminde ve finansal uygulamalarda öncüdür.
- İş görenlerin ileri düzeyde eğitilmelerine, istihdamın artmasına ve kariyer gelişimine olanak sağlar.

7.2. Çok Uluslu Şirketlerin (ÇUŞ) Muhasebe Sistemleri

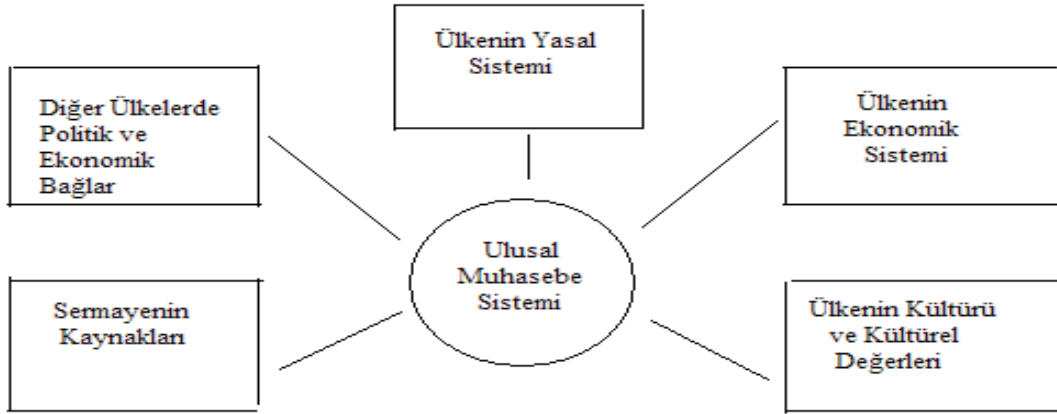
Dünyada uluslararası ticaretin artması ile yabancı ülkelerde yatırım yapma oranı önemli ölçüde artmıştır. Bu bağlamda ortaya çıkan Çok uluslu şirketler (ÇUŞ) farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin mali tablolarını incelerken ve karşılaştırırken çeşitli güçlüklerle karşılaşmıştır. Farklı muhasebe standartlarına dayalı oluşturulan muhasebe işlemleri ticari faaliyetlerde sorunların çıkmasına neden olmuştur. Bu yüzden çok uluslu şirketlerin muhasebe bölümlerinin sorumlulukları ya da görevleri yerel işletmelere nazaran daha kompleksdir. Çünkü yerel işletmelerde muhasebe bölümü içinde sadece faaliyet gösterdiği ülke içindeki ilgililere karşı sorumlu iken; çok uluslu şirketlerde hem işletme yöneticileri, kreditorler, devlet organları gibi paydaşlara karşı hem de ticari ilişki içinde olduğu diğer ülkelerdeki ortaklar, kreditorler, devlet yetkilileri gibi paydaşlara karşı sorumludurlar.²⁷⁷ Dolayısı ile ihtiyaç duyulan işletme dışı bilgileri sağlayacak bir muhasebe sistemi geliştirme gerekliliği ortaya çıkmıştır. Doğal olarak

²⁷⁷ Karakaya, a.g.m, Kaynak: smyo.karabuk.edu.tr/akademik_personel/.../Genel%20Muhasebe-2010.ppt, (Erişim Tarihi: 17.08.2011)

ülkelerdeki kültürel, siyasi, ekonomik ve toplumsal farklılıklar o ülke içinde faaliyet gösteren işletmelerde de kendini göstermektedir. Uluslararası işletmelerde muhasebe biriminin işlevi yerel işletmelere göre daha karmaşık olduğundan bu şirketler veya onların bağlı bulunduğu şirketlerin faaliyet gösterdiği tüm ülkelerin standartlarını, kurallarını, düzenlemelerini karşılamak zorundadırlar. Bu bağlamda çok uluslu şirketler işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının bilgi gereksinimini karşılama görevi de daha karmaşık ve zordur. Çünkü farklı politik, kültürel, ekonomik değerlere sahip olan ülkelerde bulunan işletmelerin muhasebe sistemi de farklılık göstermektedir. Bu bağlamda ülkelerdeki muhasebe sistemi gelişimi 5 unsura bağlıdır. Bu unsurlar;²⁷⁸

1. İşletme ve işletmeye sermaye sağlayan taraflar arasındaki ilişki,
2. Diğer ülkelerde politik ve ekonomik bağlar,
3. Ülkenin yasal gelişimi,
4. Ülkenin ekonomik sistemi ve gelişmişliği,
5. Ülkenin kültürü ve kültürel değeri, şeklindedir.

Şekil 4: : Ulusal Muhasebe Sisteminin Belirleyicileri



Kaynak: Uluslararası Muhasebe, Açık Öğretim Fakültesi (AÖF) Ders Notları, Kaynak: <http://notoku.com/11-uluslararasi-muhasebe/>, (Erişim Tarihi: 20.06.2010)

Küreselleşme olgusunun sonuçlarından biri olan ÇUŞ lar bu sayede uluslararası entegrasyon sürecini başlatmıştır. Bu bağlamda muhasebe uygulamaları ve standartlardaki farklılıkların giderilmesi, mali tabloların konsolide edilmesi durumları;

²⁷⁸ Açıköğretim Fakültesi (AÖF) 4007 – *Uluslararası İşletmecilik Dersi, Ders Notları ve Test Soruları Muhasebe Gelişimini Şekillendiren Değişkenler*, <http://notoku.com/muhasebenin-gelisimini-sekillendiren-degiskenler/> (Erişim Tarihi: 20.06.2010)

küresel yatırımcılar ve küresel sermaye piyasalarının gelişmesi sonucunda ihtiyaç halini almıştır. Bu yüzden ÇUŞ olmak isteyen firmalar yurt dışına açılmadan önce kurum içinde organizasyon ve muhasebe alanında bir el kitabı oluşturulmak zorundadır. Bu el kitabında uyulacak kurallar, yetkili sorumluluklar örgüt şeması ve iç kontrol sistemi mutlaka yer almalıdır.²⁷⁹ ÇUŞ olmak isteyen şirketler uluslararası muhasebe standartlarının yaratacağı fırsatlardan en üst düzeyde yararlanabilmek için ulusal bir denetim şirketi ile çalışmalı ve şirketin küresel bir muhasebe şirketi haline gelebilmesi için hem destek olmalı hem de önünü açmalıdır.

Son 150 yıl içerisinde çift taraflı kayıt sistemi tüm dünyada muhasebe sistemine önemli katkıda bulunmuştur. Diğer taraftan son yıllarda büyük yankı uyandıran Enron, Worldcom gibi muhasebe skandallarının bu muhasebe sistemlerinin yetersizliği sonucunda oluştuğuna dair iddialarla savunulmaktadır. Oysaki Enron vergi kaçırmak için 692' si Cayman Adaları' da olmak üzere 881 Off Shore iştirak yarattığı belirtilmekte ve Harvard Üniversitesi ekonomisti Mihir A. Desai' nin araştırmasına göre; şirketler bir yandan hissedarların kazançlı gözükme için yüksek rakamlardan söz ederken; vergi kaçırmak için gerçek karlarını düşük gösterdiler. Bu bağlamda sistem eksikliği, muhtemel bir durum olabilir. Ancak sistemin kullanılmasında hileye başvurulması etiksel davranışlardan uzaklaşarak hareket edilmesi sistemin değil, uygulayıcıların hatası olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁸⁰

7.3. Çok Uluslu Şirketlerde Etik ile İlgili Çalışmalar

Meslek ahlakının temelini bireysel ahlak, işletme ahlakı ve toplumsal ahlak oluşturur. Ayrıca toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar, yasal ve siyasi çevreler gibi dış etkenler de meslek ahlakını etkilemektedir. Diğer bir ifade ile meslek ahlakı; bireyin firmaya, personele, ortaklara ve çevreye karşı olan sorumluluklarını içerir dolayısı ile firma içindeki disiplini ifade eder.²⁸¹ Çok uluslu şirketlerin etkinliğinin tarihte görülmemiş düzeyde arttığı, ulus devletin aşındığı teknik bilimin bütünü ile denetimden çıktığı bir tarihsel dönemde etik; hayati önem taşıyan kritik bir sorun haline gelmiştir.

²⁷⁹Nail Sanlı, *Ekonomik Kalkınma için Muhasebe Denetim Mesleği*, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2006, s.436.

²⁸⁰Inan Özalp, *Uluslararası İşletmecilik*, Açık öğretim Yayınları, Eskişehir, 2004, s. 194.

²⁸¹Seval Kardeş Selimoğlu, Şaban Uzay, *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 18.

Etik değerler işletmenin iş idaresi ve karar alma prosedürlerinde işletme elemanlarınca kullanılacağından; işletme yöneticileri bu değerleri saptarken kurum kültürünü ve etik değerleri çok sıkı bir şekilde değerlendirerek benimsemesi gerekmektedir.²⁸²

Küreselleşme ile birlikte farklı kültürlerden gelen insanların çok uluslu firmalarda çalışması ile yeni ahlaki sorunlar gündeme gelmiştir. Çünkü aynı ortamda çalışanların birbirlerini anlaması, birbirlerine saygı göstermesi gerekmektedir. Çok uluslu şirketlerde farklı kültürlerin ve ahlaki ortamların uyumunu sağlamak için oluşturulması gereken kurallar konusunda ise üç seçenek karşımıza çıkmaktadır.²⁸³

- ✓ Çeşitli ülkelerde (bölgelerde) faaliyet gösteren şirketler için ‘ana vatan’ kavramı oluşturulur.
- ✓ Her bir ülkede (bölgede) yerel ahlaki standartlar adapte edilir.
- ✓ Ne ana şirketin kuralları ne de faaliyet gösterilen yabancı ülkenin kuralları uygulanabilir. Fakat burada tüm kültürlerin olumlu tarafları alınırken, aşırılıklarından sakınılır

Bu bağlamda içinde bulunduğumuz küresel süreçte çok uluslu şirketlerde çalışan yöneticilerin %51’i şirketlerinde yazılı iş etiği kurallarının bulunduğunu, Türk şirketlerinde çalışan yöneticilerin ise %44’ü şirketlerinde yazılı iş etiği kurallarının bulunduğunu belirtilmiştir.²⁸⁴

Muhasebe mesleğinde kamuoyunun aydınlatılması sürecinde dış denetimin işlevi oldukça önemlidir. Bu bağlamda meslek mensubunun sunacağı denetim raporunda dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık ilkelerine bağlı olacak şekilde hazırlanması gerekmektedir. Özellikle şirketin genel kurulunda etkin bir şekilde sunulan denetim raporu, yatırımcılar ve işletme ile ticari ilişki şirketler açısından önemlidir. Çünkü bağımsız, tarafsız ve dürüst bir şekilde hazırlanmayan herhangi bir rapor inandırıcılıktan uzak olmaktadır. Böylece meslek mensupları; mesleklerini icra etmeleri noktasında muhasebe uygulamalarında etiksel uygulamaları yerine getirirken, işletme içi ve dışındaki sağlıklı etkileşimin oluşmasını sağlamış olacaktırlar. Bu

²⁸²Ecehan Demirkan, *Uluslararası İşletmeler*, (Yüksek Lisans Tezi) Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, s. 36. Kaynak: <http://www.belgeler.com/blg/1bcj/cokuluslu-isletmelerde-kulturel-farkliliklilarin-orgutsel-iletisim-uzerine-etkileri-the-impact-of-cultural-differences-on-organizational-communication-in-multinational-corporations> , (Erişim Tarihi: 17.08.2011)

²⁸³ Hunt, a.g.e., s. 153

²⁸⁴Mahmut Arslan, “*Dünya’ da ve Türkiye’ de İş Etiği ve Etik Yönetimi*”, Türk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği,2009, (Yayın No: TÜSİAD/T-2009-06-492)

bağlamda hem mesleğin saygınlığı artacak hem de işletmede hedeflenen amaçlara daha kolay ulaşılabilecektir.

Ayrıca işletme içinde bağımlı çalışan meslek mensubunun üst yönetime karşı bağımsız ve tarafsız olabileceği konusunda örgüt şeması önemli bir rol oynamaktadır. Bu bağlamda işletme içinde meslek mensubunun yerinin en iyi şekilde belirlenmesi gerekmektedir.²⁸⁵

7.3.1.Şirketlere Etik Memurların Atanması

Az gelişmiş ülkelerde faaliyet gösteren çok uluslu işletmelerde çalışan yerel muhasebe meslek mensupları ve yöneticiler eğitim eksikliği nedeni ile yetersiz kalacaklardır. Şirket tarafından yönlendirmelerinde ise büyük bilgi kopuklukları yaşanacaktır. Bu durumda sistem amacına uygun hizmet etmeyecektir.

Muhasebe mesleğinde etiği sağlamaya yönelik olarak yapılan çalışmaların başında, işletmelerde etik memurlarının görevlendirilmesi gelmektedir. Bu görevin yürütülmesi ve kontrolü için 1992 yılında Etik Memur Birliği (Ethics Officer Association) kurulmuştur. Söz konusu birliğin amaçları şöyle özetlenebilir.²⁸⁶

- ✓ Etik memurları arasında birlik ve beraberliğin oluşturulması için çeşitli olanakların sağlanması,
- ✓ Ortak ilgi alanındaki özel sorunlara birlikte yaklaşım sağlayacak bir yapının oluşturulması,
- ✓ İşletme etiği alanında araştırma, öğrenme, paylaşma ve uygulama ile iyileştirmelerin yapılması.

Muhasebe sistemini yeterli eğitim almamış yerel elemanlarla yürütmek durumunda kalan çok uluslu şirketler bilgi sağlamada ve ana şirkete göndermekte büyük sıkıntılarla karşılaşabilirler. Bundan dolayı şirket içinde eğitim çalışmalarına gerekli önem verilmeli, konusunda uzman bireyler istihdam edilmeli, şirket yönetimi bu durum

²⁸⁵Akdoğan, “Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemi Meslek Mensuplarının Yaklaşımları” *a.g.e.* s. 45.

²⁸⁶Süleyman Uyar, “Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Düzenlemeler”, 2005, Kaynak: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> (Erişim Tarihi: 16.08.2011)

için gerekli fonları ayırmalıdır.²⁸⁷ Dolayısı ile gündeme gelen etik değerler eğitiminde 3 temel aşamada ihtiyaç olduğu gözlemlenmiştir.²⁸⁸

- ✓ Ekonomik gelişmişlik seviyesi yüksek batı ülkelerinde meydana gelen finansal krizlerin üst düzey yöneticilerdeki ve sosyal sorumluluk bilinci ve etik değerler eksikliğinden kaynaklanan krizlerin aşılması, yaşanan bu sürecin etkilerinin incelenmesi, önlem alınması amacı ile etik kurallar konusunda uzman, yeterli bilgi donanımına sahip çalışanların yüksek öğretim kurumlarında istihdam edilmesi, müfredat programlarına etik değerlerinin eklenmesidir.
- ✓ Şirket içi etik değerler yönetimini kurgulamak için başta yönetim kurulu olmak üzere tüm çalışanlar ve paydaşlara etik değerleri benimsetmek ve şirket kültürünü de bu şekilde değiştirmek isteyen şirketlerin ne amaca hizmet edeceğinin belirtmek ve etik değerlere ilişkin çeşitli eğitimler düzenleyerek uygulamaya konan etik değerlerle şirketin rekabetçiliği ve verimliliğinin artırılması aşmasıdır.
- ✓ Bu aşama ise yaşanan son finansal skandallar sonrasında kamuoyunca dolaylı olarak da sorumlu tutulan muhasebe meslek mensuplarının hem kendi içlerinde hem de istihdam ettikleri şirketlerde daha etkin ve verimli performans sergileme ve olası risk ve krizlere karşı daha duyarlı olmalarını sağlayacak etik değerler ve bilinçlendirme amaçlı eğitim çalışmalarının gerçekleşmesidir.

Bir kurumun temel değerlerinden hareketle nasıl davranılacağını ve karar verileceğini gösteren davranış kuralları ve standartları içeren bir rehber olarak tanımlayabileceğimiz etik kodlar; kurumun çalışanları ile yararlıları arasındaki standart ve kuralların karşılıkları olarak paylaşıldığı belgelerdir. Bu bağlamda etik kodların faydalarını sıralayacak olursak;²⁸⁹

- ✓ Etik farkındalığı artırır,
- ✓ Güveni artırır,
- ✓ Neyin doğru neyin yanlış olduğu konusunda ortak fikir oluşturur.

²⁸⁷ Mehmet Civan, Ferah Yıldız, *Globalleşme Sürecinden Muhasebe Eğitiminin Etkilenmesi*, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İstanbul, 2004, s. 175.

²⁸⁸ Kayacan, *Anonim Şirketlerde Sosyal Sorumluluklar ve Etik Değerler*, a.g.m. s.368.

²⁸⁹ TEDMER, *Etik Gönüllüsü, Etik Oryantasyon Eğitimi*, Türkiye Etik Değerler Merkezi (t.y.) Kaynak: [www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328\(1\)/ppt](http://www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328(1)/ppt) (Erişim tarihi:09.01.2011)

- ✓ Etik karar almaya rehberlik eder,
- ✓ Gerek firma gerek kişiler açısından riski azaltır,
- ✓ Etik konusunda diyalogun kapısını açar,
- ✓ Öneri ihtiyacında olanları yüreklendirir
- ✓ Sorunların raporlanmasını sağlar
- ✓ İyi yönetim ve liderliği geliştirir.

Çok uluslu şirketlerde etik konusunda gerekli çalışmaları başlatmak isteyen yöneticiler her şeyden önce başında bir etik yöneticisi olan bir etik bölümü oluşturmalıdır. Firma için bu denli önemli olan bu etik bölümünün yöneticisinin görevleri ise şu şekildedir;²⁹⁰

- ✓ Davranış kurallarının (kod) hazırlanması ve gözden geçirilmesi, değerlerin belirlenmesi,
- ✓ Etik konusundaki iletişim stratejisinin belirlenmesi,
- ✓ Etik eğitimleri stratejisinin belirlenmesi,
- ✓ Kodun uygulanmasını sağlamak ve gözetimini yapmak,
- ✓ Etik konusunda gerek yönetim kuruluna gerekse çalışanlara rehberlik yapmak,
- ✓ Etiğin kurum kültürüne entegrasyonunu sağlamak,
- ✓ Gereken araştırmaların gerçekleştirilmesini sağlamak,
- ✓ Süreçlerin iyileştirilmesini sağlamak,
- ✓ Belgelendirme ve raporlamayı gerçekleştirmek,
- ✓ Kurumun etik liderliğini yapmak, kurumsal bir lider olmak,
- ✓ İyi yönetime katkıda bulunmak,
- ✓ Üst yönetime düzenli geri bildirimler iletmek,

Etik bölümünün kurum çalışanları ve paydaşlar arasındaki standart ve kuralların paylaşılması için ise bir etik programı oluşturması gerekmektedir. Bu programın içeriği ise şu şekilde belirlenebilir;²⁹¹

- ✓ Üst yönetim etik komitesi,
- ✓ Misyon vizyon ve değerler,

²⁹⁰ TEDMER, a.g.e., Kaynak:
[www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328\(1\)/ppt](http://www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328(1)/ppt),
(Erişim tarihi:09.01.2011)

²⁹¹ TEDMER, a.g.e., Kaynak:
[www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328\(1\)/ppt](http://www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328(1)/ppt),
(Erişim tarihi:09.01.2011)

- ✓ Etik kod,
- ✓ Kurum içi etik yönetmeni ve etik komitesi,
- ✓ Etik eğitimi,
- ✓ Etik iletişim stratejisi,
- ✓ Yardım, bildirim hatları ve inceleme sistemi,
- ✓ Etkin gözetim sistemi,
- ✓ Bağımsız değerlendirme vb...

