

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ÜZERİNE
BİR İNCELEME

Demet KARAKAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

İSTANBUL, Kasım 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEKİ ETİĞİ ÜZERİNE
BİR İNCELEME**

Demet KARAKAŞ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. DR. Levent ÇİNKÖ

İSTANBUL, Kasım 2016

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEKİ ETİĞİ ÜZERİNE
BİR İNCELEME

Demet KARAKAŞ

142001026

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
İŞLETME PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 11.11.2016

Tezin Savunulduğu Tarih : 11.11.2016

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Levent Çinko

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Ahmet Tuğrul SAVAŞ

Yrd. Doç. Dr. Turgay MÜNYAS

İSTANBUL, Kasım 2016

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca yardımını esirgemeyen sevgili dostum Dr. Smmm Gülsüm ÖKSÜZÖMER YILMAZ'a ve tez çalışmama başlamadan önce ve sonra bana rehber olan ve yol gösteren danışman hocam Doç. Dr. Levent ÇİNKO'ya minnet ve şükranlarımı sunarım.

Bugünlere gelmemi sağlayan anneme, babama ve aileme bana inandıklarından dolayı sonsuz teşekkürler ederim.

Yoğun iş temposu ve akademik çalışmaların sırasında kendilerini ihmal ettiğimi düşündüğüm eşime ve kızıma sabırlarından ve anlayışlarından dolayı teşekkür ederim.

Demet KARAKAŞ

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLO LİSTESİ.....	viii
ŞEKİL LİSTESİ.....	ix
GRAFİK LİSTESİ.....	x
ÖZET.....	xi
ABSTRACT.....	xiv
KISALTMALAR.....	xvii
BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2: MUHASEBE MESLEKİ ETİK KURALLARININ ULUSLARASI ÇERÇEVESİ.....	3
2.1. ULUSLARARASI ÇERÇEVE.....	3
2.2. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU (IFAC) TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER.....	4
2.3. ULUSLARARASI ETİK STANDARTLARI KURULU (IESBA).....	5
2.3.1. IESBA Etik Kuralların Genel Uygulanışı.....	7
2.3.2. Temel İlkeler.....	7
2.3.3. Tehditler ve Önlemler.....	10
2.3.4. Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim.....	13
2.4. AMERİKA SERTİFİKALI KAMU MUHASEBECİLERİ ENSTİTÜSÜ TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER VE IFAC KURALLARI KARŞILAŞTIRILMASI.....	16
3.1.3568 SAYILI MESLEK YASASINDA YER ALAN İLGİLİ KAVRAMLAR.....	20
3.1.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası.....	20
3.2. MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER.....	21

3.3.3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU	24
3.3.1. Unvanların Haksız Kullanılmaması	25
3.3.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları	25
3.3.3. Yemin	25
3.3.4. Tasdik ve Tasdikten Doğan Sorumluluk	26
3.3.5. Meslekle İlgili Konularda Çalıştırılmayacak Olanlar	26
3.3.6. Meslek Sırları	26
3.3.7. Yasaklar	26
3.3.8. Ücret	27
3.3.9. Disiplin Cezaları	27
3.4. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI HAKKINDAKİ YÖNETMELİK	27
3.4.1. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi	28
3.4.2. Dürüstlük, Güvenilirlik Ve Tarafsızlık	28
3.4.3. Sır saklama	28
3.4.4. Sorumluluk	28
3.4.5. Bağımsızlık	29
3.4.6. Haksız Rekabet	29
3.4.7. Meslek Ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Haller	29
3.4.8. Ticari Faaliyette Bulunmama	29
3.4.9. Hizmet Akdi İle Çalışmama	30
3.4.10. Reklam Yasağı	30
3.4.11. En Az Ücretin Karşısında İş Kabul Edememe	30
3.5. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK AHLAK KURALLARI İLE İLGİLİ MECBURİ MESLEK KARARI	31
3.5.1. Meslek Ahlakı ve Önemi	31
3.5.2. Muhasebe İlkelerine ve Standartlarına Uyuma Zorunluluğu	32
3.5.3. Dürüstlük, Güvenilirlik ve Tarafsızlık	32
3.5.4. Mesleki Özen ve Titizlik	33
3.5.5. Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralı	33
3.5.6. Sır Saklama	33
3.5.7. Ücretler	34
3.5.8. Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri	34
3.5.9. Öngörü Yasağı	34
3.5.10. Haksız Rekabet Yasağı	34
3.5.11. Personel Sağlanması	35
3.5.12. Dürüst Olmayan Davranışlar	35
3.5.13. Reklam ve Teşvik Yasağı	35
3.5.14. Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı	36

3.5.15.Bağdaşmayan İşler	37
3.5.16.Diğer Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı	37
3.5.17.Denetimde Kamu Sorumluluğu.....	38
3.6. KAMU GÖZETİMİ KURUMU BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ.	38
3.6.1.Mesleki Etik İlkeler Uyma	38
3.6.2.Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması.....	39
3.6.3.Reklam Yasağı	40
3.6.4.Haksız Rekabette Bulunmama	41
3.6.5.Sürekli Eğitim	41
3.7. TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ ETİK KURALLARI VE İLKELERİ	42
3.7.1.Etik Kuralları ve İlkeler	42
3.7.2.Uygulanabilirlik ve Yürütme Etik Kuralları.....	42
3.7.3.İlkeler.....	43
3.7.4.Davranış Kuralları	43
3.8. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK EĞİTİMİ VE ETİK	44
SÖZLEŞME YAPILMASI HAKKINDA TEBLİĞ.....	44
3.8.1.Bu Yönetmeliğe Göre Yapılacak Olan Eğitimin Konuları.....	45
3.8.1.1. Etik bilgisi.....	45
3.8.1.2.Etik duyarlık	45
3.8.1.3.Etik Karar Verme	45
3.8.1.4. Etik Davranış.....	46
3.8.2.Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi.....	46
3.8.3.Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi	46
BÖLÜM 4: BAĞIMSIZ VE BAĞIMLI ÇALIŞAN MESLEK	50
MENSUPLARININ UYACAKLARI ETİK İLKELER	50
4.1.BAĞIMSIZ ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARININ UYACAKLARI ETİK	50
İLKELER.....	50
4.1.1.Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Kişisel Çıkar Tehdidi	
Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Bazı Örnekler	50
4.1.2.Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Kendi Kendini Denetim Tehdidi	
Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Bazı Örnekler	51
4.1.3.Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Taraf Tutma Tehdidi	
Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Bazı Örnekler	51
4.1.4.Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Yakınlık Tehdidi Yaratabilecek	
Durumlara Verilebilecek Bazı Örnekler	51
4.1.5.Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Yıldırma Tehdidi Yaratabilecek	
Durumlara Verilebilecek Bazı Örnekler	52
4.1.6.Tehditlerin Ortadan Kaldırılması Veya Kabul Edilebilir Bir Düzeye	
İndirilmesi İçin Alınabilecek Önlemler	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
4.1.7.Denetim Firmasının Çalışma Ortamında Alacağı Bazı Önlemler	52

4.1.8.İş Çevresindeki Sözleşmeye Özgü Önlemler	54
4.1.9.Müşterinin Sistem Ve Süreçlerindeki Önlemler	54
4.1.10.Mesleki Görevlendirme	54
4.1.10.1.Müşteri Kabulü	54
4.1.10.2.Sözleşme Kabulü	55
4.1.10.3.Meslek Mensubunun Söz Konusu Tehditleri Ortadan Kaldırmak Veya Kabul Edilebilir Bir Düzeye İndirmek İçin Alabileceği Önlemler	55
4.1.11.Mesleki Görevlendirmedeki Değişiklikler	56
4.1.12.Çıkar Çatışmaları	56
4.1.13.Çatışmaya Neden Olan Koşullara Bağlı Olarak, Meslek Mensubu Tarafından Alınması Gereken Önlemler	57
4.1.14.İkincil Görüşler	57
4.1.15.Ücretler ve Diğer Gelirler	58
4.1.16.Bu Tür Tehditler Değerlendirilmeli Ve Önemli Kabul Edilenler İçin Önlemler Alınmalıdır. Alınabilecek Önlemler	59
4.1.17. Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması	59
4.1.18.Hediyeler ve Ağırılama	60
4.1.19.Müşteri Varlıklarının Muhafazası	60
4.1.20 Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık	61
4.1.21.Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi	61
4.1.22.Önemli Olarak Değerlendirilen Tehditler İçin Alınabilecek Önlemler	65
4.2.BAĞIMLI ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARININ UYACAKLARI ETİK İLKELER.....	65
4.2.1.Giriş, Tehdit ve Önlemler	65
4.2.1.1. Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu İçin Yakınlık Tehdidi Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Örneklerden Bazıları	66
4.2.1.2.Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu İçin Yıldırma Tehdidi Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Örneklerden Bazıları	66
4.2.1.3.İş Çevresinde Alınabilecek Önlemlere Verilebilecek Örnekler.....	66
4.2.2.Potansiyel Çıkarlar	67
4.2.3.Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması	68
4.2.4.Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme	69
4.2.5. Finansal Çıkarlar.....	70
4.2.6. Teşvikler	71
4.2.7.Tanımlar	72
4.3. BAĞIMLI, BAĞIMSIZ ÇALIŞANLARIN VE MESLEK MENSUBU ADAYLARININ KUŞAKLARARASI DEĞERLENDİRMESİ	84
4.3.1.Sessiz Kuşak, Babyboomer ve X,Y,Z Kuşağı Tanımları	84
4.3.1.1. Baby Boomers (BB)”, X Kuşağı, Y Kuşağı ve Z Kuşağı Özellikleri	85
4.3.1.2. Kuşakların Tarihsel Gelişimi, Genel Özellikleri ve Mesleğe Katkıları (Sessiz Kuşak, Babyboomers, X,Y,Z).....	87

4.3.2. Üye-Erkek Bağımlı Ve Bağımsız Çalışanlar Tablo Ve Grafik Değerlendirme.....	94
4.3.3. Üye- Bayan Bağımlı ve Bağımsız Çalışan Tablo ve Grafik Değerlendirme	95
4.3.4. Stajyer Erkek ve Bayan Tablo ve Grafik Değerlendirme	97
4.4. KUŞAKLARARASI MESLEKİ ETİK.....	97
4.4.1. Zamanın Öne Çıkan Şartları.....	98
4.4.2. Çalışma Hayatı Anlayışı.....	99
4.4.3. Otorite Anlayışı.....	99
4.4.4. Öne Çıkan Psikolojik Özellikler.....	99
4.4.5. Motivasyon Kaynağı.....	100
4.4.6. Hayat ve Kurallar Özeti.....	100
4.4.7. Kuşaklararası Mesleki Etik-Temel Prensipler	102
4.4.8. Tehditler	102
4.4.9. Önlemler	103
BÖLÜM 5: MUHASEBE UYGULAMALARINDA VE DENETİMDE ETİK.....	104
5.1. MUHASEBE UYGULAMA SÜRECİ	104
5.1.1. Üç Bölümden Oluşan Etik İlkeler.....	107
5.1.2. Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri	108
5.1.3. Tehditler	109
5.1.4. Tehditlere karşı önlemler.....	109
5.1.5. Etik Çatışmanın Çözülmesi.....	110
5.1.6. Dürüstlük.....	110
5.1.7. Tarafsızlık	111
5.1.8. Meslekî Yeterlilik ve Özen	111
5.1.9. Gizlilik	112
5.1.10. Meslekî Davranış	113
5.2. MUHASEBE DENETİMİNDE ETİK	113
5.2.1. Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik.....	114
5.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.....	116
5.2.3. Muhasebe ve Denetim Yasal Düzenlemelerinde Meslek Etiği	116
5.2.3.1. İşletmelerde Etik	117
5.2.3.2. Bağımsızlık	117
5.2.3.3. Tarafsızlık.....	118
BÖLÜM 6: SONUÇ	120
KAYNAKLAR (REFERENCES)	124
ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE)	131

TABLO LİSTESİ

Tablo 2.1. Uluslararası Kuruluşların Muhasebe Etik İlkeleri	18
Tablo 4.1. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar İçerisine Geçen Terimler	73
Tablo 4.2. Üye-Erkek Bağımlı ve Bağımsız Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı.....	93
Tablo 4.3. Üye Bayan Bağımlı ve Bağımsız Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı	94
Tablo 4.4. Stajyer Erkek ve Bayan Kuşaklararası Yaş Dağılımları	96

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 3.1. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi	46
Şekil 3.2. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi İmza Kısmı.....	48
Şekil 3.3. Muhasebe Meslek Etiği Taahütnamesi	48
Şekil 3.4. Muhasebe Meslek Etiği Taahütnamesi İmza Kısmı	49
Şekil 4.1. Kuşaklararası Mesleki Etik-Temel Prensipler	102
Şekil 4.2. Tehditler	102
Şekil 4.3. Önlemler	103

GRAFİK LİSTESİ

GRAFİK 4.1. ÜYE –ERKEK BAĞIMLI ÇALIŞANLARIN KUŞAKLARARASI DAĞILIMI.....	93
GRAFİK 4.2. ÜYE-BAYAN BAĞIMSIZ ÇALIŞANLARIN KUŞAKLARARASI DAĞILIMI.....	94
GRAFİK 4.3. ÜYE- KADIN BAĞIMLI ÇALIŞANLARIN KUŞAKLARARASI DAĞILIMI	95
GRAFİK 4.4. ÜYE- KADIN BAĞIMSIZ ÇALIŞANLARIN KUŞAKLARARASI DAĞILIMI.....	95
GRAFİK 4.5. STAJYER ERKEK KUŞAKLARARASI YAŞ DAĞILIMLARI	96
GRAFİK 4.6. STAJYER BAYAN KUŞAKLARARASI YAŞ DAĞILIMLARI	97

ÖZET

TÜRKİYE’DE MUHASEBE MESLEK ETİĞİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

Muhasebe Mesleği geçmişten günümüze kadar, teknik ve uzmanlık isteyen boyutu ile gündeme gelmiştir. Meslek etiği ve ahlaki hep teknik kısmın arkasında kalmıştır. Bunun nedenlerinden biri, Muhasebecilik mesleğinin yalnızca defter tutmak ve vergi hesaplamalarından ibaret olduğu şeklindeki yanlış inanış ve uygulamalardır.

Mesleğin etik boyutu 1990’lardan sonra daha çok gündeme gelmiş ve yaşanan ekonomik krizler sonrası ve güçlü bir etik tabanı olan ve ahlaki sorunlarla sürekli karşı karşıya kalan bir meslek olması nedeniyle toplum tarafından muhasebecilere olan güvenin temelini oluşturan “etik olgusu” muhasebe literatüründe daha fazla yer almaya başlamıştır.

Hatta meslek mensuplarının, muhasebe ile ilgili teknik bir bilgi eksikliği veya bazı yeni kanunları takip etmemeleri ahlak dışı olarak kabul edilmektedir. Mesleğin geleceği ve saygınlığı ahlak ve etik kurallarından geçmektedir. Son zamanlarda meslek mensubu sayısının artması, piyasanın dinamik ve değişken yapısı, müşteri isteklerinin sürekli değişmesi, rekabetin artarak devam etmesi, büyüme ve yeterli kazanç elde edebilecek müşteri sayısına ulaşma hedefleri, meslek mensuplarının ahlak kurallarını daha esnek yorumlaması riskini ortaya çıkarmıştır.

Bu nedenle muhasebeciler özellikle çıkar çatışması durumlarında daha esnek davranmaktadır. Ancak bu davranışlar kısa vadede çıkarlara hizmet etse de, uzun vadede hem meslek hem de toplum açısından önemli kayıplara neden olabilecektir.

Ahlaki ve Etik sorunların çözümünde profesyonel kurum veya kuruluşların yaptığı ahlaki ve etik düzenlemeler önemli rol oynamaktadır.

Muhasebe mesleği ile ilgili birçok ahlaki düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemeler ulusal ve uluslararası boyutta gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemelerden uluslararası boyutta olanı “Uluslararası Muhasebeciler Birliği” tarafından gerçekleştirilirken, Türkiye’de özellikle bu konuyla ilgili TÜRMOB’un yaptığı düzenlemeler dikkat çekicidir. Muhasebe mesleği, ahlaki boyutu olan ve temeli sosyal sorumluluğa dayanan bir meslektir.

Etik tanımı yapılırken, Yasal gerekleri aşan ölçüde kendini kontrol etmek anlamına gelen ideal insan özelliği olduğu için sistemin çalıştırılması ve meslek mensubunun yasaların ön gördüğü düzeyin üzerinde bir davranışta bulunmalarını ve bu seviyeyi her zaman korumaları gerektiği belirtilmiştir. Belirlenecek etik kurallarının amacı, dürüst davranmayı ve Kamuoyunda olumlu bir izlenim bırakmaya yönelik olarak belirlenmektedir.

Mesleği yaparken yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu düzenlemeler çok net ve çerçeveleri sivri köşeleri olan düzenlemelerdir. Bunun sonucunda da herkesin bildiği gibi gerekli özen, tarafsızlık, dürüstlük altında mesleki standartlar konusunda deneyimli ve ehli kişilerin gerçekleştirdiği yargı sonucunda mesleki ahlak ve etik oluşmaktadır.

Kurumsal yapılar içinde sosyal sorumluluk anlayışıyla meslek etiği ve mesleki bilgi ile donatılmış her yaştan bağımlı ve bağımsız çalışan “Erkek ve Bayan” meslek mensuplarının mesleki etik kuralları araştırılmış ve 2000’li yılların başında yaşanan büyük muhasebe skandallarının yarattığı güven ve itibar kaybının yeniden kazandırılmasında et etkili yol olan mesleki etik üzerinde durulmuştur.

Bu bağlamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; Muhasebe Mesleki Etik Kurallarının Uluslararası Çerçevesi, IFAC, Amerika Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından yapılan düzenlemeler, IFAC tarafından yapılan düzenlemeler, Uluslararası Muhasebeciler Birliği tarafından yapılan düzenlemeler, IESBA ile Türkiye’de yapılan düzenlemeler; Maliye Bakanlığı, SPK ve 3568 sayılı Meslek Yasası, 3568 Sayılı Mali Müşavir Kanunu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile Kamu Gözetimi Kurumu (KGK), İç Denetim Enstitüsü (IIA) ve yapılan düzenlemeler, Meslek

Mensuplarının etik eğitimi ve Etik sözleşmesi yapılması konusunda yayınlanan tebliği, Etik sözleşmesi, Etik Taahhütname ile Mecburi Meslek Kararları ele alınmıştır.

İkinci bölümde; Bağımsız ve Bağımlı çalışan meslek mensuplarının uymak zorunda oldukları etik ilkeler ve bu etik ilkeler çerçevesinde X.Y,Z kuşağına etkileri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; Muhasebe Uygulamalarında etik kuralların gerekliliği, ile Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler hakkındaki Yönetmelik ele alınarak, Muhasebe mesleğinde Denetim etiği ve kuşaklararası mesleki etiğe değinilmiştir.

Bu üç bölüm sonunda, sonuç bölümü yer almaktadır. Bu bölümde genel değerlendirme ve önerilere yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Etik, TÜRMOB, Federasyon, IFAC, IESBA, SMMM, YMM, KGK, Etik Taahhütname, Sözleşme, XYZ Kuşağı

ABSTRACT

A STUDY ON ACCOUNTING PROFESSION ETHICS IN TURKEY

Accounting profession has become a current issue to the extent of its technicality and expertise from past to present. Professional ethics and morals have always fallen behind the technicality. One of the reasons of this fact is the fallacies and false practices concerning the fact that accounting only consists of keeping accounts and tax calculations.

Professional ethics gained currency after 1990s and “ethics phenomenon” which sets ground for the society’s reliance on accountants has started to appear further in accounting literature due to the economic crisis and the fact that accounting is a profession that constantly encounters ethical problems.

As a matter of fact, that the members of the profession lack technical information related to accounting or do not follow certain new regulations is considered as immoral. The future and the prestige of the profession depend on the code of ethics. A risk that the members of the profession misinterpret the moral rules has emerged owing to the recent increase in the number of members, dynamic and variant structure of the market, the constant change of the client demands, rising competition and the goals including growth and attainment of certain number of clients in order to obtain sufficient income.

For these reasons accountants are more flexible especially in case of conflicting interests. Although this behavior serves for their advantage in the short term, it can cause significant losses in the sense of both profession and the society in the long term. Moral and ethical regulations made by professional institutions and organizations play an important role in solving the moral and ethical problems.

A number of moral regulations has been made concerning the accounting profession. These regulations took place on a national and international basis. While the international regulation was actualized by “International Federation of Accountants”, in Turkey regulations particularly on this subject made by the Union of Chambers of Certified Public Accountants Turkey (TURMOB) are remarkable. Accounting is a profession which has a moral basis and depends on social responsibility.

Since ethics is an ideal human characteristic that means self-control exceeding legal requirements, the system must be operated, members of the profession must behave above the level that the laws propose and they must preserve this level at any time. The code of ethics to be conducted is determined according to honest actions and leaving a favorable impression on public.

There are legal regulations in terms of performing the profession. These are regulations which have clear outlines and sharp ends. As a consequence, professional morals and ethics are formed within the required caution, objectivity and honesty by the judgement of the people who are experienced and competent in relation to professional standards.

Professional code of ethics of employed and self-employed accountants from all ages and genders who are equipped with the understanding of social responsibility, professional ethics and knowledge in corporate structures was researched and professional ethics that is an efficient way to regain the confidence and prestige lost because of the great accounting scandals of early 2000s were emphasized.

Within the current context, this study consists of three sections. In the first section, following issues are addressed: Code of Ethics for Professional Accountants, International Federation of Accountants (IFAC), regulations conducted by American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), regulations made by IFAC, regulations adopted with International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) in Turkey, Ministry of Finance, Capital Markets Board of Turkey (CMB) and Law No 3568, Law No 3568 on the Independent Accountancy, Certified Public Accountancy and Chartered Accountancy and Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority (KGK), Institute of Internal Auditors (IIA) and regulations issued, ethics training for accountants and the declaration published on having code of ethics

agreement, code of ethics agreement, ethics contract and mandatory professional declarations.

On the second section, ethical principles with which employed accountants and independent accountants must comply and the influence of these principles on X, Y and Z generations are analyzed.

On the third section, ethics of auditing in accounting and intergenerational professional ethics are mentioned discussing the legislation on code of ethics for professional accountants and the necessity of code of ethics in accounting practice.

At the end of these three sections, overall assessment and suggestions were included in the conclusion.

Keywords: Accounting, Ethics, TURMOB, Federation, IFAC, IESBA, Independent Accountant, Financial Advisor, CPA, KGK, Code of Ethics Agreement, Contract, XYZ Generation

KISALTMALAR

A.B.D	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerika’da Amerika Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BabyBoomer	: 1946-1964 yıllarında doğanlar “babyboomer” olarak adlandırılıyor.
Businessethics	: İş etiği” ya da “iş ahlakı”
CEP	: (Council on Economic Priorities) Ekonomik Öncelikler Kurulu
Conflict Of Interest	: Çıkar Çatışması
CPA	: Amerika’da alınan Mali Müşavirlik Belgesi
ÇUEHY	: Çalışma Usul ve Esasları
ETHOS	: Etik Yunanca, ahlak felsefesi olarak tanımlanabilir
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Birliği
IESBA	: Uluslararası Etik Standartları Kurulu
IIA	: İç Denetçiler Enstitüsü
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi Kurumu
PIOB	: Kamu Yararı Gözetim Kurulu
PWC	: PricewaterhouseCoopers
R.G.	:Resmi Gazete
SEC	:ABD’deki sermaye piyasası kurulu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SMO’s	: Üyelik Yükümlülükleri Bildirgelerinin

SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	:Türkiye Denetim Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Heyeti
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	:Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği
TEDMER	: Etik Vakfı
X,Y,Z Kuşağı	:Aynı yıllarda doğmuş, aynı çağın şartlarını, benzer sorun ve sorunları yaşamış kuşak.
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
X,Y,Z	:1961-1979 doğumlular için X, 1980-1999 için Y ve sonrası doğumlular için Z kuşağı olarak tanımlanmaktadır.
VUK	:Vergi Usul Kanunu
YMM	:Yeminli Mali Müşavir

BÖLÜM 1: GİRİŞ VE AMAÇ

Etik Sözcüğü Köken olarak eski Yunanca bir sözcük olan Ethos sözcüğünden gelir. Daha sonra batı dillerinde bir felsefe disiplininin adı olması, tekil olarak kullanılan” Ethos” sözcüğündeki ‘karakter’ anlamına dayanmaktadır. Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin vazgeçilmez temel ilkelerinin başında etik gelmektedir. Çünkü mesleğin en büyük sermayesini toplumsal güven oluşturmaktır. Bu sermayenin gelişmesi ve güçlenmesini sağlayan unsurlarımız mesleki ilkelerimiz, disiplin kurallarımız ve etik ilkelerin uygulanmasıdır. Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC) tarafından yayınlanan ve üye ülkelerce uygulanması istenen önemli düzenlemelerden biri de etik ilkelerdir. (Sanlı, 27 Haziran 2015) Muhasebe Mesleğini diğer birçok meslekten farklı kılan en önemli özelliği kamu yararına hareket ediyor olmasıdır. Meslek Mensuplarının sorumluluğu yalnızca müşterinin ya da işverenin ihtiyaçlarını karşılamak, onları memnun etmek değildir. Bu nedenle kamu yararını ilk sıraya koyan bu mesleği icra ederken mesleki etik kurallara uymak çok büyük önem taşımaktadır. (Topçu, 27 Haziran 2015)

Etik Kuralların amacı etik değerler ve ilkelere bağlı bir kurum kültürü oluşturmaktır. Etik değerler ve ilkelere bağlı bir kurum kültürünün oluşturulması ve bunun sürdürülebilmesi toplum ile kurum ve kuruluşlar arasındaki güvenin artırılmasında önemli bir faktör olmaktadır. (Murat, 27 Haziran 2015) Muhasebecilerin doğru ve güvenilir bilgiler sunması, onların muhasebe etiği konusunda yüksek standartlara ulaşma çabalarıyla oluşmaktadır. Muhasebe etiğinin en temel özelliği meslek mensuplarının bağımsız ve tarafsız olmalarıdır.

Bir çok meslekte olduğu gibi Mali Müşavirlik mesleğinde rekabet, meslek mensuplarının belli kurallar dahilinde gerek mesleki faaliyetlerinde, gerekse kendi

aralarında özgürce ekonomik kararlar alabilmelerini sağlamaktadır. Rekabet tekelleşmeyi önlemekte, verimliliği arttırarak uzmanlaşma ve kurumsallaşmayı sağlamaktadır. Ancak rekabet, yasaların ve etik kuralların dışına çıkılarak yapıldığında haksız rekabet oluşacak ve verimlilik, uzmanlaşma ve kurumsallaşma etik değerlerin dışına itilecektir.

Toplumlar muhasebe mesleğini diğer işletme meslekleri içinde en fazla ahlak olgusu içeren meslek olarak algılamaktadır. Söz konusu algının altında muhasebe mesleğinin ahlaki tabanı ve kamu çıkarını her şeyin üzerinde tutma taahhüdü yer almaktadır. (Türk, 2004)

Meslek Etiğinin gelişimi hem Uluslararası boyutta hem de Ülkemizde farklı tarihlerde yer almıştır. Avrupa'da özellikle 1960 sonrasına meslek ahlakına önem vermeye ve kurallar geliştirilmeye başlanmıştır. Amerika'da meslek ahlakı ilk defa 1966 yılında **AICPA Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Derneği** tarafından yayınlanan "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları" ile ele alınmıştır. Türkiye'de meslek ahlakı çalışmaları 1942 yılında kurulan **Muhasebe Uzmanları Derneği'ne** üye meslek mensupları tarafından düzenlenmiştir. Ancak en önemli düzenlemeler 13 Haziran 1989 tarihinde uygulanmaya başlanan meslek kanununda (3568 sayılı SMMM, YMM Kanunu) yer almış ve bu tarihten sonra meslek ahlakıyla ilgili birçok, Kanun, Yönetmelik, Tebliğ, Kararlar alınmıştır.

Tez'de Etik kavramı ve kuralları hakkında hem Uluslararası boyutta, hem de Ülkemizde bugüne kadar muhasebe mesleği açısından yapılan ve yapılmakta olan çalışmaların neler olduğu anlatılmış ve meslek mensuplarının mesleki olarak buldukları pozisyonla birlikte, kuşaklar arasında mesleğe olan bakış açıları irdelenmiştir. Ayrıca ahlaki sorunlar tanımlanırken çözümünde yer alan ve yararlı olabilecek teori ve modeller incelenmiştir.

BÖLÜM 2: MUHASEBE MESLEKİ ETİK KURALLARININ ULUSLARASI ÇERÇEVESİ

2.1. ULUSLARARASI ÇERÇEVE

Muhasebe mesleğinin toplum içinde yerine getirdiği hizmetler ve meslek mensuplarının üstlendikleri sorumluluklar mesleğin etiksel kurallara göre düzenlenmesini gerektirmektedir.

Muhasebe mesleğinin gelişimi de etik kurallara uygun davranışta bulunmayı zorunlu hale getirmektedir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinin üstlendiği görev nedeniyle, meslek mensuplarının faaliyetlerinin etkilendiği kesimlerin boyutu ve mesleğin toplum içindeki konumu nedeniyle muhasebe mesleğindeki etik kurallara önemli oranda gereksinim olduğu görülmektedir. (Çoban, 2003 Mayıs)

Muhasebe meslek etiğini düzenlemeye yönelik çalışmalar ilk önce İkinci Dünya Savaşından sonra başlamıştır. İngiltere, Almanya ve Avrupa ülkelerinde meslek mensuplarının sayısında hızla artış olmasına karşın 1960'dan sonra meslek etiğine önem vermeye ve kurallar konmaya başlanmıştır. Almanya'da 1 Kasım 1961 yılında meslek yasası kabul edilerek meslek mensuplarına görevlerinin bağımsızlık, sorumluluk, sır saklama ve mesleği reklam etmeyerek yürütülmesi gerektiği hükmü getirilmiştir. Bu gelişmelerin ardından Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC), 1977 yılında kurulmuştur. Başlıca amacı muhasebecilik mesleğini dünya çapında geliştirmektir. (Chandler, 1990 July)

Amerika Birleşik Devletlerinde 1986 yılında “ The American Institute of Certified Public Accountants” (AICPA) “American Sertifikalı Kamu Muhasebecileri” NewYork eyaletinde mesleki örgütlerini kurmuşlardır. 1986 yılında (CPA) unvanlarını alarak yasal olarak çalışmaya başlamışlardır.

İngiltere'de şirketler kanunu 1989 yılında yürürlüğe girmek suretiyle mesleğin bağımsızlık niteliği “doğruluk, tarafsızlık, ve bağımsızlık” olarak ifade edilmiştir. 1990

yılında “Meslek Etiği Rehberi”nin meslek odaları tarafından oluşturulması gerçekleştirilmiştir. 1992 yılında yayınlanan “Dürüstlük, tarafsızlık ve Bağımsızlık Bildirgesi” özellikle dış denetimde birçok ayrıntıyı kapsamaktadır. Örneğin; dış denetimde dikkat edilmesi gereken konulardan biri de denetim firmasının, denetim yaptığı işletmeye görevlendirdiği denetim elemanlarının denetledikleri firmanın eski çalışanı, ortağı veya herhangi bir iş göreni olmaması gerektiğidir. (Sözbilir N. , Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar, 2000)

2.2. ULUSLARARASI MUHASEBECİLER BİRLİĞİ (IFAC) TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

Uluslararası Muhasebeciler Birliği IFAC, 1977 yılında kurulmuş olup, şu anda dünya genelinde 130 ülke ve yargı bölgesindeki, 175 üye ve yardımcı üyeden oluşmaktadır. Bağımsız çalışan, işletmelerde çalışan ve kamu kesimi ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir. (Türker, M., Sayar, A., Türker, İ., Şimşek, A., 2015) ilk kez 1990 yılında muhasebe etiği konusunda çalışmalara başlamış ve 1992 yılında Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları” Yönergesini yayımlamıştır. Söz konusu Yönerge komite tarafından 1998-2000 yıllarında çeşitlik ekleme ve yorumlama gibi çeşitli ekleme ve değişikliklerle birlikte gözden geçirilerek yeniden yayımlanmıştır. (IFAC, Code Of Ethics For Professional Accountants, 2016)

İlk 7 maddesi tüm profesyonel muhasebeciler için, diğer 7 maddesi ise serbest çalışan muhasebeciler için, son 4 maddesi ise bağımlı çalışan meslek mensuplarına uygulanmaya yönelik olan bu kurallar aşağıdaki gibi belirtilebilir.

Muhasebe Meslek Mensuplarının IFAC Meslek Etiği Kuralları şöyledir.

Tüm Profesyonel Muhasebecilerin uyması gereken kurallar;

1. Doğruluk ve Tarafsızlık içinde bulunmak
2. Etik Çatışmaların Çözümlemesi için gereğini yapmak.
3. Mesleki Yeterlilik konusunda gerekli donanımına sahip olmak
4. Gizlilik konusunda titiz davranmak.
5. Vergi Uygulamaları hakkında gerekli mevzuat bilgisine sahip olmak
6. Çizgi Ötesi Faaliyetler (bölgesel teknik standartların ve ahlak kurallarının önceliği)
7. Tanıtım

Serbest Çalışan Muhasebecilerin uyması gereken kurallar;

1. Bağımsızlık (Mesleğini yerine getirirken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır.)
2. Mesleki Yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanmanın sorumlulukları
3. Ücretler ve komisyonlar (Hiçbir meslek mensubu müşterilerinden mal ve ürün veya tanıtım için ücret ve komisyon talep edemez.)
4. Muhasebecilik ile bağdaşmayan Uygulamalar
5. Müşteri Paraları
6. Serbest Meslek Faaliyetlerinde bulunan diğer muhasebeciler ile ilişkiler
7. Reklam ve Teşvik (Meslek mensubu yanlış ve yanıltıcı reklam ve bildirimlerle müşteri çekemez)

Bağımlı çalışan (kadrolu) Muhasebecilerin uyması gereken kurallar;

1. Sadakat Çatışması
2. Meslektaşlara destek olmak
3. Mesleki Yeterlik konusunda gerekli donanımına sahip olmak.
4. Bilginin sunulması

Tüm meslek mensupları için geçerli kurallara bakıldığında büyük bir oranda AICPA mesleki davranış prensipleriyle benzerlik gösterdiği görülmektedir. IFAC'ın almış olduğu meslek etiği kurallarını farklı kılan unsur, uluslararası bazda hazırlanmış ilk kurallar olmasıdır. IFAC meslek etiği kuralları ile AICPA meslek etiği kuralları arasındaki diğer farklılık da vergi uygulamaları ve ülkelerarası etkinlikler olmak üzere iki konuda ortaya çıkmaktadır. Bu farklılıkların nedeni, muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini uluslararası alanda yerine getiriyor olmalarından dolayı ülkeler bazında farklı vergi uygulamaları dikkate alınarak kuralların konulmasıdır. (Çoban, 2003 Mayıs)

2.3. ULUSLARARASI ETİK STANDARTLARI KURULU (IESBA)

Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Topluluğu (IESBA) Uluslararası açıdan uygun “*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik İlkeler*” (IESBA Etik İlkeler) geliştiren, bağımsız bir standart-meydana getiren kuruldur. IESBA'nın İlkeleri, muhasebe meslek mensupları için üstün kaliteli etik standartlar belirleyerek kamu yararına hizmet etmektedir.

IESBA'nın uzun vadeli amaçları arasında denetçi bağımsızlığı da dahil olmak üzere "Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Standartları İlkesini", düzenleyiciler ve ulusal standart yapıcılar tarafından yayınlanan standartlarla en kısa zamanda oluşturmaktadır. Tek bir standartlar setine yakınsanma, dünya genelindeki muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini ve mantıksal çıkarımını artırabilir ve küresel sermaye piyasalarının etkinliğini geliştirebilir. IESBA, en çok 9'u uygulayıcılardan ve en az 3'ü kamu üyeleri olmak üzere dünya genelinden gelen 18 heyet üyesinden oluşur, Üyeler, IFAC atama alt kurulundan alınan referanslara dayanarak ve IESBA'nın faaliyetlerini himaye eden Kamu Yararı Gözetim Kurulunun (PIOB) onayı ile IFAC yönetim kurulu tarafından atanırlar. (Türker, M., Sayar, A., Türker, İ., Şimşek, A.,)

Kamu yararının bir parçası olan IFAC, özellikle IESBA'nın desteğiyle, muhasebeciler için üstün ve kaliteli etik standartların geliştirilmesine, benimsenmesine ve tatbik edilmesine katkı sağlar. IESBA kendi gündemlerini belirler ve benimsenen süreçlere uygun olarak ve IFAC'ın katılımı olmadan yayınlarını onaylar. IFAC'ın gündemleri ya da yayınları etkileme tesiri bulunmamaktadır.. IESBA'nın bağımsızlığı bir sıra yolla güvence altına alınmıştır.

PIOB tarafından belirlenmiş olan standart yapımına ilişkin kamu danışmasını da içeren benimsenen süreçleri kapsayan, resmi, bağımsız kamu yararı gözetimi ile aday gösterimi için kamu duyurusu ve PIOB tarafından aday gösterme/seçme süreçlerinin resmi, bağımsız gözetimi. Hem standart yapımı süreçleri konusunda hem de gündem maddeleri, toplantılar ve her bir sonucun standardın basılı gerekçelerine kamu erişimi bakımından tam bir açıklık gerektirmektedir.

IESBA üyeleri ile aday gösteren/işveren teşkilatlarının, kurulun bağımsızlık, dürüstlük ve kamu yararı görevine ilişkin taahhütlerini güvence altına alınan unsurlardır.

Muhasebe mesleğini ayıt eden çizgi/nokta, kamu yararı sorumluluğunu üstlenerek hareket ediyor olmasıdır. Bu sebeple; meslek mensubunun sorumluluğu yalnızca bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını memnun etmek değildir. Meslek mensubu, kamu yararına hareket ederken, IESBA Etik Kuralları'nı gözetmeli ve uymalıdır. (IFAC, www.ipiob.org, 2016)

Eğer bir muhasebe meslek mensubu, Kanun ya da düzenleme tarafından bu Etik Kural'ın bazı kısımlarına uymaktan alı konuluyorsa, IESBA Etik Kuralları'nın tüm diğer bölümlerine uymalıdır.

2.3.1. IESBA Etik Kuralların Genel Uygulanışı

Üç bölümdür;

Birinci bölümde; meslek mensupları için temel mesleki etik ilkeleri ortaya koymakta ve muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki ilkelere uygulaması için kavramsal bir çerçeve sağlamaktadır: (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 16)

(a) Temel kurallara uyum sağlamaya yönelik tehditlerini belirlemek;

(b) Belirlenmiş olan tehditlerin önemini değerlendirmek

(c) Söz konusu tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir bir düzeye düşürmek gerektiğinde tedbirler uygulamaktır. Muhasebe meslek mensubunun, tehditlerin; akılcı ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm özellikli bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olduğunu tartarak, temel ilkelerle uyumun bozulmadığı sonucuna varabileceği bir seviyede olmadığını belirlediği durumda, tedbirler gerekmektedir. Muhasebe meslek mensubu bu kavramsal sınırları uygularken, mesleki yargıyı kullanacaktır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 16)

İkinci ve Üçüncü bölümde;

Bu soyut ve genel düşünce çerçevesinin bazı özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklanmaktadır. Bu kısımlar, temel kurallara uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek tedbirlere örnekler sağlar. Bundan başka, ikinci ve üçüncü bölümde, tehditleri ele almak üzere tedbirlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da geri durulması gereken tehditleri yaratan şartları veya ilişkileri tanımlamaktadır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 16)

İkinci Bölüm, serbest çalışan meslek mensupları için geçerlidir.

Üçüncü Bölüm ise işletmelerde çalışan meslek mensupları için geçerlidir. IESBA Etik İlkeler tarafından ayrı tutulmadığı sürece bu ilkelere uyum göstermek şarttır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 16)

2.3.2. Temel İlkeler

Meslek mensubu, aşağıdaki temel Kuralları uymalıdır;

(a) Sözüde ve Davranışlarında Doğruluktan Ayrılmayan Dürüst Olmak - Mesleki ilişkilerinin tümünde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 17)

(b) Tarafsızlık - Mesleki veya iş konularında görüş belirtmek ve önyargılara, menfaat ve çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemli saymamalı, ve bunlara izin vermemelidir.

(Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 17)

(c) Mesleki Yeterlilik ve Gerekli İtina ve Özen - uygulamalar, Kanunlar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin tatminkar mesleki hizmet almasını güvence altına almak üzere gerekli seviyede mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla ahenk içinde olması yanında özenli bir şekilde hareket etmelidir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 17)

(d) Gizlilik İçinde Olmak - meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygılı olmak ve açığa vurmamak için yasal, mesleki bir yetki veya sorumluluk olmadıkça, haksız yere yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgileri aktarmamalıdır. Meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, muhasebe meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin kişisel yararları gözetilerek gizli bilgiler kullanılmamaktadır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 17)

(e) Mesleki Tutum ve Davranış - konu ile ilgili kanunlara ve düzenlemelere zorunlu olarak uymak suretiyle, mesleği rağbet görmeyecek herhangi bir hareketten kaçınmak gerekmektedir.

Meslek mensuplarının çalıştıkları şartlar ve ortamlar, temel kurallara uyumla ilgili bir takım özel tehditler ortaya çıkabilir. Temel kurallara uyumla ilgili tehditleri ortaya çıkaran bütün durumları tanımlamak ve uygun olabilecek faaliyetlerini belirlemek imkansızdır. Ayrıca, sözleşmelerin niteliği ve çalışma görevleri farklı olabilir ve sonuç olarak farklı önlemlerin uygulanmasını gerektiren farklı tehditler ortaya çıkarabilir. Dolayısıyla, IESBA Etik Kurallar, muhasebe meslek mensubunun, temel ilkelere uyumla ilgili tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve ele almasını gerektiren bir kavramsal çerçeve kurmaktadır.

Kavramsal çerçeve yaklaşımı, IESBA Etik Kurallarının etik kurallarıyla uyumlu olmada ve kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmelerinde muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olur. Temel ilkelerle uyuma karşı tehdit oluşturan farklı durumlara yer verir ve bir muhasebe meslek mensubunu, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verilir sonucuna varmasından alıkoymaktadır.

Muhasebe meslek mensubu, temel ilkelerle uyuma yönelik tehditleri tespit ettiğinde ve bu tehditlerin değerlendirmesine dayanarak, bunların kabul edilebilir bir düzeyde olmadığını belirlediğinde, muhasebe meslek mensubu uygun önlemlerin mevcut olup olmadığını ve bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanabildiğini veya uygulanamayacağını belirlemeli ve ona göre hareket etmelidir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 18)

Muhasebe meslek mensubu bu kararı verirken, mesleki yargıyı kullanmalı ve aynı zamanda makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm özellikli bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda Muhasebe meslek mensubunun erişiminde olduğunu tartarak, önlemlerin uygulanmasıyla tehditlerin ortadan kaldırıldığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirildiğini; böylece temel ilkelerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varıp varamadığını dikkate almalıdır. Muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyumu bozabilecek ilişkiler ve durumları bildiği veya makul bir biçimde bilmesinin beklenebildiği durumlarda temel ilkelerle uyuma yönelik tüm tehditleri değerlendirmelidir. Muhasebe meslek mensubu, bir tehdidin önemini değerlendirirken nicel faktörler kadar nitel faktörleri de aynı şekilde dikkate almalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 18)

Muhasebe meslek mensubu, kavramsal çerçeveyi uygularken, ister tehdidin çok büyük olması nedeniyle, isterse de uygun önlemlerin mevcut olmaması ya da uygulanabilir olmaması nedeniyle, tehditlerin ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarla karşılaşabilir. Muhasebe meslek mensubu bu tür durumlarda, dahil olduğu belirli bir mesleki faaliyet ya da hizmeti geri çevirmeli ya da devam etmemelidir. Gerekirse sözleşmeden (serbest çalışan muhasebeci olması durumunda) veya işveren kuruluştan (işletmelerde çalışan muhasebeci olması durumunda) istifa etmelidir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 19)

Muhasebe meslek mensubu IESBA Etik Kuralları'nın bağımsızlık hükmüne yönelik bir ihlal tespit ettiğinde, meslek mensubunun uyacağı hükümleri içerir. Eğer muhasebe meslek mensubu, IESBA Etik Kuralları'nın başka bir hükmünün ihlalini tespit ederse, muhasebe meslek mensubu bu ihlalin önemini ve muhasebe meslek mensubunun temel ilkelerle uyum kabiliyeti üzerindeki etkisini değerlendirmelidir. Muhasebe meslek mensubu, bu ihlalin sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için ivedilikle mümkün olan her tür önlemi almalıdır. Muhasebe meslek mensubu, bu ihlali örneğin ihlalden etkilenmiş olabileceklere, üye kuruluşa, ilgili düzenleyici ya da gözetim otoritesine

rapor edip etmemeyi belirlemelidir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 19)

Muhasebe meslek mensubu, IESBA Etik Kuralları'nın belirli bir kuralını uygularken, uygunsuz bir duruma sebep olabilecek ya da kamu yararına olmayan, olağan dışı bir durumla karşılaşması durumunda, muhasebe meslek mensubuna meslek kuruluşu ile ya da ilgili düzenleyici ile istişare etmesi tavsiye edilmektedir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 19)

2.3.3.Tehditler ve Önlemler

Tehditler, geniş bir ilişkiler ve durumlar nedeniyle oluşabilir. Bir ilişki ya da durumun bir tehdit oluşturduğu durumlarda, bu tür bir tehdit, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelerle uyumunu tehlikeye atabileceği ya da tehlikeye attığı izlenimini verebilir. Bu durum ya da ilişki birden fazla tehdit oluşturabilir ve birden fazla temel ilkeyle uyumu etkileyebilir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 19-20)

Tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya daha fazlasına girer:

(a) Kişisel Çıkar Tehdidi - muhasebe meslek mensubunun yargısını ya da davranışını uygunsuz bir biçimde etkileyecek finansal veya diğer çıkar tehdidi olarak tanımlanabilir.

(b) Kendi kendini denetim tehdidi - mevcut bir hizmeti sağlamanın bir parçası olarak bir yargı oluştururken muhasebe meslek mensubunun dayanacağı, muhasebe meslek mensubu ya da muhasebe meslek mensubunun firması veya işveren organizasyonu içindeki başka bir kişi tarafından önceden yapılmış bir yargı ya da hizmetin sonuçlarını uygun bir biçimde değerlendiremeyeceği tehdidi olarak tanımlanır.

(c) Taraf tutma tehdidi - muhasebe meslek mensubunun, müşterinin ya da işverenin pozisyonunu savunduğu, muhasebe meslek mensubunun objektifliğinin tehlikeye girdiği nokta olarak tanımlanabilir.

(d) Yakınlık tehdidi - bir müşteri ya da işverenle uzun ya da yakın bir ilişki nedeniyle, muhasebe meslek mensubu bu kişilerin çıkarlarına fazlasıyla sempatik yaklaşması veya bu kişilerin işlerini fazlasıyla kabul etmesi tehdidi olarak tanımlanabilir.

(e) Gözdağı tehdidi - muhasebe meslek mensubunun üzerinde usulsüz etkilerde bulunma girişimleri de dahil gerçek ya da algılanan baskılar dolayısıyla, muhasebe

meslek mensubunun, objektif hareket etmekten alıkonulması tehdididir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 20)

Önlemler, tehditleri ortadan kaldıracabilecek ya da kabul edilebilir bir düzeyde azaltabilecek eylemler ya da diğer önlemlerdir.

Bunlar iki genel kategoriye ayrılmaktadır:

(a) Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemler.

(b) Çalışma ortamındaki önlemler.

Meslek, Yasa ve düzenlemelerle oluşturulan önlemler aşağıdakileri kapsar:

- Mesleğe girmek için eğitim, staj ve deneyimin koşulları.
- Sürekli mesleki gelişim koşulları.
- Kurumsal yönetim düzenlemeleri..
- Mesleki standartlar.
- Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri.
- Muhasebe meslek mensubu tarafından hazırlanan raporlarının, beyannamelerin, iletişimlerin ya da bilgilerin, yasal olarak yetkilendirilmiş üçüncü taraf tarafından bağımsız denetimidir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 21)

Muhasebe mesleği, yasa, düzenleme veya işveren organizasyonu tarafından oluşturulmuş olabilen bu tür önlemler, İşveren organizasyonu, meslek veya bir düzenleyici tarafından yürütülen, meslektaşlar, işverenler ve halkın mesleki veya etik olmayan davranışlara dikkat çekilmesine imkan veren, etkin, iyi bir biçimde kamuya duyurusu yapılmış şikayet sistemleri ve açık bir şekilde belirlenmiş etik kuralların ihlalini rapor etme görevidir.

Muhasebe meslek mensubu, bir mesleki faaliyette bulunurken bir çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kalabilir. Tarafsızlığa yönelik tehdit oluşturan çıkar çatışması, diğer temel ilkelere yönelik tehditler de oluşturabilir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 21)

Bu tür tehditler, Muhasebe meslek mensubunun, belirli bir konuyla ilgili olarak çıkarları çatışmalı olan iki ya da daha fazla taraf için bu konuyla ilgili bir mesleki faaliyet yürütmesi ve belirli bir konuyla ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun çıkarları ile bu konuya ilişkin muhasebe meslek mensubunun mesleki faaliyet yürüttüğü bir tarafın çıkarlarının çatışmalı olmasıdır.

Etik Çatışmalarının Çözülmesi için muhasebe meslek mensubunun, bir çatışmayı temel ilkelerle uyum içerisinde çözmesi gerekebilir.

Resmi ya da gayri resmi uyuşmazlık çözümü sürecini başlatırken, aşağıdaki faktörler ister tek tek isterse diğer faktörlerle birlikte, çözüm süreciyle ilgili olabilmektedir: (Türker, M., Sayar, A., Türker, İ., Şimşek, A., 2015, s. 22)

- (a) İlgili gerçekler;
- (b) Karışılan etik sorunlar;
- (c) Söz konusu sorunla ilgili temel ilkeler;
- (d) Yerleşik iç prosedürleri; ve
- (e) Alternatif eylem planları.

Muhasebe meslek mensubu, ilgili faktörleri dikkate alarak, her bir olası eylem planlarının sonuçlarını tartarak, uygun eylem planını belirlemelidir. Eğer sorunlar çözülmemiş kalırsa, muhasebe meslek mensubu karar almada yardım için denetim firması ya da işveren organizasyon içindeki diğer uygun kişilerle istişare etmeyi isteyebilir. Sorunun esaslarını, yapılmış tüm tartışmaların detaylarını ve sorunla ilgili olarak alınan kararları belgelemek; muhasebe meslek mensubunun menfaatine olan bir durum olabilir. Eğer önemli bir çatışma çözülemiyorsa, muhasebe meslek mensubu ilgili meslek kuruluşu veya yasal danışmanlardan mesleki danışmanlık almayı tercih edebilir. Eğer konu ilgili meslek kuruluşu ile isim belirtmeme temelinde ya da yasal hakların korunması altında bir yasal danışman ile tartışılmışsa, muhasebe meslek mensubu genel olarak, gizlilik temel prensibini ihlal etmeden etik konular hakkında rehberlik alabilir.

Muhasebe meslek mensubunun hangi durumlarda hukuki danışmanlık almayı dikkate alabileceği durumlar farklılık göstermektedir. Örneğin; muhasebe meslek mensubu bir sahtekarlıkla karşı karşıya kalmış olabilir; bu olayın rapor edilmesi, muhasebe meslek mensubunun gizliliğe uyma sorumluluğunu ihlal edebilir. Bu durumda, muhasebe meslek mensubu rapor etme gerekliliği olup olmadığını belirlemek üzere hukuki danışmanlık almayı dikkate alabilir. Tüm alternatif çözüm yollarını kullandıktan sonra, etik çatışma hala çözümsüz kaldı ise, muhasebe meslek mensubu çatışmaya neden olan konuyla ilişkili kalmayı reddedecektir. Muhasebe meslek mensubu, bu durumlarda, sözleşme ekibinden veya belirli bir görevinden çekilmenin ya da bir bütün olarak sözleşmeden, denetim firmasından veya işveren organizasyondan istifa etmenin uygun

olup olmadığını kararlaştırmalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 22-23)

2.3.4.Yönetişimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim

IESBA Etik Kuralları'ndaki hükümlere göre yönetimden sorumlu olan kişilerle iletişime geçildiğinde, muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması, iletilecek özel durumların ve konunun niteliği ve önemini göz önünde bulundurarak, işletmenin yönetim yapısı içerisinde iletişime geçilecek uygun kişileri belirleyecektir.

Muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması, yönetimden sorumlu olan kişilerin bir alt-grubu ile, örneğin bir denetim komitesi ya da bir kişi ile iletişime geçerse, muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması, yönetimden sorumlu olan tüm kişilerle iletişimin gerekli olup olmadığını, böylece yeterince bilgilendirilip bilgilendirilmediklerini tespit edebilecektir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 23)

Dürüstlük; Meslek ve İş ilişkileri içerisinde bütün muhasebe meslek mensuplarının açık sözlü ve dürüst olması, dürüstlük prensibinin yüklediği bir zorunluluktur. Dürüstlük ayrıca adil olmak ve herkese karşı doğru sözlülük anlamındadır. Eğer muhasebe meslek mensubu bu bilgilerin aşağıdaki hususları içerdiğine inanıyorsa, raporlar, beyannameler, iletişimler ya da diğer bilgilerle, bilerek ilişki kurmamalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 24)

(a) Bariz bir biçimde yanlış veya yanıltıcı beyanlar içeren,

(b) Dikkatsizce verilmiş beyanlar veya bilgiler içeriyorsa, veya

(c) Bu tür bir atlama ya da gizleme yanıltıcılığa neden olduğu durumlarda, kapsanması gereken bilgiler atlanması veya gizlenmesi. Bir muhasebe meslek mensubu, yukarıdaki tür bir bilgi ile ilişki olduğunun farkına vardığında, bu bilgiyle ilişkisini kesmek üzere adımlar atmalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 25)

Tarafsızlık;

Tarafsızlık ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarına önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin usulsüz etkilerinden dolayı mesleki ya da ticari yargılarını tehlikeye düşürmeme zorunluluğu yüklemektedir. Muhasebe meslek mensubu, tarafsızlığı zedeleyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durumların tamamının belirlenmesi ve tanımlanması mümkün değildir. Eğer bir durum ya da ilişki bu hizmetler ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını önyargılı ya da usulsüzce etkiliyor ise

muhasebe meslek mensubu bir mesleki faaliyet ya da hizmeti yerine getirmemelidir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 25)

Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen

Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi bütün muhasebe meslek mensuplarına, Müşteriler veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını temin etmeyi gerektiren düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi korumak ve Mesleki faaliyetleri uygularken ya da mesleki hizmetleri sağlarken, mevcut teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde dikkatli hareket etmek zorunluluğunu getirmektedir. Yeterli mesleki hizmet, bu hizmeti verirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanmasında güçlü bir yargının kullanımını gerektirmektedir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 26)

Mesleki yeterlilik iki ayrı aşamaya ayrılabilir:

- (a) Mesleki yeterliliğin elde edilmesi;
- (b) Mesleki yeterliliğin korunması. Mesleki yeterliliğin korunması, ilgili teknik, mesleki ve ticari gelişmelerin sürekli farkında olunmasını ve anlaşılmasını gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, bir muhasebe meslek mensubunun mesleki çevre içerisinde yetkin bir biçimde çalışması için yetenekleri geliştirmesine ve korumasına imkan vermektedir.

Çalışkanlık;

Bir görevin gerekliliklerine uygun olarak dikkatli, doğru ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsamaktadır. Muhasebe meslek mensubu, mesleki kapasitede, bir muhasebe meslek mensubunun yetkisi altında çalışan kişilerin uygun eğitim ve denetime sahip olduklarını temin etmek üzere makul adımlar atmalıdır. Uygun olduğu hallerde, muhasebe meslek mensubu, müşterilerini, işverenlerinin veya muhasebecinin mesleki hizmetler veya faaliyetlerin diğer kullanıcılarını, hizmetlerin veya faaliyetlerin doğasında yer alan sınırlamalardan farkında olmalarını sağlamalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 26)

Gizlilik

Gizlilik ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarına kaçınması gereken aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir:

Şayet açıklamasını gerektiren yasal veya mesleki bir yetki ya da sorumluluk yoksa; uygun ve özellikli bir yetki olmadan meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde

edilmiş gizli bilgileri firmaya veya işveren organizasyon dışına açıklamak; ve Mesleki iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri, kendi kişisel faydalarına ya da üçüncü tarafların faydasına kullanmak gizlilik kuralını ihlal etmektedir. Muhasebe meslek mensubu, sosyal çevresi de dahil olmak üzere gizliliği sürdürmeli, özellikle yakın iş ortakları veya çekirdek ya da yakın aile üyesine karşı kasıtsız açıklama ihtimaline karşı tetikte olmalıdır. Muhasebe meslek mensubu, potansiyel müşteri veya işveren tarafından açıklanan bilginin gizliliğini korumalıdır. Muhasebe meslek mensubu, müşteri veya işveren organizasyon içindeki bilginin gizliliğini korumalıdır. Muhasebe meslek mensubu, muhasebe meslek mensubunun kontrolü altındaki çalışanların ve danışmanlık ve yardım aldıkları kişilerin, muhasebe meslek mensubunun gizlilik yükümlülüğüne saygı göstermelerini temin etmek üzere makul adımlar atmalıdır. Muhasebe meslek mensubu ile bir müşteri veya işveren arasındaki ilişkinin bitmesinden sonra bile, gizlilik prensibine uyma ihtiyacı devam etmektedir. Bir muhasebe meslek mensubu, istihdamını değiştirdiği zaman veya yeni bir müşteri edindiği zaman, muhasebe meslek mensubunun önceki tecrübelerini kullanma yetkisi vardır. Ancak, muhasebe meslek mensubu, bir mesleki veya iş ilişkisi sonucu olarak, ister edindiği isterse de aldığı hiç bir gizli bilgiyi kullanmamalı ya da açıklamamalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 27)

Muhasebe meslek mensubunun gizli bilgiyi açıklaması gereken ve gerekebilecek bu tür açıklamaların uygun olduğu durumlar şöyle açıklanabilir; Yasa tarafından izin verilen ve müşteri veya işveren tarafından yetkilendirilen açıklamalar; Yasal prosedür akışı içerisinde, belgelerin veya diğer kanıt hükümlerinin üretilmesi; veya Ortaya çıkan yasa ihlallerinin, uygun kamu otoritelerine açıklanmasıdır. Yasa tarafından yasaklanmadığı durumlarda, bir üye kuruluş veya meslek kuruluşunun kalite incelemesine uyma ve bir üye kuruluşun veya düzenleyici kuruluşun soruşturma veya denetimine cevap vermekle birlikte, Yasal kovuşturmalarda, muhasebe meslek mensubunun mesleki çıkarlarını korumak; veya Mesleki, teknik standartlar ve etik gerekliliklere uymak için mesleki görev veya yetki bulunmaktadır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 28)

Gizli bilgileri açıklayıp açıklanmayacağına karar verilirken, dikkate alınacak faktörler arasında, eğer müşteri veya işveren, bilginin muhasebe meslek mensubu tarafından açıklanmasına izin verirse, çıkarları etkilenebilecek üçüncü taraflar da dahil

tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceğini, yapılabilir olduğu kadarıyla, tüm ilgili bilgilerin bilinip bilinmediği ve ispatlanıp ispatlanmadığı; durumun, ispatlanmamış olaylar, eksik bilgi ya da ispatlanmamış hükümler içerdiği durumlarda, eğer varsa yapılacak açıklamanın şeklini belirlerken mesleki yargı kullanılmalıdır. Olması beklenen iletişimin şekli, kime hitap ettiği ve iletişimin hitap ettiği tarafların uygun alıcılar olup olmadığına bakılmalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 28)

Mesleki davranış ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarının ilgili yasalara ve düzenlemelere uyması, muhasebe meslek mensubunun bildiği ya da bilebileceği mesleği gözden düşürücü herhangi bir hareketten kaçınması konusunda bir yükümlülük zorunluluğu getirir. Bu, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, o anda muhasebe meslek mensubunun erişebildiği tüm özellikli olaylar ve durumları dikkate alarak, mesleğin iyi ününü aksi bir biçimde etkilediği sonucuna vardığı eylemleri kapsar. Muhasebe meslek mensupları, kendilerini ve işlerini pazarlarken ve tanıtırken, mesleğin itibarına gölge düşürmemelidirler.