Şirket içi eğitimlerde etik kurallar metni, sürekli gözden geçirilmeden önce şirket danışmanları ve etik sorumluları tarafından her seviyedeki çalışanlarla yapılan görüşmeler sonrası ortaya çıkarılmalı ve üst yönetimin onayını almış olan verim artırıcı davranış kalıpları ve normlarını içermelidir. Dolayısıyla benimsetici şirket eğitimlerinde önemli olan söz konusu etik kurallar metninin çalışanların da sahiplenmesi için onlardan zaman zaman gelen katkılar ile geliştirilmeye açık tutulması gerekmektedir. Söz konusu etik değerler metnine işlerlik kazandırmak amacıyla kurallara uymayanların nasıl şikâyet edileceği ve bunun yönetimce nasıl takip edileceğinin çok açık ve şeffaf bir şekilde kurgulanarak tüm şirket çalışanlarına anlatılmalıdır.²⁹²

7.3.2.Etik Konusunda Muhasebe Birliklerinin Yayınları

Günümüz koşullarının hızla değişmesi durumu tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe mesleğinde de kendisini hissettirmektedir. Özellikle dinamik bir yapıya sahip olan muhasebe mesleğinde sürekli değişim ve bilgi gelişimi söz konusudur. Dolayısı ile meslek mensupları kuramsal bilgilerini uygulama konusunda bazı sorunlar ile karşılaşmaktadırlar. Bu itibarla karşılaşılan sorunları aşmak için meslek yasası ve mevzuatlar beraberinde meslek mensuplarının doğru ve yanlış ayırt etmelerini sağlayacak iyi bir mesleki eğitim ve deneyime sahip olmaları gerekmektedir. Bu konuda meslek örgütleri özellikle aktif rol oynamalıdır. Bu bağlamda etik kuralları çerçeve altına alan bunları bir yönetmelik ve genelge şeklinde yayınlayan kuruluşlara baktığımızda üç faktör karşımıza çıkmaktadır. Bu faktörler;²⁹³

²⁹² Murat Kayacan, “Küreselleşen Dünyamızda Yeni Şirket Gündemi: Kurumsal Yönetim”, Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı, Yayın No:1, Aralık,2006, s. 21, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf,(Erişim Tarihi. 21.02.2011)

²⁹³ Nail Sanlı, *Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul;2002, s. 209.

- ✓ Faydacı görüş: Maliyet hesaplaması ile ilgilidir.
- ✓ İnsan hakları görüşü: İnsanoğlunun hayatında vereceği kararları, toplum içinde ne şekilde ve nasıl var olabileceği ifade eden yaşam biçimidir. Bu bağlamda ticarete, hukukta vb.. alanlarda insan haklarına saygılı bir şekilde etik kurallarına uyulmalıdır.
- ✓ Adalet yaklaşımı: Meslek mensupları, kendi mesleklerini icra ederken hem kendilerine hem de meslek kuruluşlarına ve iş sahiplerine (mükelleflere) karşı olan ödev ve sorumlulukları aynı doğrultuda düşünerek; çerçevesindeki birey ve kurumlara zarar vermemeye özen göstermelidirler.

Böylece mesleğin hem teknik hem de ahlak öğrenimi üyeliğe kabulden sonra da sürecektir. Profesyonel muhasebeciler bu durumu meslek yaşantısı boyunca bir süreç olarak görecektir. Çünkü değişen zaman içinde meslek ahlakı uygulamalarıyla ilgili olarak kamuoyunun ve meslek örgütlerinin beklentilerini ve bakış açılarını anlamış olmaları çok önemlidir. Meslek örgütleri bu konuda üyelerine yardımcı olmalı ve onları sürekli bilgilendirmelidirler. Bunun için:

- ✓ Meslek mensuplarının sürekli olarak karşılaştıkları ahlaki çelişkilerin çözümü ve ortaya çıkan konular üzerindeki uygulamalar konusunda seminerler,
- ✓ Konusunda uzman bireylerin verdiği konferanslar,
- ✓ İletişim kanalları yardımı ile ahlak konularının düzenli olarak tartışılmasını sağlayacak etkinlikler düzenlenmelidir.

Ayrıca meslek örgütleri mesleğe yönelik etik kurallar oluştururken bazı noktalara dikkat etmek zorundadırlar. Bu bağlamda uluslararası muhasebe mesleğine yönelik etik kuralları hazırlanırken ya da herhangi bir mesleğin etik kuralları hazırlanırken dikkat edilmesi gereken unsurlar;²⁹⁴

- ✓ Kuralları sağlamlaştırmak için strateji geliştirilmesi,
- ✓ Kuralların belli bir kurum (meslek örgütü) tarafından onaylanması,
- ✓ Kuralların tüm meslek mensuplarına ulaşması ve genel olarak kabul görmesi,
- ✓ Kurallara uyulmadığı durumda cezai yaptırımların belirlenmesi,
- ✓ Kuralların yenilenebilir duruma açık olması, eğitim programları yolu ile meslek mensuplarına öğretilmesi açıklanması,

²⁹⁴ Tükenmez, *Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği*, a.g.e. s.166.

- ✓ Etik konusunda yıllık rapor hazırlanması, şeklindedir.

7.3.3.Şirket Yıllık Genel Kurullarında Gündeme Etiğin Dâhil Edilmesi

Günümüz çok uluslu şirketleri mevcut küresel sistemin sonucunda bahsi geçen ‘zımmi anlaşmaları getirirken toplum güvenini kazanmak için kendilerinin temel imkân ve değerlerini iyileştirmek’ şeklinde gündem mesajları vermişlerdir. Diğer bir ifade ile toplum ihtiyaçlarına cevap vermeden önce kendi çalışan ve paydaşlarına sunulan imkânları arttırma ve onlara karşı kullandıkları yöntemlere dayanak teşkil eden temel değerleri belirli seviyeye çıkarmayı kararlaştırmaktadır. İyileştirme yapmayı kararlaştırdıkları değerler ise şu şekildedir;²⁹⁵

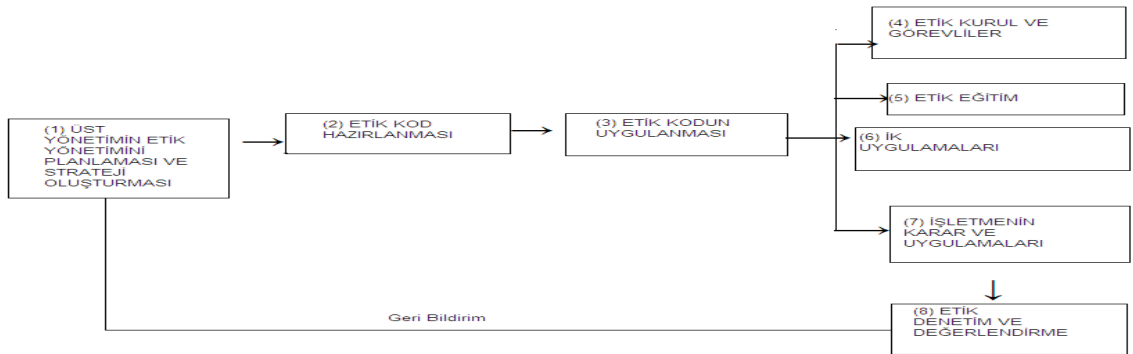
- ✓ Küresel hukuki uygunluk: Kurumun üretim faaliyetlerinin kanuni olup olmadığına değerlendirilmesinde kullanılan ve ulusal-uluslararası düzenleyici yapılar tarafından dayatılan kanun ve düzenlemelere göre söz konusu şirketlerin etkin bağlılığı ve kararlılığı olarak ifade edilir.
- ✓ Etik iş uygulamaları: Kurumun dürüst, sorumlu, denetlenebilir, saygın, mükemmeliyetçi, adil olma gibi temel değerlerinin hem kurum için çalışanlarca hem de toplum tarafında uyumlu bir şekilde yerine getirilmesidir.
- ✓ Rüşvet vb... olumsuzlukların önlenmesi ve şeffaflık: Kurum kâr oranını arttırmak amacı ile kamu kurumlarında durumun gerçek dışı değerlendirmelere tabi tutulmaması ve rüşvet teklif edilmemesidir.
- ✓ İyi yönetim: Yöneticilerin kendi maddi menfaatlerini toplum ve şirket menfaatlerinden üstün tutmamasıdır.
- ✓ Toplumsal ve çevresel şartların korunması: Kurum faaliyetlerini kamuyu, çevreyi makul derecede sağlık güvenlik ve çevre korunması seviyesinde gerçekleştirmek şartı ile sürdürmeli ve bu ilkeleri şirket geneline yaymalıdır.
- ✓ Farklı kültürlerle saygı: Farklı coğrafyalarda faaliyet gösteren ÇUŞ’ lar bu coğrafyalarda var olan kültürlerin zarar görmemeleri için özen göstermelidirler.
- ✓ İnsan kaynakları: Kâr amacı taşıyan ticari işletmeler toplum içinde insanlara karşı adil, dürüst, sorumlu, denetlenebilir ve saygın olarak ve insani değerlere uygun hareket etmelidir.

²⁹⁵ Kayacan, *Anonim Şirketlerde Sosyal Sorumluluklar ve Etik Değerler*, a.g.m. s.359.

- ✓ Yerel toplumlar tarafından kabul görme: Kurumun faaliyet gösterilen toplum içinde kabul görmüş ve saygın bir biçimde ifade edilmesidir.
- ✓ Çocuk işgücü çalıştırma dâhil çalışma standartları: İstihdam edilen çocuk işgücü dâhil tüm personele uygulanacak olan davranışların ulusal ve uluslararası düzeyde kabul edilebilir olmasıdır.
- ✓ Kanun uygulanması: Toplum, şirketlerden faaliyetleri ve sivil toplum üzerinde kamusal yetkisi olan devlet kurumlarının desteklemesini istemektedir.
- ✓ Şirketin sosyal sorumluluğu: İşletmenin kâr amacı ile ilgili tüm çalışmalarında toplumun tüm kaynaklarının kullanılarak tüm ihtiyaçlarının karşılanmasıdır.
- ✓ Sürdürülebilir gelişme: Toplum refahının her geçen dönem artırılması için toplumsal iyileştirmeler yapılmalıdır.
- ✓ Serbest piyasa ekonomisi: Şirketin ticari ilişki içinde olduğu ülke ve bölgelerde serbest piyasacılığın desteklenerek demokratikleştirilmesi gerekmektedir.

Her ne kadar çevre etmenleri etik altyapının oluşturulması bakımından kritik ise de, kurumsal etik açısından yol alma sorumluluğu işletmelere aittir. Diğer bir ifade ile, kuruluşlar kendileri etik odaklı tedbirler almazsa, kurumsal etik kültürünün kendiliğinden oluşması beklenemez. Bu yüzden iş etiğinin işletmelerde kurumsallaşması için izlenebilecek yol haritası aşağıdaki şekilde gösterilmiştir,²⁹⁶

Şekil 5: Etiğin Kurumsallaşmasında İzlenebilecek Yol Haritası



Kaynak: TÜSİAD, Yönetici Özeti, s.21, http://www.tedmer.org.tr/pdf/tusiad_is_etigi_raporu.pdf, (Erişim tarihi: 05.01.2011)

²⁹⁶ TÜSİAD, Yönetici Özeti, s.21, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tusiad_is_etigi_raporu.pdf, (Erişim tarihi: 05.01.2011)

Şirket içinde eğitim kurumsallaşması için her şeyden önce üst yönetimin etğin gerekliliğine inanması gerekmektedir. Dolayısı ile bu konuda önderlik göstermesi, hazırlık çalışmalarını yaptırması, uzun dönemli bir perspektif gözetmesi, tüm faaliyetleri ve kişileri kapsar biçimde kapsamlı bir yaklaşım benimsenmesi gerekmektedir. Firma içinde etik kod hazırlanması için ise;

- ✓ Firmanın değerlerinin/ önceliklerinin belirlenmesi ilgili olabilecek kodların değerlendirilmesi,
- ✓ Sektörü, faaliyetleri, kültürü, paydaşları ve çevre ile ilişkileri bakımından firmaya en uygun kodun ana hatlarının geliştirilmesi,
- ✓ Bu süreçlerde gerekiyorsa dışarıdan uzman yardımı alınması,
- ✓ Firma içindeki çeşitli kademelerden uygun yöntemlerle katkı ve görüş alınması,
- ✓ Kodlarda genel ilkeler kadar firma açısından hassas konularda ya da görevlerde bulunanlar için ayrıntılı düzenlemelere yer verilmesi,
- ✓ Kodun yürütülmesinden sorumlu olanların belirtilmesi,
- ✓ Kod ilkelerine ve davranış kurallarına aykırılıklar halinde, yaptırımların ve süreçlerin açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

Böylece etik uygulamalarının işletmenin tüm karar ve uygulamalarında geçerlilik kazanması, paydaşlar ve toplum ile sağlıklı ilişkiler oluşturulması, toplumsal yaşam kalitesine sosyal sorumluluk projeleri ile katkıda bulunulması gibi yararları olacaktır.

III. BÖLÜM

İZMİR İLİNDE BAĞIMLI VE BAĞIMSIZ ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA

Bu bölümde İzmir ilinde bağımlı ve bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensupları üzerinde uygulanan bir anket çalışması yer almaktadır. Bu anket çalışmasında küreselleşme süreci ile birlikte muhasebe ve denetim meslek etiği konusundaki uygulama ve gelişmeler hakkında bilgi sahibi olunup olunmadığı, ayrıca yaklaşımların ne şekilde olduğuna ilişkin ortaya çıkan bulgu ve sonuçlara yer verilmiştir.

1.ARAŞTIRMANIN ÖNEM VE AMACI

Yaşadığımız süreç içinde var olan siyasi, toplumsal ve ekonomik olaylar küreselleşme sürecinin etkileri olarak ifade edilmektedir. Özellikle ülkelerin ekonomik sistemlerinin birbirleri ile bu kadar bağlantılı olması, birçok açıdan uyumu gerekli kılınan uygulama ve stratejileri ön plana çıkarmıştır. Ekonomik hayatın en küçük birimleri olan işletmeler de bu süreçle ilgili olan kurumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Dış ticarete konu olan her türlü faaliyet, işletmelerde özellikle muhasebe bölümleri açısından bilgi ihtiyacında artışa neden olmuştur. Dolayısı ile muhasebe meslek mensupları ortak dil anlayışından hareketle değişme ve gelişmelere ayak uydurmalı, aynı zamanda dürüst, güvenilir, mesleki değer yargıları ile hareket etme gibi unsurları ön plana çıkararak etik davranışlar çerçevesinde hareket etmelidirler.

Bu çalışmanın temel amacı, küreselleşme süreci ile birlikte meslek mensuplarının uluslararası gelişmelere ayak uydurup uydurmadıklarını ve etik davranışlar çerçevesinde mesleği gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini saptamaktır.

2.ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma evrenini İzmir ilinde bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensupları oluşturmaktadır. İzmir ilinde İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası' na kayıtlı 6000 meslek mensubu bulunmaktadır. Araştırmada meslek mensuplarının

tümüne ulaşması hedeflenmiştir. Yapılan bazı panel ve toplantılarda yaklaşık 1800 kişi ile irtibata geçilmiş ancak toplam 197 meslek mensubundan yanıt alınabilmektedir.

2.1. Veri toplama Yöntemi

Araştırmada veriler, anket yöntemi ile toplanmıştır. Araştırmada kullanılan anket formu, tez çalışmasının teorik kısmından hareket edilerek ve mevcut anket çalışmalarından yararlanılarak oluşturulmuştur. Anket formu, çoktan seçmeli olmak üzere toplam 25 sorudan oluşmaktadır.

Hazırlanan anket formunun meslek mensuplarına ulaşması için öncelikle İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası ile irtibata geçilmiştir. Ancak çalışma verilerine genel itibari ile İzmir ilinde gerçekleşen panel ve toplantılar esnasında ulaşılabilmektedir. Dolayısı ile yüz yüze görüşmeler yapılarak mevcut veriler toplanmıştır. Anket yolu ile elde edilen veriler analizinde araştırmanın tanımlayıcı niteliği ve amacı dikkate alınarak frekans ve yüzde dağılım tablo ve grafikleri dikkate alınmış ve bulgular yorumlanmıştır. Anketteki sorular cevaplama düzeyine göre iki (evet- hayır) ve daha çok seçenekli olarak hazırlanmıştır. Elde edilen verilerin analizinde SPSS programı kullanılmıştır.

2.2. Verilerin Analizi ve Değerlendirilmesi

İki amaca yönelik olarak oluşturulan çalışmamızın birinci amacı, İzmir ilinde bağımlı ve bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarını kişisel ve mesleki olarak tanımdır. Bu amaç doğrultusunda meslek mensuplarının cinsiyetleri, eğitim düzeyleri, unvanları, çalışma şekilleri, deneyim süreleri ve mükelleflerin hizmet talep şekilleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci kısmı; küreselleşmeye yönelik yaklaşımlar, küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkileri, uluslararası kuruluşlar, meslek mensuplarının uluslararası gelişmeleri takip edip etmeme durumları, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile ilgili bilgiler, çalışılan firmaların faaliyet boyutları ve bu firmalarda etik kodların varlığı, meslek mensuplarının mesleki etik etiğini alma düzeyleri ve etik davranışlar çerçevesinde beklentiler ile ilgili düşünceleri ile ilgili sorulardan oluşmaktadır. Bu soruların amacı; küreselleşme süreci ile birlikte muhasebe ve denetim meslek etiğinde meydana gelen etkileşimleri ölçmeye

yöneliktir. Veri analizinde araştırmanın amacına uygun olarak veriler üzerinde frekans dağılımları, çapraz tablolar, Kruskal Wallis ve Mann Whitney U testleri uygulanmıştır.

3.TANIMLAYICI BİLGİLER

Ankete katılan meslek mensuplarına ilişkin bazı tanımlayıcı bilgiler şu şekildedir;

3.1.Meslek Mensuplarının Cinsiyeti

Anket çalışmasını cevaplayan meslek mensuplarının cinsiyet unsuruna göre dağılımları aşağıdaki tablo ve grafiğe bakılarak yorumlanabilir.

Tablo 12: Meslek Mensuplarının Cinsiyet Dağılımları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kadın	62	31,5	31,5	31,5
Erkek	135	68,5	68,5	100,0
Toplam	197	100,0	100,0	

Meslek mensuplarının cinsiyetlere göre dağılımı şu şekildedir; 197 meslek mensubundan 135'i erkek; 62' si kadındır. Yüzde olarak baktığımızda ise % 68.5 lik bölümün erkek meslek mensuplarından; % 31.5' lik bölümün ise kadın meslek mensuplarından oluştuğu görülmektedir.

3.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyi

Anket çalışmasını cevaplayan meslek mensuplarının eğitim düzeyine göre dağılımları aşağıdaki tablo ve grafiğe bakılarak yorumlanabilir.

Tablo 13: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Ortaöğretim	12	6,1	6,1	6,1
Önlisans	14	7,1	7,1	13,2
Lisans	150	76,1	76,1	89,3
Lisansüstü	21	10,7	10,7	100,0
Toplam	197	100,0	100,0	

Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre dağılımı şu şekildedir; 197 meslek mensubunun eğitim seviyesi 12' si ortaöğretim, 14' ü önlisans, 150' si lisans ve 21' i ise lisansüstü düzeyindedir. Yüzde olarak düşündüğümüzde ise % 6.1'i, ortaöğretim, % 7.1'i önlisans, % 76.1'si lisans ve % 10.7' sı ise lisansüstü düzeyindedir. Lisans düzeyinin diğer mesleki düzeylerden daha fazla olduğunu görmekteyiz. Buna göre meslek mensuplarının eğitime önem verdiğini görmekteyiz.

3.3. Meslek Mensuplarının Unvanları Dağılımı

Anket çalışmasını cevaplayan meslek mensuplarının ünvanlarına göre dağılımları aşağıdaki tablo ve grafiğe bakılarak yorumlanabilir.

Tablo 14: Meslek Mensuplarının Unvanları Dağılımları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
SM	24	12,2	12,2	12,2
SMM	170	86,3	86,3	98,5
YMM	3	1,5	1,5	100,0
Toplm	197	100,0	100,0	

Meslek mensuplarının unvanlara göre dağılımı şu şekildedir; 197 meslek mensubundan 24' ü Serbest Muhasebeci, 170' i Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, 3' ü Yeminli Mali Müşavir olarak mesleklerini icra etmektedirler. Yüzde olarak baktığımızda ise % 12.2' si Serbest Muhasebeci, % 86.3' ü Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir, % 1.5'i Yeminli Mali Müşavir olarak çalışma hayatını sürdürmektedir. Bu noktada büyük bir oranın ruhsatlı meslek mensubu olması durumunun mesleğin daha iyi bir şekilde sürdürülebileceği sonucunu çıkardığımızı söylememiz mümkündür.

3.4. Meslek Mensuplarının Çalışma Şekilleri

Anket çalışmasını cevaplayan meslek mensuplarının çalışma şekillerine göre dağılımları aşağıdaki tablo ve grafiğe bakılarak yorumlanabilir.

Tablo 15: Meslek Mensuplarının Çalışma Şekilleri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Serbest	138	70,1	70,1	70,1
Kamuda	3	1,5	1,5	71,6
Bağımlı	56	28,4	28,4	100,0
Toplam	197	100,0	100,0	

Meslek mensuplarının çalışma şekillerine göre dağılımı ise şu şekildedir; 197 meslek mensubundan 138' i bağımsız, 3' ü kamu sektöründe, 56' sı ise bir işverene bağlı olarak çalışmaktadır. Yüzde olarak düşündüğümüzde ise % 70,1'lik bölüm serbest (bağımsız), %1.5' lik bölüm kamu sektöründe, % 28.4' lik kısım ise bir iş verene bağlı olarak çalışmaktadır. Burada dikkatimizi çeken nokta meslek mensuplarının büyük bir kısmının serbest çalışıyor olmasıdır. Bu sonucu meslek mensuplarının daha fazla kazanma, özgür olma ve kendi işinin patronu olma gibi isteklerine bağlayabiliriz.

3.5. Meslek Mensuplarının Deneyim Süreleri

Anket çalışmasını cevaplayan meslek mensuplarının deneyim sürelerine göre dağılımları aşağıdaki tablo ve grafiğe bakılarak yorumlanabilir.

Tablo 16: Meslek Mensuplarının Deneyim Süreleri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
0-4	27	13,7	13,7	13,7
5-9	31	15,7	15,7	29,4
10-+	139	70,6	70,6	100,0
Toplam	197	100,0	100,0	

Bilindiği üzere muhasebe ve denetim meslekleri titiz çalışma ve özveri gerektiren meslek gruplarıdır. Dolayısı ile bu tür mesleklerde mesleki deneyimin uzun

dönemi kapsamı daha sağlıklı icra edilmesi sonucunu da doğurmaktadır. Bu itibarla meslek mensuplarının deneyim yıllarına göre dağılımı ise şu şekildedir; 197 meslek mensubundan 27' si 0-4 yılları arası, 31' i 5-9 yılları arası, 139' u ise 10-+ yılları arasında deneyim yılına sahiptir. Yüzde olarak baktığımızda ise %13,7' si 0-4 yılları arası, % 15' 7 si 5-9 yılları arasında, % 70,6' lık bölüm ise 10 yıl ve daha fazla deneyim yılına sahiptir.

3.6. Meslek Mensuplarının Müşteri Bulma Yolları

Meslek mensuplarının müşteri bulma yolları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 17: Meslek Mensuplarının Müşteri Bulma Yolları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Akrabalık	4	2,0	2,0	2,0
Kişisel İlişki	117	59,4	59,4	61,4
Tavsiye	73	37,1	37,1	98,5
Tabela	3	1,5	1,5	100,0
Toplam	197	100,0	100,0	

Meslek mensuplarının müşteri (mükellef) bulma yollarını öğrenmek amacı ile sorulan bu soruya göre ise; 197 meslek mensubundan 4'ü akrabalık ilişkisi ile, 117' si kişisel ilişkilerle, 73' ü tavsiye üzerine, 3'ü ise tabela vasıtası ile müşteri bulmuştur. Yüzde olarak baktığımızda ise % 2'lik bölüm akrabalık, %59,4' lük bölüm kişisel ilişkiler, % 37,5' lik bölüm tavsiye ile, % 1,5'lük bölüm ise tabela yardımı ile müşteri bulmuştur. Bu oranlara baktığımızda büyük bir kısmın kişisel ilişkiler ile müşteri bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu sonucu meslek mensubunun kendi çevresindeki mükelleflerle olan birebir diyaloglarına bağlayabiliriz. Nitekim bir meslek mensubu bağımsız çalışmaya başlamadan önce beraber çalışma istediği müşteri portföyünü gözden geçirmektedir.

4. KÜRESELLEŞMENİN GÜNÜMÜZ MUHASEBE VE DENETİM KOŞULLARINA ETKİLERİ İLE İLGİLİ DÜŞÜNCELER

4.1 Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımlar

Anket çalışmasına katılan meslek mensuplarının küreselleşme süreci ile ilgili düşünceleri aşağıda belirtilmiştir.

Tablo 18: Meslek Mensuplarının Küreselleşmeye Yönelik Yaklaşımları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Sınırları Aşmak	35	17,8	20,0	20,0
Toplumsal İlişki	8	4,1	4,6	24,6
Uluslararası İlişkiler	95	48,2	54,3	78,9
Sömürü Düzeni	37	18,8	21,1	100,0
Toplam	175	88,8	100,0	
Yanıtsız	22	11,2		
Toplam	197	100,0		

Anketi cevaplayan meslek mensuplarının küreselleşme ile ilgili düşünceleri şu şekildedir; 197 meslek mensubundan 35'i küreselleşmeyi 'Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi' olarak tanımlamıştır. 8'i 'Uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma süreci' olarak, 95' i 'Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi; farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavram' olarak, 37'si 'Ucuz emeği kullanan, yerel şartlardan yararlanan, çevreyi tahrip eden bir sömürü düzeni' olarak ifade etmiştir. Meslek mensuplarından 22' si ise bu soruyu yanıtsız bırakmıştır. Yüzde olarak baktığımızda % 17.8' lik bölüm 'Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi' olarak tanımlamıştır. % 4.1' lik bölüm 'Uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma süreci' olarak, % 48.2' lik bölüm 'Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları

içeren kavram' olarak, % 18.8' lik bölüm 'Ucuz emeği kullanan, yerel şartlardan yararlanan, çevreyi tahrip eden bir sömürü düzeni' olarak ifade etmiştir. % 11.2' lik bölüm soruyu yanıtı bırakmıştır. Yanıtı dışarıda bırakıldığında bu oranlar sırası ile % 20, % 4.6, % 54.3, % 21.1 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.2.Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkisi

Ankette sorulan bir soruda göre küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslekleri üzerinde etkisi olup olmadığı tespit edilmek istenmiştir. Bu itibarla alınan cevaplar aşağıdaki gibidir;

Tablo 19: Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkisi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	29	14,7	15,1	15,1
Evet	160	81,2	84,9	99,0
Toplam	189	95,9	100,0	100,0
Yanıtsız	8	4,1		
Toplam	197	100,0		

Buna göre; 197 meslek mensubundan 29'u etkisinin olmadığını, 160'sı ise etkisi olduğunu düşünmektedir. 8 meslek mensubu da bu soruya yanıt vermemiştir. Yüzde olarak baktığımızda ise % 14,7'lik bölüm etkisi olmadığını, % 81.2 lik bölüm etkisi olduğunu ifade etmiştir. % 4.1' lik bölüm ise soruya yanıt vermemiştir. Yanıtı dışarıda bırakıldığında 'Hayır' yanıtını verenlerin oranı % 15.1 ve 'Evet' yanıtını verenlerin oranı % 84.9 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.3.Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkilerinin Sonuçlarına Yönelik Düşünceler

Bir önceki soruya bağlı olarak hazırlanmış olan bu soruda ise küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkisinin ne yönde olduğu sorulmuştur.

Tablo 20: Küreselleşmenin Muhasebe ve Denetim Meslekleri Üzerindeki Etkilerinin Sonuçlarına Yönelik Düşünceler

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Olumsuz	50	25,4	26,5	26,5
Olumlu	110	55,8	58,2	84,7
Belli değil	29	14,7	15,3	100,0
Toplam	189	95,9	100,0	
Yanıtsız	8	4,1		
Toplam	197	100,0		

Buna göre bir önceki soruda 160 kişi küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim mesleklerini etkilediğini ifade etmiştir. Buna göre 160 meslek mensubundan 50'si olumsuz etkilediğini; 110' u olumlu etkilediğini; 29' u bu durumun henüz belli olmadığını ifade etmiştir. 8 meslek mensubu da soruyu yanıtsız bırakmıştır. Yüzde olarak baktığımızda ise % 25.4'lük bölüm olumsuz, % 55.8 olumlu, % 14,7' lik bölüm ise henüz sürecin belli olmadığını ifade etmiştir. % 4.1 lik kısım ise soruyu yanıtsız bırakmıştır. Yanıtsızlar dışarıda bırakıldığında olumsuz diyenlerin oranı % 26.5 ve olumlu diyenlerin oranı % 58.2, belli değil diyenlerin oranı % 15.3 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.4.Global Etik İle İlgili Yaklaşımlar

Meslek mensuplarına global etik kavramının günümüz koşulları açısından ne kadar önemli olduğu sorulmuştur.

Tablo 21:Global Etik İle İlgili Yaklaşımlar

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Kesinlikle Önemsiz	6	3,0	3,3	3,3
Önemsiz	6	3,0	3,3	6,5
Kararsız	28	14,2	15,2	21,7
Önemli	67	34,0	36,4	58,2
Kesinlikle Önemli	77	39,1	41,8	100,0
Toplam	184	93,4	100,0	
Yanıtsız	13	6,6		
Toplam	197	100,0		

Tabloda görülebileceği gibi anketi cevaplayan meslek mensuplarında 13 ‘ü bu soruyu yanıtsız bırakmışlardır. Bir önceki soruya baktığımızda cevaplamayan meslek mensuplarından daha fazladır. Dolayısı ile bir önceki soruyu yanıtsız bırakan ve küreselleşme sürecinin etkilerinin henüz belli olmadığını düşünen meslek mensuplarının bu soruyu yanıtsız bıraktıkları düşünülmektedir. Diğer taraftan meslek mensuplarından 6’sı ‘Global Etik’ kavramının kesinlikle önemsiz olduğunu, yine 6’sı önemsiz olduğunu, 67’ si önemli olduğunu, 77’si kesinlikle önemli olduğunu düşünmektedir. 28 meslek mensubu ise kararsız olduğunu ifade etmiştir. Yüzde olarak düşündüğümüzde ise % 3’ lik bölüm ‘Global Etik’ kavramının kesinlikle önemli olduğunu, yine % 3’ lük bölüm önemsiz olduğunu, % 34’ lük kısım önemli olduğunu, % 39.1 ‘lik bölüm ise kesinlikle önemli olduğunu düşünmektedir. % 14.2’ lik kısım ise kararsız olduğunu belirtmiştir. Yanıtsızlar dışarıda bırakıldığında kesinlikle önemlidir diyenlerin oranı % 41.8 ve önemlidir diyenlerin oranı % 36.4 kararsızım diyenlerin oranı % 15.2, önemsizdir diyenlerin oranı %3.3 ve kesinlikle önemsizdir diyenlerin oranı % 3.3 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.5. Uluslararası Muhasebe ve Denetim Meslek Örgütleri

Ankete cevap veren meslek mensupların uluslararası muhasebe ve denetim meslek örgütleri hakkında ne kadar bilgi sahibi oldukları ölçülmek istenmiştir.

Tablo 22: Meslek Mensuplarınca Bilinen Muhasebe ve Denetim Meslek Örgütleri

Meslek Örgütü	IFAC	AICPA	AECC	IOSCO	AAA	IAESB	IAA
Tanıyorum	126	15	11	7	4	4	11
Tanımiyorum	71	182	186	190	193	193	186

Buna göre 197 meslek mensubundan 126'sı IFAC' ı, 15'i AICPA' yı, 11' i AECC' yi, 7'si IOSCO' yu, 4'ü AAA' yı, 4' ü IAESB' yi, 11' i IAA kuruluşunu tanımaktadır. Burada dikkatimizi çeken nokta en çok IFAC kurumunun tanınmıyor olmasıdır. Yüzde olarak düşündüğümüzde ise % 63,9 gibi bir oran söz konusudur. Bilindiği gibi IFAC Kurumu muhasebe mesleğinin uluslararası standartlaşması açısından öncü bir kuruluştur. Dolayısı ile meslek mensuplarının uluslararası gelişmeleri takip ettikleri sonucuna bu noktada ulaşmamız mümkündür.

4.6. Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Denetim Mesleği İle İlgili Gelişmeleri Takip Etme Durumları

Meslek mensuplarına muhasebe ve denetim mesleği ile ilgili gelişmeleri takip edip etmedikleri sorulmuştur. Alınan cevaplar ise şu şekildedir;

Tablo 23: Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Etme Durumları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	52	26,4	26,8	26,8
Evet	142	72,1	73,2	100,0
Toplam	194	98,5	100,0	
Yanıtsız	3	1,5		
Toplam	197	100,0		

Buna göre meslek mensuplarından 142' si gelişmeleri takip ettiğini, 52 si ise

takip etmediğini belirtmiştir. 3 meslek mensubu ise bu soruyu yanıtızsız bırakmıştır. Bu noktada yanıtızsız bırakan meslek mensuplarının takip etmediklerini de düşünebiliriz. Yüzde olarak düşündüğümüzde % 72.1' lik bölüm gelişmeleri takip etmekte, % 26.4' lük bölüm gelişmeleri takip etmemekte % 1.5 'luk bölüm ise soruyu yanıtızsız bırakmıştır. Yanıtızsızlar dışarıda bırakıldığında 'Hayır' diyenlerin oranı %26,8 ve 'Evet' diyenlerin oranı %73,2 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.7. Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Denetim Mesleği İle İlgili Gelişmeleri Takip Etme Yolları

Bir önceki soruya bağlı olarak hazırlanmış bu soruda ise muhasebe meslek mensuplarının hangi yollarla gelişmeleri takip ettikleri sorulmuştur.

Tablo 24: Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Etme Yolları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
İnternet	109	55,3	76,8	76,8
Gazete	10	5,1	7,0	83,8
Oda	22	11,2	15,5	99,3
Dergi	1	,5	,7	100,0
Toplam	142	72,1	100,0	
Yanıtızsız	55	27,9		
Toplam	197	100,0		

Bir önceki soruya bağlı olarak hazırlanan bu soruda uluslararası gelişmeleri takip eden 142 meslek mensubu mevcuttur. 55 meslek mensubu gelişmeler takip etmediğini belirtmiş veya soruyu yanıtızsız bırakmıştır. Dolayısı ile değerlendirilmeye alınan 142 kişidir. 142 meslek mensubundan 109' u internet, 10'u gazete, 22' si meslek odası, 1'i dergi aracılığı ile gelişmeleri takip etmektedir. Yüzde olarak düşündüğümüzde % 55.3' lük bölüm internet, %10' luk bölüm gazete, %22' lik bölüm meslek odası, % 0.5 lik bölüm dergi aracılığı ile gelişmeleri takip etmektedir. % 27.9 ' luk bölüm ise soruyu yanıtızsız bırakmıştır. Burada dikkatimizi % 55.3 lük oranla internet aracılığı ile takibin gerçekleştiği sonucu çekmektedir. Dolayısı ile küreselleşme sürecinin en önemli unsurlarından olan internetin meslek yaşantısında önemli bir yere sahip olduğu söylenebilmektedir. Yanıtızsızlar dışarıda bırakıldığında internet aracılığı yanıtını verenler % 76.8, gazete yanıtını verenler % 7, meslek odası yanıtını verenler % 15.5, dergi yanıtını verenler % 0.7 oranı olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.8. Meslek Mensuplarının Muhasebe ve Denetim Mesleği İle İlgili Gelişmeleri Takip Edememe Nedenleri

Önceki iki soruya bağlı olarak hazırlanmış olan bu soruda ise meslek mensuplarının gelişmeleri takip edememe nedenleri tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 25: Meslek Mensuplarının Gelişmeleri Takip Edememe Nedenleri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yoğunluk	37	18,8	72,5	72,5
Faaliyet yok	14	7,1	27,5	100,0
Toplam	51	25,9	100,0	
Yanıtsız	146	74,1		
Toplam	197	100,0		

Buna göre toplam 51 meslek mensubu gelişmeleri takip edemediklerinin nedenlerini belirtmiştir. Önceki ve bağlı soruda ise bu rakam 55 olarak karşımıza çıkmıştı. Bu noktada takip eyleminin süreklilik kazanmaması neticesinde farklılıkların ortaya çıktığı söylenebilir. Diğer taraftan gelişmeleri takip edemeyen 51 meslek mensubundan 37' si işlerinin yoğun olması, 14 'si ise meslek odasının faaliyetinin olmaması cevabını vermiş;146 meslek mensubu soruyu yanıtsız bırakmıştır. Yüzdesel olarak baktığımızda ise % 18.8'lik bölüm işlerinin yoğun olması, % 7.1 'lik bölüm meslek odasının faaliyetinin olmaması nedeniyle gelişmeleri takip edemediklerini belirtmişlerdir. % 74,1' lik bölüm ise soruyu yanıtsız bırakmıştır. Yanıtsızlar dışarıda bırakıldığında 'Yoğunum' diyenlerin oranı % 72.5 ve 'Meslek odasında faaliyet olmuyor.' diyenlerin oranı % 27.5 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.9. Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) İle ilgili Bilgi Düzeyleri

Meslek mensuplarının Türkiye muhasebe Standartları(TMS) na ilişkin bilgi sahibi olup olmadıklarını öğrenmek amacı ile hazırlanmış soruda yanıtlar şu şekildedir;

Tablo 26: Meslek Mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) İle İlgili Bilgi Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	32	16,2	17,8	17,8
Evet	148	75,1	82,2	100,0
Toplam	180	91,4	100,0	
Yanıtsız	17	8,6		
Toplam	197	100,0		

Buna göre 197 meslek mensubundan 148' i TMS hakkında bilgi sahibi iken; 32' si bilgi sahibi değildir. Diğer taraftan 17 meslek mensubu bu soruya yanıt vermemiştir. Yüzde olarak baktığımızda ise % 16.2' lik bölüm TMS hakkında bilgi sahibi olmadığını ve %75.1' lik bölüm ise TMS hakkında bilgi sahibi olduklarını belirtmiştir. % 8.6' lık bölüm ise soruyu yanıtsız bıraktığından TMS hakkında bilgi sahibi olmadıkları kabul edilmiştir. Yanıtsızlar dışarıda bırakıldığında 'Hayır' diyenlerin oranı % 17.8 ve 'Evet' diyenlerin oranı % 82.2 olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.10. Küreselleşme Açısından Meslek Mensuplarına Göre Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' nda En Önemli Olan 5 Standart

Meslek mensuplarından küreselleşme süreci ile birlikte ülkemizde uygulanmaya başlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)' ndan önemli bulunan ilk beş standardın belirtilmesi istenmiştir. Bu soruya 197 meslek mensubundan 29' u yanıt vermiştir. Ancak verilen yanıtların muhasebe standartları ile ilgili olmadığı görülmüştür. Sadece birkaç meslek mensubu finansal tabloların sunumu, hâsılat, stoklar ve duran varlıklar yanıtını vermişlerdir. Diğer meslek mensupları daha çok muhasebe ve denetim mesleklerinin önemi ve temel kavramları doğrultusunda yanıtlar vermişlerdir. Bazı

meslek mensupları ise tüm standartların önemli olduğunu vurgulamış, bazıları ise bilgisi olmadığı, koşulların yetersiz olduğu veya yanında kaynak olmaması nedeni ile yanıtlayamayacağını belirtmiştir.