Muhasebe meslek mensubu, doğru ve dürüst olmalıdır ve sunabilecekleri hizmetler, sahip oldukları özellikler ya da kazandıkları tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmamalı ya da diğer kişilerin çalışmalarına kötileyici atıflarda ya da asılsız kıyaslarda bulunmamalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015, s. 29)

2.4. AMERİKA BELGELİ KAMU MUHASEBECİLERİ KURULUŞU TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER VE IFAC KURALLARI KARŞILAŞTIRILMASI

“Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri” (AICPA) tarafından geliştirilen çalışma 28.10.1997 tarihinde “Mesleki Davranış Kuralları” adı altında düzenlenmiştir. (ARENS A., 1997)

CPA’lar AICPA tarafından yayınlanan AICPA Meslek Ahlakı Yasası’na uymaya zorunlu tutulmuşlardır. Bu kurallara uymayanlara AICPA’lar ceza verme yetkisine sahiptirler. Bu kurallar Bağımsızlık, Tarafsızlık, Dürüstlük ve Güvenirlilik unsurlarını içermektedir. 1997 yılında Ekonomik öncelikler kurulu (Council on Economic Priorities) (CEP) oluşturulmuş ve bu kurul dış denetim firmalarını (akreditasyon) işlemlerine tabi tutmaktadırlar. A.B.D’de son yıllarda etikle ilgili faaliyetler üç başlık altında toplanmıştır. Bir Çok şirkete etik memurların atanması, Muhasebe meslek

birliğinin yayınları ve Şirketin yıllık genel toplantılarında etik kavramının gündeme getirilmesi. Amerikan Sertifikalı Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) 1998 yılında “Örgütlerde Etik Stratejilerinin Uygulanması” (Implementing Ethics Strategies within Organization) yayınlarak “İŞletmelerin Etik Programlarına Uygun YaklaŐımlar” oluşturulması ile ilgili uygulanabilir ilkeler ve bilgi isteyen işletmelere bu konu ile ilgili bir el kılavuzu sunmuştur. (Sözbilir N. , "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar", 2000)

AICPA-IFAC Karşılaştırılması

Amerikan yetkili kamu Muhabecileri Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) kendi üyeleri için belirlediği “Code of Professional Conduct”a göre, meslek mensuplarının; kamuya, sektöre, devlete ve eğitime karşı sorumlu oldukları vurgulanmaktadır. (Guy, 2003)

AICPA tarafından, 1988 yılında altı temel ilke ve bunlara dayalı açıklamaları içeren etik kurallar seti yayımlanmıştır. Aynı Şekilde Uluslararası Muhasebeciler Birliği (International Federation of Accountants-IFAC) tarafından da, 2001 yılında gözden geçirilerek tekrar yayımlanan temel etik ilkeler mevcuttur. Her iki kuruluş tarafından yapılan düzenlemede, temel ilkelerin büyük ölçüde aynı olduğu görölmektedir. AICPA'nın etik ilke ve kuralları tüm meslek mensuplarını kapsayacak Şekilde, “temel ilkeler” ve “uyulması gereken kurallar” Şeklinde iki grupta düzenlenmiştir. Buna karşılık IFAC, temel ilkelerin yanında uygulama kuralları da belirlenmiş olup, bu kuralları da; tüm meslek mensupları, bağımsız çalışanlar ve bir işyerine bağlı çalışanlar için olmak üzere üç grupta toplamıŐtır. (Pekdemir, 2000 Ocak)

Dünyada uygulamalarda Muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeler ve bunlara temel olan uluslararası çalışmalar IFAC ve benzeri meslek kuruluşlarınca yürütölmektedir.

Meslek mensuplarının uygulamalarına yol gösterecek bu düzenlemelerin, uluslararası arenada ve ölkemizdeki koşulları dikkate alındığında daha geniş kapsamda ele alınması gerektiği ve her meslek mensubunun uyması zorunlu temel etik ilkeler, farklı meslek unvanlarına sahip mensupların uygulamalarında dikkate alacağı etik kurallar ve bu kuralların anlaşılmasını kolaylaŐtırıcı ayrıntılı meslek kararları Şeklinde oluşturulmasında yarar bulunmaktadır. (Kaya, 2005 Haziran)

Tablo 2.1. Uluslararası Kuruluşların Muhasebe Etik İlkeleri

AICPA’NIN ETİK İLKELERİ İLKELERİ	IFAC’IN ETİK İLKELERİ
Sorumluluklar (Responsibilities)	Dürüstlük (Integrity)
Kamu Yararı (The Public Interest)	Tarafsızlık (Objectivity)
Dürüstlük (Integrity)	Yeterlilik ve Özen (Professional Competence and Due Care)
Tarafsızlık ve Bağımsızlık (Objectivity and Independence)	Sır Saklama (Confidentiality)
Özenlik Çalışma (Due Care)	Profesyonel Davranış (Professional Behavior)
Hizmetin Kapsamı ve Niteliği (Scope and Nature of Services)	Teknik Standartlar (Technical Standard)

Kaynak: (<http://www.aicpa.org/about/code/sec50.htm>, 2016)

Kaynak: (<http://www.ifac.org>, 2016)

BÖLÜM 3: TÜRKİYE’DE YAPILAN DÜZENLEMELER

Tüm dünyada yaşanan değişimler mesleğin çok hızla geliştiği Türkiye’de daha büyük hızla devam ederken özellikle yaşanan ekonomik krizler ve yüksek enflasyon ahlak anlayışının gündeme gelmesinde önemli rol oynamaktadır. Böyle bir ortamda ahlak kurallarının yazılı kurallar şeklinde düzenlenmesi zorunluluk halini almıştır. Türkiye’de ilk mesleki çalışma Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneğinde toplanan az sayıda meslek elemanının gayretleri ve üniversiteler ile yapılmış olan işbirliği sonucunda toplanan 14.Türkiye Muhasebe Kongresinde (30 Eylül-02 Ekim 1987) muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve Türkiye’de oluşturulan meslek ahlak ve kuralları batı ülkelerinkine benzer bir şekilde düzenlenmiştir. (Yıldırım, 2002-Mayıs-Haziran)

Türkiye’de muhasebe meslek ahlakı ile ilgili düzenlemelere bakıldığında, 3568 sayılı Kanun, Yönetmelik, Tebliğler’de ve Sermaye Piyasası Kurulu’nun tebliği ile SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte yer almaktadır. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda yer alan ve muhasebe meslek ahlakına ilişkin düzenlemeleri içeren bazı maddeler şöyledir; (Akay, 2002 Ocak); (Uslu, 1997)

Meslek Kanunu Madde 43’de meslek mensuplarının işleri gereği elde ettikleri bilgileri izinsiz açıklayamayacakları belirtmektedir.

Meslek Kanunu Ek Fıkra’da, 10.07.2008-5786/18.md. Bu madde meslek mensubunun reklam ve benzeri faaliyette bulunmalarını yasaklamaktadır.

Meslek Kanunu Madde 46’da meslek mensubunun asgari ücret altında ücret talebinde bulunamayacağı hükme bağlanmıştır.

Meslek Kanunu Madde 48’de, meslek ahlakına uygun olmayan davranışlarda bulunan meslek mensupları için söz konusu olabilecek cezalar hükme bağlanmıştır. (Akay, 2002 Ocak); (Uslu, 1997)

3.1.3568 SAYILI MESLEK YASASINDA YER ALAN İLGİLİ KAVRAMLAR

3.1.1. 3568 Sayılı Meslek Yasası aşağıdaki kavramları içermektedir.

- Meslek Unvanı ve Yeterlilik sahibi olmak
- Mesleki Eğitim ve Bilgiye önem vermek
- Dürüst, Güvenirlik ve Tarafsızlık olmak
- Sır Saklamak
- Sorumlulukların üstlenilmesi konusunda gereğini yerine getirmek
- Sosyal Sorumluluk sahibi olmak
- İşletme Sahip ve Yöneticilerine karşı Sorumluluk duymak
- Bağımsızlığa önem vermek ve
- Haksız Rekabet olarak sıralanabilir,

3.1.2. Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği aşağıdaki kavramları içermektedir.

“Sermaye Piyasasında Mali Düzenleme ve Raporlara İlişkin ilke ve kurallar hakkındaki 1 no’lu Tebliğ’in birinci bölümünün 3. Maddesinde muhasebenin temel kavramlarına yer verilmiş ve muhasebe uygulamalarında bu kavramların esas alınacağı açık bir şekilde belirtilmiştir. Aynı Tebliğ’in 3.kısımında mali tablo ve düzenlemelere ilişkin şekil ve ilkeler belirtilmiş ve mali tablo ve düzenlemelere ilişkin işletmelerin varlıklarını, öğelerini, mali durumunu ve kar zararı hakkında gerçeği ve doğruyu aktaracak şekilde hazırlanması gerekliliği açık bir şekilde belirtilmiştir. (Uslu, 1997)

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim hakkındaki 16 sayılı Tebliği’nde yer alan meslek ahlakı ile ilgili düzenlemeler de (Akay, 2002 Ocak)

Mesleki Yeterlik, Bağımsızlık İlkesine sahip olmak.

Mesleki Özen Göstermek ve Titiz Davranmak.

Ticaret ve Meslekle İlgili Aykırı Faaliyet Yasağına uymak.

Reklam Yasağına Uyum Göstermek

Sır Saklama Sorumluluğunu yerine getirmek.

Karşılıklı İlişkiler, Haksız Rekabet ve takım çalışmasında görev, yetki, hak ve sorumluluk dağılımı olarak belirlenmiştir. (Akay, 2002 Ocak)

3.2. MALİYE BAKANLIĞI TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

Serbest muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte, meslek ahlakına ilişkin yer alan düzenlemeler Yasa'da ve Sermaye Piyasası Tebliğinde belirtilen düzenlemelerle örtüşmektedir ve şöyle sıralanmıştır; (Akay, 2002 Ocak)

1. Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi
2. Mesleki Eğitim ve bilgi
3. Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık
4. Sır Saklama
5. Sorumluluk
6. Bağımsızlık
7. Haksız Rekabet (Akay, 2002 Ocak)

SM, SMMM ve YMM hakkındaki disiplin yönetmeliği, (22 Haziran 1990 tarihli resmi gazetede yer alan) meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkındaki yönetmelikte yer verilen meslek ahlakı ile ilgili kuralların meslek mensuplarınca uygulanmasında kural dışı davranışların tanımlanması ve bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımların belirlenmesi amacını gütmektedir. Yönetmeliğin amacı, meslek saygınlığını kazandırmak ve mesleğin toplum güvenini sağlamasına yardım etmek, meslek mensupları tarafından topluma üstün nitelikli bir kamu hizmetinin sunulmasını sağlamakla birlikte meslek onuruna ve kurallarına aykırı üye davranışlarını önlemek olarak düzenlenmiştir. (Akbulut, 1999)

Meslek ahlakı ile ilgili olarak dolaylı da olsa ilgisi kurulabilecek bir başka çalışma **TMUDESK (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Heyeti)** tarafından yapılan denetim standartlarına ilişkin taslak çalışmasıdır. Türkiye'de muhasebe uygulamalarını yönlendirmek amacıyla çalışmalar yapan ve standartlar yayınlayan TMUDESK'in denetim standartlarını oluşturmak amacıyla yaptığı ilk taslak çalışma ile SPK'nun 16 nolu tebliği arasında büyük bir benzerlik bulunmaktadır. (Sağlar, 2003)

Denetim standartlarının açıklandığı söz konusu Tebliğ'de genel mesleki standartlar başlığı altında mesleki yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik ilkelerine yer verilmiştir. Tamamlayıcı nitelikte olan genel mesleki standartlar başlığı altında ise; ticaret ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı, reklam yasağı, sır saklama yükümlüğü,

karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet konuları açıklanmaktadır. 16 numaralı Tebliğ sadece SPK'da bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetçilere yöneliktir. SPK tarafından yayımlanan bu düzenlemeler Türkiye'de muhasebe meslek etiğinin kurumsallaşması, mesleğin saygınlığının sağlanması ve gelişmiş ülkelerdeki seviyeye ulaşması için önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir. (Akbulut, 1999)

Türkiye'de muhasebe meslek etiği ile ilgili yapılan düzenlemelerden bir diğeri mesleği yasal zemine oturtan meslek kanunudur. 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun, meslek mensubu olabilmenin genel şartlarını belirten 4. Maddesi meslek etiğinin temelini oluşturmaktadır. Muhasebe mesleği meslek etiğine yönelik düzenlemeler içeren bir diğer çalışma 03.01.1999 tarihinde 20391 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliktir. Söz konusu bu Yönetmelikte, meslek mensuplarında bulunması gereken genel olarak uygulanan mesleki standartlar başlığı altında meslek unvanı ile yeterlilik kuralları, mesleki eğitim ve bilgi, dürüstlük, güvenirlilik, tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk, bağımsızlık ve haksız rekabet yapmama gibi alanlarda düzenlemeler yer almaktadır. Yönetmelikte ayrıca, meslek mensuplarının hangi faaliyetleri yerine getirecekleri, faaliyette bulunamayacakları işler, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller yer almaktadır. (Akbulut, 1999)

Türkiye'de muhasebe meslek etiği ile ilgili kurulabilecek bir başka düzenleme ise 22.06.1990 tarihinde 20556 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan SM, SMMM ve YMM'lik kanunu Disiplin Yönetmeliği'dir. Yönetmelik genel olarak, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında kuralların, meslek mensuplarının uygulanmasında, kural dışı davranışların tanımlanması ve bunlara uygulanacak ceza ve yaptırımların belirlenmesi amacını gütmektedir. (Akbulut, 1999)

Meslek Etiğini düzenlemeye yönelik çalışmaların en önemlisini, mesleki kuruluşlar tarafından yapılan çalışmalar oluşturmaktadır. 3568 sayılı Meslek Kanunu'nun 29. Maddesinin (b) bendinde "Meslek Mensuplarının Menfaatleri, mesleki etik, düzen ve geleneklerini korumak" şeklinde ifadeye yer verilerek muhasebe mesleğinde meslek etiği ile ilgili düzenleme görevi TÜRMOB'a verilmiştir. (Çoban, 2003 Mayıs)

TÜRMOB, kendisine verilen bu görev gereği, "Ruhsat almış Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Etiği İlkeleri ile ilgili Mecburi Meslek Kararları" adlı bir Genelge yayımlamıştır. Genelgenin amacı;

meslek mensuplarının yasal gerekleri aşan boyutta kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler yöntemini, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerinde uyulması ve yerine getirilmesi gereken ilkeleri içine almaktadır. Çalışmada meslek etiği ve önemine dikkat çekilerek muhasebe mesleğinde meslek etiğine yönelik bir takım ilkeler belirlenmiş olup, meslek mensuplarının faaliyetlerinde söz konusu kurallara uymaları sağlanmaya çalışılmıştır. (Çoban, 2003 Mayıs)

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) bütün meslek mensuplarını kapsayacak şekilde mesleki ahlak ilkeleri ile ilgili önemli teşebbüslerde bulunmuştur. TÜRMOB'un 18.10.2001 tarih ve 24557 sayılı mesleki ahlak kurallarına ilişkin kararının 1. Maddesinde bu kararın amacını “yasal gerekçeleri ve engelleri aşan boyutta meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri gayesiyle moral (ahlaki) ilkeler yöntemini, toplum müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması ve yerine getirilmesi gereken ilkeleri” belirlemek olarak açıklamaktadır.

Söz konusu bu karara göre, meslek ahlakı, ruhsat almış olan meslek mensuplarının aldığı görevi yerine getirebilen, güvenilir, tarafsız ve bağımsız karar alabilme, kendi kendilerini denetleme ve dürüstlüğü işaretleri olarak ifade edilmekte; ve mesleki etik kurallarının profesyonel davranış standartlarının seviyesini belirlediği gibi cezalandırılması gereken davranış ve tutumların saptanmasında yargıların temelini oluşturduğu vurgulanmaktadır. Aynı karar içerisinde ahlaki kuralların mali müşavirlik mesleğine girmek isteyenler için bir kılavuz ve meslek mensupları için bir ölçü niteliğinde olduğu bildirilmekte ve meslek mensubunun yapması ve yapmaması gereken kurallar maddeler halinde belirlenmektedir. (Çoban, 2003 Mayıs)

TÜRMOB'un Mecburi Meslek kararında yer alan ahlak kurallarını şöyle sıralayabiliriz; (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

- Mesleki Uzmanlıkla birlikte Defter Tutma ve Finansal Tabloları Hazırlamak
- Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu
- Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık ilkesini benimsemekle birlikte Mesleki özen konusunda Titiz davranmak
- Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsızlık Kuralını uygulamak
- Sır Saklama ve Ücretler konusunda yoruma açık davranışlardan kaçınmak
- Denetim Standartları ve Muhasebe İlkeleri ile Öngörü Yasağını ve Haksız Rekabet Yasağını uygulamak

- Personel Sağlanması
- Dürüst Olmayan Davranışlardan kaçınmak
- Reklam ve Teşvik Yasağına uymak
- Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasağı ile birlikte Bağdaşmayan işlerden kaçınmak
- Diğer Meslek Mensupları Aleyhinde Konuşma Yasağına uymak
- Denetimde Kamu Mesuliyeti olarak sıralanabilir. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

Gerek AICPA, gerek IFAC ve gerekse de Ülkemizde muhasebe meslek etiğine yönelik olarak yapılan çalışmaları göz önüne almak suretiyle, meslek etiği kurallarını bir bütün olarak Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık, Kamu Yararı ve Sosyal Sorumluluk, Bağımsızlık, Gizlilik ve Sır Saklama, Mesleki Eğitim, Bilgi ve Yeterliliğe Sahip Olma, Mesleki Özen ve Titizlik ile Muhasebe İlke ve Standartlarına Uyma, Haksız Rekabet, Reklam ve Teşvik Yasağına Uyma, Meslek ve Meslek Onuru ile Bağdaşmayan Faaliyetlerde Bulunmama şeklinde sıralamak mümkündür. (Çoban, 2003 Mayıs)

Bu bağlamda; Kanun, Yönetmelik, Kararlar, Enstitü Kuralları ve Tebliğ'ler ayrıntılı şekilde ele alınmıştır.

3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Kanunu, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Düzenlemeler,

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kural ve İlkeleri İle İlgili Mecburi Meslek Kararları,

Kamu Gözetimi Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği,

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Etik Kuralları ve İlkeleri ve

Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ile Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ'den ayrıntılı olarak bahsedilecektir.

3.3.3568 SAYILI SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK YASASI

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre, 3568 sayılı kanunda meslek mensuplarının uyması gereken kurallar

belirtilmiştir. Bu kurallar ile; muhasebe mesleğinde çalışma disiplini, mesleki güven ve etik amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirmeye yönelik düzenlemeler şöyle sıralanabilir.

3.3.1. Unvanların Haksız Kullanılmaması

Unvanı kanunen kullanmaya yetkisi olmayanlar 3568 sayılı kanunun 3. Maddesinde Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir unvanlarının ya da bu unvan veya kavramlara karışacak veya onlara benzer şekilde unvan, ibare veya simgelerin kullanılması yasaklanmıştır. (Resmi Gazete); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.2. Meslek Mensubu Olabilmenin Genel Şartları

3568 Sayılı Kanunun 4. maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel şartlarından birinin var olmaması durumunda meslek mensubu olmak mümkün değildir.

Söz konusu şartlar şöyledir;

T.C. vatandaşı olmakla birlikte Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip olmak,

Kamu haklarından mahrum olmamakla birlikte, ceza ya da disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmaması gerekmektedir.

Mesleğin şeref ve haysiyetine uymayan halleri olamamak ve taksirli suçlar hariç olmak üzere, affa uğramış da olsalar, ağır hapis cezası veya 5 yıldan fazla hapis cezası almamış olmaları gerekmektedir. Suçların tanımı; Zimmet, ihtilas, yalan söyleme ve hile, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, inancı kötüye kullanma ve dolanlı iflas gibi yüz kızartıcı suçlar ile istimal ve istihlak kaçakçılığı dışında kalan kaçakçılık suçları, resmi ihale ve alım satımlara fesat karıştırma veya devlet sırlarını açığa vurma, vergi kaçakçılığı veya vergi kaçakçılığına teşebbüs suçlarından dolayı hüküm giymiş bulunmamak gerekmektedir. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.3. Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğine Girişte Yemin Töreni

Yeminli Mali Müşavirlik mesleğine kabul edilenler, görevlerine fiilen başlamadan önce Asliye Ticaret Mahkemesinde “Yeminli Mali Müşavirlik mesleğinin, bir kamu hizmeti olduğunu bilerek, T.C. kanunlarına, meslek kurallarına ve meslek ahlakına, mesleği tam bir bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük içinde yapacağına, üzerine aldığı işleri dikkat ve özenle yapacağına, namusum ve şerefim üzerine yemin ederim.”diyerek

yemin ederler. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.4.Tasdik ve Tasdik İşlemlerinden Doğan Sorumluluklar

Yeminli Mali Müşavirlerin tasdik ve tasdik işlemlerinden doğan mesuliyet ve sorumluluklarında; Kanunun 12. Maddesi gereği gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarını veya beyannamelerini mevzuat hükümlerine, muhasebe prensiplerine ve muhasebe standartlarına uygunluğunu tasdik etmektedirler. Söz konusu hesapların da denetim standartlarına göre incelendiğini tasdik ederler. Yeminli Mali Müşavirler yaptıkları tasdik işleminin doğruluğundan mesul olup, yaptıkları tasdik doğru olmaması durumunda, tasdik işleminin kapsamı ile sınırlı olmak üzere, zarara uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve zincirleme olarak sorumlu olmaktadırlar. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.5.Mesleği İlgilendiren Konularda Çalıştırılmayacak Olanlar

Meslek mensupları, kişisel bürolarında veya ortaklık bürolarında mesleği yapmaları yasaklananları çalıştıramayacakları gibi, her ne şartla olursa olsun meslekleri ile ilgili işbirliği yapamazlar. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.6.Meslek Sırları

Meslek mensupları ve yanlarında çalıştırdıkları kişiler, işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları açığa çıkaramaz ve ifşa edemezler. Farklı kanunlarla muhbirlerle tanınan haklardan faydalanamazlar. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.7.Meslekte Yasaklar

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler aldıkları unvanlarıyla, Yeminli Mali Müşavirler de unvan ve tasdik yetkileriyle birlikte kanunun 2.maddesinde sayılan işlerin yürütülmesi esnasında gerçek ve tüzel kişilere tabii ve onların işlerine bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile çalışamazlar, ticari faaliyette bulunamazlar, meslekle

ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Meslek mensupları iş elde etmek maksadıyla, reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Tabela veya basılı kağıtları mesleki unvanları dışında başka unvanla kullanamazlar. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.8.Meslek ve Ücret

Tarifedeki asgari miktar altında iş kabulü yasak olup, aksine hareketler disiplin cezasını gerektirmektedir. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.3.9.Disiplin Cezaları

Mesleğin vakar ve şerefine aykırı davranış ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya yanlış olarak yapanların veya görevinin gerektirdiği güven sarsıcı hareketlerde bulunanlar hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmemesi nedeniyle, durumun özelliğine ve ağırlık derecesine göre bir takım disiplin cezaları verilmektedir. (Resmi Gazete, 1989); (<http://www.turmob.org.tr>, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan), 2016)

3.4. SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİR VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN ÇALIŞMA USUL VE ESASLARI HAKKINDAKİ DÜZENLEMELER VE ETİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Düzenlemelerle ilgili olarak, 3 Ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ikinci bölümünde, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları belirtilmiştir. Bu amaçla; meslek etiğini sağlamaya yönelik düzenlemeler maddeler halinde açıklanmıştır. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.1.Meslek Unvanı ve Yeterlilik İlkesi

Yönetmelikte belirtilen meslek unvanı ve yeterlilik ilkesine göre, mesleki unvanları alarak kanunun belirttiği mesleki yeterliliği sağlamış olan meslek mensupları, meslek unvanlarının gerektirdiği saygı ve güven duyulmasına yakışır bir şekilde hareket etmek zorundadırlar. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.2. Mesleğin Dürüstlük, Güvenilirlik Ve Tarafsızlık İlkesi

Meslek Mensubunun dürüst, güvenilir ve tarafsız olması mesleğin temelini oluşturmaktadır. Bu nedenle; meslek mensuplarının mesleki konulardaki çalışmalarında başarıya ulaşmaları ancak dürüst, güvenilir ve tarafsız olmaları ile mümkün olmaktadır. Meslek mensupları menfaat ve çıkar çatışmalarından uzak kalmalı ve görevlerini yerine getirirken gereken mesleki özen ve titizliği en üst seviyede göstermelidirler. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.3. Meslek ve Sır saklama

Meslek mensupları ve yanlarında çalışan kişiler mesleki faaliyetleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları mesleki faaliyetlerine son verseler dahi açığa vuramazlar ve ifşa edemezler. Çeşitli kanunlarda mesleki sırları açığa vuranlara tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamazlar. Ancak adli yargı kapsamında suç kabul edilen hallerin yetkili kurumlara bildirilmesi ve duyurulması zorunludur. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.4.Meslek ve Sorumluluk

Sosyal sorumluluk kavramı söz konusu Yönetmelikte açıklanmıştır. Meslek mensupları mesleği yerine getirirken topluma ve devlete karşı sorumluluk taşımakla birlikte, işletme sahiplerine ve yöneticilerine, doğru karar alabilmeleri için güvenilir bilgi sağlamalıdır.

İlgili yönetmelikler gereği, mesleki eğitimde, her türlü bilgiyi verme ve aktarma sorumluluğunu, mesleğin gelişmesi ve sağlam temellere oturtulması için gerekli dayanışmayı kurarlar. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM

ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.5.Meslek ve Bağımsızlık

Meslek mensupları çalışmalarını kendi sorumlulukları altında tam bir bağımsızlıkta yürütürler. Mesleki bağımsızlık, mesleğin temeli ve vazgeçilmez bir unsurdur. Meslek mensupları bağımsızlıklarına gölge düşürecek ilişkilerden ve davranışlardan kaçınmalıdırlar. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.6.Meslek ve Haksız Rekabet

Meslek mensupları, haksız rekabet içinde olmamalıdırlar ve mesleki dayanışma sorumluluğunun bilincinde haksız rekabete neden olacak durum ve davranışlardan kaçınmalıdırlar. Ayrıca, hali hazırda bir meslek mensubu ile mesleki sözleşmesi devam eden gerçek ve tüzel kişilere mesleki hizmet vermeye girişemezler. Aynı zamanda ücret ve eleman sağlanması gibi konularda birbirlerine zarar verebilecek davranışlarda bulunamazlar. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.7.Meslek Ve Meslek Onuru İle Bağdaşmayan Haller

Meslek Mensupları yanında çalıştırdığı kişilere karşı uygunsuz davranışlarda bulunmak suretiyle, aşırı içki ve kumar düşkünlüğü ile kanunlara göre yapılması yasak olan işlerden herhangi birini yapmaları ve meslektaşlarına, müşterilerine ve kanunlara göre bilgi vermek zorunda olduğu kişi ve kuruluşlara bilgi vermekten kaçınarak veya kasten yanıltıcı bilgi vererek meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan işler olarak tanımlanabilir. Bu davranışlar ve tutumlar Etik açıdan yasaklanmıştır. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.8.Ticari Faaliyette Bulunmama

Meslek mensupları, Türk Ticaret Kanunun'da belirtildiği üzere tacir veya esnaf sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunmazlar. Meslek mensupları kendi mesleki faaliyetleri haricinde serbest meslek faaliyetinde bulunamazlar. Ticari temsilcilik, ticari

vekillik veya acentelik, Adi ve kollektif şirketlere ortak veya komandit şirketlerde komandite ortak olamazlar. Limited ve Anonim şirketlerin yönetim kurulu başkanlığı ve üyeliği görevinde bulunamazlar. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.9.Meslek ve Hizmet Akdi İle Çalışmama

Meslek mensuplarının gerçek ve tüzel kişilere tabi ve onların işyerlerine bağlı olarak hizmet sözleşmesi ile çalışamayacakları belirtilmiştir. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.10.Meslek ve Reklam Yasağı

Meslek mensupları iş sağlamak ve elde etmek amacıyla açık veya kapalı, dolaylı veya dolaysız yollarla reklam yapamazlar ve yaptırılmazlar. Meslek mensuplarının astıkları tabelalarına, kartvizitlerine, raporlarına ve bu çeşit yazışma kağıtlarına; meslek unvanlarını, iletişim araçlarının numaralarını, açık adreslerini yazmaları reklam sayılmamaktadır. Başkaca hususların yazılması reklam sayılmakta olup, yasaklanmıştır. Meslek mensupları unvanlarını kullanarak mesleki konularda ve bilimsel nitelikte gazete ve dergilerde, devamlılık arz etmemek üzere makale yayımlayabilir yazı yazabilirler. Ancak yayıncılık yapamazlar. Yalnızca iş tekliflerinde kullanılmak, yazılı, sözlü ve görüntülü yayın araçları ile yayımlanmamak üzere kendilerinin, ortak veya şirket kuruluşlarında görev yapan diğer meslek mensuplarının öz geçmişlerini kapsayan tanıtıcı broşür bastırabilirler. Söz konusu broşürlerde evvelce veya halen iş yaptıkları müşterileri açıklayamazlar. Kendileri için, mesleki ortaklık veya şirketleri adına işin gerektirdiği ciddiyet ve boyutta eleman arama ilanı verebilirler. İş ilişkisinde bulunduğu firmalar namına ilan veremezler. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.4.11.Meslekte En Az Ücretin Karşısında İş Kabul Edememe

Meslek mensuplarının vermiş oldukları hizmetlerine karşılık alacakları ücretin en az miktarının tespitine dair usul ve esaslar ayrı bir yönetmelikle belirlenmiştir. Bu miktarın altında iş kabul etmek yasaklanmıştır.