4.11. Küreselleşme Süreci İle Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Ön Plana Çıkan Unsurlar

Küreselleşme süreci ile birlikte muhasebe ve denetim mesleğinde öne çıkan unsurların belirlenmesinin amaçlandığı bu soruya verilen cevaplar şu şekildedir;

Tablo 27: Küreselleşme Süreci İle Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Ön Plana Çıkan Unsurlar

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Şeffaflık	92	46,7	58,6	58,6
Karlılık	10	5,1	6,4	65,0
Tarafsızlık	15	7,6	9,6	74,5
Bağımsızlık	14	7,1	8,9	83,4
Sosyal Sorumluluk	26	13,2	16,6	100,0
Toplam	157	79,7	100,0	
Yanıtız	40	20,3		
Toplam	197	100,0		

197 meslek mensubundan 92' si şeffaflık, 10' u karlılık, 15' i tarafsızlık, 14' ü bağımsızlık, 26' sı sosyal sorumluluk ilkesi yanıtını vermiş; 40 meslek mensubu ise soruyu yanıtız bırakmıştır. Bu grubun küreselleşmenin muhasebe ve denetim mesleğini etkilemediğini düşünen grup olduğu tahmin edilmektedir. Yüzde olarak düşündüğümüzde ise % 46.7' lik bölüm şeffaflık, %5.1' lik kısım kârlılık, % 7.6' lık bölüm tarafsızlık, %7.1' lik bölüm bağımsızlık, %13.2'lik bölüm ise sosyal sorumluluk ilkesinin önemli olduğunu ifade etmiş, % 20.3 'lük bölüm ise soruyu yanıtız bırakmıştır. Yanıtızlar dışarıda bırakıldığında şeffaflık diyenlerin oranı %58.6, kârlılık % 6.4 tarafsızlık % 9.6 bağımsızlık % 8.9 ve sosyal sorumluluk diyenlerin oranı %16.6 olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda küreselleşme süreci ile birlikte gündeme gelen bu ilkeler muhasebe ve denetim meslek etiğinin günümüz koşullarınca önemli olduğunu göstermektedir. Dolayısı ile meslek mensupları başta şeffaflık ilkesi olmak üzere bağımsızlık, tarafsızlık, sosyal sorumluluk ilkeleri çerçevesinde mesleklerini icra etmeli, dürüst, meslek ahlakına uygun hareket etmelidirler.

5.MESLEK MENSUPLARININ MESLEK ETİĞİ İLE İLGİLİ DENEYİM VE EĞİTİM DÜZEYLERİ

5.1.Meslek Mensuplarının Uluslararası Firmaların Danışmanlığını Yapma Durumları

Meslek mensuplarına herhangi bir uluslararası firmanın danışmanlığını yapıp yapmadıkları sorulmuştur.

Tablo 28: Danışmanlığı Yapılan Uluslararası Firmaların Varlığı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yok	185	93,9	96,4	96,4
Var	7	3,6	3,6	100,0
Toplam	192	97,5	100,0	
Yanıtsız	5	2,5		
Toplam	197	100,0		

Anketimize katılan 197 meslek mensubunda sadece 7 meslek mensubu herhangi bir uluslararası firmanın danışmanlığını yapmaktadır. 185 meslek mensubu herhangi bir uluslararası firmanın danışmanlığı yapmamaktadır ve 5 meslek mensubu bu soruyu yanıtı bırakmıştır. Yanıtı bırakmayanlar dışarıda bırakıldığında olumlu yanıt verenlerin oranı % 3.6 ve olumsuz yanıt verenlerin oranı % 96.4 olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.2.Danışmanlığı Yapılan Ulusal ve Uluslararası Firmalar Arasındaki Farklılık Olma Durumları

Danışmanlığı yapılan ulusal ve uluslararası firmalar arasındaki farklılıkların tespitine ilişkin hazırlanmış bu sorunun yanıtı ise şu şekildedir;

Tablo 29:Danışmanlığı Yapılan Firmalar Arasındaki Farklılıklar

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Var	7	4,1		
Yok	0	0	100,0	100,0
Yanıtsız	190	95,9		
Toplam	197	100,0		

Bir önceki soruya bağlı olarak hazırlanmış olarak hazırlanmış bu soruda sadece 7 meslek mensubu değerlendirmeye alınmıştır. Diğer meslek mensupları ise bu soruyu herhangi bir uluslararası firmanın danışmanlığını yapmadıkları gerekçesi ile yanıtız bırakmışlardır. Yüzde olarak baktığımızda sadece % 4.1'lik kısım uluslararası firmanın danışmanlığını yapmaktadır. Yine % 95.9' luk kısım soruyu yanıtız bırakmıştır.

5.3. Danışmanlığı Yapılan Firmalar Arasındaki Farklılık Boyutu

Danışmanlığı yapılan ulusal ve uluslararası firmalar arasındaki farklılıkların ne yönde olduğu sorulmuştur.

Tablo 30: Danışmanlığı Yapılan Firmalar Arasındaki Farklılık Boyutu

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Uluslararası	1	.5	14,3	14,3
Ulusal	3	1,5	42,9	57,1
Her ikisi	3	1,5	42,9	0
Her ikisi	0	0	0	100,0
Total	7	3,6	100,0	
Yanıtız	190	96,4		
Toplam	197	100,0		

Önceki iki soruya bağlı olarak hazırlanan bu soruda 7 meslek mensubu dikkate alınmıştır. Buna göre 1 meslek mensubu uluslararası firmaların kamuoyunu aydınlatma konusuna önem verdiklerini, 3 meslek mensubu ulusal firmaların kamuoyunu aydınlatma konusuna önem verdiklerini, 3 meslek mensubunun her iki firma grubunun kamuoyunu aydınlatma konusuna önem verdiklerini ifade etmişlerdir. Soruyu 190 meslek mensubu yanıtız bırakmıştır. Yüzde olarak baktığımızda % 0.5' lik bölüm uluslararası firmaların kamuoyunu aydınlatma konusuna önem verdiklerini, % 1.5' lik bölüm ulusal firmaların kamuoyunu aydınlatma konusuna önem verdiklerini, % 1.5' lik bölümün her iki firma grubunun kamuoyunu aydınlatma konusuna önem verdikleri görülmektedir. Yine % 96.4' lük kısım soruyu yanıtız bırakmıştır.

5.4. Danışmanlığı Yapılan Firmaların Etik Kod Varlığı

Meslek mensuplarına danışmanlıklarını yaptıkları firmaların etik kodlarının olup olmadığı sorulmuştur.

Tablo 31: Danışmanlığı Yapılan Firmaların Etik Kod Varlığı

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	174	88,3	88,3	88,3
Evet	23	11,7	11,7	100,0
Toplm	197	100,0	100,0	

Ankete katılan 197 meslek mensubundan 23' ü danışmanlığını yaptıkları firmaların etik kodlarının olduğunu, 174' ü de etik kodlarının olmadığını belirtmişlerdir. Yüzde olarak baktığımızda % 11,7'lik bölüm danışmanlığını yaptıkları firmaların etik kodlarının olduğunu, % 88,3' lük bölüm etik kodlarının olmadığını belirtmişlerdir. Bu durum olumsuz bir tabloyu karşımıza çıkarmıştır. Çünkü etik kodunu yayınlamayan işletmeler uluslararası sermaye piyasalarında yer alamama gibi olumsuzluklarla karşılaşmaktadırlar. Dolayısı ile günümüz koşullarına ayak uyduramayan işletmeler sadece mal ve hizmet alım- satımı ile faaliyetlerini sürdüremeyeceklerdir.

5.5. Danışmanlığı Yapılan Firmaların Etik Kod Varlığı Düzeyi

Bir önceki soruya bağlı olarak hazırlanmış bu soruda ise etik kodları olan işletmelerdeki oranlar şu şekildedir;

Tablo 32: Danışmanlığı Yapılan Firmalarda Etik Kod Varlığı Düzeyi

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Yarıdan Az	9	4,6	39,1	39,1
Yarısı	7	3,6	30,4	69,6
Yarıdan Fazla	5	2,5	21,7	91,3
Hepsi	2	1,0	8,7	100,0
Toplam	23	11,7	100,0	
Yanıtsız	174	88,3		
Toplam	197	100,0		

197 meslek mensubundan 27' si danışmanlıklarını yaptıkları firmaların etik kodlarının olduğunu belirtmişti. Buna göre firmalardaki etik kodların varlığı yarından az olması durumu 9 meslek mensubu, yarısı kadar olması 7 meslek mensubu, yarından fazla olması durumu 5 meslek mensubu, hepsinin olması durumu 2 meslek mensubu tarafından ifade edilmiştir. Yüzde olarak baktığımızda; firmalardaki etik kodların varlığı yarından az olması % 4.6'lık bölüm, yarısı kadar olması % 3.6'lık bölüm, yarından fazla olması durumu % 2.5' luk bölüm, hepsinin olması durumu % 1 olarak ifade edilmiştir. Soruya yanıtız bırakan meslek mensuplarının sayısı ise 174' (% 88.3) tür. Yanıtızlar dışarıda bırakıldığında yarından az diyenlerin oranı % 39.1, yarısı diyenlerin oranı % 30.4, yarından fazla % 21.7 ve hepsi diyenlerin oranı % 8.7 olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.6. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Alma Durumları

Bu soruda meslek mensuplarının meslek etiği eğitimi alma durumları tespit edilmeye çalışılmıştır.

Tablo 33: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Alma Durumları

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Hayır	132	67,0	68,4	68,4
Evet	61	31,0	31,6	100,0
Toplam	193	98,0	100,0	
Yanıtız	4	2,0		
Toplam	197	100,0		

Buna göre 197 meslek mensubundan 132 mesleki etik eğitimi almadıklarını, 61' i ise meslek etiği eğitimi aldıklarını ifade etmişlerdir. Ayrıca soruyu yanıtız bırakan 4 meslek mensubunun etik eğitimi almadıkları kabul edilmiştir. Yüzde olarak baktığımızda % 67' lik bölüm mesleki etik eğitimi almadığını, % 31'lik bölüm ise meslek etiği eğitimi aldığını ifade etmişlerdir.

5.7. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Düzeyleri

Meslek mensuplarının aldıkları meslek etiği eğitim düzeylerini belirtmek üzere hazırlanmış soruya ilişkin yanıtlar ise şu şekildedir;

Tablo 34: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimi Düzeyleri

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Ortaöğretim	2	1,0	3,1	3,1
Önlisans	10	6,1	18,8	21,9
Lisans	42	21,8	67,2	89,1
Lisansüstü	7	3,6	10,9	100,0
Toplam	61	32,5	100,0	
Yanıtsız	136	67,5		
Toplam	197	100,0		

Bir önceki soruya bağlı olarak hazırlanmış bu soruda meslek etiği eğitimi almış 61 meslek mensubu mevcuttur. Dolayısı ile 61 meslek mensubu dikkate alınmıştır. 2 meslek mensubu ortaöğretim düzeyinde, 10 meslek mensubu önlisans düzeyinde, 42 meslek mensubu lisans düzeyinde, 7 meslek mensubu lisansüstü düzeyinde meslek etik eğitimi almıştır. Yüzde olarak baktığımızda ise % 1' lik bölüm ortaöğretim düzeyinde, % 6.1 önlisans düzeyinde, % 21.8' lik bölüm lisans düzeyinde, % 3.62 lik bölüm lisansüstü düzeyinde meslek etik eğitimi almıştır. Soruyu yanıtsız bırakan meslek mensuplarının sayısı ise 136 (% 67.5) dır. Yanıtsızlar dışarıda bırakıldığında ise % 3.1' lik bölüm ortaöğretim düzeyinde, % 18.8 önlisans düzeyinde, % 67.2 ' lik bölüm lisans düzeyinde, % 10.9 luk bölüm lisansüstü düzeyinde meslek etik eğitimi almıştır.

5.8.Etik Davranışlar Çerçevesinde Meslek Mensuplarından Beklentiler

Son sorumuzda ise etik davranışlar çerçevesinde meslek mensuplarından beklentiler açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 35: Etik Davranışlar Çerçevesinde Meslek Mensuplarından Beklentiler

	Frekans	Yüzde	Geçerli Yüzde	Kümülatif Yüzde
Koşulsuz	15	7,6	9,1	9,1
Belirli Oranda	4	2,0	2,4	11,6
Mesleki	145	73,6	88,4	100,0
Toplam	164	83,2	100,0	
Yanıtsız	33	16,8		
Toplam	197	100,0		

Küreselleşme sürecinde ön plana çıkan etik konusu tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleklerinde de kendisini hissettirmiştir. Dolayısı ile meslek mensuplarının dürüst, tarafsız, meslek ahlakına uygun hareket etmesi beklenmektedir. Bu soruda meslek mensuplarının mükellefleri ile aralarındaki iş ilişkisinde etik davranışların ne kadar önemli olduğu saptanmaya çalışılmıştır. Çalışmamızda 15 meslek mensubu koşulsuz müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu, 4 meslek mensubu belirli oranda müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu, 145 meslek mensubu mesleki sorumluluk çerçevesinde etik davranışların önemli olduğunu ifade etmiştir. Yüzde olarak baktığımızda ise % 7.6' lık bölüm koşulsuz müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu, % 2'lik bölüm belirli oranda müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu,% 73.6' lık bölüm mesleki sorumluluk çerçevesinde etik davranışların önemli olduğunu ifade etmiştir. 33 meslek mensubu (% 16.8) ise bu soruyu yanıtsız bırakmıştır. Yanıtsızlar dışarıda bırakıldığında koşulsuz müşteri memnuniyeti diyenlerin oranı % 9.1 ve belirli oranda müşteri memnuniyetinin diyenlerin oranı % 2.4. mesleki sorumluluk çerçevesinde müşteri memnuniyeti diyenlerin oranı % 88.4 olarak karşımıza çıkmaktadır.

6. MESLEK MENSUPLARININ EĞİTİM DÜZEYLERİ İLE BAZI UNSURLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN İNCELENMESİ

Aşağıdaki tablolarda meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile küreselleşme olgusu, küreselleşme olgusunun muhasebe ve denetim mesleği üzerindeki etkisi, küreselleşme ile öne çıkan unsurlar ve meslek etiği eğitimi arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır.

6.1. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Tanımlar Arasındaki İlişki

Bu tabloda meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile küreselleşmeye yönelik tanımlar arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 36: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Tanımlar Arasındaki İlişki

		Küreselleşme Tanımları				Toplam
		Sınırları Aşmak	Toplumsal İlişkiler	Uluslararası İlişkiler	Sömürü Düzeni	
Eğitim	Ortaöğretim	2 20.0%	0 .0%	6 60.0%	2 20.0%	10 100.0%
	Önlisans	2 18.2%	0 .0%	6 54.5%	3 27.3%	11 100.0%
	Lisans	24 17.8%	6 4.4%	76 56.3%	29 21.5%	135 100.0%
	Lisansüstü	7 6.8%	2 10.5%	7 36.8%	3 15.8%	19 100.0%
Toplam		35 20.0%	8 4.6%	95 54.3%	37 21.1%	175 100.0%

Bu tabloya göre orta öğretim düzeyindeki 10 meslek mensubundan 2' si küreselleşmeyi 'Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi' olarak, 6' sı 'Uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu

olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma süreci’ olarak, 2’ si ‘Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavram’ olarak tanımlamaktadır.

Önlisans düzeyindeki 11 meslek mensubundan 2’ si ‘Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi’ olarak, 6’ sı ‘Uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma süreci’ olarak, 3’ ü ‘Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavram’ olarak küreselleşmeyi tanımlamaktadır.

Lisans düzeyindeki 135 meslek mensubundan 24’ ü ‘Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi’ olarak, 6’ sı ‘Uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma süreci’ olarak, 76 ‘ sı ‘Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavram’ olarak, 29’ u ‘Ucuz emeği kullanan, yerel şartlardan yararlanan, çevreyi tahrip eden bir sömürü düzeni’ olarak tanımlamaktadır. Lisansüstü düzeyindeki 19 meslek mensubundan 7’ si ‘Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi’ olarak, 2’ si ‘Uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma süreci’ olarak, 7’ si ‘Ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavram’ olarak, 3’ ü ‘Ucuz emeği kullanan, yerel şartlardan yararlanan, çevreyi tahrip eden bir sömürü düzeni’ olarak tanımlamaktadır.

6.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki

Bu tabloda meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile küreselleşme olgusunun muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkileri ile düşüncelerin ilişkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 37: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki

		Küreselleşmenin Etkisi		Toplam
		Hayır	Evet	
Eğitim	Ortaöğretim	4 33.3%	8 66.7%	12 100.0%
	Önlisans	0 .0%	13 100.0%	13 100.0%
	Lisans	23 15.8%	123 84.2%	146 100.0%
	Lisansüstü	0 .0%	21 100.0%	21 100.0%
Toplam		27 14.1%	165 85.9%	192 100.0%

Buna göre anketimize katılan orta öğretim düzeyindeki 12 meslek mensubundan 4' ü küreselleşme sürecinin bu meslekler üzerinde etkisinin olmadığını, 8' i ise etkisinin olduğunu ifade etmiştir. Önlisans düzeyindeki 13 meslek mensubunun tümü etkisi olduğunu vurgulamaktadır. Lisans düzeyindeki 146 meslek mensubundan 23' ü etkisi olmadığını, 123 meslek mensubu ise etkisinin olduğunu belirtmiştir. Diğer taraftan lisansüstü düzeydeki 21 meslek mensubunu tümü küreselleşmenin bu meslekler üzerinde etkisi olduğunu vurgulamıştır.