Bu miktar üzerinde alınan ücret meslek mensubu ile iş sahipleri arasında serbestçe belirlenebilmektedir. (Resmi Gazete, 1990); (<http://www.turmob.org.tr>, SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2015)

3.5.SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK MESLEK AHLAK İLKELERİ İLE İLGİLİ MECBURİ MESLEK KARARLARI VE ETİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı, taşınmaları gereken temel nitelikler ile yasal davranışları ve sorumlulukları 3568 sayılı Yasa ve söz konusu Yasa'ya dayanılarak çıkarılan Yönetmeliklerde düzenlenmiştir. Mecburi meslek kararları ise, yasal gerekleri aşan ölçüde meslek mensuplarının kendilerini kontrol etmeleri amacıyla moral ilkeler sistemine, toplum, müşteriler ve diğer meslek mensuplarıyla ilişkilerde uyulması gereken ve yerine getirilmesi gereken kuralları içermektedir. Mecburi meslek kararı ile belirlenen meslek ahlak kuralları Serbest Muhasebecileri, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirleri ve Yeminli Mali Müşavirleri ve muhasebe meslek şirketlerini (muhasebe, denetim, müşavirlik ve tasdik şirketleri) kapsamaktadır. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.1.Meslekte Ahlak ve Önemi

Muhasebe mesleğinde meslek ahlakı ile mesleki bilgi ve uygulamaları birbirinden ayrılmaz bir bütündür. Meslek Mensubu mesleğini yaparken meslek ahlakı ilke ve kurallarını göz önüne almak zorundadır. Çünkü meslek mensupları mesleği gereği işletme ile ilgili taraflar olarak ifade edilen bilgi kullanıcılarına karşı büyük sorumluluklar taşımaktadırlar. Meslek ahlakına uyulmadan yapılan mesleki faaliyetler mutlaka eksik bir uygulama şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Eğer meslek mensubu yeterli mesleki bilgiye sahip değilse, ahlak kurallara uymasının da bir anlamı kalmayacaktır. Meslek ahlakı tanımlanırken, meslek mensuplarının, mesleki yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık ve bağımsız karar alabilmeleri, kendi kendilerini denetlemelerinin ve dürüstlüklerinin bir sembolüdür. Meslek ahlakı ilkeleri ve kuralları, mesleki kararlarda tanımlanan meslek ahlakı anlayışına sahip çıkan meslek mensuplarını yücelttiği gibi, alçaltıcı tutum ve davranışlara karşı da korumaktadır. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

Mesleki ahlak kuralları, moral ve profesyonel davranış standartlarının düzeyini belirlediği gibi, cezalandırılması gereken davranış ve tutumların tespit edilmesinde de verilen hüküm ve yargıların temelini oluşturmaktadır. Cezalandırılması gereken davranışlar, 3568 sayılı Yasa'nın söz konusu maddeleri ve 3568 sayılı Yasa'ya dayanılarak Disiplin Yönetmeliği ile diğer Yönetmeliklere göre Meslek Odaları, TÜRMOB ve gerekli hallerde mahkemeler tarafından ele alınarak ve bir yargıya ulaşılmaktadır. Bu şekilde meslek mensuplarının; Serbest Muhasebecilerin, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ve meslek şirketlerinin Kanun'ların varlığını ve meslek mensuplarının ahlaki değerlerinin üstünlüğünü anlamalarına ve meslek hakkında yargıya varmalarına imkan sağlamaktadır. Ahlaki ilkeler mesleğin uygulanması sonucunda meslek mensuplarınca tespit edildiğinden, mesleğe girmek isteyenler için bir kılavuz ve meslek mensupları için bir ölçü niteliğindedir. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.2.Muhasebe Kurallarına ve Standartlarına Uyma Zorunluluğu

Finansal tablolara temel teşkil edecek muhasebe kayıtları uygun bulunmuş muhasebe ilke ve kuralları dikkate alınarak düzenlenmektedir. İlgili kurum ve kurullar tarafından veya Yasa'larla belirlenen standartlara uygun olmayan finansal tablolar düzenlenemez.

Muhasebe kaydı yapan meslek mensupları, düzenledikleri finansal tabloların dipnotlarında genel kabul görmüş muhasebe ilke ve kuralları ile muhasebe standartlarındaki açığı belirtmelidirler.

Kayıtlı ve ruhsat almış bütün meslek mensupları TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Heyeti) tarafından yayımlanan standartlara uymak durumundadırlar. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.3.Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler gerçekleri bilerek farklı yönlerle saptırmazlar. Ayrıca, 3568 sayılı Kanun'un 2.maddesinde belirtilen unvanlara göre yetkili oldukları işlerin yapılması süresince bağımsız olmak zorundadırlar. Mesleği, kurallara uygun davranan dürüst, güvenirlilik ve tarafsızlık içinde sürdürmeleri gerekmektedir. Meslek Mensubu mevzuatın, Vergi Kanun'larının ve diğer Yasa'ların değerlendirmesini yaparken, kendi düşünce ve yargısı sonucu oluşan yorumunu destekleyen yeterli dayanakların bulunması koşuluyla verecekleri kararlarda tarafsız olmak zorundadırlar.

Meslek mensuplarının bir işverene bağlı olarak çalışması mesleki kurallara uymak suretiyle bağımsız çalışmasına engel olmamalıdır. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.4.Mesleki İtina ve Titizlik

Meslek mensupları 3568 sayılı Yasa'nın 2. Maddesinde belirtilen yazılı işlerden unvanlarına göre yetkili oldukları mesleki hizmetleri yerine getirirken, mesleki itina ve titizliği göstermek zorundadırlar.Meslek mensupları yanlarında çalıştırdıkları personelin çalışmalarının her aşamasında gerekli itina ve titiz davranıp davranmadıklarını göz önünde bulundurmak durumundadırlar. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.5.Tasdik İşlerinde ve Denetimde Bağımsız Olma Kuralı

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ya da Yeminli Mali Müşavir denetim görevi ile ilgili tüm konularda herhangi bir kurum ya da kuruluşa bağlı olmadan düşünmesini ve davranmasını sağlayacak koşullara sahip olmalıdırlar. Bağımsızlık olgusu Yeminli Mali Müşavirlerce yapılan tasdik işleri için de gereklidir. Denetim ve tasdik işlerinde ilgili meslek mensubunun bağımsızlığı kamu yararı ilkesini göz önünde bulundurmanın yanında, müşterisine karşı önyargısız ve tarafsız bir davranış içinde bulunmayı kapsamaktadır. Aksi takdirde, meslek mensubu meslek tekniği açısından ne kadar yeterli olursa olsun, denetim sonucunda ortaya çıkacak sonuçların güvenilirliği için gerekli olan tarafsızlığını yitireceklerdir.

Meslek mensuplarının sözleşme öncesi ya da sonrasında maddi veya maddi olmayan teminat ve güvence vermesi yasaktır. Meslek mensubundan hizmet alacakların güvence istemeleri durumunda, mesleki faaliyetin bağımsızlık kuralı zedeleneceğinden meslek mensupları bu çeşit işler için öneri veremezler. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.6.Meslekte Sır Saklama

Meslek mensupları mesleki faaliyetleri sırasında müşterileriyle ilgili edindiği bilgileri ve sırları müşterilerinin müsaadesi olmadıkça, mesleki faaliyetleri son erse dahi açıklayamazlar. Meslek mensupları, açıklanması istenmeyen bilgileri sır saklama ilkesi gereği, personellerinin de uymasını sağlamakla da sorumludurlar. Bu kurala uygun davranmayan personeli bir daha çalıştırmamaları ve diğer meslek mensuplarını bu kişiler hakkında bilgilendirmeleri gerekmektedir. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.7. Ücret Kavramı

Meslek mensupları yaptıkları işleri, Oda ve Birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş ücretlerin altında yapamazlar. Bir meslek mensubu, asgari ücretin üzerinde yapılan işlere haklı bir gerekçe göstermeden düşük ücretle yapmak üzere talip olamaz. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.8. Denetim Standartları ve Muhasebe Prensipleri

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler TÜRMOB'un yayınladığı ve onaylanmış denetim standartlarına uyumlu çalışma yapmadıkça, adının finansal tablolarla ilişkilendirilmesine ve anılmasına izin veremez.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler TÜRMOB'un sahip çıktığı TMOUESK'in standartları ile standart yayımlanmamış konularda genel kabul görmüş muhasebe prensip ve kurallarına uyulmadan hazırlanmış finansal raporlar için, bu standartlar ve ilkeler doğrultusunda hazırlandığı şeklinde görüş bildiremezler. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.9. Öngörü Yasağı

Meslek mensubu, farz edilmiş bilgilerden hareketle finansal tablolar ve raporlar hazırlayamaz. Ruhsatlı bir meslek mensubu kendisinin gerçekleşeceğini bildiği iması veren herhangi bir geleceğe dönük işlemlere adının karıştırılmasına izin vermemelidir.

Proforma, Bilanço ve Gelir Tablolarının düzenlenmesinin ya da gerçekleşmesini sağlayan görüşlerin bildirilmesinde herhangi bir şekilde meslek mensubunun adının karşılaştırılması yasaktır. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.10. Haksız Rekabet Yasağı

Bir meslek mensubu mesleki olarak ortak çıkarların korunmasında birleşmek ve sorumluluk bilinci ile diğer bir meslek mensubunun iş yaptığı bir kişi veya kuruma aynı mesleki işi yapmak üzere girişimde bulunmamalıdır.

Ücret düşürmek için önerilerde ve çalışan sağlanması gibi konularda meslek mensupları birbirlerine zarar verecek davranışlarda ve teşebbüste bulunamazlar.

Bir müşteri, muhasebe ve müşavirlik işlerini yapan bir meslek mensubu bulunmasına rağmen bir başka meslek mensubundan bir işi yapma hususunda yardım isterse, meslek mensubu diğer meslek mensubu ile söz konusu duruma ilişkin bağlantı kurmak durumundadır. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.11.Çalışan Sağlanması

Meslek mensubu, başka bir meslek mensubunun çalışanına bu meslek mensubuna bilgi vermeden, direkt veya dolaylı olarak kendisi ya da müşterisi adına iş tekifinde bulunamaz. Bu ilke, personelin kendi girişimi ya da bir ilana dayandırılmak suretiyle iş başvurusu halinde uygulanamaz. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.12.Kurallara Uygun Olmayan Davranışlar

Meslek mensupları kurallara uygun olmayan dürüstlük ilkesine aykırı davranışlarda bulunamazlar. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.13.Reklam ve Teşvik Yasası

Gazete, dergi ya da benzeri duyuru araçlarından herhangi birinden yararlanarak reklam yapmak yasaktır. Meslek mensubu basına duyuru dağıtmak veya beyanat vermek suretiyle firmasının mesleki deneyim hizmetlerini üstün tutamaz ya da reklam edemez.

Meslek mensubu herhangi bir yazar veya muhabir ile görüştüğünde sunacağı verilerin ve bilgilerin nasıl kullanılabileceğini kontrol edemeyeceğinden, muhabire, meslek ahlak ilkelerinin getirdiği sınırlamaları açıklamalıdır. Fakat toplumun ilgilendiği konularda meslek mensubunun yaptığı yayınlar, verdiği beyanatlar ve demeçlerinin haber programlarında yayınlanması, yazı ve haber yapılması veya yazılması reklam sayılmamaktadır.

Meslek mensuplarının gazete ve dergilerde yazı yazmaları, haber programlarına çıkmaları veya kitap yazmaları durumunda, bunları yayımlayan yayımcı tarafından yapılacak övgü ve tanıtımlarda, meslek mensubunun özgeçmişi, öğrenimi, mesleki unvanı, deneyimleri, mesleki şirket ortağı ve yerine getirdiği belli başlı görevleri yer alabilir. Bu övgü ve tanıtımlarda meslek unvanı dışında çeşitli alanlarda görev almış kişilerin “vergi uzmanı”, “yönetim danışmanı”, “eski vergi dairesi müdürü”, “eski inceleme elemanı” gibi herhangi bir mesleki uzmanlığı gösteren tanımlar kullanmaması gerekmektedir. Ancak yazarlık ve akademik unvanların kullanılması ve aynı zamanda Eğitim seminerlerine katılmak reklam sayılmamaktadır. Meslek mensubunun diğer meslektaşlarına mesleki hizmet vermek üzere kişisel ilişkilerde bulunması veya görüşlerini mektupla bildirmesi reklam sayılmamaktadır.

Meslek mensubu veya mesleki şirketin kullandığı yazışma kağıtları meslek şerefine yakışan biçimde düzenlenmeli ve üzerinde şirket ve mesleki unvanlar dışında ayrı bir

uzmanlık branşı belirtilmemelidir. Bu belgelerde mesleki şirketin veya büronun unvanı, adresi, telefon, faks, internet ve benzeri iletişim numaraları, ortakların veya ölmüş ortakların, kurucuların isimleri ve hizmet süreleri ile ortaklardan ayrı olduklarını belirten bir çizgi ve başlık altında ayrılması koşuluyla çalıştırılan meslek mensuplarının adları ve varsa diğer şehirlerde işbirliği yapılan meslek mensupları ile şubelerinin adları yer alabilir.

Meslek mensupları ve yanlarında çalışan meslek mensupları ile görevli diğer personelin kullandıkları kartvizitler reklam sayılmaz. Bu kartvizitler, yalnızca kart sahibinin adını ve soyadını, mesleki şirketi veya büronun unvanını, adres ve telefon-faks numaralarını, mesleki unvan ile bürodaki ya da şirketteki yönetici, ortak, danışman gibi unvanları taşımaktadır. Bu kartvizitlerde herhangi bir uzmanlık alanı veya eski görevlerini belirten semboller veya unvanların yer alması reklam kapsamında bulunduğu yasaktır.

Bağımlı çalışan meslek mensupları aldıkları ruhsatlarının çeşidine göre, Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir unvanlarını kullanabilirler. Fakat bağımlı meslek mensuplarının ticari faaliyetler esnasında bu unvanlarını kullanmaları yasaktır.

Meslek mensubu veya mesleki şirketin bazı konularda yayınladığı bildirimlerin, sirkülerin, duyuruların, işe alma kitapçıklarının, bazı ticari konularda kendi personeli, müşterileri, avukatlar, bankalar, aracı kurumlar, akademik çevreler gibi mesleki ilişkilerin yürütüldüğü kimselere gönderilmesi reklam sayılmaz. İş için başvurulara, işe alınma görüşmelerine girmeyi düşünen öğrencilere, özel olarak isteyen kişilere ve öğrenim kurum ve kuruluşlarına söz konusu yayınların bir kopyasının verilmesi veya gönderilmesi reklam sayılmamaktadır.

Meslek mensubunun bürosunu veya mesleki şirketini tanıtan özel dosya, fihrist, baskılı bloknot ve kalem kullanılması reklam sayılmaz. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.14. Ücretlerin Düşürülmesi ve Komisyon Yasası

Müşteriye sunulan hizmetler için teklif edilen ücretleri düşürecek parasal cezaya dayanan yaptırım uygulamaları taşıyan sözleşmeler yapılamayacağı gibi, aracılık ve benzeri ödemelerin yapılması yasaktır. Ancak, anlaşma yapılan müşteriye hizmet sunan başka bir serbest çalışan meslek mensubuna bu hizmetlerden yararlanılması halinde ücret ödenmesi yasak değildir. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.15.Meslekle Bağdaşmayan İşler

Denetim ve tasdik iři yapan meslek mensuplarından mesleki hizmetlerinde nesnelliği bozan ve objektif olmayan işler yapmaları yasaktır. Ancak kamu yararı niteliğinde olan siyasi faaliyette bulunmaları, çeşitli konularda dūřüncesini ağıklayan yazı yazmaları, sanat faaliyetlerinden sayılan edebi eserler yayınlamaları, avukatlık, gazetecilik ve öğretim üyeliği veya görevliliği yapmaları meslekle bağdaşan işlerden sayılır. Yönetim danışmanlığı mesleki faaliyet sayıldığından bağdaşmayan işler kapsamında değildir. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.16. Meslek Mensupları Hakkında Konuşma Yasağı

Meslek mensubunun başka bir meslek mensubunun veya mesleki şirket aleyhinde konuşması, değerlendirmede bulunması veya fikrini bildirmesi meslek etiğine aykırı olup yasaktır.

Denetim yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir veya Yeminli Mali Müşavir başka bir meslek mensubu tarafından denetlenmiş ve araştırma sonucuna bağlanmış işleri denetleyemezler.

Söz konusu meslek mensupları, ayrılma ve birleşme durumlarında yaptıkları denetimlerde diğer meslek mensuplarının raporlarını kaynak göstermek yoluyla denetim raporlarını düzenleyebilirler.

Yeminli Mali Müşavirler tasdik yaptıkları işlerde karşıt inceleme yaptıkları şirketlerde farklı Yeminli Mali Müşavir tarafından yapılan tasdik, denetim veya serbest çalışan Serbest Muhasebeci Mali Müşavir tarafından yapılan denetimlerde, karşıt inceleme yapılması gereken şirketin kayıtları üzerinde inceleme yapmaları meslek ahlakına aykırı olduğu için yasaktır. Ancak tasdik veya denetimi geręekleřtirmiř meslek mensupları tarafından imzalı tasdik ya da denetim raporlarını baz alınarak ve kaynak gösterilerek denetim ya da tasdik işlerini tamamlayabilirler. Karşıt inceleme yapılması gereken firmanın tasdikini yapan Yeminli Mali Müşavir veya denetimini yapan Yeminli Mali Müşavir ya da Serbest Muhasebeci Mali Müşavire uygunluğunun bildirilmesi zorunludur. Denetim ve tasdik işlemi tamamlanmamışsa, bu konuda veya diğer meslek mensubundan karşıt incelemeye ilişkin izin alınarak onun sorumluluğunu üstlendiğine ilişkin tutanak ve rapor düzenlenir. Ancak Yasal düzenlemeler saklıdır. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.5.17.Denetimde Kamu Sorumluluğu Kavramı

Denetim işi yapan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler meslekten olmayan kişilere veya meslek mensuplarına hatasız raporlar verilmesi, meslek mensubunun ahlaki sorumluluğunun gereği olan kamu yararı ilkesinin gözetilmesinin bir sonucudur. (<http://www.turmob.org.tr>, 2001)

3.6. KAMU GÖZETİMİ KURUMU BAĞIMSIZ DENETİM YÖNETMELİĞİ VE ETİK

Kamu Gözetimi Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.12.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre denetçiler meslekle ve meslek onuru ile bağdaşmayan işlerle uğraşamazlar. Denetim işleri dolayısıyla öğrendikleri bilgi ve sırları görevleri süresince ve bu görevlerini bıraktıktan sonra da açıklayamaz ve ifşa edemezler. Fakat adli ya da mevzuatla ilgili olarak yetkili ve görevli kılınmış olmak şartıyla suç oluşturabilecek durumların yetkili makamlara duyurulması ve idari her türlü inceleme ve soruşturma nedeniyle ilgililere bilgi aktarılması yasak kapsamında bulunmamaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

3.6.1.Mesleki Etik İlkelerine Uyum

Denetim şirketleri ve denetçiler; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde doğruluktan ayrılmayan dürüst, açık ve güvenilir olmak zorundadırlar. Önyarguların, temayüllerin çıkar çatışmalarının veya başkalarının gücünü ve nüfuzunu kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemelidirler. Uygulamalar, Yasa, ve denetim tekniklerindeki güncel gelişmeler altında, mesleki bilgi ve beceri özellikleri, denetlenmekte olan işletmelerin yeterli seviyede denetim hizmeti almalarını sağlayacak bir düzeyde tutmanın yanında, TDS’ye uygun bir şekilde ve itina içinde hareket etmelidirler. Meslek Mensubu, mesleğin ifası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine itibar etmek suretiyle, bilgilerin açıklanması için yasal ya da mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı kalmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamalı ve kendisi için veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamalıdır.

Denetim mesleğinin saygınlığına zarar verici eylem ve davranışlardan kaçınarak, kurum tarafından belirlenecek mesleki etik kurallarına uymak zorundadırlar.

Denetim şirketleri, denetçiler ve denetime katılanlar, yapılan her denetimden önce ve her koşulda yılda en az bir kez, bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamayla ilgili kuruluş politikalarına davranış biçimlerine, düşünce yapısına ve süreçlerine uygun davrandıklarına ve davranacaklarına ilişkin yazılı olarak taahhüt almaktadırlar.

Denetçiler ve denetime katılanlar, denetime başladıktan sonra denetimi olumsuz şekilde etkileyebilecek konuların ortaya çıkması halinde, bu hususu denetim kuruluşuna yazılı olarak bildirmelidirler. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

3.6.2.Mesleki Bağımsızlık ve Bağımsızlığın Korunması

Denetim şirketi ve denetçiler, denetimleri esasen ve şeklen bağımsız olarak gerçekleştirirler. Temelde bağımsızlık tanımı; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini temin etmek yoluyla, mesleki yargılamasını olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arındırılmış olarak görüş açıklanmasıdır.

Şekilde bağımsızlık ise; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim grubu üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren akılcı ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki kuşkudan ödün verdiği izlenimini yaratabilecek durum ve davranışlardan uzak durmak olarak açıklanabilir.

Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim çalışmalarında denetlenen kuruluşla herhangi bir bağlantılarının bulunmaması gerekmekte olup, bağımsız ve tarafsız olmak zorundadırlar. Hiçbir şekilde denetlenen kuruluşların karar alma sistemine katılamazlar. Ek olarak, denetim kuruluşları ve denetçilerin bağımsızlıklarını yok edecek özel durumlarının da bulunmaması gerekir.

Denetim kuruluşu veya denetçilerde, bağımsızlığın zarar gördüğüne dair inanç oluşması halinde bağımsızlığın ortadan kalktığı kabul edilmektedir.

Bağımsızlığa zarar veren veya yok eden bazı durumlar şöyle açıklanabilir; denetçiler ile denetim kuruluşunun ortakları, kilit mevkiileri, denetçileri ve bunların boşanmış olsalar dahi eşleri ile 3 üncü dereceye kadar (3 üncü derece dahil) kan ve kayın hısımları veya denetim kuruluşları tarafından denetlenen işletme veya denetlenen işletme ile ilgili olanlarla doğrudan veya dolaylı olarak çıkar, ortaklık, kilit yönetici sıfatıyla iş, normal ekonomik ilişkiler dışında borç veya alacak ilişkilerine girilmiş olanlar olarak tanımlanmaktadır.

Geçmiş yıllara ilişkin denetim ücretinin geçerli bir nedene dayanmaksızın, denetlenen işletme tarafından ödenmemesi, denetim ücretinin, denetim sonuçları ile ilgili koşullara bağlanmış olması, denetimin kalitesine dair belirsizlikler oluşturması,

denetim kuruluğu tarafından denetlenen işletmeye sunulan denetim dışı diğer hizmetlerin dikkate alınarak belirlenmesi ve bağımsızlığı zedeleyen diğer hallerin meydana gelmesidir.

Meslekte bağımsızlığı tehdit eden oğelerin meydana gelmesi durumunda, bağımsızlığı koruyacak önlemler alınır ve alınan önlemlerin tehditleri gidermeye yetmediği anlaşıldığında bağımsızlığın zarara uğradığı ve ortadan kalktığı kabul edilmektedir.

Denetim şirketleri ya da denetçiler faaliyetleri sırasında ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditleri ve bunlara yönelik alınan tedbirleri ve bu konuda yapılan bütün değerlendirmeleri yazılı olarak kayda geçirmek ve saklamak zorundadır. Bağımsızlığın zarara uğradığı veya ortadan kalktığı durumlar Kuruma bildirilerek ve Kurumdan izin alınmak suretiyle ilgili denetim sözleşmesi sonlandırılır.

Denetim şirketi ve denetçiler, denetim yapılan işletmeye, 3568 sayılı Kanun çerçevesinde (tasdik, vergi danışmanlığı ve vergi denetimi) haricinde, danışmanlık hizmeti veya başka hizmetler veremezler ve denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar, başka denetim şirketleri ve diğer işletmeleri aracılığıyla başka iş yapamazlar. Denetim kuruluşunun gerçek kişi ortakları, denetçileri ve kilit yöneticileri tarafından verilen hizmetler de bu sınırlar içinde değerlendirilmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

3.6.3.Reklam Yasağı

Denetim şirketleri ve denetçiler dolaylı ya da dolaysız olarak reklam yapamazlar ve reklam kabul edilebilecek faaliyetlerde bulunamazlar. Ayrıca ticaret unvanlarında, tabela veya basılı kâğıtlarında mesleki ve akademik unvanları dışında başka unvan veya sıfat kullanamazlar.

Denetim şirketleri ve denetçiler, kurumu tanıtıcı bilgiler içeren kitapçıklar hazırlayıp dağıtabilirler. Kendileri veya denetlenen işletmeler için eleman aramaya yönelik ilanlar verebilirler. Mesleki konularda bilimsel nitelikte yayın yapabilirler ya da mesleki konularda seminer, konferans gibi toplantılar düzenleyerek, eğitim verebilirler.

Faaliyetlerini yerine getirirken; işin sonucu ile ilgili sözler ve taahhütlerde bulunulmaması, işin gerektirdiği şekilde ağırbaşlı olunması ve ölçülü olunması gerekmektedir. Ayrıca, sağlıklı bir karar alınması için duyurulması zorunlu olan verilerin gizlenmesi gibi gerçeğe uymayan ve kamuoyunu aldaticı ve yanıltıcı, deneyim eksikliklerini sömürücü söz, görüntü ve bilgi oğelerine yer verilmemesi veya bu

görüntünün yaratılmaması ve yapılabilecek hizmetler konusunda da gerçekçi temele dayanmayan beklentiler yaratılmaması istenmektedir.

Denetim şirketinin veya denetçinin diğer denetim kuruluşu veya denetçiyle karşılaştırılmaması, gereklidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

3.6.4.Haksız Rekabette Bulunmama

Denetim şirketleri ve denetçiler, başka düzenlemelerde yer alan haksız rekabet durumları saklı kalmak şartıyla, denetim faaliyetinin niteliğini herhangi bir şekilde olumsuz yönde etkileyebilecek veya meslektaşlarına zarar verebilecek tarzda ve ölçüde faaliyet gösteremezler.

Ayrıca, denetim şirketi ve denetçiler, Kurum tarafından izin verilenlerin dışında, başka bir denetim kuruluşu ve denetçi ile denetim hizmeti bağlantısı devam eden işletmenin aynı döneme ilişkin denetim hizmet talebini kabul edemezler. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

3.6.5.Sürekli Eğitim

Denetçiler, teorik bilgilerinin ve mesleki becerilerinin yeterli bir düzeyde tutulmasını, mesleki etik kurallara uyulmasını ve bu alandaki değişikliklerin takip edilmesini ve mesleki gelişimlerin elde edilmesine yönelik olacak şekilde sürekli eğitime tabi tutulmaktadırlar,

Sürekli eğitim zorunluluğu denetçilerin kütüğe tescilinden itibaren başlamaktadır. Eğitimler kurum tarafından belirlenen şekilde düzenlenmekte ve yürütülmekte ayrıca sicile tescilinden itibaren her beş yılda bir sürekli eğitime ilişkin şartları yerine getirmeleri beklenmektedir.

Denetim şirketleri, denetçilerinin sürekli eğitim programlarını tamamlamaları için gerekli önlemleri alarak sürekli eğitime ilişkin olmak üzere, gerektiğinde ilgili kurumların görüşünü de alarak eğitim düzenler ve önlem alırlar.

Denetimin, bağımsızlığın ve tarafsızlığının sağlanması, denetime olan güven ile denetimin kalitesinin yükseltilmesi amacıyla sürekli eğitime ek olarak bu Yönetmelik çerçevesinde denetçilerin ve meslek mensuplarının eğitilmesi veya eğitim düzeylerinin yükseltilmesi için gerekli önlemleri almakla yükümlüdür. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

3.7. TÜRKİYE İÇ DENETİM ENSTİTÜSÜ ETİK KURALLARI VE İLKELERİ

İç Denetim Mesleği Etik Kuralları'nı Belirlemiştir.

3.7.1. Etik Kuralları ve İlkeler

İç Denetçiler mesleklerini icra ederken aşağıdaki prensiplere uymayı ilke edinerek desteklemektedirler. İç Denetim Enstitüsü 19.09.1995 tarihinde kurulmuştur.

Etik ilkelerin amacı, iç denetim mesleğinin etik kültürünü geliştirmek yanında bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını gerçekleştirmeye çalışan bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetlerinin bütünüdür. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetme işini geliştiren eylemlerin süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına çevrilmiş sistemli ve disiplinli bir yaklaşım oluşturmak suretiyle kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Yönetişim (kurumsal yönetim), risk yönetimi ve kontrole ilgili objektif güvencenin üzerine kurulu olduğu güveni esas alan ve iç denetim mesleği için bir etik kuralları manzumesi geliştirilmesi gerekli bir faaliyettir ve uygundur. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

IIA'nin Etik Kuralları iki önemli ögeyi içine almak için yukarıdaki iç denetim tanımının ötesine ulaşır

İç Denetim Mesleği ve Uygulamasıyla İlgili 'İlkeler' ve İç Denetçilerden Beklenen Davranış tutumlarını Tanımlayan Davranış ilke ve kurallarının amacını açıklamaya yönelik olarak; İlkelerin uygulamaya dökülmesi için yorumlanmasına yardımcı olmak ve iç denetçilerin etik davranışları konusunda rehberlik etmektir denilebilir.

"İç denetçiler", IIA üyelerini, IIA'nin mesleki öğrenim belgelerine sahip olanları (veya adayları) ve yukarıdaki 'İç Denetim Tanımı' çerçevesinde iç denetim hizmeti verenleri tanımlamaktadır. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

3.7.2. Denetimde Uygulanabilirlik ve Yürütme Etik Kuralları

Bu kurallar İç denetim hizmeti veren kurum ve kişileri bağlamaktadır. IIA üyeleri ve IIA'nin sertifikalarına sahip olanlar (ve adaylar) için bu kuralların bozulması, IIA'nin mevzuatına göre değerlendirilir ve ele alınır. Belirli bazı davranışlara Davranış Kurallarında göndermede bulunulmaması, o davranışın kabul edilemez veya yanlış

olarak değerlendirilmesini engellemez. Ancak söz konusu kişiler, disiplin cezası açısından sorumlu olmaktadır. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

3.7.3.İlkeler

İç denetçilerin dürüstlüğü, güven oluşturmakta ve böylece verdikleri hükümlere güven duyulmasına yönelik bir ortam sağlamaktadır.

İç denetçiler, inceledikleri tekrar eden olayları veya faaliyet ile ilgili bilgiyi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde meslekî objektiflik sergilerler ve İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini istikrarlı bir şekilde yapmak suretiyle, bir yargıya varırken kendilerinin veya diğerlerinin çıkarlarından çok etkilenmezler.

İç denetçiler, elde ettikleri bilginin sahipliğine ve değerine saygı gösterir; hukukî ve meslekî bir zorunluluk olmadığı sürece de gerekli yetkiyi almaksızın bilgiyi açıklamazlar.

İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin gerçekleştirilmesinde gereken bilgi, yetenek ve deneyimi ortaya koyarlar. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

3.7.4.Davranış Kuralları

İç denetçiler, çalışmalarını doğruluk, dikkat ve sorumluluk duygusuyla yaparlar. Hukuku gözetir ve hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yaparlar. Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve kurum açısından utandırıcı fiillere girişmezler ve kurumun yasal ve etik hedeflerine saygı duyar, katkıda bulunurlar. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

İç denetçiler, değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar vereceği varsayılabilecek herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılmazlar. Bu katılım, kurumun çıkarlarıyla ters düşen ilişki ve faaliyetleri de içerir. Meslekî yargılamalarını zayıflatabilecek veya güvenilir olmayan teorilerden herhangi bir şeyi kabul etmezler. Saptadıkları ve açıklanmadığı takdirde gözden geçirdikleri faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları açıklarlar. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

İç denetçiler, görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanımı konusunda ölçülü olurlar. Sahip oldukları bilgileri kişisel çıkarları için veya hukuka aykırı olarak veya kurumun yasal ve etik amaçlarına zarar verebilecek usluhta kullanmazlar. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

İç denetçiler, sadece görevin gerektirdiği bilgi, yetenek ve deneyime sahip oldukları işleri üstüne alırlar. İç denetim hizmetlerini, Uluslararası İç Denetim Standartlarına uygun bir şekilde yerine getirirler. Kendi görevlerini yerine getirmelerini ve hizmetlerinin aktivitesini ve kalitesini devamlı geliştirirler. (<http://www.tide.org.tr>, 2016)

3.8. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ ETİK EĞİTİMİ VE ETİK SÖZLEŞME YAPILMASI İLE İLGİLİ TEBLİĞ

Meslek Mensupları açısından etik eğitimi temel olarak stajyerlik dönemlerinde başlamaktadır. Bu süreç, stajın yapıldığı iş yerindeki etik davranışlarla doğrudan bağlantılı olup, Muhasebe meslek mensupları için etik eğitiminin temelleri, staj süresince staj yaptığı işyerindeki meslek mensubunun etik davranışları çerçevesinde oluşmaktadır. Staj sonunda meslek mensubu olan adaylar, bu süreçte haksız rekabetle birlikte etik dışı davranışlarda bulunabilmektedirler. Bu durum oldukça yaygın olarak yeni meslek mensuplarında görülmektedir. Bu bağlamda 27 Mart 2014 tarihinde yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” bu çerçevede bir dönüm noktası olmaktadır.

Tebliğe göre, TÜRMOB Etik Komitesi ile Temel Eğitim ve Staj Merkezinin sorumluluğunda Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen eğitim modülü ve eğitim programına uygun olarak teorik eğitim konuları uzaktan eğitim yöntemi ile Birlik tarafından oluşturulmaktadır. Etik eğitimi internet sitesi üzerinden, uygulamaları ise eğitim konuları için Odalarda yüz yüze eğitim yöntemi ile etik eğitimi yürütülmektedir. Tebliğin 6. Maddesinde etik eğitimi konuları da yer almaktadır. (Bezirci, 2015)

Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ’inin amaçları şöyle açıklanabilir; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratmak suretiyle, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak amacıyla muhasebe meslek mensupları ile bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

Bu Yönetmelik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamında (1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı) serbest muhasebeci mali müşavir ya da yeminli mali müşavir ruhsatı almış meslek mensuplarını kapsamaktadır.

Bu yönetmelik gereği Etik eğitimi, Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu tarafından belirlenen eğitim modülü ve eğitim programına uygun olmak üzere; teorik eğitim konuları için uzaktan eğitim yöntemi ile Birlik tarafından oluşturulacak etik eğitim internet sitesi üzerinden ve Uygulamalı eğitim konuları için Odalarda yüz yüze eğitim yöntemi ile, yürütülmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.1.Bu Yönetmeliğe Göre Yapılacak Olan Eğitimin Konuları şöyle sıralanabilir;

Uzaktan eğitim ve yüz yüze eğitim yöntemleri ile yürütülen etik eğitim aşağıdaki eğitim konularını kapsar:

3.8.1.1. Etik bilgisi

- 1) Muhasebede etik beklentiler ve tehditlerin önemi
- 2) Muhasebe skandalları ve itibar ile güvenin yeniden kurulmasının önemi,
- 3) Etik Teorilerin bilinmesi,
- 4) Ahlaki Gelişim Teorisi,
- 5) Muhasebede ahlaki düşünce geliştirme. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.1.2.Etik duyarlık

- 1) Mesleki niteliklerin önemi
- 2) Muhasebede Etik Standartlar ve ahlaki davranış kurallarının uygulanması
- 3) Meslek Mensubunun mesleğe olan sorumluluğunun önemi hakkında duyarlık
- 4) Meslek Mensubunun müşteriye olan sorumluluğunun önemi hakkında duyarlık
- 5) Meslek Mensubunun kamuya olan sorumluluğunun önemi hakkında duyarlık
- 6) Disiplin suçlarının uygulamaları (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.1.3.Etik Karar Verme

- 1) Etik karar verme modellerinin bilinmesi karar vermede önem taşımaktadır.
- 2) Muhasebede etik sorunların bilinmesi etik karar vermede önemlidir.
- 3) İlke bazlı yaklaşım ve mesleki yargının karar verme sürecinde önemi
- 4) Denetçinin bağımsızlığının önemi
- 5) Gerçeğe uygun finansal raporlamanın önemi ve kazançların yönetimi,
- 6) İşletmelerde sosyal sorumluluk muhasebesi ve sosyal raporlamanın önemi
- 7) İşyeri etiğinin oluşturulması,
- 8) Kültürlerarası etik,

- 9) İşletmelerde etik ortam ve kurumsal yönetişimin önemi,
10) Muhabirlik politikası (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.1.4. Etik Davranış

Muhasebede etik ile ilgili örnek olay çalışmalarında, gerçek yaşamdan olaylar ele alınarak etik problemlerin ortaya konulması ve ihlal edilen etik standartların belirlenmesi ile ahlaki düşünce sürecinin ve karar verme modellerinin tartışılmasıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.2. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi

Serbest ya da bir işyerine bağlı olarak mesleki faaliyete başlayan veya Tebliğin yayımından önce serbest ya da bir işyerine bağlı olarak çalışmakta olan meslek mensupları ile etik eğitimi tamamlamak suretiyle etik eğitimi tamamlama belgesi almış meslek mensupları ile bağlı oldukları Oda arasında Ek-1’de örneği yer alan Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi iki örnek olarak imzalanmaktadır. İmzalanan sözleşmenin bir örneği meslek mensubuna verilmektedir. Sözleşmenin diğer örneği, meslek mensubunun özlük dosyasına konulur. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi, sadece etik eğitimi tamamlama belgesi almış olan meslek mensupları ile imzalanmaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.3. Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi

Bağlı olduğu Oda ile muhasebe mesleği etik sözleşmesini imzalayan meslek mensubuna, Oda tarafından işyerinin görünür bir yerine asabileceği şekilde düzenlenmiş, Ek-2’de örneği yer alan Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi verilmektedir.. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

3.8.4. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi

“Etik Eğitimi”ni tamamlayan, YMM/SMMM _____ ve _____ YMM/SMMM Odası arasında iki örnek olarak düzenlenmiş bu sözleşme, ____ / ____ / 201__ tarihinde imzalanmıştır.
SMMM/YMM _____, bu sözleşme ile;

Şekil 3.1. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi

Meslek Mensubunun, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve 3568 sayılı Kanun çerçevesinde çıkartılmış diğer yönetmelik, tebliğ ve genelge hükümlerine uyması beklenmektedir.

Bu sözleşme ile, Mesleğin toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesine ilişkin olduğu bilinci ve meslek mensuplarının üstlendiği sosyal sorumlulukların gerekleri çerçevesinde mesleki faaliyeti ifa etmeyi, Mesleki görevi dürüstlük, tarafsızlık, insan haklarına saygı, kamu yararını gözetme ve hukukun üstünlüğü ilkeleri doğrultusunda yerine getirmeyi, dil, din, felsefi inanç, ırk, yaş, bedensel engelli ve cinsiyet ayırımı yapmadan, fırsat eşitliğini engelleyici davranış ve uygulamalara meydan vermeden hizmet vermeyi, rekabet anlayışını daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşturmayı, Mesleki faaliyet ve davranışlarda, güvenilirlik ve saygınlık sağlamaya öncelik vermeyi amaçlamaktadır.

Temel etik ilkeler olan; Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlik ve Özen, Gizlilik ile Mevcut kanun ve yönetmeliklere uymayı ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmayı ifade etmektedir. “Mesleki Davranış” ilkelerine uymakla birlikte Temel etik ilkelerine uymakla ilgili; kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditlerin ortaya çıkması halinde, bunları ortadan kaldıracak önlemleri almayı ve temel etik ilkelerin uygulanması ile ilgili etik çatışma ortaya çıkması halinde, etik çatışmanın çözümüne ilişkin olarak Oda’dan yardım alınması gerekliliği belirtilmektedir.

Bu sözleşme ile, Önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içeren bir bilgiyi ya da bu bilgiyle hazırlanmış bir raporu dikkate almayarak, Mesleki yeterliğin elde edilmesini ve korunması sağlayan eğitimi sürekli hale getirmek konusunda, aday meslek mensuplarının staj süresi boyunca mesleki eğitimleri için gerekli özeni göstermeyi, Mesleki hizmetler ve iş tecrübeleri ile ilgili olarak abartılı iddialarda bulunulmaması istenmektedir.

Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler yapmamakla birlikte, yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olunması istenmektedir. Sunulan hizmetler için, Oda tarafından belirlenmiş ücretlere uymayı ve mesleki hizmetlerinin tanıtımı konusunda, 21/11/2007 tarihli ve 26707 sayılı Resmî

Gazete’de yayımlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Mesleklerine İlişkin Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Yönetmeliği hükümlerine uyulması hedeflenmektedir.

Temel etik ilkelere uyumla ilgili tehdit oluşturabilecek hediye tekliflerini kabul etmemekle birlikte; Müşteriye ait para ve diğer varlıkları emanet olarak kabul etmemeyi, Mesleki faaliyeti, kabul edilmiş standartlara göre yerine getirmek suretle müşterilere ait işlerin yerine getirilmesinde zamanlılık ve kaliteyi gözetmeyi ve Meslek ifası nedeniyle edinilen bilgileri ve belgeleri kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanmamayı ve meslek onurunu zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmayı amaçlamaktadır.

Meslek Mensupları bu sözleşme ile TÜRMOB tarafından hazırlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve bu Yönetmeliğe göre oluşturulacak etik davranış ilke ve değerlerine bağlı olarak görev yapmayı ve hizmet sunmayı, eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik davranışı ve kodları uygulamayı ve yaşamın her alanında ortaya koymayı, taahhüt etmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

____ / ____ / ____	
____ İmza ____	____ İmza ____
YMM / SMMM/	YMM / SMMM Odası Başkanı

Şekil 3.2. Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi İmza Kısım

YMM / SMMM _____,

Şekil 3.3. Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi

Meslek Mensubu Üyesi olduğu Oda ile, “Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi”ni imzalamış ve bu sözleşme ile, Mesleğin toplumsal bir hizmetin yerine getirilmesine ilişkin olduğu bilinci ile meslek mensuplarının üstlendiği sosyal sorumlulukların gerekleri çerçevesinde mesleki faaliyeti yerine getirmeyi, dil, din, felsefi inanç, ırk, yaş, bedensel engelli ve cinsiyet ayırımı yapmadan, fırsat eşitliğini engelleyici davranış ve uygulamalara meydan vermeden hizmet vermeyi, Mesleği dürüstlük, tarafsızlık, insan

haklarına saygı, kamu yararı ve hukukun üstünlüğü ilkeleri doğrultusunda yerine getirmeyi kabul etmiştir.

Temel etik ilkelerin uygulanması ile ilgili olarak etik çatışma ortaya çıkması halinde, çatışmanın çözümüne ilişkin olarak Oda'dan yardım almakla birlikte, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğe ve diğer mevzuata uyarak, mesleği kabul edilmiş standartlara göre yerine getirmeyi, eğitimini alarak, okuduğu ve öğrendiği etik kodları uygulamayı; etik davranışı yaşamın her alanında ortaya koymayı, taahhüt etmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2014)

Tarih : .../ .../		No:	
Meslek Mensubu	Oda Başkanı	TÜRMOB Başkanı	Genel
_____ İmza _____	_____ İmza _____	_____ İmza _____	_____ İmza _____

Şekil 3.4. Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi İmza Kısmı

BÖLÜM 4: BAĞIMSIZ VE BAĞIMLI ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARININ UYACAKLARI ETİK İLKELER

4.1.BAĞIMSIZ ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARININ UYACAKLARI ETİK İLKELERİN İNCELENMESİ

Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Fonksiyon ve görev dağılımları şu şekilde yapılmıştır. Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler Bağımsız çalışan meslek mensubunun dürüstlüğe, tarafsızlığa ve mesleğin adına zarar verebilecek ve sonucunda meslekî hizmetlerin yerine getirilmesi ile bağdaşmayacak herhangi bir iş ya da faaliyete katılmamalarını gerektirmektedir. Bağımsız çalışan meslek mensubunun karşılaşılabileceği potansiyel tehditlerin özellikleri ve ehemmiyet dereceleri meslek mensubunun sunduğu hizmetlerin yöneltildiği müşteri sınıflarına göre farklılık gösterebilir. (Örneğin; finansal tablo denetimi müşterisi ve finansal tablo denetimi dışında güvence sağlama sözleşme müşterisi veya garanti amaçlı olmayan müşteri gibi) (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

4.1.1. Herhangi Bir Kuruma Bağlı Olmadan Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Kişisel Menfaat ve Yarar Tehdidi Yaratabilecek Durumlar Nelerdir;

Bağımsız çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlar şöyle oluşabilir; Müşterisinden finansal menfaati olması veya müşteri ile müşterek bir finansal çıkarı paylaşması sonucunda tek bir müşteriden alınacak toplam ücrete aşırı bağlılıkla birlikte müşteri ile aralarında iş ilişkisi inşa etmek suretiyle müşteriyi kaybetme olasılığını dikkate almak ve müşteri tarafından bir işte istihdam edilme olasılığı olarak görülmektedir.

Garanti sağlama sözleşmesi ile ilgili koşula bağlı ücretler ve garanti sağlama müşterisinden veya yöneticilerden borç alınması ya da güvence sağlama müşterisine

veya yöneticilerine borç verilmesi kişisel çıkar tehdit yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerdir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

4.1.2. Herhangi Bir Kuruma Bağlı Olmadan Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Kendi Kendini Denetim Tehdidi Yaratabilecek Durumlar Nelerdir;

Bağımsız çalışan bir meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrarlanması sırasında, önemli bir hatanın saptanması sonucunda, finansal sistemin dizayn ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işleyişi hakkında rapor verilmesi ile sözleşmenin asıl konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin bağımsız çalışan meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması ile karşılaşılabilir.

Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin daha önceden o müşterinin çalışanı olması ve güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin halen veya daha önce müşteri tarafından sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan bir etki yaratabilecek bir konumda çalıştırılmış olmasıdır. Bir müşteriye teminat ve garanti sağlama sözleşmesinin esas konusunu doğrudan etkileyen bir hizmet sunulması olarak da karşımıza çıkabilmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

4.1.3. Herhangi Bir Kuruluşa Bağlı Olmadan Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Taraf Tutma Tehdidi Yaratabilecek Durumlar Nelerdir;

Borsaya kote olan finansal tablo denetimi müşterisinin kurucu pay senedini almakla birlikte üçüncü taraflarla ilgili hukuki uyuşmazlık ve anlaşmazlıklarda garanti sağlama sözleşme müşterisi adına taraf olması tehdit yaratabilir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

4.1.4. Herhangi Bir Kuruluşa Bağlı Olmadan Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Yakın bağ veya Akrabalık ilişkisi Tehdidi Yaratabilecek Durumlar Nelerdir;

Sözleşme takımının bir üyesinin, işletmenin bir yöneticisi veya çalışanı ile yakın veya birinci derece ailevi ilişkide bulunması ve işletme ile yapılan sözleşmenin ana konusu üzerinde doğrudan ve önemli etki yapabilecek bir çalışanı ile yakın ya da birinci derece ailevi ilişkisinin olması durumudur.

Şirketin eski bir ortağının, müşterinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde doğrudan ve önemli bir tesir yaratabilecek çalışanı olmasıyla birlikte, değeri önemsiz

olanlar dışında, müşteriden hediye veya başkalarından ayrı hizmet alınması olarak karşımıza çıkabilmektedir.

Ayrıca üst seviye personel ile garanti sağlama müşterisi arasında uzun süredir devam eden arkadaşlık ilişkisinin olması da bu kapsamda değerlendirilmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

4.1.5. Herhangi Bir Kuruluşa Bağlı Olmadan Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu İçin Üstün Gelmek Suretiyle Gözdağı Verme Tehdidi Yaratabilecek Durumlar Nelerdir;

Müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak görevden alma veya görevi başkasına verme konusunda tehdit edilmek ve daha düşük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde düşürülmesi yönünde bakı kurulmasıdır.

Bağımsız çalışan meslek mensubunun maruz kalabileceği temel ilkelere uyumla ilgili olarak bazı özel tehditler gruplandırılmayabilir. Fakat yine de meslek mensubu iş ilişkilerinde bu çeşit tehditlere karşı her zaman dikkatli ve uyanık olmak zorundadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007)

4.1.6.Tehditlerin Yok Edilmesi Veya Onaylanabilir Bir Seviyeye İndirilmesi İçin Alınabilecek Tedbirler Şunlar Olabilir;

Tehditlerin yok edilmesi veya kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi için mevzuat veya düzenlemeler ile iş çevresinden sağlanacak tedbirler olmak üzere değerlendirme yapılabilir.

İş çevresinden sağlanabilecek tedbirler çeşitli şartlar veya durumlara göre farklılık göstermektedir. Bu tür tedbirler firmaya veya sözleşmeye bağlı olarak oluşturulabilir. Meslek mensubu belirli bir tehditle nasıl başa çıkacağına karar vermeli ve bu kararın verilmesinde ortaya çıkabilecek tehdit hakkında gerekli tüm bilgilere sahip olan üçüncü kişi ya da ekiplerin, verilen kararları nasıl değerlendireceğini de dikkate almalıdır. Yapılan bu çeşit değerlendirmeler; tehdidin önem derecesine, sözleşmenin niteliğine ve firmanın yapısı gibi etmenlerden etkilenmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007)

4.1.7.Denetim Firmasının Çalışma Ortamında Alacağı Bazı Tedbirler Şunlar Olabilir;

Denetim firmasının çalışma ortamında alacağı önlemlerden en önemlileri, Firmanın temel etik kurallara uyumunun önemini vurgulamakla birlikte, teminat sağlama ekibinin

kamu çıkarına uygun hareket edeceği yönünde bir beklentinin oluşmasının da sağlanmasıdır.

Sözleşmelerde kalite kontrolü uygulanması ve izlenmesini sağlayacak politika ve süreçler ise şöyle sıralanabilir;

Tehditlerin belirlenmesi ve bu tehditlerin önem seviyesinin değerlendirilmesi sonucunda; önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok edecek veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemlerin belirlenmesiyle birlikte uygulanmasına ilişkin yazılı politikalar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Teminat sağlama sözleşmelerini kullanan firmalar için bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve bu tehditlerin önem derecesinin ve seviyesinin belirlenmesi ve tehditleri (önemsiz olanlar dışındaki) yok edecek veya kabul edilebilir düzeye indirecek tedbirlerin değerlendirilmesi ve uygulanmasına yönelik belgeye dayalı bağımsızlık politikaları karşımıza çıkmaktadır. Temel etik kuralları intibat gerektiren yazılı iç düzenleme ve süreçler için, Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ve müşteriler arasındaki çıkar ilişkilerinin belirlenmesini sağlayacak politikaları ve süreçleri kapsamaktadır.

Bir tek müşteriden elde edilen gelirin kontrolü ve gerektiğinde bu gelire olan bağımlılığın yönetilmesini sağlayacak politika ve süreçlerle ilgili olmak üzere, sözleşme takımının üyesi olmayan kişilerin ve sözleşmenin sonucunu uygun olmayan bir biçimde etkilemesini engelleyecek politikalar ve süreçler üretmekle birlikte, bütün hissedara ve meslekî ekibe sistemli bilgi sağlanması ve eğitim verilmesidir.

Firmanın kalite güvence sisteminin ve yönteminin denetlenmesinden sorumlu olmak üzere üst makamdan bir kişiyi görevlendirerek, düzenlemeler ve süreçlere uyumun sağlanabilmesi için gerekli disiplin sistemini kurmak ve Firma personeli tarafından, temel etik kurallara uyum hakkında kendilerini ilgilendiren herhangi bir konuyla ilgili olarak üst makamla iletişim kurmalarını özendirilen ve yetki veren yayımlanmış politika ve süreçler yaratmaktır.

Teminat ve garanti sağlama sözleşmesi müşterisine, güvence sağlamaya yönelik olmayan farklı bir hizmet sunulduğunda başka ortak ve sözleşme ekiplerinin ve ayrı raporlama dizininin kullanılmasının sağlanması gerekmektedir.

Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine hizmet veren hissedarları ve meslekî ekibi bağımsız olmalarının zorunluluğu hakkında bilgilendirme yapmak ve yönlendirmek gerekmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.8.İş Çevresindeki Sözleşmeye Özgü Önlemler Şöyledir;

İş çevresindeki sözleşmeye özgün önemler farklı bir meslek mensubunun yapılan işin gözden geçirilmesi veya gerekiyorsa yol gösterilmesini sağlamak üzere bağımsız bir üçüncü ekibe danışmasını gerektirebilir. Örneğin; (bağımsız yöneticilerden oluşan bir alt kurul, mesleği düzenleyici bir bölüm veya başka bir meslek mensubu).

Etik konular hakkında, müşterinin yönteminden mesul kişilerle bu konuda tartışmak ve müşteri yönetimine sunulan hizmetlerin özellikleri ve istenen ücretle ilgili açıklama yapılması gerekmektedir. Sözleşme konusu hizmetin bir kısmının başka bir firma tarafından yerine getirilmesini sağlamakla birlikte, teminat sağlama sözleşmesi ekibini yer değiştirmeye tabi tutmak gerekmektedir.

Sözleşmenin özelliğine bağlı olarak, bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisinin aldığı tedbirlere de güvenle yaklaşabilir. Ancak, tehditlerin kabul edilebilir sınıra indirilmesinde yalnızca bu çeşit önlemlere güvenilmesi mümkün olmamaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.9.Müşterinin Sistem Ve Süreçlerindeki Önlemleri Şöyledir;

Müşterinin sistem ve süreçlerdeki yönetim kararlarını alabilecek personelinin deneyimli ve işinin ehli ve kıdemli olması beklenmektedir.

Müşterinin söz konusu şirketin hizmetleri ile ilgili olarak gözetim ve iletişimi sağlayacak ortamı oluşturabilecek kurumla ilgili idari, ekonomik, politik otoritenin ortak kullanım yapısının mevcut olması gerekmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.10.Mesleki Görevlendirme

4.1.10.1.Müşteri Kabulü

Mesleki görevlendirme yaparken bağımsız olarak çalışan meslek mensubunun yeni bir müşteriye kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik kurallara yönelik bir tehdit ortaya çıkarmayacağından emin olması gerekmektedir. Müşteri ile ilgili olabilecek (sahipleri, yönetimi ve faaliyetleri) bazı şüpheli noktalarına yönelik olmak üzere, dürüstlük veya meslekî davranış kurallarına tehdit oluşturabilir. Müşterinin kanun dışında faaliyetler içinde bulunması (para aklama gibi), dürüst olmaması veya tartışmalı olabilecek finansal raporlama uygulamaları nedeniyle, temel etik kuralları tehdit eden konuları kapsamaktadır. Tehditlerin önemi mutlaka değerlendirilmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok etmeye veya azaltmaya

yönelik olarak gerekli tedbirler alınmalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Alınabilecek uygun önlemlerin planı yapılırken; müşterinin kendisi, sahipleri, yöneticileri ve faaliyetleri ile ilgili bilginin, anlayışın ve iç kontrolün veya kurumla ilgili yönetimin geliştirilmesi yönünde müşterinin üstlenmesi sağlanmalıdır. Tehditlerin kabul edilebilir bir seviyeye indirilememesi durumunda ise, meslek mensubu müşteriyi kabul etmekten kaçınmalıdır. Müşteri kabulü ile ilgili kararlarda yenilenen sözleşmeler dönemselsel olarak mutlaka gözden geçirilmelidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.10.2.Sözleşme Kabulünde dikkat edilecek hususlar;

Sözleşme kabulünde, Bağımsız çalışan bir meslek mensubunun yalnızca bağımsız meslek mensuplarının yapabileceği hizmetleri vermeyi kabul etmesi gerekmektedir. Meslek mensubu, müşteri sözleşmesini kabul etmeden önce, kabulün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını mutlaka hesaba katmalıdır. Örneğin; sözleşme ekibinin sözleşme şartlarını yerine getirecek gerekli bilgiye sahip olmaması demek, meslekî yeterlilik ve özen kuralına yönelik kişisel mehfaat tehdidi yaratabilecek anlamına gelmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.10.3.Meslek Mensubunun Söz Konusu Tehditleri Yok Etmek Veya Kabul Edilebilir Bir Seviyeye İndirmek İçin Alabileceği Tedbirler Şunlar Olmalıdır;

a) Müşterinin yaptığı işin özelliği ve faaliyetlerinin karmaşıklığı, sözleşmenin özel şartları ve sunulacak hizmetin özelliği ve amacı ile yapısı hakkında yeterli bir bilgiye sahip olunması gerekmektedir.

b) Kullanılacak düzenlemeler veya raporlama usulleri ile ilgili deneyim sahibi olmak gerekmektedir.

c) Gerekli yeterliliğe sahip personeli atanmasının yapılması gerekmektedir.

ç) Gerekli olduğunda çok önemli işlerde uzman kullanmak gerekmektedir.

d) Sözleşmeyi gerçekçi bir zaman diliminde yerine getirmek gereklidir.

e) Sözleşmeler düzenlenirken, sadece yerine getirilebilirse kabul edilmesini sağlamaya yönelik kalite güvence sistemi geliştirilmesi gerekmektedir.

(<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.11.Mesleki Görevlendirmedeki Değişiklikler

Mesleki görevlendirmelerdeki değişikliklerde başka bir meslek mensubunun yerine geçmesi istenen veya o anda başka bir meslek mensubu tarafından yerine getirilen bir sözleşme için teklif vermeyi düşünen bir meslek mensubu, sözleşmeyi kabul etmemesini gerektiren, temel etik ilkelere yönelik tehditler olup olmadığını belirlemelidir. Örneğin; bir meslek mensubunun, sözleşmeyi kabul etmeden önce, konuya ilişkin tüm gerçekleri bilmemesi demek, meslekî yeterlilik ve özen ilkesini tehdit edebilir. Bu amaçla, varolan meslek mensubu ile direkt iletişim kurulmak suretiyle tektif edilen değişim ile ilgili tüm gerçeklerin açıklanması ve böylece meslek mensubunun sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olup olmayacağına karar vermesi sağlanmaktadır. Meslek mensubu gizlilik ilkesine uymakta olup, mevcut meslek mensubunun işi alması teklif edilen meslek mensubu ile müşterisi konusunda yapabileceği görüşmenin sınırları müşterisinin izin vermesine ya da bu tür bir iletişime izin veren yasal ya da etik gerekliliklere bağlıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Belirlenen Tehditlerden Kolay Anlaşılır Önemsiz Olanlar Dışındakiler İçin Tedbir Alınması Gereklidir. Alınabilecek Önlemler şöyle sıralanabilir;

Belirlenen tehditlerden önemsiz olanlar dışında mevcut meslek mensubu ile müşterinin işleri hakkında tamamıyla ve özgürce konuşmak ve iş teklif edilen meslek mensubunun karar vermeden önce, varolan meslek mensubundan, bilmesi gereken gerçeklerle ilgili bilgi istenmesi gerekmektedir.

Tedbirlerin uygulanmasına karşın, söz konusu tehditler yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir seviyeye indirilemiyorsa, meslek mensubunun, mevcut verilerden hoşnut olmadıkça, sözleşmenin kabulünden kaçınması gerekmektedir.

(<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.12.Çıkar Çatışmaları

Bağımsız çalışan meslek mensubunun Menfaat ve çıkar çatışmasına neden olabilecek durumları belirlemeye çalışması temel etik ilkelere uyulması konusunda dikkati olunmasına neden olabilir. Örneğin, bir meslek mensubunun müşterisinin rakibiyle ortak bir yatırım veya bir anlaşma yapması tarafsızlık kuralını tehdit edebilir. meslek mensubunun menfaat çatışması içinde olan müşterilere hizmet sunması tarafsızlık veya

gizlilik ilkesine yönelik tehdit yaratabilir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımsız çalışan meslek mensubu her türlü tehdidin önemini değerlendirmeli ve meslek mensubunun bir müşteriyi kabul etmeden önce, gelecekte olması muhtemel müşterisiyle arasında herhangi bir tehdit yaratabilecek çıkar ilişkisinin olup olmadığını saptaması gerekmektedir. Önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli önemleri alması gerekmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.13.Çatışmaya Neden Olan Şartlara Bağlı Olarak, Meslek Mensubu Tarafından Alınması Gereken Tedbirler

Firmanın çıkar çatışması yaratabilecek etkinlikleri ile ilgili olarak müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması, meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan birden çok müşteri için hizmet vermesi durumunda, durum hakkında ilgili bütün taraflara bilgi verilmesi ve onaylarının alınması gerekmektedir.

Bağımsız olarak çalışan meslek mensubunun hiçbir müşteriye özel hizmet sunmadığı konusunda müşteriye gerekli bilgiyi vermesi ve onayını alması gerekmekte olup, değişik sözleşme gruplarının kullanılması suretiyle bilgiye erişimi engelleyen süreçler oluşturulmasıdır. Ayrıca, güvenlik ve gizlilikle ilgili konularda sözleşme ekipleri için kılavuz hazırlanması, Firma ortakları ve çalışanları tarafından imzalanan gizlilik anlaşmaları yapılması gerekmektedir.

Çıkar çatışması olması durumunda, tarafsız olmak, gizlilik ve meslekî davranış da dâhil olmak üzere temel kurallardan birçoğunu tehdit ediyorsa ve bu tehditler tedbirlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamıyorsa veya kabul edilebilir bir seviyeye indirilemiyorsa, meslek mensubu belirli bir sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olmayacağı veya çatışma ortaya koyan sözleşmelerden vazgeçilmesi gerektiği sonucunu çıkarmalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.14.İkincil Görüşler

Bağımsız çalışan meslek mensubundan müşterisi olmayan bir işletme namına, muhasebe, denetim, raporlama veya diğer ölçülerin uygulanması konusunda ikinci derece görüş sağlaması istendiği durumlar, temel etik ilkelere uyumla ilgili tehditlere neden olabilmektedir. Örneğin, meslek mensubunun ikincil görüşü, meslek mensubuna

sunulan aynı bilgi yetersiz bir delile dayanıyorsa, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehdit oluşturabilir.

Bu çeşit bir görüş istenen meslek mensubu tarafından, tehdidin önemini değerlendirmeli, bunu ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemler alınmalıdır. Bu çeşit tedbirler alınırken, müşteriden izin almak suretiyle mevcut meslek mensubu ile görüşülmesi ve herhangi bir görüşle ilgili sınırlamaların müşteri ile ve mevcut meslek mensubuna bu görüşün bir kopyasının gönderilmesi şeklinde gerçekleştirilebilir.

İkincil görüş isteyen müşteri tarafından varolan meslek mensubu ile iletişim kurmasına izin verilmiyorsa, bağımsız çalışan meslek mensubunun tüm şartları hesaba katarak görüş bildirmenin uygun olup olmayacağına karar vermesi gereklidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.15. Ücretler ve Diğer Gelirlerin Etik Kuralları

Meslek mensubu, sunduğu hizmete göre uygun gördüğü bir ücreti isteyebilir. Bir meslek mensubunun diğerine göre daha düşük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranış olmamasına rağmen, talep edilen ücret seviyesi sebebiyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örnek vermek gerekirse, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret seviyesinin fazla düşük olması meslek mensubunun vereceği hizmeti uygun teknik ve meslekî ölçüye göre yerine getirmesini olumsuz etkileyecekse, meslekî yeterlilik ve özen kuralına yönelik kişisel çıkar tehditleri meydana çıkabilir.

Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret seviyesini belirlemede serbest olmakla birlikte, Birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş en düşük ücret seviyesinin altında olmamalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bu Tür Tehditlerin Önemi, Talep Edilen Ücretin Seviyesine ve Karşılığında Sunulan Hizmet Gibi Etmenlere Bağlı Olacaktır. Bu Çeşit Tehditler İçin Alınabilecek Tedbirler;

Müşterinin sunulacak hizmetlerin sınırları içinde talep edilen ücretin hangi esasa göre belirlendiği hususunda bilgilendirilmesi ve görev için uygun süre ve nitelikli personel ayrılması gerekmektedir.

Teminat sağlamaya yönelik sözleşmelerin bazı çeşitlerinde koşula bağlı ücret geniş ölçüde kullanılmaktadır. Fakat, bu çeşit ücretler temel etik ilkelere yönelik tehditlere, örneğin tarafsızlık kuralına yönelik kişisel çıkar tehdidinde neden olabilir.

Bu tür tehditlerin önem basamakları sözleşmenin özelliğine, olası ücret aralığına ve hizmetin sonucunun bağımsız bir üçüncü ekip tarafından incelenip incelenmeyeceğine bağlıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.16. Bu Çeşit Tehditler Değerlendirilmeli Ve Önemli Görülenler İçin Önlemler Alınmalıdır. Alınabilecek Önlemler;

Müşteriyle ücret temellerini gösteren ön anlaşma yapılması, bağımsız çalışan meslek mensubunun sunduğu işin ve ücretlendirme esaslarının tasarlanan kullanıcılara açıklanması ve Kalite kontrol yöntem ve süreçlerinden oluşmaktadır.

Meslek mensubunun sunduğu hizmetin, tarafsız üçüncü bir ekip tarafından incelenmesi gerekmektedir. Belirli durumlarda meslek mensubu bir müşteri ile ilgili olarak müşteri gönderme ücreti veya komisyon alabilir. Örneğin, meslek mensubunun belirli bir hizmeti sağlayamaması ve müşterisini farklı bir meslek mensubuna yollaması sonucu bedel alması veya bir malın ya da hizmetin bir müşteriye satılması ile ilgili olarak (örneğin yazılım paketi) üçüncü bir ekipten komisyon alması bu durumlara örnek olarak verilebilir.

Bu tür ücret veya komisyonların kabul edilmesi tarafsızlık ve meslekî yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehditlerini ortaya çıkarabilir. Meslek mensubunun bu tür ücretleri ya da komisyonları alması veya ödemesi uygun değildir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.17. Meslekî Hizmetlerin Pazarlanmasında Etik;

Bağımsız çalışan meslek mensubu reklam yapma veya diğer pazarlama prosedürleri ile yeni iş veya müşteri aradığında, temel etik kurallara uyum konusunda olası tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, meslek mensubunun başarılarını veya sunduğu hizmetlerin pazarlaması, meslekî davranış kurallarının ilkeleriyle ters düşecek biçimde yapılırsa, bu ilkeye yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir.

Bağımsız çalışan meslek mensubu meslekî hizmetlerin pazarlanmasında mesleğin saygınlığına zarar vermemelidir. Bağımsız olarak çalışan meslek mensubu doğru ve dürüst olmalı ve sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellikler ve iş deneyimiyle ilgili

aşırıya kaçan iddialarda bulunmamalı veya diğer meslek mensuplarının hizmetleri ile ilgili dayanaksız karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler yapmamalıdır.

Bağımsız olarak çalışan meslek mensupları, meslekî hizmetlerinin tanıtımı konusunda Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Hakkında Yönetmelik kararlarına uymak zorundadırlar. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.18.Hediyeler ve Ağırılama

Bağımsız olarak çalışan meslek mensubuna veya bir yakın aile üyesine müşteri tarafından hediye sunulabilir. Bu çeşit bir hediye temel etik kuralına yönelik tehditlere yol açabilir. Örneğin, müşteriden bir hediye kabul edilmesi objektiflik ilkesine yönelik kişisel menfaat tehdidi oluştururken, bu tür tekliflerin kamu tarafından bilinmesi durumunda tarafsızlık ilkesine yönelik yıldırma tehdidi oluşacaktır.

Bu türdeki tehditlerin önem seviyesi hediye önerisinin özelliğine, değerine ve teklifin arkasındaki amaca bağlı olacaktır. Yapılan hediye teklifi bu öneriyi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir takım tarafından önemsiz olarak kabul ediliyorsa, bu durumda meslek mensubu teklifin bilgi edinme veya karar alıcıyı etkileme gibi bir maksatla yapılmadığı ve iş hayatına mahsus normal bir hareket olduğu ve temel etik ilkelerine yönelik bir tehdit oluşturmadığı sonucuna varılabilir.

Meydana gelen tehditlerin önemli olarak görüldüğü durumlarda bu tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için gerekli tedbirler alınmalı ve uygulanmalıdır. Alınan tedbirlere rağmen tehdit ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu bu tür bir hediye önerisini kabul etmemelidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.19.Müşteri Varlıklarının Korunması

Yasal olarak izin verilmediği sürece bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisine ait para veya diğer varlıkları, korumak amacıyla emanet alamaz. Müşteri varlıklarının korunması, temel etik ilkelere yönelik tehditler yaratır. Örneğin, meslekî davranış ve objektiflik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi meydana getirir. Bağımsız olarak çalışan meslek mensupları, müşterilerine ait para ve değerli şeylerin emanet olarak alınmasını yasaklayan 26/10/1996 tarihli ve 22535 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Mecburi Meslek Kararına uymak durumundadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.20 Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık

Bağımsız olarak çalışan meslek mensubu, herhangi bir hizmet sunarken, müşteri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık temel ilkesine yönelik tehdit meydana getirmemesine dikkat etmelidir. Örneğin; ailevi veya kişisel bir ilişki ya da yakın bir iş ilişkisi tarafsızlık ilkesine yönelik yakınlık tehdidi oluşturabilir. Teminat sağlamaya yönelik bir hizmet veren meslek mensubu güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Meslek mensubunun Zihnen ve görünüş itibarıyla bağımsız olması; yandaş olmadan, menfaat çatışması yaşamadan veya başkalarının uygunsuz etkileriyle karşı karşıya kalmadan görüş açıklayabilmesine imkan sağlar. Bağımsız çalışan meslek mensubunun teminat sağlama sözleşmesi hizmeti sunarken gereksinim duyacağı bağımsızlık ihtiyaçlarına yönelik özel bir kılavuz sunmaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Meslek Mensubu tarafından sunulan herhangi bir hizmette tarafsızlığa yönelik tehditlerin varlığı, sözleşmenin önceden kararlaştırılmış koşullarına ve yapılan işin özelliğine bağlı olacaktır. Bağımsız çalışan meslek mensubu belirlenen tehditleri değerlendirmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek tedbirler almalıdır. Bu önlemlerden bazıları şöyledir;

- a) Sözleşme ekibinden ayrılma,
- b) Gözetim yapılan süreçler,
- c) Tehditlere neden olan finansal veya iş ilişkisinin yok edilmesi,
- ç) Konunun Şirket içindeki daha üst makam seviyelerinde tartışılması,
- d) Konunun, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle görüşülmesi olarak belirlenmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.21. Teminat ve Güvence Sağlama Maksatlı Sözleşmeler, Herhangi Bir Kuruluşa Bağlı Olmadan Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi

Teminat ve Garanti sağlama amaçlı sözleşmeler kamu çıkarını ilgilendirdiği için güvence sağlama sözleşmesini yürüten ekibin, firmaların kararlarından ve güvence sağlama müşterisinden (sorumlu taraf) bağımsız olmaları, bu Yönetmeliğin temel gerekliliklerinden bir tanesidir.

Teminat sağlama amaçlı sözleşmeler, hedef kullanıcıların sözleşmenin ana konusunun belli bir ölçüye göre değerlendirilmesi yoluyla ulaşılan sonuca duydukları güvenin artırılması amacıyla tasarlanır.

Teminat ve Garanti sağlama sözleşmeleri, Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan ölçülere göre, veya Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler Uluslararası sınırlar içindeki alana göre düzenlenecektir. Bu sınırlar içindeki alanda güvence sağlama amaçlı sözleşmelerin amaç ve öğelerini açıklamaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Güvence Sağlama Sözleşmeleri; Mali olan yada olmayan hususları içeren pek çok konuda yapılan raporlamalar, Yüksek ya da orta düzeyde güvence sağlaması için göz önünde tutulan sözleşmeler, doğrudan raporlama ve tasdik işleri, İç ve dış raporlama sözleşmeleri, Özel kesim ve kamu sektöründeki sözleşmelerden oluşmaktadır.

Bağımsızlık kuralının tanımı yapılırken fikren bağımsızlık ve görünümde bağımsızlık olarak ikiye ayrılmaktadır. Fikren bağımsızlık, mesleki kararların dış etkilerden bağımsız olarak verilmesi ile meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki kuşku içinde davranmasıdır. Görünümde bağımsızlık ise, gerekli tüm bilgilere sahip olmanın yanında, uygulanan tedbirleri bilen üçüncü bir ekip tarafından da firmanın ve sözleşme ekibinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki anlamda şüphesizliğini onaylanmasını ifade etmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Teminat ve garanti sağlama sözleşmesi takımları ve firmalar kavramsal anlamda bu sınırlar içindeki yaklaşımını, bağımsızlıkla ilgili belirli durumlara uygulamalıdır. Firma tarafından, güvence sağlama sözleşmesi ekibiyle, güvence sağlama müşterisi arasındaki ilişkilerin belirlenmesinin yanında sözleşme ekibi veya müşteriler dışındaki kişilerin de bağımsızlığa tehdit oluşturup oluşturmadıklarını mutlaka dikkate almalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Teminat ve garanti sağlama sözleşmeleri bildirimine dayalı olduğu gibi direkt raporlama biçiminde de olabilir. Her iki durumda üç değişik ekibin varlığı söz konusu olmaktadır. Burada taraflar, bağımsız olarak çalışan meslek mensubu, teminat ve garanti sağlama sözleşmesi müşterisi (sorumlu taraf) ve amaçlanan kullanıcılarıdır. Meslek mensubu hedef kullanıcıya, mesul tarafın sorumluluğunda olan konuyla ilgili güvence sağlamaktadır. Mesul taraf, sözleşme konusundan sorumlu olan kişiler veya mümessiller olabilir. Örnek vermek gerekirse, yönetim, mali tabloların hazırlanmasından ve iç denetimin kurulmasından mesuldür. Amaçlanan, meslek mensubu tarafından kendisine belirli bir kullanım ve amaç için inceleme ve araştırma

sonucunu hazırlayan kişi veya kişilerden oluşmaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımsız olmaya yönelik tehditler ve alınabilecek tedbirler her bir güvence sağlama sözleşmesinin özelliğine göre (finansal tablo denetimi sözleşmesi veya başka türlü teminat temin etmek amaçlı sözleşme olması) değişmektedir. Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde hem fikren, hem de görünümde bağımsızlık oldukça önemli bir yer tutmaktadır. Bu çeşit sözleşmelerde, sözleşme takımının ve finansal tabloları denetlenen müşteriden bağımsız olması gerekmektedir. Bu çeşit bir bağımsızlık, sözleşme ekibinin üyeleri ve müşteri işletmenin mali tablolar üzerinde doğrudan ve önemli tesir yapabilecek yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere tahdit getirilmesini gerektirmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Finansal tablo denetimi dışındaki diğer açıklamalara dayalı güvence sağlama sözleşmelerinde sözleşme takımını üyelerinin ve firmanın, güvence sağlama müşterisinden bağımsız olması gerekmektedir. Bu çeşit bağımsızlık, sözleşme ekibi üyeleri ile müşterinin sözleşme mevzu ile ilgili bilgisi üzerinde doğrudan tesir yaratabilecek müşterinin yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bu nedenle amaç;

- a) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin saptanması,
- b) Tehditlerden önemsiz olanlarının belirlenmesi
- c) Önemsiz olmayan tehditler için uygun tedbirlerin neler olduğunun tespit edilmesi ve uygulanmasıdır.

Tehditin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi için alınabilecek bir tedbirin olmadığı durumlarda tehdidi oluşturan faaliyetlere son verilmesi ya da teminat ve güven sağlama sözleşmesinin kabul edilmemesi gerekmektedir.

Bağımsız olmaya yönelik tehditlerin yok edilmesi veya kabul edilebilir seviyeye indirilmesinde kullanılacak tedbirlerin belirlenmesinde meslek mensubunun meslekî yargısı kullanılmaktadır. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin çok etkili ve önemli olduğu bazı örneklerde alınabilecek tek önlem tehdidi doğuran faaliyetin yok edilmesi veya sözleşmenin kabul edilmemesidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımsızlığa yönelik tehditlerin var olduğu durumlarda, şirket güvence ve teminat sağlama amaçlı sözleşmeyi kabul etme kararı verirse, bu kararın yazılması gereklidir.

Bu gerçeğe tanıklık eden yazıda tespit edilen tehdit ve uygulanan tedbirler tanımlanmalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve alınacak tedbirlerin değerlendirilmesi, kamu menfaatini dikkate almaktadır. Bazı işletmeler, faaliyetleri, büyüklükleri ve şirket pozisyonu gereği çok sayıda ortağa sahip olmaları nedeniyle kamu çıkarı için çok önemli olabilirler.

Bu çeşit işletmelere verilebilecek örnekler şöyle sıralanabilir; borsaya kota işletmeler, kredi şirketleri, sigorta işletmeleri ve emeklilik fonları olabilir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Sözleşme dönemi süresince, güvence sağlama sözleşmesi takımı ve firma, teminat sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Sözleşme periyodu, sözleşme ekibinin güvence hizmetlerini yerine getirmeye başlamasıyla başlar ve güvence inceleme sonucunun yayınlanmasıyla son bulmaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Finansal tablo denetimi için yapılan sözleşmelerinde, sözleşme dönemine finansal tabloları içine aldığı dönem de eklenmektedir. İşletmeler, finansal tablolarının içine aldığı dönem sırasında veya sonrasında finansal tablo denetimi müşterisi olursa, firma aşağıdaki koşulların var olması halinde bağımsızlığa yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Finansal tabloların kapsadığı periyot sırasında veya sonrasında, ancak finansal tablo denetimi sözleşmesinin kabulünden önce şirket ile denetim müşterisi arasındaki finansal ilişkiler veya iş ilişkileri ile denetim müşterisine daha önce verilen hizmetlerdir.

Benzer biçimde, finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan teminat sağlama amaçlı sözleşmelerde firma; müşteri ile olan önceki bağ ve müsabetlerin veya hizmetlerinin, bağımsızlığa ilişkin tehdit yaratıp yaratmayacağını konusunu dikkate almalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Finansal tablo denetimi müşterisine finansal tabloların kapsadığı zaman esnasında veya daha sonra ancak finansal tablo denetimi ile ilgili hizmetin başlamasından önce güvence sağlama hedefi olmayan bir hizmet sunulmuş ise, bu hizmetin yerine getirilmesi denetim sözleşmesi süresince yasaklanmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditler göz önüne alınmalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.1.22.Önemli Olarak Değerlendirme Yapılan Tehditler İçin Alınabilecek Tedbirler

Teminat ve Garanti sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sağlanması ile ilgili bağımsızlık konularının, müşterinin yönetimden sorumlu ekiplerle (denetim alt kurulu gibi) görüşülmesi, Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sonuçları için müşterinin sorumluluk izninin alınması ile teminat ve güvence sağlama amaçlı olmayan hizmet sunumunda görev alan şirket personelinin finansal tablo denetimi ekibinde görev almaması olarak belirlenmiştir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.BAĞIMLI OLARAK ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARININ UYACAKLARI ETİK İLKELER

4.2.1.Giriş, Tehdit ve Tedbirler

Kavramsal çerçevenin bağımlı çalışan meslek mensupları tarafından nasıl tatbik edileceği açıklamaktadır. Kamunun yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler, işverenler ve iş dünyasının diğer sektörleri bağımlı olarak çalışan meslek mensuplarının hizmetlerine gereksinim duyarlar. Bağımlı çalışan meslek mensupları hem çalıştıkları işletmelerin hem de üçüncü kişilerin gereksinim duyduğu finansal ve farklı bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasından tek başlarına ve ortak biçimde sorumlu olabilirler. Meslek mensupları ayrıca, faal bir finans yönetimi ve mesleğe yönelik çeşitli konularda uzman referansı sağlamaktan da sorumlu olabilirler.

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu maaşlı bir iş gören, bir hissedar, yönetici, işletmenin sahibi ve aynı zamanda yöneticisi veya bir gönüllü de olabilir.

Meslek mensubunun işveren işletme ile ilişkisinin yasal biçimi, uyması gereken etik mesuliyetleri üzerinde bir etki yapmamaktadır.

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun işveren işletmenin yasal hedeflerini ileriye götürmek gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu Yönetmelikle bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun bu mesuliyetini yerine getirmesini engellemeyi amaçlamamakta, bunun yerine, esas etik ilkelere entegrasyon konusunda çatışma yaratabilecek durum ve şartları dikkate almaktadır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu genellikle işletmede üst seviyede bir konuma sahiptir. Şirket içinde konumu ne kadar üst seviyede ise, uygulama ve davranışları etkileyebilme fırsatı da o kadar fazla olacaktır.

Bu sebeple, bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletme içinde üst kadronun etik konulardaki duyarlılığını vurgulayan etik esaslı bir kültürün oluşmasını desteklemesi beklenmektedir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015)

4.2.1.1. Bağımlı Olarak Çalışan Meslek Mensubu İçin Duygusal Bağ ve Akrabalık veya Yakınlık Tehdidi Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Örneklerden Bazıları

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun finansal ya da finansal olmayan raporlama, işlemlerini veya iş kararlarını etkileyecek bir konumda olması veya bu meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin bu tesirden fayda sağlayabilecek bir pozisyonda bulunması ve mesleki kararlarını etkileyen taraflarla uzun süreli ilişki içinde bulunmasıdır. Kıymeti açıkça önemsiz olmadıkça, hediye veya ayrıcalıklı bir hizmet kabul edilmesidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.1.2. Bağımlı Olarak Çalışan Meslek Mensubu İçin Gözdağı ve Yıldırma Tehdidi Yaratabilecek Durumlara Verilebilecek Örneklerden Bazıları

Muhasebe etkinliklerinin amaç, yöntem ve içerik olarak düzenlenmesinin uygulanması veya finansal bilgilerin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık nedeniyle bağımlı çalışan meslek mensubunun veya birinci derece yakın bir aile üyesinin işten çıkarılması veya işinin değiştirilmesi ile tehdit edilmesi ve karar verme sürecine tesir etmeye yönelik dominant kişilikli bireyler tehdit yaratabilecek durumlara verilecek örneklerdir.

Anlatılan tehditlerin yok edilmesi ve ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesine yönelik tedbirlerden meslek, yasa, tüzük, yönetmelik vb. düzenlemelerle ilgili önlemler şöyledir: (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.1.3. İş Çevresinde Alınabilecek Tedbirlere Verilebilecek Örnekler

İşverenin firma gözetim ve kontrol yapıları, etik ve davranış çizelgeleri, işe alma sürecinde nitelikli eleman çalıştırmasının önemine dikkat çekilmesi ve güçlü iç kontrol uygulamalarını ve uygun disiplin süreçlerini kapsamaktadır.

İş çevresinde etik davranışın önemini vurgulayan ve çalışanların da aynı şekilde davranmasını bekleyen liderlik biçimi benimsenmeli ve iş gören başarı kalitesinin izlenmesi veya tatbikine yönelik davranış biçimleri ve süreçler oluşturulmalıdır.

İşverenin amaç, yöntem ve içerik olarak düzenleme ve gerçekleştirme esaslarının bütünü ve süreçleri konusunda bütün çalışanlarla yerinde iletişim sağlanması ve eğitim verilmesi ve şirketteki iş görenlerin herhangi bir cezalandırılmadan korkmadan, etik konular ile ilgili herhangi bir soru veya sorunlarını üst yönetimle çözümlenmeyi destekleyen politika veya süreçler uygulanmalıdır.

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu, şirket içinde etik olmayan davranışların devamlı olarak devam edeceğini düşünüyorsa, yasal tavsiye almayı düşünebilir. Bütün tedbirlerin faydasız olduğu ve tehditlerin yok edilemediği ve ortadan kaldırılamadığı bu türde olağanüstü koşullarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmeden istifa etmesinin uygun olacağına karar verilmelidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.2.Potansiyel Çıkarlar

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun işverene karşı sorumluluklarının temel etik ilkelere uymakla ilgili mesleki mükellefiyetlerinin çatıştığı durumlar olabilir. Olağan koşullarda, bağımlı olarak çalışan meslek mensubu işverenin koyduğu yasal ve etik hedefleri ve bu hedefler ışığında belirlenen ilke ve süreçleri desteklemelidir. Ayrıca, temel etik ilkelere yönelik tehditler ortaya çıkartıldığında, meslek mensubu bu duruma yönelik bir reaksiyon verebilmelidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

İşverene karşı sorumlulukları nedeniyle, meslek mensubu temel etik kurallarını doğrudan veya dolaylı olarak tehdit edecek şekilde hareket etme engeli altında kalabilir. Bu çeşit engeller açık veya kapalı şekilde olabilir. Bu tür baskılar bir gözetmenden, bir yöneticiden veya işletme içindeki başka bir kişiden gelebilir. Meslek mensubunun karşılaşılabileceği engeller ve baskılar aşağıdaki konularla ilgili olacaktır:

- a) Mevzuata karşı gelecek biçimde davranmak,
- b) Teknik ve Mesleki Ölçülere karşı gelecek biçimde davranmak,
- c) Yasal ve etik olmayan kazanç prosedürleri ve stratejileri oluşturmak,
- ç) İşverenin denetçilerine veya düzenleyici kuruluşlara yalan söylemesi veya maksatlı olarak yanlış yöne itmesi,
- d) Finansal veya finansal olmayan raporlama faaliyetlerinde gerçekleri önemli boyutlarda yanlış sunan işlemler yapmak
- e) Finansal tablolarla, vergi beyannameleriyle veya diğer yasal yükümlülüklerle sermaye piyasasını düzenleyici kuruluşların istediği raporlarla ilgili olarak yapılan ve

gerçeklerin önemli boyutlarda yanlış olduğu, finansal olan veya finansal olmayan raporlama işlemleri yapmak ve bu çeşit raporlarla ilgili olmaktadır.

Bu türde engeller nedeniyle ortaya çıkacak tehditleri (yıldırma tehditleri gibi) değerlendirilmeli ve önemli kabul edilen tehditleri ortadan kaldırmaya ve yok etmeye veya kabul edilebilir bir düzeye düşürmeye yönelik tedbirler belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Alınabilecek tedbirler; işletme içinden, bağımsız bir mesleki müşavirden ve danışmandan veya meslek teşkilatından referans almakla birlikte yasal tavsiyeler de almaktır. Ayrıca işletmede biçimsel bir anlaşmazlık çözüm sürecinin var olması da bu süreci etkilemektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.3. Bilginin Hazırlanma ve Raporlama Süreci

Bağımlı olarak çalışan meslek mensupları, halka açıklanan veya işveren içindeki veya dışındaki ekipler tarafından kullanılacak bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasında sıkça görev alırlar. Bu çeşit raporlar değerlendirmeler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim çözümler ile finansal tablo denetiminin bir parçası olarak denetçiye verilen yönetim adına düzenlenen finansal veya yönetim bilgileri içeren raporlar olabilir. Meslek mensubu bu türde bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında dürüst olmalı ve geçerli mesleki ölçülere ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hareket etmelidir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu dışarıdan gelen veya kendisine şahsi menfaat sağlama amaçlı engellemeler sonucu yanıltıcı bilgi oluşturmak durumunda kalırsa temel etik ilkelerine yönelik tehditler (örneğin, tarafsızlık ilkesi veya mesleki yeterlilik ve özen kuralına yönelik kişisel menfaat veya yıldırma tehdidi) ortaya çıkabilmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Söz konusu tehditlerin önemi, baskının menşei ve bilginin hatalı olma aşaması ve derecesine bağlı olacaktır. Tehditleri değerlendirdikten sonra, önemsiz olanlar dışındaki tehditlerin ortadan kaldırılması ve yok edilmesi veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli tedbirler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bir tanesi işletme içinde üst seviyedeki yetkililere (örneğin denetim komitesi ve alt kurulları veya meslek örgütünden) görüş alınabilir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Tehdidin mantıklı bir seviyeye düşürülmesi mümkün olmadığında, meslek mensubu yanıltıcı olan bilgilerle ilişkisini sürdürmeyi kabul etmeyebilir.

Yanıtıcı bilgi verilmesinin önemli seviyede ve devamlı olduğu durumlarda bağımlı çalışan meslek mensubunun Önlemler başlığındaki kurallar ışığında ilgili idari güce, durumu bildirme yükümlülüğü ve mesuliyeti bulunmaktadır. Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu aynı zamanda yasal tavsiye alabilir veya istifa edebilir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.4. Bir Görevi Yerine Getirme Gücü ve Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme

Temel etik ilkelerden mesleki yeterlilik ve özen, itina ve ihtimam ilkesi, bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun yalnızca yeterli eğitim ve deneyimi olan konularla ilgili görevler alması gerektiğini belirtmektedir. Meslek mensubu sahip olduğu deneyim veya uzmanlık seviyesi ile ilgili işverenine yanıtıcı bilgi vermemeli ve gerekli görülen hallerde uzmanların referans, tavsiye ve desteğine müracaat etmek suretiyle başvurmadan kaçınmamalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bağımlı olarak Çalışan Meslek Mensubunun Görevlerini Uygun Mesleki Yeterlilik ve Özen İçinde Yerine Getirmesini Tehdit Eden Durumlara örnek vermek gerekirse; verilen işin uygun şekilde yerine getirilmesi için yeterli zaman verilmemesi, Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin yeterlik olmayan, eksik, yetersiz veya sınırlı olması, yeterli olmayan deneyim ve eğitim, görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacak kaynakların yetersizliği olarak tanımlanabilir.

Bu tehditlerin önemi; bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun başkaları ile birlikte çalışma basamakları, işletme içindeki rütbe ve kıdem durumu ve işe uygulanan gözetim ve inceleme seviyesi gibi etmenlere bağlı olacaktır. **Bu tür tehditlerden önemli kabul edilenleri için uygun tedbirler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:**

- a) Ek danışmanlık veya eğitim sağlanması,
- b) Görevlerin yerine getirilmesi için gerekli zamanın temin ve garanti edilmesi,
- c) Konuyla ilgili uzman bir kişiden destek alınması,
- ç) Uygun olduğunda şirket içindeki yetkililerden, bağımsız uzmanlardan veya meslek örgütünden ve teşkilatından danışmanlık sağlanması olabilir.

Tehditler yok edilemiyor ve ortadan kaldırılamıyorsa veya kabul edilebilir bir seviyeye düşürülemiyorsa bağımlı meslek mensubu şüphe duyduğu bu görevleri yerine getirmeyi kabul etmeyebilir. Böyle durumlarda karara ilişkin sebepler açıklamalıdır. (Türker, M., Sayar, A., Türker, İ., Şimşek, A., 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.5. Finansal Menfaat ve Çıkarlar

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubunun kendisi veya yakını ya da birinci dereceden bir aile üyesinin temel etik ilkeleri tehdit eden finansal menfaatleri bulunabilir. Örnek vermek gerekirse; finansal kazanç elde etmek amacı ile fiyata hassas bilgilerin manipüle edilme isteği, tarafsızlık veya gizliliğe yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratabilmektedir. **Kişisel çıkar ve menfaat tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek tedbirler şunlar olabilir:** (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

a) Meslek mensubunun veya birinci dereceden yakın aile üyesinin işveren şirkette dolaysız veya dolaylı bir finansal menfaati olması ve bu çıkarın kıymetinin bağımlı meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenmesidir.

b) Meslek mensubunun kâr üzerinden prim alması ve alınan primin değerinin meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenmesidir.

c) İşverenin ana sözleşmesinde bağımlı çalışan meslek mensubunun kârdan hisse almasına hak sağlayan maddeler olmasıdır.

Bağımlı çalışan meslek mensubu bir tehdidin önemi hakkında değerlendirme yaparken, finansal çıkarın önem seviyesine ve dolaysız veya dolaylı bir menfaat oluşuna göre bir değerlendirme yapılmalıdır. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Tespit Edilen Tehditlerin, Önemsiz Olanlarının Dışındakiler İçin Alınabilecek Tedbirlerden Bazıları Şöyledir;

Üst Kadronun alacağı ücreti belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komite ve kurulun oluşturulması, gerekli olduğunda işletmedeki yetkililere danışılması, zaruri olduğunda işletmenin yönetimden sorumlu taraflara veya meslek örgütüne ve teşkilatına danışılması ve görüş sorulmasıdır.

İç ve dış denetim ve kontrol süreçleri, Etik konularla ilgili güncel eğitimler verilmesi ve içeriden öğrenenlerin ticaretine engel olan yasal sınırlamalardır.

Bağımsız olarak çalışan bir meslek mensubu bilgileri değiştiremez ve manipüle edemez ve gizli bilgileri kişisel çıkar ve menfaati için kullanamaz. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.6. Teşvikler

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubuna veya birinci derece ya da yakın aile üyesine teşvik önerilebilir. Teşvikler; hediyeler, ağırlamalar, ayrıcalıklı davranışlar gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilir.