6.3. Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlar İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki

Bu tabloda ise meslek mensuplarının sahip oldukları unvanlar ile küreselleşmenin muhasebe ve denetim mesleği üzerindeki etkisi arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 38: Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Unvanlar İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişki

		Küreselleşmenin Etkisi		Toplam
		Hayır	Evet	
Unvan	SM	3 13.0%	20 87.0%	23 100.0%
	SMM	23 13.9%	143 86.1%	166 100.0%
	YMM	1 33.3%	2 66.7%	3 100.0%
Toplam		27 14.1%	165 85.9%	192 100.0%

Buna göre; 23 serbest muhasebeciden 32' ü küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerinde etkisi olmadığını, 20' si etkisi olduğunu savunmaktadır. 166 serbest muhasebeci ve mali müşavirden 23' ü etkisi olmadığını, 143' ü etkisi olduğunu belirtmiştir. 3 yeminli mali müşavirden 1' i etkisi olmadığını, 2' si etkisi olduğunu belirtmiştir. Burada dikkatimizi çeken bir husus da meslek mensupların eğitim düzeyi ile unvanlarının paralellik göstermesidir. Dolayısı ile eğitim düzeyleri ile diğer hususlar arasındaki ilişkinin incelenmesine devam edilmiştir.

6.4. Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurlar Arasındaki İlişki

Bu tabloda ise meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile küreselleşme beraberinde ortaya çıkan unsurlar arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 39: Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurlar Arasındaki İlişki

		Küreselleşme İle Birlikte Ortaya Çıkan Unsurlar					Toplam
		Şeffaflık	Kârlılık	Tarafsızlık	Bağımsızlık	Sosyal Sorumluluk	
Eğitim	Ortaöğretim	3 37.5%	0 .0%	2 25.0%	1 12.5%	2 25.0%	8 100.0%
	Önlisans	6 46.2%	2 15.4%	0 .0%	1 7.7%	4 30.8%	13 100.0%
	Lisans	70 59.3%	6 5.1%	13 11.0%	11 9.3%	18 15.3%	118 100.0%
	Lisansüstü	13 72.2%	2 11.1%	0 .0%	1 5.6%	2 11.1%	18 100.0%
Toplam		92 58.6%	10 6.4%	15 9.6%	14 8.9%	26 16.6%	157 100.0%

Meslek mensuplarının eğitim düzeyi ile küreselleşme süreci ile ortaya çıkan unsurlar arasındaki ilişkinin açıklandığı bu soruda ise ortaöğretim düzeyindeki 8 meslek mensubundan 3' ü şeffaflığın, 2' si tarafsızlığın, 1' i bağımsızlığın, 2' si sosyal sorumluluğun ön plana çıktığını belirtmiştir. Önlisans düzeyindeki 13 meslek mensubundan 6' sı şeffaflığın, 2' si kârlılığın, 1'i bağımsızlığın, 4' ü sosyal sorumluluğun ön plana çıktığını belirtmiştir. Lisans düzeyindeki 118 meslek mensubundan 70' i şeffaflığın, 6' sı kârlılığın, 13 tarafsızlığın, 11' i bağımsızlığın, 18' i sosyal sorumluluğun ön plana çıktığını belirtmiştir. Lisansüstü düzeyindeki 18 meslek mensubundan 13' ü şeffaflığın, 2' si kârlılığın, 1' i bağımsızlığın, 2' si sosyal sorumluluğun ön plana çıktığını belirtmişlerdir.

6.5.Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişki

Bu tabloda ise meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile meslek etiği eğitimini almaları arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmıştır.

Tablo 40: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişki

		Etik Eğitimi		Toplam
		Hayır	Evet	
Eğitim	Ortaöğretim	10 83.3%	2 16.7%	12 100.0%
	Önlisans	9 69.2%	4 30.8%	13 100.0%
	Lisans	100 68.0%	47 32.0%	147 100.0%
	Lisansüstü	13 61.9%	8 38.1%	21 100.0%
Toplam		132 68.4%	61 31.6%	193 100.0%

Buna göre orta öğretim düzeyindeki 12 meslek mensubundan 10'u meslek etiği eğitimi almamış, 2' si almıştır. Önlisans düzeyindeki 13 meslek mensubundan 9' u meslek etiği eğitimi almamış, 4' ü almıştır. Lisans düzeyindeki 147 meslek mensubundan 100 meslek etiği eğitimi almamış, 47' si almıştır. Lisansüstü düzeyindeki 21 meslek mensubundan 13' ü meslek etiği eğitimi almamış, 8 'i almıştır.

6.6.Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişki

Bu tabloda meslek mensuplarının meslek etiği eğitimi almaları ile etik davranışlar çerçevesinde meslek mensuplarından beklentiler arasındaki ilişki incelenmiştir.

Tablo 41: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişki

		Beklentiler			Toplam
		Koşulsuz Oranda	Belirli Oranda	Mesleki Sorumluluk	
Etik Eğitimi	Hayır	8 7.8%	3 2.9%	91 89.2%	102 100.0%
	Evet	7 11.5%	1 1.6%	53 86.9%	61 100.0%
Toplam		15 9.2%	4 2.5%	144 88.3%	163 100.0%

Buna göre meslek etiği eğitimi almayan 102 meslek mensubundan 8 ‘ i koşulsuz müşteri memnuniyetinin, 3’ ü belirli oranda müşteri memnuniyetinin, 91’ i ise mesleki sorumluluklar çerçevesinde müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu vurgulamıştır. Diğer taraftan meslek etiği eğitimi alan 61 meslek mensubundan 7’ si koşulsuz müşteri memnuniyetinin, 1’i belirli oranda müşteri memnuniyetinin, 53’ ü ise mesleki sorumluluklar çerçevesinde müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu vurgulamıştır.

7.MESLEK MENSUPLARININ EĞİTİM DÜZEYLERİ İLE BAZI UNSURLAR ARASINDAKİ İLİŞKİLERİN SINANMASI

Mann Whitney Testi: Wilcoxon testi olarak da bilinen bu test t- testinin parametrik olmayan eş değeri olarak düşünölebilir. Bu test için veri dağılımı konusunda herhangi bir şart olmamakla birlikte verinin tesadüfi olarak toplanmış olması ve sıralı olması yeterlidir. Analiz için verinin aralık seviyesi olmasına gerek kalmaksızın ordinal seviyede olması yeterli olmaktadır.²⁹⁷ Mann-Whitney testi, bir değişkene ilişkin iki grubun karşılaştırılması amacı ile kullanılır.

Kruskall Wallis Testi: Bu test uygulama olarak Mann Whinyey U testine benzemektedir. Ancak üç veya daha fazla grubun karşılaşmasında kullanılmaktadır. Bu testler, değişkenler ve gruplar arasındaki farklılıkların incelenmesine yönelik kullanılan istatistik analiz teknikleridir.²⁹⁸

7.1. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Tanımlar Arasındaki İlişkinin Analizi

Ho: Meslek mensuplarının küreselleşmeye yönelik yaklaşımları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha: Meslek mensuplarının küreselleşmeye yönelik yaklaşımları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Meslek mensuplarının küreselleşmeye yönelik yaklaşımları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile sınıanmış, test sonuçları Tablo 40' ta verilmiştir.

²⁹⁷Parametrik Olmayan Analiz Teknikleri, <http://www.belgeler.com/blg/5op/analiz-teknikleri>, (Erişim Tarihi: 23.08.2011)

²⁹⁸Parametrik Olmayan Analiz Teknikleri, http://akademikdestek.net/kutuphane/analiz/analiz_dosyalar/analiz_teknikleri.doc (Erişim Tarihi: 11.05.2011)

Tablo 42: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri ile Küreselleşmeye Yönelik Yapılan Tanımlar Arasındaki İlişkinin Analizi

Eğitim Düzeyi	N	Sıra Ortalaması	Sd	X ²	P	Anlamlı Fark
Ortaöğretim	10	89.60	3	3.770	.287	-
Önlisans	11	95.73				
Lisans	135	89.91				
Lisansüstü	19	69.11				
Toplam	175					

$p > 0,05$ olduğundan H_0 red edilemez. ($X^2_{(3,175)} = 3.770$, $p > 0,05$)

Meslek mensuplarının küreselleşmeye yönelik tanımları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Meslek mensuplarının eğitim düzeyi ne olursa olsun küreselleşmeye yönelik tanımları değişmemektedir. Yani eğitim düzeyi yüksek meslek mensuplarının tanımları ile eğitim düzeyi daha düşük meslek mensuplarının tanımları aynı doğrultudadır.

7.2. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi

H_0 : Küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkilerine verilen yanıt ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

H_a : Küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkilerine verilen yanıt ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerindeki etkilerine verilen yanıt ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile sınanmış, test sonuçları Tablo 41' de verilmiştir.

Tablo 43: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi

Eğitim Düzeyi	N	Sıra Ortalaması	Sd	X ²	P	Anlamlı Fark
Ortaöğretim	12	78.00	3	9.547	0.023	Anlamlı Fark Vardır.
Önlisans	13	110.00				
Lisans	146	94.88				
Lisansüstü	21	110.00				
Toplam	192					

$p < 0,05$ olduğundan H_0 red edilir. ($X^2_{(3,192)} = 9.547$ $p < 0,05$)

Küreselleşmenin meslek üzerine etkilerine verilen yanıt eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır. Meslek mensuplarının eğitim düzeylerine göre küreselleşmenin etkisi hakkındaki görüşler değişmektedir. Eğitim düzeyi yüksek meslek mensuplarının düşük eğitim seviyeli meslek mensuplarına göre bu konuya bakış açıları farklılaşmıştır. Eğitim düzeyi yüksek mensupları küreselleşmenin günümüz koşullarını etkilediğini belirtmiştir. Diğer bir ifade ile eğitim düzeyi bu konuya bakış açısı üzerinde etkilidir.

7.3. Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Mesleki Düzeyler İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi

Ho: Küreselleşmenin etkisi hakkında görüşleri açısından mesleki düzeyler arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha: Küreselleşmenin etkisi hakkında görüşleri açısından mesleki düzeyler arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Küreselleşmenin etkisi hakkında görüşleri açısından mesleki düzeyler arasında anlamlı bir farklılık farklılık olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile sınanmış, test sonuçları Tablo 42' de verilmiştir

Tablo 44: Meslek Mensuplarının Sahip Oldukları Mesleki Düzeyler İle Küreselleşmenin Etkisi Arasındaki İlişkinin Analizi

Meslek Düzeyi	N	Sıra Ortalaması	Sd	X ²	P	Anlamlı Fark
SM	23	97.48	2	.943	.624	-
SMM	166	96.70				
YMM	3	78.00				
Toplam	192					

$p > 0,05$ olduğundan Ho red edilemez. ($X^2_{(2,192)} = 0,943$, $p > 0,05$)

Küreselleşmenin etkisi hakkında görüşleri açısından mesleki düzeyler arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Küreselleşmenin meslek üzerinde etkisi olup olmadığı konusunda SM SMM ve YMM ler arasında bir farklılık yoktur Tüm mesleki düzeyler küreselleşmenin meslek üzerinde etkili olduğu düşünülmektedir.

Küreselleşmenin etkisine bakış açısı mesleki düzeye göre değişmemektedir.

Ankete katılanlar içinde yüksek düzeydeki meslek mensupları ile düşük düzeydeki meslek mensuplarının küreselleşmeye etkisine bakış açısı aynıdır. Yani “Tüm meslek mensupları için genel olarak aynı bakış açısına sahiptir.” diyebiliriz.

7.4. Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurların Analizi

Ho: Küreselleşme beraberinde ortaya çıkan unsurlar açısından eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha: Küreselleşme beraberinde ortaya çıkan unsurlar açısından eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık vardır.

Küreselleşme beraberinde ortaya çıkan unsurlar açısından eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile sınanmış, test sonuçları Tablo 43’ te verilmiştir.

Tablo 45: Meslek mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Küreselleşme Beraberinde Ortaya Çıkan Unsurların Analizi

Eğitim Düzeyi	N	Sıra Ortalaması	Sd	X ²	P	Anlamlı Fark
Ortaöğretim	8	96.63	3	4.082	0.253	-
Önlisans	13	90.50				
Lisans	118	90.50				
Lisansüstü	18	90.50				
Toplam	157					

$p > 0,05$ olduğunda Ho red edilemez. ($X^2_{(3,157)} = 4,082, p > 0,05$)

Küreselleşme beraberinde ortaya çıkan unsurlar açısından eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Hangi eğitim düzeyinde olursa olsun meslek mensuplarının ortaya çıkan unsurlar hakkında görüşleri aynıdır. Eğitim seviyesi bu konudaki görüşler üzerinde etki yapmamıştır.

7.5. Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişkinin Analizi

Ho: Meslek Mensuplarının meslek etiği eğitimi alıp almamış olmaları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Ha: Meslek mensuplarının meslek etiği eğitimi alıp almamış olmaları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur.

Meslek Mensuplarının meslek etiği eğitimi alıp almamış olmaları ile eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı Kruskal Wallis testi ile sınanmış, test sonuçları Tablo44' te verilmiştir.

Tablo 46: Meslek Mensuplarının Eğitim Düzeyleri İle Meslek Etiği Eğitimi Almaları Arasındaki İlişkinin Analizi

Eğitim Düzeyi	N	Sıra Ortalaması	Sd	X ²	P	Anlamlı Fark
Ortaöğretim	12	82.58	3	1.653	0.647	-
Önlisans	13	96.19				
Lisans	147	97.35				
Lisanüstü	21	103.26				
Toplam	193					

$p > 0,05$ olduğundan Ho red edilemez. ($X^2_{(3,193)} = 1.653, p > 0,05$)

Meslek mensuplarının meslek etiği eğitimini alıp almamış olmaları eğitim düzeyleri arasında anlamlı bir farklılık yoktur. Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile etik eğitimi almaları aynı doğrultudadır.

7.6. Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişkinin Analizi

Ho: Meslek mensuplarından beklentiler açısından etik eğitimi alan meslek mensupları ile almayan meslek mensupları arasında farklılık yoktur.

Ha: Meslek mensuplarından beklentiler açısından etik eğitimi alan meslek mensupları ile almayan meslek mensupları arasında farklılık yoktur.

Meslek mensuplarından beklentiler açısından etik eğitimi alan meslek mensupları ile almayan meslek mensupları arasında farklılık olup olmadığı Mann-Whitney testi ile sınanmış, test sonuçları Tablo 45' te verilmiştir.

Tablo 47: Meslek Mensuplarının Meslek Etiği Eğitimleri ile Meslek Mensuplarından Beklentiler Arasındaki İlişkinin Analizi

Etik Eğitimi		N	Sıra Ortalaması	Sıra Toplamı	U	P
Beklentiler	Hayır	102	82.77	8443.00	3032.00	.626
	Evet	61	80.70	4923.00		
	Toplam	163				

$p > 0,05$ olduğundan H_0 red edilemez. Mann-Whitney U testi sonuçlarına göre meslek mensuplarından beklentiler açısından etik eğitimi alan meslek mensupları ile almayan meslek mensupları arasında farklılık yoktur. Etik eğitimi alan meslek mensuplarının eğitim sonrası beklentileri değişmemiştir. Etik eğitimi alınması meslek mensuplarının beklentileri üzerinde etki yapmamıştır. Meslek mensuplarından etik eğitimi alanlar ve etik eğitimi almayanlar aynı düşüncededirler.

SONUÇ

Küreselleşmenin günümüz koşullarını etkilediği bu süreçte oluşan her türlü değişim ve gelişmelerde harmonizasyon durumu kaçınılmazdır. Özellikle bilgi toplumunun hâkim ve bilgi paylaşımının bu kadar etkin olması ülkeler arasındaki etkileşimin nedeni olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ekonomik etkileşimler ile beraber siyasi, toplumsal ve kültürel etkileşimler daha da artmıştır. Bu bağlamda küreselleşmeye yönelik olumlu ve olumsuz eleştiriler de söz konusudur. Nihai olarak baktığımızda küreselleşme olgusundan bağımsız hareket edemeyeceğimiz sonucu karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden küreselleşme olgusunun ekonomik yönü ağır basmakla beraber sosyal, siyasi, kültürel yöndeki etkilerinin tüm dünyayı etkilediğini söyleyebiliriz.

Etik kavramı küreselleşme süreci ile birlikte tüm mesleklerde gündeme gelmiştir. Bu bağlamda güven ortamının sağlanması ve güvenin toplum içinde yaygın hale gelmesi için geleneksel ve modern kültürün harmonizasyonu şarttır. Çünkü toplum içinde yaşanan olumsuz gelişmeler temiz toplum talebini arttırmıştır. Birçok meslekte teknik gelişmelerle beraber etiksel gelişmeler de tartışılmaya, bu mesleklerin daha sağlıklı bir şekilde icrası için gerekli çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Küreselleşme sürecinden en çok etkilenen meslekler muhasebe ve denetim meslekleridir. Bu yüzden ekonomik hayatın en küçük birimleri olan işletmelerdeki muhasebe bölümleri uluslararası alanda tüm gelişmelere ayak uydurmalıdır. Ayrıca günlük ve mesleki yaşantımızın vazgeçilmezi haline gelen teknolojik gelişmeler de muhasebe ve denetim mesleklerinin icrasında köklü değişiklikler yaratmıştır.

Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları bu etkileşimle beraber muhasebe ve denetim mesleklerinde etiksel boyutları gündeme getirmiştir. Öyle ki uluslararası alanda ortak dil anlayışı gereklilik kazanmış, şeffaflık ve hesap verme unsurları ön plana çıkmıştır. Dolayısı ile meslek örgütleri oluşan uygulama farklılıklarını ortadan kaldırmak amacı ile gerekli çalışmaları sergilemeye başlamıştır. Çünkü küreselleşme sürecinde işletmelerdeki muhasebe sistemlerinin uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu hale getirilmesi, muhasebe belge ve kayıt düzeni, etik değerler ve kamuoyunun aydınlatılmasının önemini ortaya çıkarmıştır. Dolayısı ile meslek mensupları global düşünme gerekliliğini hissetmişlerdir. Çünkü işletmede çalışan sayısı artmış, hukuksal

düzenlemeler değişmiş, teknoloji mesleğın icrasını değiştirmiş ve müşteriler daha fazla hizmet talebinde bulunmuşlardır.

Bu itibarla özellikle denetim mesleğında ön plana çıkan bağımsızlık ilkesi ile tüm dünyada ilgi duyanlara doğru, güvenilir ve tarafsız bir şekilde bilgi sunulması önemli kılınmış ve denetim mesleğine büyük sorumluluklar yüklenmiştir. Denetim mesleğının itibarının düşmesine neden olan muhasebe skandalları neticesinde çıkarılan ‘Sarbanes Oksley Yasası’ ile denetçi ve yöneticileri etkileyen hükümler belirlenmiştir. Buna göre denetçilerin gözetlendiği kurul oluşturulacak ve oluşabilecek usulsüzlükler konusunda ilgi duyanlar bilgilendirilecektir. Bu sayede kamuoyu aydınlanacak; meslek mensupları etik davranışlar çerçevesinde hareket edeceklerdir. Böylece işletme kurumsal yönetimindeki etik kurallar, hem işletme performansının olumlu yönde seyretmesini hem de finansal raporlamanın sağlıklı bir şekilde gerçekleşmesini sağlayacaktır.

Bu süreç içerisinde mesleğın gerekli bir şekilde icrasını sağlayacak olan meslek eğitimi kavramı da gündeme gelmiştir. Meslek mensuplarına yönelik mesleğın kalitesini arttırıcı çalışmalara ağırlık verilmiştir. İşletme açısından yararlı bilgilere ulaşma, doğruluğun denetlenmesi, ortaya çıkan sonuçların karar almada kullanılması için öğrenci yeteneğinin geliştirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile meslek örgütleri ile birlikte yükseköğretim kurumları muhasebe eğitiminde belirli program ve stratejiler geliştirmeye başlamışlardır. Özellikle IFAC ‘Uluslararası Eğitim Standartları’ kapsamında mesleki yeterliliğın ölçülmesi, staj programları ve ders programlarında bilişim teknolojisinin önemli olduğunu vurgulamıştır. Yine IFAC ‘Uluslararası Eğitim Standartları’ ndan ‘Mesleki Değerler, Etik ve Tutumlar Standardı’ ile meslek mensuplarına eğitim programları süresince mesleki değerler ve etik davranışların kazandırılmasını öngörmektedir. Mesleğe yükümlülük kazandıran bu değerler ile mesleğın geliştirilmesi ve kamu çıkarı kapsamında yüksek kalitede hizmetin sağlanması amaçlanmaktadır. Ülkemizde başta TESMER olmak üzere meslek mensuplarının eğitsel gelişmeleri için gerekli çalışmalar yapılmaktadır.

Uluslararası düzeyde hazırlanan meslek etiğı kuralları çerçevesinde ülkemizdeki kurumlarda gerekli çalışmaları sergilemektedirler. Bu bağlamda SPK, TÜRMOB gibi önde gelen birçok kuruluş meslek etiğı ilke ve kurallarını yayınlarak meslek mensuplarının bu ilke ve kurallara uyulması konusunda zorunluluk getirmiştir.

Küreselleşme sürecinin en önemli etkilerinden biri olan çok uluslu şirketlerde de etik konusu gündeme gelmiştir. Ulusal şirketlere nazaran daha karmaşık bir yapıya sahip olan bu şirketlerde farklı kültürdeki bireylerin istihdamı, etik uygulamaları ihtiyaç haline getirmiştir. Şirket içinde görevlendirilen etik memurlar, etik konusunda muhasebe birliklerinin yayınları ve şirket yıllık genel kurullarına etiğin dâhil edilmesi söz konusu olmuştur.

Bu gelişmeler doğrultusunda küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerindeki etkileri tespit edebilmek için İzmir ilindeki 197 bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensubu üzerinde yapılan çalışmayı şu şekilde özetlemek mümkündür;

Araştırma neticesinde ankete katılan meslek mensuplarının % 68.5' i erkek meslek mensubundan, % 31.5' i ise bayan meslek mensubundan oluşmaktadır. Yine meslek mensuplarının % 76.1' lik kısmı lisans düzeyindedir. Bu durum özellikle unvan açısından baktığımızda ruhsatlı meslek mensubu olduklarını desteklemektedir. Nitekim % 86.3 gibi büyük bir oranın serbest muhasebeci ve mali müşavir olduğu görülmüştür. Bununla birlikte % 70.1 oranında meslek mensuplarının bağımsız olarak çalıştıkları saptanmıştır. Meslek mensuplarının bağımsız çalışma isteklerini daha çok kendi işinin patronu olma, özgür olma ve daha fazla kazanma isteklerine bağlayabiliriz. Çünkü anketimize katılan meslek mensupların % 70.6' sı on yıl ve daha fazla deneyime sahiptir. Bu bağlamda bilgi düzeyi yüksek, mesleki deneyime sahip meslek mensuplarının kendi işinin patronu olma istekleri gayet doğaldır. Buna paralel olarak meslek mensuplarının işe başladıkları ilk günden itibaren ilgi duyanlar ile muhatap olması, hanehalkının hizmet talepleri ve deneyimleri kişisel ilişkilerini arttırmıştır. Dolayısı ile müşteri bulma konusunda bu etkenlerin oldukça önemli olduğu söylenebilir. Nitekim ankete katılan meslek mensuplarının % 59.4' lük kısmı kişisel ilişkiler, %37.1' lik kısmı tavsiye üzerine müşteri bulmuştur.

Ankete katılan meslek mensuplarından % 48.2 lik kısım küreselleşmeyi 'Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak mal ve hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi' olarak ifade etmiştir. Daha önce belirttiğimiz gibi küreselleşmeye yönelik olumlu ve olumsuz düşünceler mevcuttur. Meslek mensupları artan dış ticaret işlemleri ile tüm dünyada faaliyet gösterebilme imkânının olduğu düşüncesindedir. Diğer taraftan % 18.8' lik kısım ise küreselleşmeyi 'Ucuz emeği kullanan, yerel şartlardan yararlanan,

çevreyi tahrip eden bir sömürü düzeni' olarak ifade etmiştir. Burada özellikle küreselleşmenin ulus devlet üzerindeki olumsuz etkisi olduğu düşünülerek bu cevabın verildiği düşünülmüştür.

Tüm dünyadaki ekonomik, siyasal ve kültürel öğeleri etkileyen küreselleşme olgusunun muhasebe ve denetim meslekleri üzerinde etkisinin olup olmadığı ölçülmek istenmiştir. Buna göre meslek mensuplarının % 81.2' si küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslekleri üzerinde etkisi olduğunu ifade etmiştir. Buna bağlı olarak % 55.6' lık kısım olumlu etkilediğini, % 25.4' lük kısım olumsuz etkilediğini, % 14.7' lik kısım ise yargıda bulunmak için henüz erken olduğunu ilerleyen süreçlerde sonuçların görüleceğini ifade etmiştir.

Yaşanan olumsuz gelişmeler toplum içinde güven unsurunun azalmasına neden olmuştur. Hanehalkı yapılan her türlü işlem açısından sürekli bir tedirginlik yaşamaktadır. Bu itibarla 'Bireysel ve ulusal etik bilincini aşan tüm dünyadaki insanları kapsayan duyarlılığı ve sorumluluğu ifade eden global etik kavramı' nın günümüz koşulları açısından önemini sorduğumuzda ise meslek mensuplarından % 39.1' i kesinlikle önemli olduğunu, yine % 34' ü ise önemli olduğunu belirtmiştir. Bu bağlamda toplumsal kalkınma temelinde güven duygusunun olmasının gerekliliği düşünülmektedir.

Uluslararası uygulamaların kaçınılmaz olduğu küreselleşme sürecinde uluslararası meslek örgütleri çalışmalarına hız vermekte ve söz konusu değişiklikler meslek mensuplarınca uygulanmaya çalışılmıştır. Anketimize katılan meslek mensuplarının % 63.9' u IFAC' ı tanımaktadır. IFAC, uluslararası muhasebe uygulamaları konusunda öncü bir kuruluştur. Ülkemizdeki meslek örgütleri de IFAC kriterleri çerçevesinde gerekli uygulamaları yapmaktadır. Diğer uluslararası meslek örgütleri ise yaklaşık % 7' lik bir kısım tarafından bilinmektedir. Bu bağlamda meslek mensuplarına uluslararası mesleki gelişmeleri takip edip etmedikleri sorulduğunda ise % 72.1' lik kısım gelişmeleri takip ettiklerini, % 26.4' lük kısım ise gelişmeleri takip edemediklerini belirtmiştir. Bu sonuç dinamik bir yapıya sahip olan muhasebe ve denetim mesleklerindeki gelişmelerin takip edildiğini göstermektedir.

Küreselleşme ile birlikte teknolojik gelişmelerin meslekler üzerindeki etkisi artmıştır. İnternet ortamında iletişimin daha hızlı gerçekleşmesi durumu söz konusu olmaktadır. Buna göre anketimize katılan meslek mensuplarından % 55.3 gibi büyük bir

oran bu gelişmeleri internet ortamında takip ettiklerini belirtmiştir. Diğer taraftan gelişmeleri takip edemediklerini belirten meslek mensuplarının % 18.8 ‘ i işlerinin yoğun olduğunu, % 7.1 ‘lik kısmı ise meslek odasında yeterince faaliyet olmadığını gerekçe olarak sunmuştur.

Meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili bilgi sahibi olup olmadıkları sorulduğunda, % 75.1’ lik kısım bilgi sahibi olduğunu, % 16.2’ kısım bilgi sahibi olmadığını ifade etmiştir. Küreselleşme açısından ön plana çıkan ilk beş standart sorulduğunda ise meslek mensuplarının (birkaçı hariç) bu soruya yeterince cevap verememiştir. Araştırma evreni olarak İzmir ilini seçme nedenimiz büyük şehir olması ve küresel şirketlerin var olmasıdır. Dolayısı ile meslek mensuplarının daha üst düzeyde bilgi donanımına sahip olmaları beklenmiştir. Aldığımız bu sonuç ise ülke genelinde değerlendirildiğinde meslek örgütlerinin bu konuya daha fazla değinmeleri gerekliliğini ortaya koymuştur.

Araştırma sonuçlarına baktığımızda küreselleşme süreci ile birlikte % 46.7’ lik bir oranla şeffaflık unsuru ön plana çıkmıştır. Yatırımcılar ve ilgi duyanlar finansal ve mali analizlerin gerçeğe uygun bir şekilde gerçekleştiği konusunda emin olmak istemektedirler. Bu bağlamda etik davranışlar çerçevesinde gerçekleşen analizlerde kamuoyunun gereğince aydınlatılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

İzmir ilinde uluslararası firmaların varlığı düşüncesinden hareketle, meslek mensuplarına danışmanlıklarını yaptıkları uluslararası firmaların var olup olmadıkları sorulmuştur. % 3.6’ lık kısım uluslararası firmaların danışmanlıklarını yaptıklarını, ulusal ve uluslararası firmalar arasında farklılık olduğu belirtmiştir. Buna göre 3 meslek mensubu ulusal firmaların kamuoyunun aydınlatılmasına, 3 meslek mensubu her ikisinin kamuoyunun aydınlatılmasına, 1 meslek mensubu uluslararası firmaların kamuoyunun aydınlatılmasına önem verdiğini ifade etmiştir. Diğer taraftan meslek mensuplarına danışmanlıklarını yaptıkları firmaların etik kodlarının olup olmadığı sorulduğunda % 11.7 ‘ lik kısım etik kodların olduğunu ifade etmiştir. Bu soruyu olumlu yanıtlayan meslek mensuplarının % 4.6’ lık kısmı danışmanlığı yapılan firmaların yarısından azının etik kodlara sahip olduğunu ifade etmiştir. Bu sonuç ne yazık ki etik konusunda gerekli çalışmaların yapılması gerektiğine dikkat çekmektedir.

Kurum içinde oldukça önemli olan etik kodlar güven ortamını oluşturur, riskleri azaltır, iyi yönetim ve liderliği geliştirir. Daha öncede belirttiğimiz gibi firmalarda

şeffaflık ilkesi doğrultusunda hareket edilmesi gerekmektedir. Nitekim uluslararası piyasalarda yer almak isteyen firmaların mutlaka etik kodlarının yayınlamış olması gerekmektedir. Dolayısı ile küresel piyasalarda yer almak isteyen işletmeler bu kodları yayınlarak çağın gerektirdiği şartlarda faaliyetlerini sürdürme zorunluluğunu taşımaktadır.

Meslek mensuplarına meslek etiği eğitimi alıp almadıkları sorulduğunda % 31' lik kısım bu eğitimi aldıklarını ifade etmiştir. % 21.8' lik grup ise lisans düzeyinde bu eğitimi aldığını belirtmiştir. Etik davranışlar çerçevesinde meslek mensuplarından beklentiler ise mesleki sorumluluklar çerçevesinde % 73.6' lık bir oranla müşteri memnuniyetinin önemli olduğu belirtilmiştir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde muhasebe ve denetim mesleklerinde eğitimin önemli olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ile bazı değişkenler arasındaki ilişkiler incelendiğinde şu sonuçlar karşımıza çıkmıştır;

Çalışmamızda lisans düzeyindeki meslek mensupları belirleyici rol oynamıştır. Lisans düzeyindeki 135 meslek mensubundan 76' sı küreselleşmeyi 'Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesi' olarak tanımlamıştır. Yine lisans düzeyindeki 146 meslek mensubundan 123' ü küreselleşmenin muhasebe ve denetim meslekleri üzerinde etki yaptığını belirtmiştir. Bir başka grupta ise lisans düzeyindeki 118 meslek mensubundan 70' i küreselleşme süreci ile birlikte şeffaflık ilkesinin ön plana çıktığını belirtmiştir. Yine lisans düzeyindeki 147 meslek mensubundan 47' sinin meslek etiği eğitimi aldıkları görülmüştür. Etik eğitimi alan toplam 61 meslek mensubundan 53' ü mesleki sorumluluklar çerçevesinde müşteri memnuniyetinin önemli olduğunu belirtmiştir.

Küreselleşme sürecinde muhasebe ve denetim mesleklerinin teknik boyutu kadar etik boyutu da önemli bir hal almıştır. Anket çalışmamıza baktığımızda meslek mensupların bu süreçten etkilendiğini söyleyebiliriz. Ancak meslek mensupların ülkemizde uygulanmaya başlanan muhasebe standartları ve meslek etik eğitimi konusunda yeterince bilgi sahibi olmadıkları görülmüştür. Bu bağlamda muhasebe uygulamalarının hedeflenen düzeyde gerçekleşmesi için meslek mensuplarının mesleğe gereken önemi vermesi, uygulamaları etik ilke ve kurallara bağlı kalarak gerçekleştirmeleri, muhasebe uygulamalarının küresel gelişmelere entegre bir şekilde geliştirilmesi gerekmektedir.

ÖNERİLER

Bu küresel süreçte tüm mesleklerin uluslararası gelişmelere paralel olarak icrasının gerekliliği karşımıza çıkmaktadır. Bu yüzden işletme dili olarak ifade edilen muhasebe ve denetim meslekleri, kamuoyuna doğru bilgi verebilme açısından şeffaflık ilkesi dâhilinde gerçekleşmelidir. Mesleğin tarafsız, dürüst ve ahlaki olarak icra edilmesini sağlayan etik kavramına bu bakımdan önemlidir. Uluslararası çalışmaları yakından takip eden ülkemizde meslek mensubu adayları lisans düzeyinde etik eğitimi almalıdırlar. Bu bakımdan meslek örgütleri, yükseköğretim kurumları ve konu ile ilgili bilim insanlarının sorumlulukları oldukça fazladır. Yaptığımız anket çalışmasında meslek mensuplarının çok az bir kısmının etik eğitimi aldıkları saptanmıştır. Bu bakımdan meslek hayatına atılmış bireylere gerekli eğitimi verebilme açısından meslek örgütleri harekete geçmelidir. Literatüre baktığımızda ise muhasebe ve denetim meslek etiği konusunda yazılan kitaplar ya da kitap içindeki bölümler sınırlı sayıdadır. Bu bağlamda muhasebe ve denetim meslek etiği konusundaki çalışmalara ağırlık verilerek meslek mensupları ya da meslek mensupları adaylarına yol gösterilmelidir. Ayrıca yurt dışında uygulamaya konan ahlaki yardım hatları ile meslek mensuplarının etik ikilem içinde kaldıkları durumlarda yardım isteyebilme imkânına sahip olmaları sağlanmalıdır.

Diğer taraftan devlet de meslek mensuplarının etik davranması konusunda yardımcı olmalıdır. Çünkü meslek mensubu çoğu zaman diğer dönemlerde çalışmama konusunda mükellefin baskısına maruz kalabilmektedir. Bu yüzden meslek mensubuyla mükellefin belirli mesafelerde durmasına yönelik uygulama ve stratejiler belirlenmelidir. Meslek mensubunun etik dışı davranmasını önleyecek ya da etik dışı davranışlara kalkışmasına gerek kalmayacak ilke ve kuralların meslek odaları tarafından belirlenmesi ve meslek mensuplarının bu konuda sürekli denetlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde icra edilen mesleğin hem itibarı artacak hem de ülke içinde büyük oranda gerçeğe uygun kayıtlarla ülke ekonomisi olumlu yönde seyredecektir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan, Habib. *Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları: No: 1470, Eskişehir, 2003.

Akın, H. Bahadır. *Yeni Ekonomi*, Çizgi Kitabevi Konya, 2001.

DPT, *Dünya' da Küreselleşme ve Bölgesel Bütünleşmeler*, 7. Beş Yıllık Kalkınma Planı, Ankara. Devlet Planlama Teşkilatı, 1995.

Ertuna, Özer. *Kapitalizmin Son Direnişi*, Alfa Yayınları, İstanbul, 2005.

Kar, Muhsin. Taban, Sami. *Kalkınma Ekonomisi, Seçme Konular*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2004.

Kaval, Hasan. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2005.

Kutlu, Hüseyin Ali. *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2008 .

Küçüksavaş, Nihat. *Finansal Muhasebe*, Kare Yayınları, İstanbul, 2005.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esaslar*, I. Cilt, İstanbul, 1996.

Özalp İnan. *Uluslararası İşletmecilik*, Açık öğretim Yayınları, Eskişehir, 2004,.

Selimoğlu Kardeş, Seval. Uzun, Şaban. *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

Sevilengül, Orhan. *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2003.

Seyitoğlu, Halil. *Uluslararası İktisat*, Güzem Yayıncılık, İstanbul, 2007 .

Sürmeli, Fevzi. *Genel Muhasebe*, Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir, 1995.

Tek, Nergiz. *Finansal Muhasebeye Giriş ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları*, Birleşik Matbaacılık, İzmir, 2010.

Tevrüz, Suna. *İş Hayatında Etik*, Beta Yayınları, İstanbul, 2007.

TMMOB: *2B Sorunu Gerçekler ve Öneriler*, Ankara Türkiye Mühendisler ve Mimarlar Odaları Birliği Ankara, 2006.

Tutar, Hasan. *Küreselleşme Sürecinde İşletme Yönetimi*, Hayat Yayınları İstanbul, 2000.

TÜRMOB- TESMER, Mesleki Uyum Eğitimi, *Denetim*, TESMER Yayınları No: 88, Ankara, 2009.

TÜRMOB- TESMER, Mesleki Uyum Eğitimi, *Meslek Hukuku, Mesleki Değerler ve Etik*, TESMER Yayın No: 88 Ankara, 2009.

TEBLİĞLER

Aras, Güler. Müslümov, Alövsat. *Türkiye' de Muhasebe ve Finans Yönetimi Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi*, Türkiye XXI. Muhasebe Eğitim Sempozyumu, 2002.

Aysan, Mustafa. *Açılış Konuşması*, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2005.

Balsarı, Çağnur. Dalkılıç, Fatih. *Denetimde Etik*, 8. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan, Antalya, 2008.

Bayazıtlı, Ercan. Çelik, Orhan. *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Mesleğin Yeterliliğinin Ölçülmesi ve Bu Konudaki IFAC Kuralları*, VI. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerindeki Etkileri ve Toplum Çıkarımın Korunması, İstanbul, 2004.

Cansızlar, Doğan. *Sempozyum Protokol Konuşması*, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2005.

Civan Mehmet, Yıldız Ferah, Globalleşme Sürecinden Muhasebe Eğitiminin Etkilenmesi, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarımının Korunması, İstanbul, 2004.

Civan, Mehmet. Yıldız, Ferah. *Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri*: XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 29 Mayıs- 02 Haziran 2002.

Delikanlı Uğur İhsan. *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu 10–11 Nisan, Mersin, 2009.

Demirkan, Şefika. *Muhasebe Eğitim Yöntemleri*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs, Tekirova Antalya, 2001.