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubuna teşvik önerisinde bulunulması temel etik kurallara yönelik tehdit yaratabilir. Meslek mensuba veya yakın bir aile üyesine bir teşvik sunulduğunda, durum çok dikkatli şekilde ele alınmalıdır. Sunulan teşvik, meslek mensubunun faaliyet veya kararlarını etkileme, yasal veya dürüst olmayan davranışları özendirme veya gizli bilgileri ele geçirme gibi amaçlarla yapılmış ise tarafsızlık ve gizlilik kurallarına yönelik kişisel çıkar ve menfaat tehdidi meydana gelecektir. Bu çeşit teşvik önerisinin kabul edilmesi ise tarafsızlık veya gizlilik tehdidi yaratacaktır. Teşvik önerisinin kabul edilmesini takiben, teşvikinin kamuya açıklanması ve meslek mensubunun veya ailesinin adına şaibe düşürülmesine yönelik ek tehditler de oluşabilir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Bu tür tehditlerin özelliği teşvikin özelliğine, değerine ve arkasındaki maksada bağlı olacaktır. Konuyla ilgili bütün bilgilere sahip üçüncü bir kişi önerilen teşviki önemsiz olarak değerlendirmekteyse, bağımlı olarak çalışan meslek mensubu temel etik ilkelere yönelik anlamda önemli bir tehdit oluşmadığına karar verebilir. (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

Değerlendirmesi yapılan tehditlerden önemli kabul edilenler için tedbir alınmalıdır. Tehditler yok edilemiyor ve ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir seviyeye düşürülemiyor ise meslek mensubu teşviki kabul etmemelidir. Temel etik kurallarına yönelik asıl tehditler yalnızca teşvikin kabul edilmesinden kaynaklanmamaktadır. Ara sıra yalnızca teşvik önerisinin yapılmış olması bile ek önlemlerin alınmasını gerektirebilir.

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu bu çeşit teklif ve önerilerin taşıdığı riski değerlendirmeli ve aşağıdaki tedbirlerin alınıp alınmaması gerektiğine karar vermelidir: (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

a) Çeşitli öneriler yapıldığında, hemen idarenin veya işverenin yönetiminden sorumlu olanlara bilgi verilmesi gerekmektedir.

b) Meslek örgütüne veya teklif ve öneriyi yapan kişinin işverenine teklifle ilgili bilgi verilmesi ancak bu şekilde bir adım atılmadan önce yasal referans ve tavsiye alınması gerekebilir.

c) Bu çeşit teklifleri alabilecek durumda bulunan birinci derece veya yakın aile üyelerine tehditler ve tedbir ve önlemler hakkında bilgi verilmesi gerekebilir.

ç) Meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin işveren işletmenin rakipleri ya da gizli tedarikçileri tarafından çalıştırılmaları ile ilgili üst makamlara bilgi verilmesini gerektirmektedir.

Bağımlı olarak çalışan meslek mensubu başka bir bireyin ya da işletmenin haklarını arka plana itmek, karar alma sürecini etkilemek veya gizli bilgileri ele geçirmek gibi hedeflerle teşvik öneri ve teklifi yapma baskısı altında kalabilir. Bu çeşit baskılar işletme içinden bir üst ya da meslektaştan veya şirket dışından gelebilir. Bu tür durumlara karşı dikkatli olunmalıdır. Bağımlı çalışan meslek mensubu başka bir grubun mesleki kararını uygun olmayan biçimde etkileyecek bir teşvik önermeyi teklif edemez. (Türker, M., Sayar, A., Türker, İ., Şimşek, A.,, 2015)

Etik olmayan şekilde özendirici teşvik verilmesi yönündeki baskılar işveren işletme içersinden geliyorsa, bağımlı çalışan meslek mensubu, Yönetmeliğin birinci bölümündeki etik çatışmanın sonuçlandırılmasıyla ilgili bölüme uygun davranmalıdır. (Türker, M., Sayar, A., Türker, İ., Şimşek, A.,, 2015); (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007))

4.2.7.Tanımlar

Bağımsız ve Bağımlı olarak çalışan Meslek Mensupları İçin Etik ilkeler, içerisinde geçen kelimeler ve terimler aşağıda yanlarında yazılı anlamları ifade etmektedir:

Bağımsız ve Bağımlı Meslek Mensupları İçin Etik İlkeler, içerisinde geçen terimler aşağıda yanlarında yazılı anlamları ifade etmektedir:

Tablo 4.1. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar İçerisine Geçen Terimler

Bağımsızlık	<i>Independence</i>	<p>Bağımsızlık:</p> <p>(a) Düşüncede bağımsızlık - mesleki yargıyı olumsuz etkileyecek faktörlerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya olanak sağlayan, böylelikle kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki kuşku duyulmasına imkan veren zihin durumudur.</p> <p>(b) Görünümde bağımsızlık-Akla uygun ve bilgilendirilmiş bir üçüncü kişinin; tüm özel durumları ve koşulları değerlendirerek, denetim firmasının veya denetim ya da teminat grubu üyesinin dürüstlüğünün, tarafsızlığının veya mesleki şüphecilüğünün tehlikeye girdiği sonucuna ulaşma olasılığının çok ciddi olduğu durumlardan ve şartlardan kaçınma.</p>
Baş denetim ortağı	<i>Keyauditpartner</i>	<p>Baş Denetim Ortağı; sözleşmenin kalite kontrol incelemesinden mesul sözleşme ortağı ile şayet varsa, denetim firmasının fikir bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak önemli konular üzerinde önemli kararlar ya da yargılarda bulunan sözleşme ekibindeki diğer denetim ortakları. Bulunulan durumlara ve denetimdeki kişilerin görevine bağlı olarak, "diğer denetim ortakları" örneğin, önemli ortaklıklar ya da birimlerden sorumlu olan denetim ortaklarını kapsayabilir.</p>
Borsaya kayıtlı işletme	<i>Listedentity</i>	<p>Borsaya kayıtlı işletmelerin hisse senetleri, payları veya borç senetleri ile geçerliliği kabul edilmiş bir borsada kote edilmiş ya da listelenmiş olması veya geçerliliği kabul edilmiş bir borsa ya da eşdeğer diğer bir otoritenin düzenlemelerine göre pazarlanan şirketlerdir.</p>
Çekirdek aile	<i>Immediatefamily</i>	<p>Çekirdek aile tanımı yapılırken eş veya bakmakla yükümlü olunan kişi anlaşılmalıdır.</p>

Denetim ekibi	<i>Auditteam</i>	Denetim Ekibini Şunlar oluşturur; (a) Denetim sözleşmesi için sözleşme grubunun bütün üyeleri; (b) Aşağıdakiler de dahil denetim şirketi içinde denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen bütün diğer kişilerdir.
---------------	------------------	---

Tablo 4.1.'in devamı (1)

		<p>i. Denetim sözleşmesinin yürütülmesi ile ilgili olarak sözleşme ortağının kazancına ilişkin teklifte bulunanlar veya İlgili sözleşme ortağının üzerindeki, denetim firmasının deneyimli Ortağı veya Yönetici Ortağına (Genel Müdür veya eşdeğeri) kadar sırasıyla bütün üst seviyedeki kişiler de dahil olmak üzere doğrudan denetimi, yönetimi veya öteki gözetimini sağlayan kişiler;</p> <p>ii. Sözleşme için teknik ve sektöre mahsus konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar;</p> <p>iii. Sözleşmesi için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil olmak üzere teminat ve güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunanlar,</p>
Denetim Firması	<i>Firm</i>	Denetim Firmasının tanımı şöyle yapılabilir. (a) Tek başına denetçi, meslek mensuplarının ortaklığı veya şirketleri; (b) Mülkiyet, yönetim veya diğer yöntemlerle söz konusu tarafları kontrol eden işletme (c) Mülkiyet, yönetim veya diğer yöntemlerle söz konusu tarafların kontrol ettiği işletme.
Denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar	<i>Financialstatements on which the firm willexpress an opinion</i>	Denetim Firmasının görüş bildireceği finansal tablolar yalnızca bir işletme olması halinde, bu işletmenin finansal tablolarıdır. Konsolide finansal tablolar olması durumunda ise grup finansal tabloları olarak da adlandırılan, konsolide finansal tablolarıdır.

Denetim müşterisi	<i>Auditclient</i>	Denetim müşterisinin tanımı şu şekilde yapılabilir; Denetim firmasının, denetim sözleşmesi uyguladığı işletme. Müşterinin, borsada alınıp satılan ve işlem gören bir şirket olması durumunda, denetim müşterisi ara vermeden ilişkili olan ve yetkisi altında bulunan işletmelerini de kapsayacaktır. Müşterinin, borsada alınıp, satılan ve değiştirilen bir işletme olmaması halinde, denetim müşterisi, müşterinin üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü olduğu ilişkili işletmelerini de sınırları içine alır.
Denetim sözleşmesi	<i>Auditengagement</i>	Denetim sözleşmesi demekle; Serbest çalışan meslek mensubunun, finansal tabloların uygulamadaki finansal raporlama sınırlarına uygun olarak, bütün önemli taraflarıyla hazırlanıp hazırlanmadığına (veya tüm önemli taraflarıyla, gerçek ve doğru bir görüş sunup, sunmadığına veya doğru bir biçimde sunulup sunulmadığına) dair bir görüş açıkladığı bir akıllıca teminat ve güvence sözleşmesidir. Örneğin bir sözleşmenin Uluslararası Denetim Standartlarına göre uygulamaktır. Bu, yasa ya da diğer düzenlemelerin şartı bağladığı Yasal Denetimi kapsar.

Tablo 4.1.'in devamı (2)

Dış uzman	<i>Externalexpert</i>	Dış Uzman, Muhasebe veya denetim dışında farklı bir alanda bilgi, maharet ve deneyim sahibi olan ve bu alandaki çalışması, yeterli elverişli delilleri toplamada meslek mensubuna yardım etmede kullanılan bir kişi (denetim firmasının ya da bir denetim ağı şirketinin, geçici personeli de dahil olmak üzere, ortağı ya da meslek personelinin bir üyesi olmayan kişi) ya da organizasyondur.
-----------	-----------------------	--

Denetim ağı	<i>Network</i>	Denetim Ağı, aşağıdaki niteliklerdeki büyük bir yapıdır. (a) İşbirliği Hedefleyen (b)Ayrıca kar veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak kullanım, kontrol veya yönetim, ortak kalite kontrol süreçleri ve prosedürleri, ortak işletme stratejisi, ortak bir marka adı ve tanınmış bir isim kullanımı veya mesleki kaynakların önemli bir parçasının paylaşımı
Denetim ağı firması	<i>Networkfirm</i>	Denetim Firması, denetim ağı içerisinde yer alan denetim firması veya işletmedir.
Doğrudan finansal çıkar	<i>Directfinancial Interest</i>	Doğrudan finansal çıkar: (a) Bir kişi ya da şirket tarafından vasıtasız sahip olunan ve bunların kontrolü altında olan (gönüllü olarak başkaları tarafından yönetilenler de dahil) veya (b)Üzerinde söz konusu kişi ya da şirketin kontrolü olduğu veya yatırım kararlarına tesir etme yeteneği olan bir bir çok kişinin yatırım aracı, gayrimenkul, vakıf veya diğer araçlar yoluyla yararlanma hakkıyla sahip olunanlardır.
Dolaylı finansal çıkar	<i>Indirect financialinterest</i>	Dolaylı finansal çıkar; Üzerinde söz konusu kişi ya da işletmenin kontrolü olmadığı ya da yatırım kararlarını etkileme yeteneği olmayan ve kolektif bir kazanç sağlamak amacıyla yapılan davranışlar, mülk, vakıf veya diğer vasıtalar yoluyla yararlanma hakkıyla sahip olunan finansal menfaatlerdir.
Finansal çıkar	<i>Financia Linterest</i>	Finansal Çıkar; Bir şirketin hisse senedi veya diğer ipotek, borç senedi veya diğer borçlanma vasıtaları üzerinde bulunan ve bu çeşit finansal bir çıkarı elde etmeye ilişkin hak ve yükümlülükler ve menfaat ile doğrudan ilişkili türetilmiş araçları da içeren çıkardır.

Finansal tablolar	<i>Financial Statements</i>	Finansal tablolar; Bir şirketin, belirli bir tarihteki ekonomik varlıklarını veya kazançlarını veya finansal raporlama çerçevesine göre bir zaman dilimi için bunlardaki değişiklikleri göstermeyi hedefleyen, ilgili kaynak bilgisi de dahil olmak üzere, tarihsel finansal bilgilerin şekillendirilmiş sunumudur. İlgili kaynak bilgisi genel olarak, önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. Finansal tablolar terimi, tam bir finansal tablo setini ifade edebileceği gibi bir tek finansal tabloya örneğin, bilanço ya da gelir-gider tablosuna veya ilgili açıklayıcı notlara da gönderme yapılabilir.
-------------------	-----------------------------	---

Tablo 4.1.'in devamı (3)

Güvence ekibi	<i>Assuranceteam</i>	Teminat ve Güvence sözleşmesi için sözleşme takımının bütün üyeleri; Aşağıdakiler de dahil denetim firması içinde güvence sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen bütün diğer kişiler: (i) Teminat ve Güvence sözleşmesinin başarısı ile ilgili olarak Teminat ve güvence sözleşmesi ortağının kazancını teklif eden veya doğrudan denetimi, yönetimi ya da diğer gözetimini sağlayan kişilerdir. (ii) Teminat ve Güvence sözleşmesi için teknik kesime özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlardır. (iii) Teminat ve Güvence sözleşmesi için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunan kişilerdir
Güvence müşterisi	<i>Assuranceclient</i>	Güvence Müşterisi aşağıdaki konulardan sorumlu olan taraftır. Doğrudan raporlama sözleşmesinde konu ile ilgili mesul olan ya da bildirim esaslı bir sözleşmede, konu bilgisinden sorumlu olan ve konudan sorumlu olabilecek kişilerdir.

Güvence Sözleşmesi	<i>Assuranceengagement</i>	Güvence Sözleşmesi; meslek mensubunun, konunun belli bir ölçüye göre değerlendirilmesi ya da bu kriterin sonucundan hakkında mesul taraf dışındaki hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmak için amaçlanmış olan sonuç bildirdiği sözleşmedir. (Güvence sözleşmeleri hakkında rehberlik için, Uluslararası Denetim Standartları (UDS'ler), Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları (UİSS'ler) ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları'nın (UGSS'ler) uygulanacağı güvence sözleşmelerinin öğelerini ve hedeflerini tanımlayan ve sözleşmeleri belirleyen, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri sınırları içinde kalan çerçeveye bakınız.)
--------------------	----------------------------	---

Tablo 4.1.'in devamı (4)

İlişkili işletme	<i>Relatedentity</i>	İlişkili İşletmede; Müşteri ile aşağıdaki ilişkilerden herhangi birine sahip işletme: (a) şayet müşteri söz konusu işletme için önem arz ediyorsa müşteri üzerinde dolaylı ya da dolaysız kontrolü bulunan işletme;(b)Şayet işletme müşteri üzerinde önemli bir tesire sahipse ve müşterideki menfaat ve çıkar bu işletme için önemli ise, müşteride doğrudan bir finansal menfaat ve çıkarı bulunan işletmedir. (c)Müşterinin üzerinde dolaylı ve dolaysız kontrolünün bulunduğu işletmedir. (d)Müşterinin veya müşteriyle ilgili bir işletmenin, söz konusu işletme üzerinde önemli bir etkisinin olmasına neden olan doğrudan bir finansal çıkara sahip olduğu ve bu çıkarın müşteri ve müşterinin ilişkili işletmesi için önemli olan işletme ve (e) Eğer kardeş şirket ve müşterinin ikisinin de hem müşteri hem de kardeş işletmeyi kontrol eden işletme için önemli ise, müşteriyle ortak kontrol altında bulunan işletmedir. ("kardeş işletme")
------------------	----------------------	---

İnceleme ekibi	<i>Reviewteam</i>	İnceleme sözleşmesi için ekibin bütün üyeleri ve denetim firması içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen bütün öteki kişilerdir.:
		<p>i. İlgili sözleşme ortağının üzerindeki, denetim firmasının Deneyimli Ortağı veya Yönetici Ortağına (Genel Müdür veya eşdeğeri) kadar sırasıyla tüm üst makamlardaki kişiler de dahil olmak üzere, inceleme sözleşmesinin başarısı ile ilgili olarak sözleşme ortağının kazancını teklif eden veya doğrudan denetimi, yönetimi veya diğer gözetimini sağlayan kişilerdir.</p> <p>ii. Sözleşme için teknik ve sektöre mahsus konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar ile,</p> <p>iii. Sözleşme için sözleşme kalite kontrol denetimini yapan kişiler de dahil teminat güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunan kişilerdir.</p> <p>(c) Denetim ağı şirketi içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen bütün kişilerdir.</p>
İnceleme müşterisi	<i>Reviewclient</i>	İnceleme müşterisi Denetim firmasının, bir tetkik ve inceleme sözleşmesini uyguladığı işletmedir.

Tablo 4.1'in devamı (5)

İnceleme sözleşmesi	<i>Reviewengagement</i>	Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartlarına veya eşdeğerine göre uygulanmış ve serbest çalışan meslek mensubunun, bir denetimde gerektiği bütün delilleri sağlamayan yöntemler altında, muhasebecinin, finansal tabloların, bütün önemli taraflarıyla uygulamadaki finansal raporlama sınırlarına uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına sebep olan muhasebecinin dikkatini çeken herhangi bir durum olup olmadığı konusunda bir sonuç bildirdiği güvence sözleşmesidir.
---------------------	-------------------------	--

İşletmelerde Çalışan muhasebe Meslek Mensubu Tanımı	<i>Professional accountant in business</i>	Şirketlerde çalışan meslek mensubu; Ticari, sanayi, hizmet, kamu kesimi, eğitim, kar amacı gütmeyen kesim olmak üzere, düzenleyici ilkeler veya meslek kuruluşları gibi alanlarda yönetici ya da yönetici olmayan görevle istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş meslek mensubudur.
Kabul Edilebilir Düzey Kavramı	<i>Acceptable level</i>	Kabul edilebilir seviyede, makul ve konuyla ilgili bilgisi bulunan üçüncü bir kesimin, söz konusu anda meslek mensubu erişimindeki bütün özel bilgiler ve durumları değerlendirerek, temel kurallara uyumun bozulmadığı sonucuna varabileceği bir seviyedir.
Kamu Yararını İlgilendiren İşletme Tanımı	<i>Public interest entity</i>	Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler Şöyle Sıralanabilir; Borsada işlem gören bütün işletmeler a) Düzenleme veya yasalarca kamu yararını ilgilendiren işletme olarak tanımlanan şirketler veya b) Düzenleme veya yasalarca denetimi borsada işlem gören şirketlerin denetimlerinde uygulananlarla aynı bağımsızlık kurallarıyla uygun olarak içinde uygulanması zorunlu tutulan işletmelerdir. Bu çeşit bir düzenleme, denetim organizasyonu da dahil olmak üzere belli olmayan bir ilgili düzenleyici tarafından uygulamaya konabilir.
Koşullu Ücret Tanımı	<i>Contingent fee</i>	Koşullu Ücret Şöyle tanımlanabilir; Denetim şirketi tarafından düzenlenmiş bir işlemin sonucu veya hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak önceden belirlenmiş bir temele göre hesaplanmış ücrettir. Mahkeme veya başka bir kamu otoritesi tarafından belirlenmiş ücret şart koşulmuş ücret değildir.

Tablo 4.1.'in devamı (6)

Mesleki Faaliyet Tanımı	<i>Professional activity</i>	Mesleki Faaliyet ve Etkinlik tanımını şöyle yapabiliriz; Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim hizmetleri de dahil olmak üzere meslek mensupları tarafından yapılan muhasebecilik veya ilgili becerileri gerektiren faaliyetlerdir.
-------------------------	------------------------------	--

Mesleki Hizmetler Tanımı	<i>Professional services</i>	Müşteriler için yerine getirilen mesleki faaliyetlerdir.
Mevcut Muhasebeci Kavramı	<i>Existing accountant</i>	Mevcut muhasebecinin tanımında; müşteri için mesleğinin gereği olarak denetim işini yapan ya da muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri mesleki hizmetleri yürüten serbest çalışan muhasebe meslek mensubudur.
Muhasebe Meslek Mensubu Tanımı	<i>Professional accountant</i>	Meslek Mensubu tanımı şöyle yapılabilir; IFAC üyesi bir mesleki kuruluşa üye olan bir kişidir.
Ofis Tanımı	<i>Office</i>	Ofisi tanımlarken; İster bölgesel olarak isterse de büro hattı olarak organize olmuş farklı bir alt-gruptur.
Özel Amaçlı Finansal Tablolar Tanımı	<i>Special purpose financial statements</i>	Özel maksatlı finansal raporlar düzenlenirken belirli kullanıcıların finansal veri ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenmiş finansal tablolardır.
Reklam Kavramı	<i>Advertising</i>	Reklam yapan Serbest çalışan meslek mensupları tarafından hizmetler veya yeteneklerin, mesleki işleri elde etme düşüncesiyle sunulduğuna ilişkin belgenin kamuya duyurulmasıdır.
Serbest Çalışan Meslek Mensubu Tanımı	<i>Professional accountant in public practice</i>	Serbest çalışan meslek mensubu Bir denetim firmasında, işlevsel sınıflamaya bakmaksızın (örneğin, denetim, vergi veya danışmanlık) mesleki hizmetler sunan meslek mensubudur. Bu kavram ayrıca, serbest çalışan meslek mensuplarının oluşturduğu bir denetim şirketi için de kullanılır.
Sözleşme Ekibi*	<i>Engagement team</i>	Sözleşme ekibi, sözleşmeyi yürüten bütün ortaklar ve personel ile sözleşmeye ilişkin teminat ve güvence prosedürlerini uygulayan, denetim şirketi ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş kişilerden oluşmaktadır. Bu ekip, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş dış uzmanları içermemektedir.

Tablo 4.1.'in devamı (7)

Sözleşme Ekibi Tanımı	<i>Engagementteam</i>	Sözleşme Ekibi; sözleşmeyi yürüten tüm ortaklar ve personel ile sözleşme üzerinde teminat ve güvence işlemlerini yerine getiren, denetim firması veya bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş kişilerden oluşmaktadır. Bu, denetim firması veya bir denetim ağı şirketi tarafından görevlendirilmiş dış uzmanları içermez. "Sözleşme takımı veya ekibi" kavramının ayrıca dış denetçinin UDS 610 (Revize 2013), <i>İç Denetçinin Çalışmalarını Kullanma</i> , ilkelere uyarınca, denetim sözleşmesi hakkında doğrudan yardım sağlayan müşterinin iç denetim işlevi içindeki kişileri hariç tutmaktadır.
Sözleşme Kalite Kontrol İncelemesi kavramı	<i>Engagementqualitycontrolreview</i>	Sözleşme kalite kontrol incelemesinde raporun çıkarılma sırasında veya öncesinde, sözleşme ekibinin yaptığı önemli değerlendirmelerin ve raporu meydana getirirken vardığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirmesini sağlamak üzere hazırlanmış bir süreçtir.
Sözleşme Kavramı	<i>Engagementpartner</i>	Sözleşme ortağı denetim şirketinde, sözleşmeden ve sözleşmenin uygulanmasından ve yürütülmesinden denetim firması adına çıkarılan rapordan mesul olan ve gerekli olduğunda mesleki, hukuki veya düzenleyici bir kuruluştan uygun yetki almış ortak veya diğer kişilerdir.
Tarihsel Finansal Bilgi	<i>Historical financial information</i>	Tarihi Finansal Bilgiyi tanımlarken; belirli bir işletmeyle ilgili temel olarak işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde oluşan ekonomik olaylar hakkında veya geçmiş dönemlerdeki ekonomik durumlar ya da şartlar hakkında, finansal kavramlarla sunulan bilgilerdir.
Yakın Aile Kavramı	<i>Closefamily</i>	Yakın aile tanımında; Anne, baba, çocuk veya çekirdek aile bireyi olmayan kardeşlerdir.

Yönetici veya Yetkili	<i>Director or officer</i>	Yönetici veya Yetkili olan kişi ülkeden ülkeye değişebilen mevkii ve unvanlara bakılmaksızın, işletmenin yönetiminden mesul olanlar veya bu sorumluluğa eşdeğer bir yetkiyle hareket eden kişilerdir.
-----------------------	----------------------------	---

Tablo 4.1.'in devamı (8)

Yönetişimden Mesul Olanlar	<i>Those charged with governance</i>	Yönetişimden sorumlu olan kişiler işletmenin stratejik ve önemli yanı ile işletmenin hesap verebilirliği ile ilgili yükümlülüklerini gözetmek üzere sorumlu olan kişiler ya da organizasyonlar, (örneğin, kurumsal mütevelli heyeti). Bu sorumluluklar finansal anlamda raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerdeki işletmeler için yönetişimden mesul olanlar, yönetim ekibini kapsayabilir. Örneğin, özel veya kamu kesimi işletmelerinin yönetim kurulu üyeleri, ya da işletme sahipleridir. ¹
----------------------------	--------------------------------------	---

Kaynak: (Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,, 2015)

4.3. BAĞIMLI, BAĞIMSIZ ÇALIŞANLARIN ve MESLEK MENSUBU ADAYLARININ KUŞAKLARARASI DEĞERLENDİRMESİ

4.3.1.Sessiz Kuşak, Babyboomer ve X,Y,Z Kuşağı Tanımları

Son yıllarda meslek ahlakının giderek önem kazanması ve güncel bir konu haline gelmesi ile bu konudaki eksikliklerin giderilmesine yönelik ilgili kuruluşlar çeşitli önlemler almaya yönelmişlerdir. Söz konusu önlemlerden en önemlisi meslek ahlakının bireylerin meslek sahibi oldukları ve eğitimlerinin en son basamağını oluşturan üniversitelerde bu eksikliğin giderilmesi yönünde ortaya çıkan görüşlerdir. Bu görüşler elbette ki muhasebe mesleği içinde söz konusu ve muhasebe eğitimi sırasında meslek mensubu adaylarına meslek ahlakıyla ilgili kurallar ve değer yargılarının kazandırılması gereğinin önemini vurgulamaktadır.

Muhasebe Meslek Mensuplarının topluma karşı olan sorumlulukları, diğer meslek mensuplarına oranla daha fazladır ve gün geçtikçe bu sorumluluğun önemine istinaden çok sayıda kurum ve kuruluş, etik ile ilgili standartlar yayınlamakta veya üyelerine tavsiyede bulunmaktadır. (Utku, 2009)

İş dünyasında oldukça tanınmış olan firmalar ve bu firmaların üst düzey yöneticileri etrafında son etik skandallar (Enron, Andersen, KPMG, MarthaStewart, vb.), özellikle iş eğiti konusunda batı toplumunun bazı değer yargılarını değiştirmiştir. Örneğin 1970 ve 1980'lerde yaşanan Watergate skandalı, ve kredilerle ilgili skandallar bunlara birer örnek olarak verilebilir.(Emerson v.d.2007,74) Yaşanan tüm bu şirket skandallarının asgari müşterekinde yer alan etik konusunun, iş yaşamına ilk kez girecek ve bu yaşamı yönlendirecek kişilerin öğrencilik yıllarında ki tutumlarından yola çıkılarak ele alınması gereken bir konu olduğu görüşü yer almaktadır. (Utku, 2009)

X,Y,Z Kuşağı aynı yıllarda doğmuş, aynı çağın şartlarını, benzer sorun ve sorumluluklarını yaşamış ve paylaşmış kişiler topluluğuna kuşak denilmektedir. Bilim

¹Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı (2015) Editör Masum Türker, Ali Rıza Zafer Sayar, İpek Türker, Aysel Şimşek. TÜRMOB yayınları:478 sh:196-204

ve teknolojinin getirdiği uzay ağı, zaman ve değişimde hız sınırlarını aşmıştır. Bugünün yaşlıları, anda ve gelecekteki akan zamana göre geçmişe dönüp baktıklarında bir arpa boyu yol gittiklerini görmektedirler. Klasik anlamda dne kadar her kuşak kendinden bir önceki nesli ağ dışı ve tutucu, bir sonraki nesli ise sorumsuz ve saygısız olarak değerlendirirken, bugün bu değerlendirmelere yeni kavramlar eklenmiştir. Yüzyılımızın hızlı toplumsal değişimleri kuşaklar arasındaki farklılıkları daha da belirginleştirmiştir. Eski kuşak, yeniliklere uyumda zorluk çekerek, geleneksel yaşam anlayışına sımsıkı tutunurken; yeni kuşak, gelişmelere hızlı bir Şekilde uyum sağlamada daha başarılıdır. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

Sosyal bilimciler, insanları; “Baby Boomers (BB)”, X Kuşağı, Y Kuşağı ve Z Kuşağı adıyla gruplandırarak, yaşadığı zamanla etkileşimine göre de özelliklerini tanımlamışlardır. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

4.3.1.1. Baby Boomers (BB)”, X Kuşağı, Y Kuşağı ve Z Kuşağı zellikleri

BB’ler, diğer bir deyişle bugünün büyükleri, 50 ve 60 yaşlarını yaşayan kuşak olup çok duygusallardır, gençliklerinde genellikle aileleriyle oturmuşlardır. İdealist, sadık, geleneklerine ve kültürlerine bağlıdırlar. Ekonomik sıkıntılarını yaşamış ve kendilerini sürekli sıkıntıya sokarak bir Őeyleri elde etmişlerdir. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

X Kuşağı, diğer bir deyişle bugünün yetişkinleri; sosyo-ekonomik kriz döneminde doğdukları için “kayıp kuşak” olarak da anılır. Dünyanın petrol krizini ve Türkiye’nin ise sağ-sol çatışmalarını yaşadığı bu yıllarda dünyaya gözlerini merdaneli çamaşır makinesi, transistörlü radyo, bantlı teyp ve pikapla açmışlardır. Çocukluklarında ebeveynleri çalıştığı için eve geldiklerinde kapıyı kendileri açmak zorunda kalmış, kendilerine güvenmeyi çok erken yaşta öğrenmişlerdir. Daha iyi yaşamak için daha az ocuk sahibi olmuşlar, boşanma, HIV, uyuşturucu gibi kavramlarla tanışmışlardır. Teknoloji bu kuşak sürecinde yaygınlaşmış ve vazgeçilemez olmuştur. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

Y Kuşağı, diğer bir deyişle bugünün gençleri; çok kanallı televizyon, internet ve teknolojiyle büyüyorlar. Ebeveynler eve alacakları her türlü teknolojik ürün için onlara danışıyor. Hızı seven bir kuşak olup, sabırsız, bireyci ve girişimciler. Savaş ve kıtlık görmedikleri için yoksulluk bilmiyorlar. zgrlk ve esneklik yaşam felsefeleri olmuştur. alışmaktan hoşlanmıyor, eğlenceyi, kazanmayı çok seviyorlar. Otoriteye saldırgan davranıyorlar, sadakat duyguları az, istekleri çok, beklentileri yüksek.