Hikmet, Nazım. *Denetim Mesleğinde Disiplin*, 8. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya, 2007.

Hunt, M. David. *Ahlak Kuralları ve Muhasebe Eğitime Etkileri*, Gelecek Yüzyılda Muhasebe Eğitimi, (Çeviren: Yrd. Doç. Dr. Yakup SELVİ),TÜRMOB Yayınları 139. Ankara, 2000.

İbiş, Cemal. *Bilgi Çağındaki Muhasebe Mesleğinin Geleceği ve Yeni Muhasebe Kimliği*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi İstanbul, 2002.

Kayacan, Murat. *Anonim Şirketlerde Sosyal Sorumluluklar ve Etik Değerler*, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2006.

Kilci, Mehmet. *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu 10-11 Nisan, Mersin, 2009.

Köse K. Ahmet. Yılmaz, Fatih. *Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC' ın Mesleki Kuralları*, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İstanbul, 2004.

Nalbantlıoğlu, Rıfat. *Muhasebe Uygulamaları Konusunda Meslek Mensuplarının Bakış Açıları*, V. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması İSMMMO Yayınları 49, İstanbul, 2004.

Nalbantlıoğlu, Rıfat. *Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması*, Muhasebe Denetimi Sempozyumu, İSMMMO Yayınları 49, İstanbul, 2004.

Pekdemir, Recep. *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, İstanbul SMMMO Yayınları, Yayın no:27, İstanbul, 1999.

Sanlı, Nail. *Ekonomik Kalkınma için Muhasebe Denetim Mesleği*, I. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VII. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, TÜRMOB Yayınları, Yayın no: 58, 2006.

Sanlı, Nail. *Muhasebe Uygulamalarında Bağımsızlık ve Etik*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 2002.

Selimoğlu, Kardeş Seval. *Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Mayıs, Antalya, 2001.

Selimoğlu, Kardeş Seval. *Muhasebe Mesleğinin Meslek Mensubu Adayları Ahlaki Doğruları Kazandırmadaki Rolü*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Mayıs Antalya, 2001.

Selvi, Yakup. *Teknolojik Gelişmelerin Denetimde Yarattığı Yeni Fırsatlar*, XVII. Türkiye Muhasebe Kongresi, İstanbul, 2002.

Sözbilir, Naciye. YENİGÜN, Tekin. *Muhasebe Mesleğinde Etik*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Mayıs, Antalya, 2001.

Süer, Zeynep. *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*, VI Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İstanbul,2004.

Tükenmez, Mine. *Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı ve Etik*, I. Türkiye Muhasebe Forumu, Muhasebe Mesleğinin Bugünü ve Geleceği, TÜBMOB Yayınları 239, 20-21 Nisan, İstanbul, 2006.

Türker, Masum. *Muhasebe Mesleğinde Uzmanlaşma*, 4. Türkiye Muhasebe Forumu 10–11 Nisan, Mersin, 2009.

Yıldırım, Oya. Dalgeç, Ayşen. *Küreselleşme ve Muhasebe Eğitimi*, Türkiye XIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu 20–22 Mayıs, Çeşme İzmir, 1993.

Yılmaz, Fatih. *Avrupa Birliği' nde Muhasebe Uygulamalarındaki Gelişmeler*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya, 2001.

Yüksel, Ahmet. *Muhasebe ve Etik*, XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, 23-27 Mayıs 2001, Corinthia Clup Hotel, Tekirova, Antalya, 2001.

Wilson, Anthony. *Muhasebe Denetiminde Meslek Ahlakı Açısından Karşılaşılan Güçlükler*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetiminde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, SMMMO Yayın No: 20 İstanbul, 1997.

DERGİLER

Ağca, Ahmet. Önder, Şerife. “Muhasebenin Gelişimi Çerçevesinde Kamuyu Aydınlatma Kavramı ve Türkiye’ de Kamuyu Aydınlatma”, *IZSMMMÖ Dayanışma Dergisi*, Ağustos 2006 Sayı: 92, ss:16-26.

Akdoğan, Habib. “Muhasebe Meslek Etiğinde Teleolojik ve Deontolojik Yaklaşımların Karşılaştırılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF*, Yıl: 2005, C:1, ss: 295-300. Kaynak: <http://iibf.sdu.edu.tr/dergi/files/2005-1-18.pdf>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011).

Akın, Fetullah. “Küreselleşme Kuzey- Güney ve Yoksulluk,” *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi* (6/2) 2004, ss. 81-89, Kaynak : http://dergi.iibf.gazi.edu.tr/dergi_v1/6/2/6.pdf (Erişim Tarihi: 29.06.2011).

Ayboğa, Hanifi. “Globalleşme Sürecinde Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Mensuplarının Eğitimi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*,2003, Cilt: XVIII, ss:327-357.

Çukacı, Yusuf Cahit.. Elagöz, İsmail. “Muhasebe Derslerinde Kullanılan Öğretim Yöntemleri ile Öğrenme Stillerinin İlişkinin Ortaya Konulması ve Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi’ nde Bir Uygulama”, *D.E.Ü.İ.İ.B.F.Dergisi*, 2006, Cilt:21 Sayı:1, ss.147-164.

Ekin, Nusret. “Teknolojik Dönüşüm ve Bilgi Çağı”, *MESS- Mercek Dergisi*, 2000, Yıl:5, S: 18, Kaynak: http://www.sosyalsiyaset.net/documents/nusret_ekin_4.htm, (Erişim Tarihi: 30.10.2011).

Ergen, Halim. “Bağımsız Denetimde Meslek Ahlakının Çatışma Alanları”, (MÖDAV) Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2003, Cilt:5, Sayı:1, Mart , ss. 7-19.

İçli, Gönül. “Küreselleşme ve Kültür”, *C.Ü. Sosyal Bilimler Dergisi*, 2001, Aralık, Cilt : 25 No: 2, Kaynak: <http://eskidergi.cumhuriyet.edu.tr/makale/47.pdf>, (Erişim Tarihi: 20.08.2011).

Köse, Ömer. “Küreselleşme Sürecinde Devletin Yapısal ve İşlevsel Dönüşümü”, *Sayıştay Dergisi*, (t.y.) S: 49, ss:3-46. Kaynak: <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m1.pdf> (Erişim Tarihi: 18.08.2011).

Leba, Reyhan. “Küreselleşmenin Öteki Yüzü: Yoksulluk”, *Mevzuat Dergisi*, 2001, Yıl: 4, Sayı: 43, (s.y.) Temmuz, Kaynak: <http://www.mevzuatdergisi.com/2001/07a/02.htm> (Erişim Tarihi: 29.06.2011).

Marşap, Beyhan. “Muhasebe Mesleği Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri”, *Yaklaşım Dergisi*,1999, Sayı 37 ss: 119-123.

Mugan, Can Şimga. “Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerindeki Etkileri”, *MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 1999, Cilt:1, Sayı:2.

Otlu, Fikret. “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlaki Yeri ve Önemi”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*,1999, Sayı: 4, Güz, ss. 125–142.

Pekdemir, Işıl. “Profesyonel Muhasebecilikte Meslek Öncesi Staj Uygulaması: Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 2000, Sayı:2.

Solaş, Çiğdem. “Muhasebe Mesleğinde Mesleki Yargı”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*2006, 8/4, s.1–16.

Tükenmez, Mine. Kutay, Nilgün. “Muhasebe Eğitiminde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F, Yönetim ve Ekonomi Dergisi*,1998, Sayı: 4, ss: 441-452.

Uzay, Şaban. Tanç, Ahmet. Erciyes, Mehmet. “Türkiye’ de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2009, S: 95. ss. 125-140, Kaynak:

http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/Muhasebe_Denetimi_Gecmisten_Gelecege.pdf, (Erişim Tarihi: 29.06.2011).

Uzay, Şaban. “21 yy. Başında Muhasebe Mesleğini Etkileyen Gelişmeler ve Geleceğe Yönelik Değerlendirmeler”, *Mali Çözüm Dergisi*, 2004, S: 67, ss: 229-248 (2004) Kaynak: (http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/SUZAY_23_06_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 09.11.10).

Uzay, Şaban. “Denetçilerin Denetiminde Yeni Bir Model Olarak Kamu Gözetim Kurulu ve Türkiye de Uygulanabilirliği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2006, C: 8, S: 4 ss: 175-210.

Vural, Z. Beril Akıncı. Çoşkun, Gül., “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Etik”, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*,2001, Mart, S: 1, ss: 61-87. <http://egifder.gumushane.edu.tr/belgeler/1.sayi/1-4.pdf> (Erişim Tarihi: 13.04.2011).

Yazıcı, Mehmet. “Bazı Muhasebe ve Denetim Mesleği Üzerine Bir Araştırma”,1986, *Yüksek Ticaret ve Mezunlar Derneği Yayınları*, İstanbul.

Yereli, Ayşe. “Meslek Mensuplarının Muhasebe Mesleğinde Etik İlkelerle Duyarlılığı Üzerine Bir Araştırma I”, *Yaklaşım Dergisi*,2008, Kasım, S: 191, (s.y.)
Kaynak: <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20081113110.htm>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011)

TEZLER

Altuk, Vildan Evrim. 2006, *Türkiye’ de Muhasebe Etiği Eğitimi*, Edirne: Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü SBE, Yüksek Lisans Tezi, Kaynak:

Arı, Mustafa, *Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar*, (Doktora Tezi) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007.

Armağan, Canan, *Muhasebe Meslek Ahlakının Kadın ve Erkek Meslek Mensupları Tarafından Algılanış Biçimlerine İlişkin Bir Saha Çalışması*, (Yüksek Lisans Tezi), Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, , Kütahya, 2006.

Aydın, Vehbi, *Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Çalışma Hayatındaki Yeri: Şanlıurfa Örneği*, (Yüksek Lisans Tezi), Harran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şanlıurfa, 2006.

Aydın, Derya, *Küreselleşme ve Yoksulluk İlişkisinin Sosyolojik Analizi*, (Yüksek Lisans Tezi), Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ, 2007, Kaynak:<http://www.belgeler.com/blg/12hg/kuresellesme-ve-yoksulluk-iliskisinin-sosyolojik-analizi-the-sociological-analyse-of-globalization-and-poverty>,(Erişim Tarihi: 28.08.2011).

Bayraktar, Ahmet, *Türkiye’ de Muhasebe Hileleri Tarihi*, (Yüksek Lisans Tezi)Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne, 2007, Kaynak: <http://193.255.140.18/Tez/0059015/METIN.pdf> (Erişim Tarihi: 12.08.2011).

Çakar, Mikail, *Küreselleşmenin İlköğretim ve Sosyal Bilgiler Ders Kitaplarında Yer Alan Konu ve Kavramlar Üzerindeki Etkisi*, (Yüksek Lisans Tezi),Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Elazığ, 2008.

Demirkan, Ecehan, *Uluslararası İşletmeler*, (Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, Kaynak: <http://www.belgeler.com/blg/1bcj/cokuluslu-isletmelerde-kulturel-farkliliklari>

[orgutsel-iletisim-uzerine-etkileri-the-impact-of-cultural-differences-on-organizational-communication-in-multinational-corporations](http://www.belgeler.com/blg/183p/kuresellesme-ve-sosyal-boyutu-social-aspect-of-the-globalization) , (Erişim Tarihi: 17.08.2011).

Savaşlar, Zekai, *Küreselleşme ve Sosyal Boyutu*, (Doktora Tezi) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2007, Kaynak : <http://www.belgeler.com/blg/183p/kuresellesme-ve-sosyal-boyutu-social-aspect-of-the-globalization>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011).

Şeyhler, Elif, *Avrupa Birliğinde Muhasebe Uygulamalarının Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergeler Açısından İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

İNTERNET KAYNAKLARI

Afşar, Muharrem. “Doğrudan Yabancı Yatırımlar ve Bankacılık Sektörü”, (t.y.), ss: 85-101, Kaynak: <http://eab.ege.edu.tr/pdf/4/C4-S1-2-%20M9.pdf> (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

Akın, Ahmet. “Meslek Mensupları Açısından Türkiye Denetim Standartlarının Değerlendirilmesi”, (t.y.) Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../2GUN/.../AHMET%20AKIN.ppt,(Erişim Tarihi: 13.04.2011)

Aktan, Coşkun Can. Vural Y. İstiklal, “Çok Uluslu Şirketlerin Global Ekonomideki Yeri”, 2005, Kaynak: http://www.canaktan.org/ekonomi/cok-uluslu/global-ekonomideki.htm#_ftn1, (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

Aktaş, Arzu. “Etik ve Hukuk”, Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı, Etik Barometre Araştırması, Nisan, 2007, Kaynak: [http://www.arge61.com/pdfDoc%5CEtik%20E%20C4%9Fitimi%20\(Arzu%20Akta%C5%9F\).ppt#](http://www.arge61.com/pdfDoc%5CEtik%20E%20C4%9Fitimi%20(Arzu%20Akta%C5%9F).ppt#) (Erişim Tarihi: 14.01.2011).

Allen, Catrine. Bunting, Robert. “A Global Standard For Professional Ethics:” (t.y.) Kaynak: www.ifac.org (Erişim tarihi: 22.03.2010)

Aras, Osman Nuri. “Finansal Küreselleşmenin Azerbaycan Özelinde Kafkasya ve Orta Asya’ ya Etkisi”, (t.y.) ss: 1-14, www.osmannuriaras.com/GlobalSon.doc, (Erişim Tarihi:08.08.2011)

Ayboğa, Hanifi. “Ülkemizde Muhasebe Mesleği ve Meslek Etiği- Ahlakı”, (t.y.)

- Kaynak:<http://eab.ege.edu.tr/pdf/2/c1-s2-m4.pdf> (Erişim tarihi: 15.01.2010).
- Ayboğa, Hanifi. “Globalleşme S¼recinde Muhasebe Alanındaki Gelişmelere Ülkemizin Uyumu”,2002, Kaynak: <http://sbe.balikesir.edu.tr/dergi/edergi/c5s8/makale/c5s8m3.pdf>, (Erişim Tarihi: 21.10.2011).
- Aydın, İnyet. “Etik K¼lt¼r¼n Geliştirilmesinde Sivil Toplumun Rol¼”, 2011, Kaynak: www.etik.gov.tr/duyurular/2011/...etikhaftasi.../İ.Aydin%20STK%20etik.ppt (Erişim Tarihi:29.06.2011).
- Arslan, Mahmut. “D¼nya’ da ve T¼rkiye’ de İş Etiği ve Etik Y¼netimi”, T¼rk Sanayicileri ve İş Adamları Derneği, Haziran, (Yayın No: T¼SİAD/T-2009-06-492) 2009, Kaynak: www.tusiad.org/_rsc/shared/file/Tusiad-isetigiraporupdf.pdf (Erişim Tarihi: 22.06.2011)
- Baş, Merih. Özocak, Hulusi.“21.Y¼zyılda Muhasebe ve Denetim Mesleği Açıısından Meslek Etiği Çerçevesinde Haksız Rekabet”, 2003, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../05.../31.%20HULUSI%20OZCAK, (Erişim Tarihi: 11.05.2011)
- Bayazıtılı, Ercan. Çelik, Orhan. “Muhasebe Eğitimini Kalitesinin Arttırılmasında İlk Adım: Yüksek Öğretim Kurumlarında Muhasebe Eğitiminin Etkinliğinin Analizi”, 2004, Kaynak:http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf (Erişim tarihi: 27.02.2011)
- Bilgin, Devrim. “Meslek İlkeleri ve Mesleki Etik”, (t.y.) Kaynak: http://www.emo.org.tr/ekler/5f83581dbe3440a_ek.pdf, (Erişim Tarihi: 13.04.2011)
- Bostancı, Serpil. “K¼reselleřen Muhasebede Standartlaşma ve T¼rkiye Muhasebe Standartları Kurulu”,2002, Kaynak: <http://www.tmsk.org.tr/makaleler/Diger/KURESELLENEN%20MUHASEBEDE%20STANDARTLASMA%20VE%20TURKIYE%20MUHASEBE%20STANDARTLARI%20KURULU.doc>, (Erişim Tarihi: 11.08.2011)
- Boz M. Fatih, “17. D¼nya Muhasebe Kongresi Notları”, (t.y.) Kaynak: www.kamukalite.org/.../17_DUNYA_MUHASEBE_KONGRESI_NOTLARI.ppt, (Erişim Tarihi.17.11.2010)

- Ceylan, Yasin. “Global Etik”, (t.y.),
Kaynak:<http://www.phil.metu.edu.tr/yceylan/works/glbl-tk.htm> (Erişim Tarihi:20.02.2010)
- Çaldağ, Yurdakul. Bayırlı, Rıdvan. Altay Adem. Muhasebe Doktora Programlarının Etkinliğinin Artırılması,2004,
http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011).
- Çarıkçioğlu, Peyami. “Türkiye’de Muhasebe Denetimin Gelişimi”,1995, (Kaynak:
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUN1OTURUM/02-PEYAMICARIKCIOGLU.doc>, (Erişim Tarihi: 22.06.2011)
- Durak, Nejdet. “Küreselleşme Evrensel Bir Etik İmkânı Sağlar mı?”, (t.y.),
Kaynak: <http://idc.sdu.edu.tr/tammetinler/dinkultur/dinkultur9.pdf> (Erişim Tarihi: 10.05.2011)
- Ercan, Y. Yeni TTK’ya Göre Limited ve Anonim Şirketlerin Denetimi, 2011,
Kaynak: <http://www.huseyinust.com/printthread.php?tid=36943> (Erişim Tarihi: 13.05.2011)
- Ertuna, Özer İ. “Türkiye’ nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’ nun 20 yılı (1983-2004)”, Aralık, İstanbul,2005, Kaynak:
[http://www.iso.org.tr/tr/documents/yayinlar/turkiyenin%20500%20buyuk%20sanayi%20okurusunun%20yirmi%20yili%20\(1983-2004\).pdf](http://www.iso.org.tr/tr/documents/yayinlar/turkiyenin%20500%20buyuk%20sanayi%20okurusunun%20yirmi%20yili%20(1983-2004).pdf) (Erişim Tarihi: 12.05.2011)
www.todaieliyiz.biz/wp-content/uploads/.../Yntmn-Glstrms-nedenleri1.ppt, (Erişim Tarihi: 13.04.2011)
- Hikmet, Nazım. “Denetim Mesleğinde Disiplin”, Kaynak:
archive.ismmmo.org.tr/docs/...O10/NAZIM%20HIKMET.ppt, (Erişim Tarihi: 12.05.2011)
- İbiş, Cemal. “Finansal Raporlamada Kullanıcıların Beklentileri ve Uygulamada Bunların Karşılama Düzeyi Konusunda Yeniden Yapılanma”, 2005, Kaynak:
<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/07Sempozyum/kitap/06%20genel%20oturum2.pdf>(Erişim Tarihi: 13.08.2011)
- Karakaya, Abdullah. “Genel Muhasebe”, (t.y.) Kaynak:
smyo.karabuk.edu.tr/akademik_personel/.../Genel%20Muhasebe-2010.ppt, (Erişim Tarihi: 17.08.2011)

Kayacan, Murat. “Küreselleşen Dünyamızda Yeni Şirket Gündemi: Kurumsal Yönetim”, Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı, Yayın No:1, Aralık, 2006, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf, (Erişim Tarihi: 18 02 2011).

Kayacan, Murat. “Anonim Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları ve Etik Değerler”, http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf,(Erişim Tarihi: 20.08.2011)

Kayar, İsmail. “Sermaye Piyasasında Mesleki ve Etik Kurallar Üzerine Bir Değerlendirme”, (t.y.) Kaynak: [http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_19/5-%20\(97-112.%20syf.\).pdf](http://sbe.erciyes.edu.tr/dergi/sayi_19/5-%20(97-112.%20syf.).pdf), (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

Koçberber, Seyit. “Dünyada ve Türkiye’ de Denetim Etiği”, Sayıştay Dergisi, 2008, Kaynak:<http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der68m4.pdf>, (Erişim adresi: 17.02.2011).

Kotar, Erhan. “Muhasebe Denetimi Mesleğinde ‘Ahlak’ın Yeri ve Önemi”, 1997, Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.SEMPOZYUM/1GUN2OTURUM/01-ERHANKOTAR.doc>, (Erişim Tarihi: 10.01.2011).

Köse, Ahmet. Yılmaz, Fatih. “Mesleki Yeterlilik Öncesi IFAC’ ın Meslek Kuralları”,2004, Kaynak: <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/1oturum/02FatihYilmazAhmetKose.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.08.2011).

Köse, Yasemin. Saban, Metin. “Global Muhasebe Eğitiminde Uluslararası Düzenlemeler ve Gelişmeler”, 2005, Kaynak: <http://www.belgeler.com/blg/2h2b/muhasebe-egitimi>, (Erişim Tarihi: 13.08.2011).

Kurt, Mustafa. Kayacan, Murat. “Kurumsal Yönetimde Finansal ve Yönetimsel Konular: ‘Kurumsal Yönetimi İlkeleri’nin İçerik Analizi”, Türkiye Etik Değerler Merkezi Vakfı, Aralık, 2006, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tedmer_1.pdf, (Erişim Tarihi: 23.02.2011)

Mısırlıoğlu, Ufuk. İbiş Cemal. “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme”, Vergi Dünyası, Temmuz 1999, Sayı: 215, Kaynak: http://www.muhasebe.gen.tr/mevzuat/vuk/GenelYazilar/vukmd175_01.htm (Erişim Tarihi: 11.08.2011)

Mugan, Can Şimga. Akman, Nazlı Hoşal. “Muhasebe Eğitiminde Öğretim ve Öğrenim Yöntemleri İle Ders Başarısı Arasındaki İlişki: Pilot Çalışma” 2004, Kaynak:

http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf. (Erişim tarihi: 12.01.2011)

Öksüz, Nevra. “09.11.2005 Tarihli Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Madde: 397-398-402 ve Gerekçeleri”, 2010, Kaynak:

<http://www.turkhukuksitesi.com/serh.php?did=4803>, (Erişim Tarihi: 13.08.2011)

Öksüz, Fuat. “Türk Muhasebe Mesleğinin Misyonu ve Vizyonu Açısından Yeni Ufuklar”, 2005, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../11-%20FUAT%20OKSUZ.doc, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

Öncü Semra, Aktaş, Hüseyin. “Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları”, 2004, Kaynak:

http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

Özdemir, Süleyman. “Günümüz Türkiye’ sinde Akademik İş Ahlakı Çalışmalarına Genel Bir Bakış”, İstanbul Ticaret Odası, İşletmelerde İş Etiği, İstanbul, 2009, Kaynak: <http://makale.suleymanozdemir.com/IsAhlakiLiteraturu.pdf>, (Erişim Tarihi: 06.08.2011)

Polatlı, Ahmet. “Entelektüel Liderlik ve Önemi”, 2009 Kaynak: <http://www.makaleler.com/bilim-makaleleri/entelektuel-liderlik-ve-onemi.htm>, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

Selçik, Muhlis. “Denetim Mesleğinde Bağımsızlığı Ortadan Kaldıran Durumlar”, 2006, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/.../14-MUHLIS%20SELÇİK.doc (Erişim Tarihi: 13.05.2011)

Selimoğlu, Kardeş Seval. “Muhasebede Meslek Ahlakı Yaklaşımı”, 1997, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/03.../03-1SEVALKARDES.doc, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

Uslu, Selçuk. “Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler”, 1998, Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/.../02-1SELCUKUSLU.doc (Erişim Tarihi: 29.06.2011)

Uyar, Süleyman. “Bilgi Teknolojisindeki Gelişmelerin Muhasebe Mesleğine Etkileri”, (t.y.) <http://www.suleymanuyar.com.tr/yayinlar/k1.doc>, (Erişim Tarihi: 18.02.2011)

Uyar, Süleyman. “Muhasebe Mesleğinde Etik İle İlgili Düzenlemeler”, 2005, Kaynak: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/> (Erişim Tarihi: 16.08.2011)

Uyar, Süleyman. ÇELİK, Muhsin. “Finansal Raporlama Sürecinde Genişleyebilir Raporlama Dilinin (XBRL) Kullanılması”,(t.y.) Kaynak: <http://ab.org.tr/ab06/bildiri/98.doc>, (Erişim Tarihi: 22.06.2011)

Uzay, Şaban. “Türkiye’ de Denetçi Bağımsızlığı”, MÖDAV,2004, The 1st Annual International Accounting Conferance 3-5 Kasım, İstanbul Bildiri Kitabı,ss: 435-485.Kaynak: http://iibf.erciyes.edu.tr/akademi/mh/suzay/suzay_d1e.pdf, (Erişim Tarihi: 21.08.2011)

Yaman, Süleyman. “Küreselleşme”, Gazi Üniversitesi,2001, Kaynak: <http://w3.gazi.edu.tr/web/syaman/kuresellesme1.htm>, (Erişim Tarihi: 18.08.2011)

Zaif, Figen. “Muhasebe Eğitiminde Yeni Yaklaşımlar”, 2004, Kaynak: http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/tmes2004/tmes_2004.pdf, (Erişim Tarihi: 12.01.2011)

DİĞER KAYNAKLAR

Açıköğretim Fakültesi (AÖF) 4007 *IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)*, Uluslararası İşletmecilik Dersi, Ders Notları ve Test Soruları (t.y.) Kaynak:<http://notoku.com/uluslararasi-muhasebe-standartlari-ve-uyumlastirmacalismalari/> (Erişim Tarihi: 29.06.2011).

Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri I, No: 1), Kaynak: http://www.alomaliye.com/2010/turmob_bagimsiz_denetim_merkezi_i_1.htm, (Erişim Tarihi: 21.08.2011).

DELOÏTTE, *Uluslararası Denetim Standartları*, (t.y.), Kaynak: http://www.denetimnet.net/Pages/uluslararasi_denetim_standartlari.aspx, (Erişim Tarihi: 06.08.2011).

DEMUD, *Etik Değerlerimiz*, Devlet Muhasebe Uzmanları Derneği, (t.y.), Kaynak <http://www.demud.org.tr/etik.htm>, (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

DPT, “Dünyada Küreselleşme ve Bölgesel Entegrasyonlar (AT, NAFTA, Pasifik) ve Türkiye (AT, EFTA, KEİ, Türk Cumhuriyetleri, Ekit(ECO), İslam Ülkeleri İlişkileri Özel İhtisas Komisyonu, Küreselleşme, Bölgesel Entegrasyonlar ve Türkiye (Değerlendirme Raporu)”, *Devlet Planlama Teşkilatı*,1995 Kaynak: www.dpt.gov.tr/DocObjects/Download/3338/oik439.pdf), , (Erişim Tarihi: 22.06.2011)

EKODIALOG, *Çok Uluslu Şirketlerin Ülke Ekonomisine Etkileri*, (t.y.) <http://www.ekodialog.com/Makaleler/cok-uluslu-sirketlerin-ulke-ekonomisine-etkileri.html>, (Erişim Tarihi: 20.10.2011).

EKODIALOG, *Küreselleşme Paradoksu*, (t.y.), http://www.ekodialog.com/Makaleler/kuresellesme_paradoks_1.html (Erişim tarihi 23.10.2010).

Hazine Kontrolörleri Derneği, *Denetimin Amacı Yönünden Denetimin Türleri*, (t.y.), Kaynak: <http://www.hazine.org.tr/denetim.php> , (Erişim Tarihi: 21.04.2011).

İnsanca Yaşam Açısından Küreselleşme, <http://www.cfg.org.au/e-kitap/kitaplik/insancayasamacisindankuresellesma.pdf> (Erişim Tarihi: 27.04.2011).

MÖDAV, *Vakfın Amacı*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, (t.y.), Kaynak: <http://www.modav.org.tr/icerik.asp?id=314>, (Erişim Tarihi: 05.03.2011).

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Eğitim Standartları (UES 8) Denetçiler İçin Yeterlilik Şartları, Ekim 2003, Kaynak: dosya.izsmmmo.com/documan/egitim.doc. (Erişim Tarihi: 12.05.2011)

İSMMMO, *1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*, Resmi Gazete No 21447 (M) Resmi Gazete Tarihi 26/12/1992, Kaynak: <http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3997>Tarihi: 13.04.2011).

Parametrik Olmayan Analiz Teknikleri; <http://www.belgeler.com/blg/5op/analiz-teknikleri>, (Erişim Tarihi: 23.08.2011).

Parametrik Olmayan Analiz Teknikleri, http://akademikdestek.net/kutuphane/analiz/analiz_dosyalar/analiz_teknikleri.doc (Erişim Tarihi: 11.05.2011).

SMMM Dershanesi, *Meslek Hukuku Özeti- Meslek İle İlgili Sırlar*, Kaynak: <http://www.smmmdershanesi.com/meslek-ile-ilgili-sirlar.html> (Erişim Tarihi: 12.05.2011).

SPK, *Bağımsız Denetim*, Sermaye Piyasası Kurulu, (t.y.) Kaynak:
<http://www.spk.gov.tr/apps/Mevzuat/?submenuheader=-1> (Erişim Tarihi: 12.04.11).

TEDMER, *Etik Gönüllüsü, Etik Oryantasyon Eğitimi*, Türkiye Etik Değerler Merkezi, (t.y.), Kaynak:
[www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328\(1\)/ppt](http://www.bulentsenver.com/.../TEDMER%20ETİK%20FARKINDALIK%20EGITIMI%2020040328(1)/ppt). (Erişim Tarihi:09.01.2011)

TESMER, *Mesleki Değerler ve Etik*, (t.y.), Kaynak:
www.nevsehirsmmmo.org.tr/upload/dosya/4%20.ppt (Erişim Tarihi: 11.08.2011).

TİDE, *Etik Kurallar*, Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2010, Kaynak:
http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar, (Erişim Tarihi: 23.02.2011).

TMMOB, *Etik Eğitimi*, Elektrik Mühendisleri Odası, EMO Etik komisyonu, (t.y.), Kaynak: http://www.emo.org.tr/ekler/b24d8469d6c1277_ek.doc, 22.06.2011).

TMS/ TFRS Yönetici Özetleri, Kaynak:
http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/yoneticiozetleri/TMS_TFRS_Yonetici_Ozetleri.pdf, 22.06.2011).

TMUD, *TMUD' un Kuruluşu*, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, (t.y.) Kaynak: <http://www.tmud.org.tr/Icerik.aspx?KatID=1&YaziID=11> (Erişim Tarihi: 03.03.2011).

TMUD, *IFAC Ahlak Yasası- I*, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği,(t.y.) Kaynak: <http://www.tmud.org.tr/standartDetay.aspx?StandartID=19> (Erişim Tarihi: 17.02.2011).

TÜSİAD, *'İş Etiğine İlişkin Türkiye' deki Gelişmeler' Başlıklı Raporu*, 2009, Kaynak: http://www.tedmer.org.tr/pdf/tusiad_is_etigi_raporu.pdf, (Erişim tarihi: 05.01.2011).

TÜRMOB, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği,2010, Kaynak:
<http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/turkce/popup.aspx?Sayfa=/Arsiv/turmobilwebdb/dosyalar/haber388.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.08.2011).

TÜRMOB, *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Eğitim Standartları (UES 1-6)*, 2003, Kaynak: <http://dosya.izsmmmo.com/documan/egitim.doc> (Erişim Tarihi: 22.06.2011).

TÜRMOB International Haber, Ocak 2008. Yıl: 3, Sayı: 14.

Türkiye Serbest Muhasebeci ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Yönetmeliği (11. Haziran. 1990 Tarih ve 20545 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.) (Değişiklik, 21. 11. 2007 tarih ve 26707 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. (Yürürlük: 21. 11. 2007)

Kaynak: archive.ismmmo.org.tr/docs/mevzuat/.../12-TURMOBYonetmeli.doc (Erişim Tarihi: 08.08.2011).

YSMMMO, *Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı*,(t.y.) (18.10.2001 ve 24557 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanmıştır.).

Kaynak:<http://yalovasmmmo.org/icerik/meslek-ahlaki-kurallari-ile-ilgili-mecburi-meslek-karari.html>, (Erişim Tarihi:12.08.2011).

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (RG. 13.06. 1989, S. 20194).

EKLER

EK-1 ANKET FORMU

Değerli Katılımcı;

Aşağıdaki anket formu, hazırladığım yüksek lisans tezi için küreselleşme sürecinin muhasebe ve denetim meslek etiği üzerindeki etkileri ile ilgili araştırmaya yönelik ankettir. Tezin uygulama aşaması olan bu ankette size sorulan 25 sorulan gelecek cevaplar sayesinde tezimin amacına ulaşmasını sağlayacağım. Anket cevaplarının yayındaki kutucuklara ‘X’ koyarak cevap veriniz. Anketimize zaman ayırdığınız ve katkılarınız için teşekkür ediyorum.

Yrd. Doç. Dr. Habib AKDOĞAN

Birgül BOZKURT

Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

A - KİŞİSEL VE MESLEKİ BİLGİLER

1.Cinsiyetiniz nedir?

1. E ()

2. K ()

2.Eğitim Düzeyiniz nedir?

1.Ortaöğretim ()

2.Önlisans ()

3. Lisans ()

4. Lisansüstü ()

3.Sahip olduğunuz meslek unvanı nedir?

1.SM ()

2.SMM ()

3.YMM ()

4.Çalışma şekliniz nasıldır?

1. Serbest çalışıyorum. ()

2. Bir kamu kurumunda çalışıyorum. ()

3. Bir işverene bağımlı olarak çalışıyorum. ()

5.Kaç yıldır bu meslekte çalışyorsunuz?

1. 0–4 yıl ()

2. 5–9 yıl ()

3. 10 yıl ve üzeri ()

6.Mükellefleriniz sizinle çalışmayı hangi yollarla istemiştir?

1.Akrabalık ()

2. Kişisel ilişkiler ()

3. Tavsiye ()

4. Tabeladan ()

B- KÜRESELLEŞMENİN GÜNÜMÜZ MUHASEBE MESLEK KOŞULLARINA ETKİLERİ İLE İLGİLİ DÜŞÜNCELER

7.Sizin için küreselleşme neyi ifade etmektedir?

1. Yatırım ve üretimin ulusal sınırları aşarak, üretimin mal ve ya hizmet arz edilen dünyaya doğru genişlemesidir. ()

2. Küreselleşme uzak yerlerin birbirlerine, yerel oluşumların çok uzaktaki olaylarla şekillendiği ya da bunun tam tersinin söz konusu olduğu yollarla bağlayan dünya çapındaki toplumsal ilişkilerin yoğunlaşma sürecidir. ()

3. Küreselleşme, ülkeler arasındaki ekonomik, sosyal, siyasi ilişkilerin gelişmesi farklı toplum kültür, inanç ve beklentilerinin daha iyi tanınması, uluslararası ilişkilerinin yoğunlaşması gibi birbiri ile bağlantılı konuları içeren kavramdır.()

4. Ucuz emeği kullanan, yerel şartlardan yararlanan, çevreyi tahrip eden bir sömürü düzenidir. ()

8.Sizce küreselleşme muhasebe mesleği üzerinde herhangi bir etki yapmış mıdır?

1. Evet () 2. Hayır ()

9.Eğer etki yapmış ise bu durum nasıl sonuç vermiştir?

1.Olumlu etkilemiştir. ()

2.Olumsuz etkilemiştir. ()

10.Global etik kavramı sizce günümüz koşulları açısından ne kadar önemlidir?

1. Kesinlikle önemlidir. ()

2. Önemlidir. ()

3. Kararsızım. ()

4. Önemsizdir. ()

5. Kesinlikle önemsizdir. ()

11. Aşağıdaki muhasebe kuruluşlarından hangisini veya hangilerini tanıyorsunuz?

1. IFAC () 2. AICPA () 3. AECC () 4. IOSCO ()

5. AAA () 6. IAESB () 7. IAA ()

12.Muhasebe mesleği ile ilgili ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip ediyormusunuz?

1. Evet () 2.Hayır ()

13. Cevabınız evet ise bu gelişmeleri nasıl takip ediyorsunuz?

1. İnternette ()
2. Gazete, TV vb... araçlar yardımı ile takip ediyorum. ()
3. SMMM odasından takip ediyorum. ()
4. Yabancı dergilerden takip ediyorum. ()

14.Cevabınız hayır ise gelişmeleri neden takip edemiyorsunuz?

1. İş yoğunluğu nedeni ile ()
2. Meslek örgütünde yeterli faaliyetlerin olmaması nedeni ile. ()

15.TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) hakkında bilginiz var mı?

1. Evet () 2. Hayır ()

16.Hangi standart sizce küreselleşme konusunda daha önemlidir. Önem sırasına göre lütfen siz belirtiniz.

1.
2.
3.
4.
5.

17. Küreselleşme süreci muhasebe mesleğinde aşağıdakilerden hangisini daha çok ön plana çıkarmıştır.

1. Şeffaflık ()
2. Kârlılık ()
3. Tarafsızlık ()
4. Bağımsızlık ()
5. Sosyal sorumluluk ()

18.Danışmanlığını yaptığınız uluslararası bir firma var mı?

1.Var () 2. Yok ()

19.Var ise mesleki faaliyetleri yerine getirmede ulusal firmalar açısından bir farklılık var mı?

1. Var () 2. Yok ()

20.Var ise nedir?

1.Uluslararası firmalar kamuoyunu aydınlatma konusuna önem vermektedirler. ()

2.Ulusal firmalar kamuoyunu aydınlatma konusuna daha çok önem vermektedirler. ()

3.Her ikisi kamuoyunu aydınlatma konusuna önem vermektedirler. ()

4.Her ikisi kamuoyunu aydınlatma konusuna önem vermemektedirler. ()

21.Danışmanlığını yaptığınız firmaların etik kodlarının olup olmadığına dikkat ettiniz mi?

1. Evet () 2. Hayır ()

22.Cevabınız evet ise danışmanlığını yaptığınız firmalarının etik kodlarının varlığını oransal olarak ifade ediniz.

1. Yarıdan az () 2. Yarısı () 3.Yarıdan fazla () 4. Hepsi ()

23.Bu güne kadar herhangi bir kurumdan meslek etiği eğitimi aldınız mı?

1. Evet () 2. Hayır ()

24. Aldınız ise hangi düzeyde aldınız?

1.Ortaöğretim () 2. Önlisans () 3.Lisans () 4. Lisansüstü ()

25.Sizce etik davranışlar içerisinde meslek mensuplarından beklenen aşağıdakilerden hangisidir?

1. Koşulsuz müşteri memnuniyeti ()

2. Belirli oranda müşteri memnuniyeti ()

3. Mesleki sorumluluk çerçevesinde ()

4. Etik davranışlar içinde yeri yoktur. ()