Otoriteyle hem çatışıp hem de sürekli geri bildirimli (ana/baba ve öğretmenlerinden onay görerek) büyüdüleri için iletişim kurmadıklarında kendilerini kaybolmuş hissediyorlar. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

Z Kuşağı, diğer bir deyişle bugünün torunları ya da “internet kuşağı” da denen bu ufaklıklar teknoloji çağı çocukları olup, taşınabilen ve hep yanlarında olan bilgisayar, MP3 çalar, I-Pod, cep telefonu, DVD oynatıcıları onların ayrılmaz parçaları. Sanal iletişimleri nedeniyle, fiziksel olarak tek başlarına, yalnız yaşıyorlar ve yaşayacaklar. Aynı anda birden fazla konuyla ilgilenebilme becerileri geliyor ve doğuştan tüketici bir kuşağı oluşturacaklar. Sonuç olarak; yaşlıların gelecek algısı, bilgisi ve hedefi, gençlerin teknolojik algısı, bilgisi ve hedefi ile çatışıyor. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

Yaşlılar (BB kuşağı), teknolojiyi iyi kullanan gençlerden ve torunlarından (Y ve Z kuşağından) korkuyor. Bugünün aileleri ve yaşlıları, eve alacakları teknolojik ürünlerde gençlere danışıyor, Gençler, “online” okuyor, bilgileniyor, alışveriş yapıyor, paylaşıyor, hatta sevişiyor... BB’ler X kuşağına “nylon kuşak” yakıştırması yaparken, şimdi X’ler de Y kuşağına “sanal kuşak” diyor. Biz, yaşlı kuşağın derdi; gençlere yetişmek değil, hızlarının oluşturduğu rüzgârdan sendelemeden hızımızı nasıl arttıracığımızı öğrenmek olmalı. Gençler ile çalışırken kuralcı değil, yenilikçi olmaya çalışmalıyız. Onların hızları başımızı döndürse de, yürekten desteklemeliyiz. Biz, çocukluğumuzda ağaç dalından yapılan sapanla taşı, hedefe maharetle isabet ettirirken, torunumuzun dijital ve hedefe kilitlenen kameralı sapan kullanabileceğini kabul etmeliyiz. Sapan ister ağaç dalından ister dijital olsun fark etmez, bizim görevimiz, torunlarımıza doğayı sevdirmek ve insani yeteneklerini, doğayı koruyarak geliştirmesini benimsetmek olmalıdır. (www.medimagazin.com.tr/Aştı,N.,, 2013)

Dünya genelinde genç kuşaklar X, Y, Z kuşakları olarak adlandırılıyor. X kuşağı yeniliklere adapte olmaya çalışırken, bir yandan sabırla iş hayatlarında kademe atlıyor; Y kuşağı iş hayatında hemen yönetici olmak ve para harcamak için çalışmayı tercih ediyor, kendi görüşlerinden asla vazgeçmiyor; Z kuşağı ise artık sokakta top oynamıyor, birdirbir oynamıyor, ipad’ leriyle sosyalleşiyor...diyebiliriz.Kuşakların tarihsel geçmişine bakacak olursak daha gerilere gitmek gerekecek ve döneme sessiz kuşak ile başlamak gerekecektir. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C.,, 2015)

4.3.1.2. Kuşakların Tarihsel Gelişimi, Genel Özellikleri ve Mesleğe Katkıları (Sessiz Kuşak, Babyboomers, X,Y,Z)

Sessiz kuşak (Gelenekselciler)

1927-1945 döneminde doğanlar olarak anılır. Savaş kuşağı da adı verilen dünya savaşları arasında doğan kuşaktır. Bugün en yaşlısı 88,en genci ise 70 yaşındadır. Yani başka bir ifadeyle babaannelerimiz ve dedelerimizdir. Diğer bir ifadeyle, Türkiye'deki Cumhuriyet kuşağıdır. Ülkemizin yalnızca %7'sini oluşturuyorlar. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Mesleğe katkıları

Milat olarak meslek yasasının çıkış tarihi olan 1 Haziran 1989'u kabul edersek bu yılda sessiz kuşağımızın en yaşlısı 62, en genci ise 44 yaşındaydılar.193 Sayılı GVK'nun 31.12.1960 tarihinde çıkışına ve 213 Sayılı VUK'nun 04.01.1961 tarihinde kabulüne tanıklık etmişlerdir. Siyah kollukların kullanıldığı, daktilo ve facit makinelerinin kullanıldığı dönemlerdir. Tek bir kuruşun bile saatlerce çalışma sonucu arandığı yıllardır. Mesleğimizin öncülerindendir. Onların tecrübe ve bilgi birikimleriyle mesleğimizin iskeleti oluşmaya başladığını söyleyebiliriz. Mart aylarında sabahlara kadar çalışmak onlardan kalma miras olduğunu söyleyebiliriz. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

BabyBoomer

1946-1964 yıllarında doğanlar “babyboomer” olarak adlandırılıyor.

“Babyboom” İngilizce bir terimdir. Bebek patlaması anlamına gelir. Özellikle Amerika'da II. Dünya savaşının bitiminde başlayıp 1960 yılı başlarına kadar süren, yıllık doğum hızında büyük artış anlamına geliyor. Özellikle 1955 yılı, doğum artış hızının tepe yaptığı yıl olmuştur.Bu olaya, “babyboom”, bu dönemde doğanlara da “babyboomer” denilmiştir. BabyBoomer kuşağı tüm dünyayı politik olarak etkileyen 68 kuşağını yaratan çocuklardır. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Şu anda babyboomer neslinin en yaşlısı 69 yaşında, en genci ise 51 yaşındadır. Bu nesil geneli itibariyle teknolojiden uzaktır, diğer bir deyişle büyük bir kısmı teknolojiyi benimseyememiştir. Ayrıca bu nesil için sandviç nesil de denir. Çünkü aynı evde hem anne babalarına hem de çocuklarına bakmışlardır. Ülkemizin %19'unu oluşturuyorlar. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

BabyBoomer Genel Özellikleri

- Gelişen yeni teknolojiyi benimseyememişlerdir
- İş sadakatleri yüksektir
- Çalışmak için yaşamışlardır
- Kanaatkârlık duyguları oldukça yüksektir.

Mesleğe katkıları

Babyboomer'ların en yaşlısı 43, en genci ise 25 yaşındaydılar. Meslek yasasının oluşmasında ve hayata geçmesinde etkili olmuşlardır. Bu dönemde 3065 SayılıKDV Kanununun 25.10.1984 yılında yasalaşmasına tanıklık etmişlerdir. Artık KDV Beyannamesi diye yeni bir beyanname türü daha ortaya çıkmıştır.1994 Yılında Tek Düzen Hesap Planına geçildiğine tanıklık etmişlerdir. Birtakım yeniliklere uyum sağlayamayanların da kopma noktası diyebileceğimiz süreçler bu dönemlerde yaşanmıştır. Bilgisayarlı muhasebe, beyannamelerin internet ortamında verilmesi , enflasyon muhasebesi , e-defter , e fatura gibi yeniliklere uyum sağlayamayan bu kuşağın eskileri mesleği bırakma noktasına getirtmiştir. Kalomaza defterleri,elle yazılan yevmiye ve büyük defterler bu kuşağın manuel olarak yaptığı başlıca işlerdendir.Mart aylarında sabahlara kadar çalışmak bu nesilde de devam etmiştir. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C.,, 2015)

X nesli

1965-1979 arası doğanlara denir. Bugün en yaşlısı 50, en genci 36 yaşındadır. X kuşağı babyboomer'ların çocuklarıdır. O dönemde yaşanan ekonomik krizlerden ve sosyal sancılardan etkilenip kayıp kuşak diye de ifade edilen bir nesildir. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C.,, 2015)

Ayrıca, bu nesil, bir takım icatlara, buluşlara şahitlik etmiştir.

Bu dönemde merdaneli çamaşır makinesi, siyah beyaz televizyonlar , kaset çalar ve pikapla tanışan X nesli sakinleri pek çok dönüşüm yaşamıştır.Yağ,sigara,akaryakıt kuyruklarının olduğu, telefona müracaat edilince 20 yıl beklenildiği süreçlerdir. Özellikle, teknoloji açısından düşünüldüğünde, bilgisayar sistemlerinin dönüşümü ve buna bağlı değişen iş yapış şekillerine adapte olmaya çalışmışlardır. Ülkemizin yaklaşık olarak %22'sini oluştururlar. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C.,, 2015)

X kuşağının genel özellikleri

- Gelenek ve terfi önemlidir
- Belli bir dönem çalıştıktan sonra rütbe almayı önemserler
- Kurallar uyumlu ve aidiyet duygusu güçlüdür
- Otoriteye saygılı, sadık ve sabırlıdırlar
- İş yaşamlarında çalışma saatlerine uyumludurlar
- İş motivasyonları yüksektir
- Yaşamak için çalışırlar. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Mesleğe katkıları

Bu kuşağın birçoğu mesleğe başladıklarında meslek yasası çıkmıştı. Bu dönemde artık kolluklar kullanılmıyor ama elden düzenlenen Beyannameler, bordrolar,4 aylık bordrolar ile yine elden düzenlenen mali tablolar, bilançolar, gelir tabloları döneme damga vuran başlıca olaylardır.1 tek tahakkuk için vergi dairelerinde sıralar beklerdik. Tahakkukları giren operatörleri hepimiz tanırdık.Vergi dairesi memurlarının çoğunu tanıdığımız yıllardı. Bilgisayarlı muhasebeye bu dönemde geçtiğimizi söyleyebiliriz. Birçok yeniliklere uyum sağlayan nesil olarak da adlandırabiliriz. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

İnternet ortamında beyanname ve bildirge vermek bizim hayalimizdi. Bu gerçekleşti. Bununla bizim işlerimizin çok azalacağını düşünmüştük.Oysa ki çok yanılmışız.Bizleri devlet dairelerinin adeta memur gibi kullanmaya başladığı yıllar da bu döneme denk gelmiştir. Bu süreçte geçmişten gelen Mart ayında sabahlara kadar çalışmak deyimini artık her ay için kullanmaya başladık. Adeta her ay Mart, Nisan ayı gibi yoğun geçtiğini söyleyebiliriz. Bu da bizden sonra gelen kuşağa bilgi birikimi ve tecrübelerimizin yanı sıra miras olarak bıraktıklarımızdandır. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Y nesli

1980-1999 arası doğanlardır. Y neslinin en yaşlısı 35, en genci ise 16 yaşındadır. Y harfi İngilizcede why şeklinde okunur. Yani ismini (neden) sorusundan almaktadır. Bir başka ifadeyle sorgulayıcı olduklarından bu ismi aldıklarını da söyleyebiliriz.

Kuşaklar arası farklılığın en çok hissedildiği nesil özelliği taşırlar. Çünkü onlar bağımsız olmayı seviyorlar, özgürlüklerine düşkünler ve iş yaşamlarında da farklılar. Belirlenen mesai saatleri arasında çalışmayı sevmiyorlar. Bu yüzden, iş saatinden ziyade işe odaklanmaları gerekiyor. Bu durumda onları işin bir parçası haline getirmek

önemlidir. X nesline göre Y neslinin örgütsel bağlılıkları azdır ve çok fazla iş değiştirdikleri de söylenebilir.

Bir an önce yönetici olmak ya da kendi işlerini kurmak istiyorlar. Onlar, iş hayatını sadece yaşamlarını sürdürebilmek için değil, daha rahat para harcamak için de istiyorlar. Y nesli, çok farklı kişisel özellikler taşımakta ve özellikle üniversitelerden yeni mezun olanları kapsamaktadır. Y neslinin uyumsuz olduğu, kendisinden farklı düşünenleri acımasızca eleştiri yağmuruna tuttuğu da bir gerçek. Bu durum aşırı bireyci olmasından ve otorite tanımamasından kaynaklanıyor. Bu nesil kural tanımıyor da diyebiliriz. Ülkemizin %35'ini oluşturdukları söyleniyor. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C.,, 2015)

Genel Özellikleri

- Televizyonda çok kanallı dönemde büyümüşlerdir
 - Kapıdan girer girmez müdür olmak isterler
 - İnternetle hemen uyum sağlamışlardır.
 - Kolay kolay memnun olmayan bir yapıya sahipler.
 - Kendilerinden ve işvereninden beklentileri oldukça yüksektir.
 - Eğitimin ve öğrenmenin yaşam boyu sürdürülebilir olmasına inanıyorlar
 - Kısa sürede kendilerini ispat etmek istiyorlar.
 - Fikirlerini serbestçe ifade edebiliyorlar.
 - Rahatlarına düşkünler, çalışmayı ve sosyalleşmeyi pek sevmiyorlar.
 - Direkt emir almaktan ve ast olmaktan hoşlanmıyorlar.
 - Kendi fikirlerine çok önem veriyorlar ve fikirlerinin mutlaka sorulmasını istiyorlar.
 - İleriye dönük olarak eski kuşaklara göre daha hırslılar, çok çabuk yükselmek istiyorlar.
 - Uzun süreli sadakat göstermeyen özellikleri vardır.
- (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C.,, 2015)

Mesleğe katkıları

Mesleğin yakın geleceklerine ışık tutacak ve yönlendirecek kuşak olacaklardır. Ortalama bir mali müşavirin en erken bu belgeyi aldığı dönemler de diyebiliriz. Onlar otomatik olarak bilgisayarlı muhasebe, e fatura, e defter gibi pek çok yenilikle tanışmış olarak mesleklerine başlayacaklar. Muhasebenin sadece defter tutma hizmeti

olmadığını, denetim, konularında hizmet verme, özel konularda uzmanlaşmanın olduğu, kurumsallaşmanın yaygınlaşacağı müşavirlik ve danışmanlık hizmetlerinden yoğun şekilde para kazanılacağı yıllar olarak tarihteki yerini alacağı tahmin ve temenni edilmektedir. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Z nesli

2000 yılı ve sonrası doğanlara denir. En büyüğü 15 yaşındadır. İnternet ve mobil teknolojileri kullanmayı seviyorlar. Günümüzde yaygın olan akıllı telefonlar, ipad'ler ya da tablet bilgisayarlar ile her alanda aktifler. Özellikle internet aracılığıyla sosyalleşmeyi tercih ediyorlar. Diğer nesillerden farklı olarak, internet ve teknoloji ile doğdukları tabir edilir. Ülkemizin %17'sini oluşturuyorlar.

(http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Oyuncak yerine ipad'lerle oynarlar ve teknoloji ile birlikte büyürler. Bu yüzden de çabuk tüketen bir nesildir. Fakat internet ile fazla haşır neşir olduklarından aynı anda birden fazla konu ile ilgilenebilme yeteneklerinin gelişeceği tahmin ediliyor. Söz konusu bu yetenek aynı zamanda Y neslinde de yaygın olarak görülüyor ve bu tek bir konuya odaklanmaya göre daha pratik olabilir. (http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Yapılan gözlemlerde;

Dinleyicilerin çoğu Y nesli üniversite öğrencisi olan bir konferansta kimisi eş zamanlı olarak konferansın Twitter sayfasında yorumlarda bulunuyor, kimisi ipad'i ile sahnenin resmini çekip Facebook, Twitter gibi sosyal ağlarda paylaşıyor, Tabi bunlarla meşgul olurken konuşmayı da dinliyorlar Yani aynı anda dinleme, yorum yapma, resim, video yayınlama ve paylaşmayı bir arada yapabilen bir nesil olduğunu söyleyebiliriz.

(http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., 2015)

Mesleğe katkıları;

Hayal gücümüze kalmıştır.

Sonuç Olarak;

X kuşakları kendisi konuşurken yüzüne bakmadığını düşünüp bunu “saygısızlık” olarak da nitelendirebiliyor. Zaten tehlike ya da uyuşmazlıklar da bu noktada söz konusu oluyor. Kuşak çatışmaları elbet olacaktır. Çocuklarımıza dikkat etmeliyiz, eğer onlar **Y** yada **Z kuşağındaysa** ve biz de onları kendimize benzetmeye çalışırsak, hem çocuklarımıza hem de topluma zarar vermiş oluruz. Nesiller **X, Y, Z** olarak ayrılabilir.

Hatta buna **baby boomer** ile sessiz kuşağı da ekleyebiliriz.

(http://www.iktisadidayanisma.com_Atila,C., 2015)

Ayrıca, Z kuşağına ışık tutması gereken bir araştırma, Akdeniz Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü 4.sınıf öğrencileri arasında yapılmıştır. Okul müfredatında zorunlu olan muhasebe dersini aldıktan sonra, 4.sınıfta mezuniyet sonrası muhasebe mesleğini icra etmeyi düşündükleri için seçmeli olarak en az iki tane muhasebe dersini alan 50 muhasebe öğrencisiyle birlikte yapılan bir araştırmada senaryolara bakıp soruları yanıtlayan öğrencileri etkilememek için soruların etik davranışların ölçümü ile ilgili olduğu söylenmemiştir. (Utku, 2009)

Katılımcıların okuyarak değerlendirdikleri etik davranışlarla ilgili altı senaryoyu içeren bir soru biçimi kullanılmıştır. Bu senaryolar, özellikle etik davranışlar konusunda gerçek yaşamda alınacak kararları en iyi yansıtabilmek olasılığına sahip sorularla tamamlanmıştır. (O’leary, Radich, 2001; Weber,1992) Bu soru biçiminde ki senaryolar O’leary ve Radich’in 2001 yılında düzenlemiş oldukları Avustralya’da ki son sınıf muhasebe öğrencilerinin etik davranışlarını ölçme gayesini taşıyan makalelerden elde edilmiştir. Birinci seçenek, gönderilen rüşvetin veya çıkar teklifinin kabul edilmesi ile ilgilidir. İkinci seçenek, verilmek istenen rüşvet teklifinin kabul edilmemesi ve kimseye konu ile ilgili bir bilgi verilmemesi ile ilgilidir. Üçüncü seçenek ise sunulan rüşvet teklifinin kabul edilmeyerek çabucak bu olayın kamuoyuna duyurulması ile ilgilidir. (O’leary, 2001); (Weber, 1992)

Bu araştırmanın sonucunda çok farklı sonuçlara ulaşılmış olup, ana fikir olarak etiksel anlamda karar vermeyi etkileyen kişisel simge ve değişkenler; etik bilgi ve kavrama yeteneği, kişinin bulunduğu zekasının işleyişiyle ilgili, bilişsel ahlaki gelişim düzeyi ve davranışta bulunurken eğilimlerinin şiddet seviyesidir. Etik kavrama yeteneğinin ve ahlaki gelişim seviyesinin geliştirilmesi için kişiye lüzumlu hassas eğitiminin okul yıllarında ve aile içinde verilmesi gerektiğidir. (Ünsal, 2008)

Bu nedenle Z kuşağının hem okul yıllarında hem de aile içindeki eğitimi çok fazla önem arz etmektedir. (Utku, 2009)

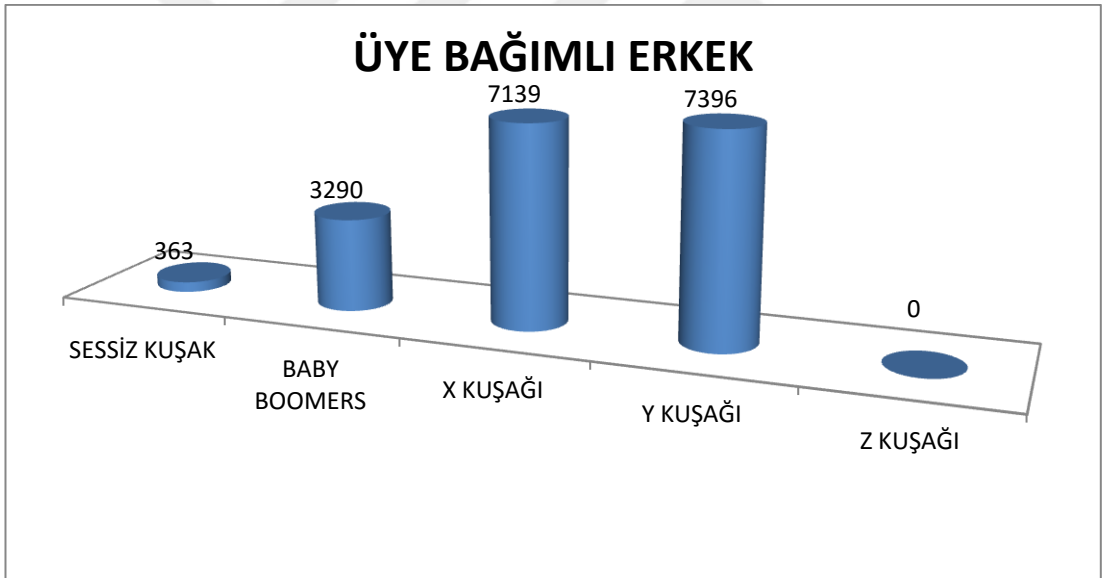
Ancak kuşakların belirli konularda birleştirilmesi, üstelik birleşirken aralarda geçişlerin olması insanlığın ahenk içinde yaşaması için gerekiyor. Burada kuşakların özellikleri devreye giriyor. Her bir nesil şayet birbirinin özelliğini bilir ve ona göre anlama biçimi geliştirirse ahenk içinde yaşamak ancak o zaman mümkün olabilecektir.

Tablo 4.2. Üye-Erkek Bağımlı ve Bağımsız Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı

ÜYE BAĞIMLI ERKEK		ÜYE BAĞIMSIZ ERKEK	
SESSİZ KUŞAK	: 363	SESSİZ KUŞAK	: 367
BABY BOOMERS	: 3290	BABYBOOMERS	:3910
X KUŞAĞI	: 7139	X KUŞAĞI	:5676
Y KUŞAĞI	: 7396	Y KUŞAĞI	:5786
Z KUŞAĞI	: YOK	Z KUŞAĞI	:YOK

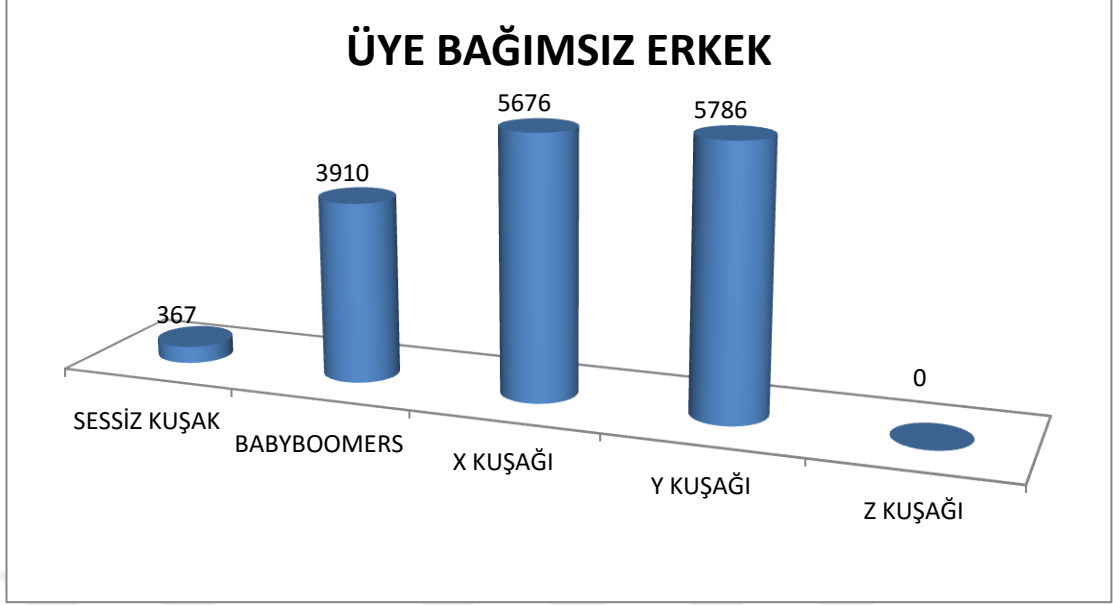
Tablo 1 Mali Müşavir Erkek Üyelerin Bağımlı ve Bağımsız Kuşaklararası Yaş Dağılımı Tablosu

Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)



Grafik 4.1. Üye –Erkek Bağımlı Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı

Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)



Grafik 4.2. Üye-Bayan Bağımsız Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı

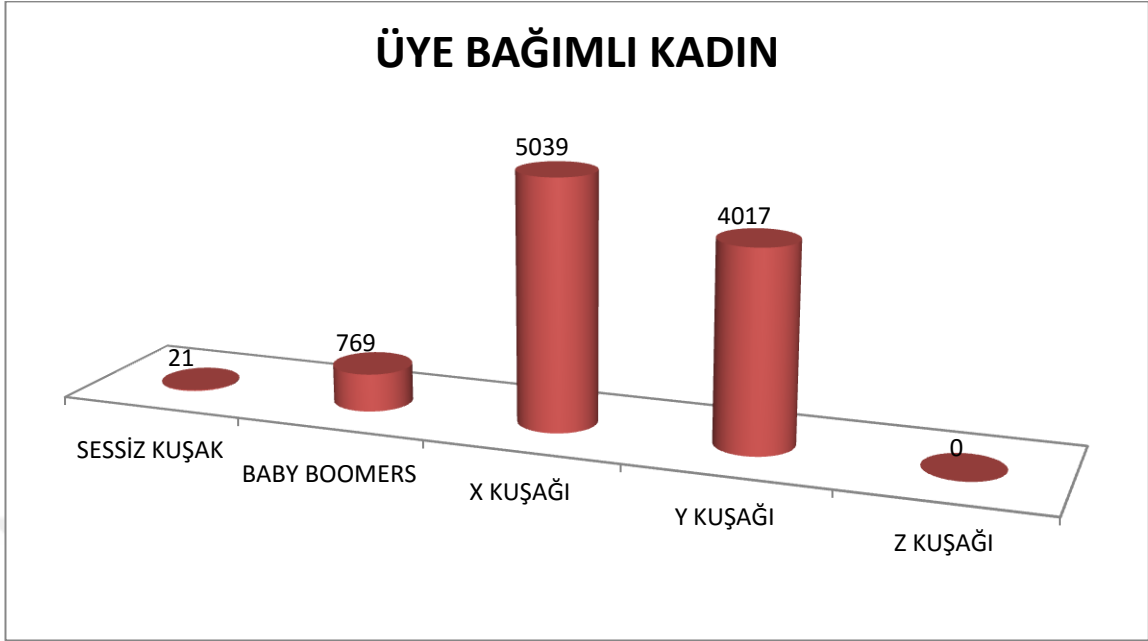
Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)

4.3.2. Üye-Erkek Bağımlı Ve Bağımsız Çalışanlar Tablo Ve Grafik Değerlendirme

Üye-Erkek Bağımsız çalışanlar grubunda Sessiz kuşak az yer tutmakla birlikte Babyboomers'lar önemli bir yer tutuyor. X ve Y Kuşakları'nda haklı bir yere sahip. Ancak Bağımlı çalışanlar diye adlandırdığımız Şirketlerde çalışanlarda, bağımsız çalışanlara oranla Babyboomers kuşağını daha az görmekteyiz. Bunun nedeni son dönemlerde staj yapmak suretiyle mesleğe girenlerin ekonomik ve sosyal açıdan şirketlerde çalışmayı tercih etmelerinden kaynaklanmaktadır. Sonuç olarak X ve Y kuşağı daha az risk alma yönünde hareket etmektedir. Erkek üye X ve Y kuşağı tarafından Bağımsız çalışma şartları, Bağımlı çalışanlarla karşılaştırıldığında iyi denebilecek bir yere sahiptir. (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)

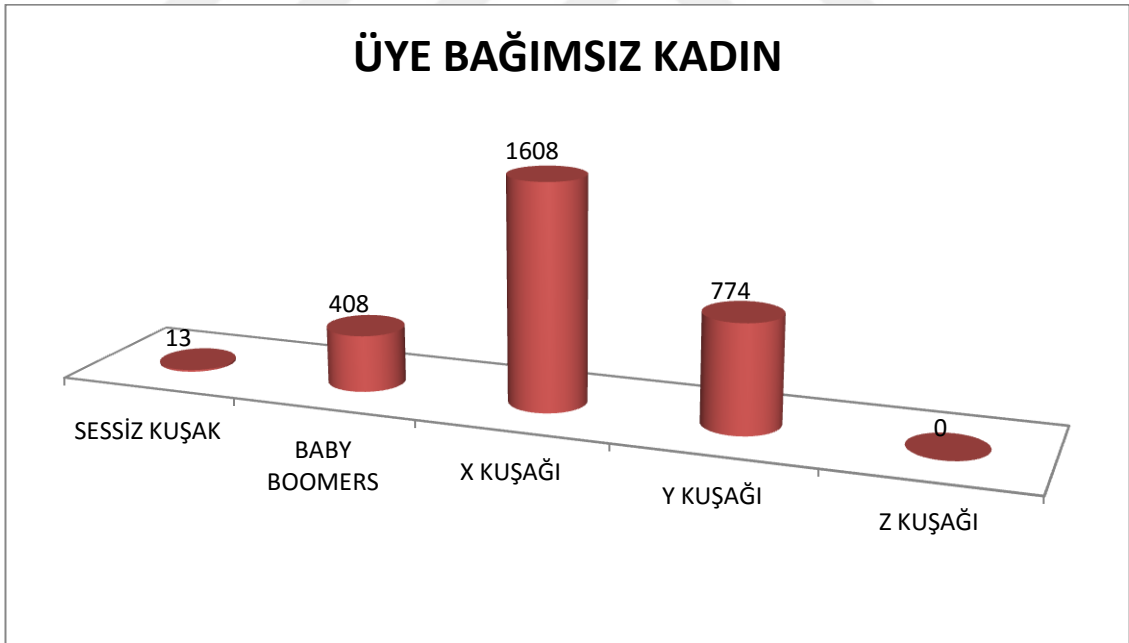
Tablo 4.3. Üye Bayan Bağımlı ve Bağımsız Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı

ÜYE BAĞIMLI KADIN		ÜYE BAĞIMSIZ KADIN	
SESSİZ KUŞAK	: 21	SESSİZ KUŞAK	: 13
BABY BOOMERS	: 769	BABY BOOMERS	: 408
X KUŞAĞI	: 5039	X KUŞAĞI	:1608
Y KUŞAĞI	: 4017	Y KUŞAĞI	: 774
Z KUŞAĞI	:YOK	Z KUŞAĞI	:YOK



Grafik 4.3. Üye- Kadın Bağımlı Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı

Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)



Grafik 4.4. Üye- Kadın Bağımsız Çalışanların Kuşaklararası Dağılımı

Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)

4.3.3. Üye- Bayan Bağımlı ve Bağımsız Çalışan Tablo ve Grafik Değerlendirme

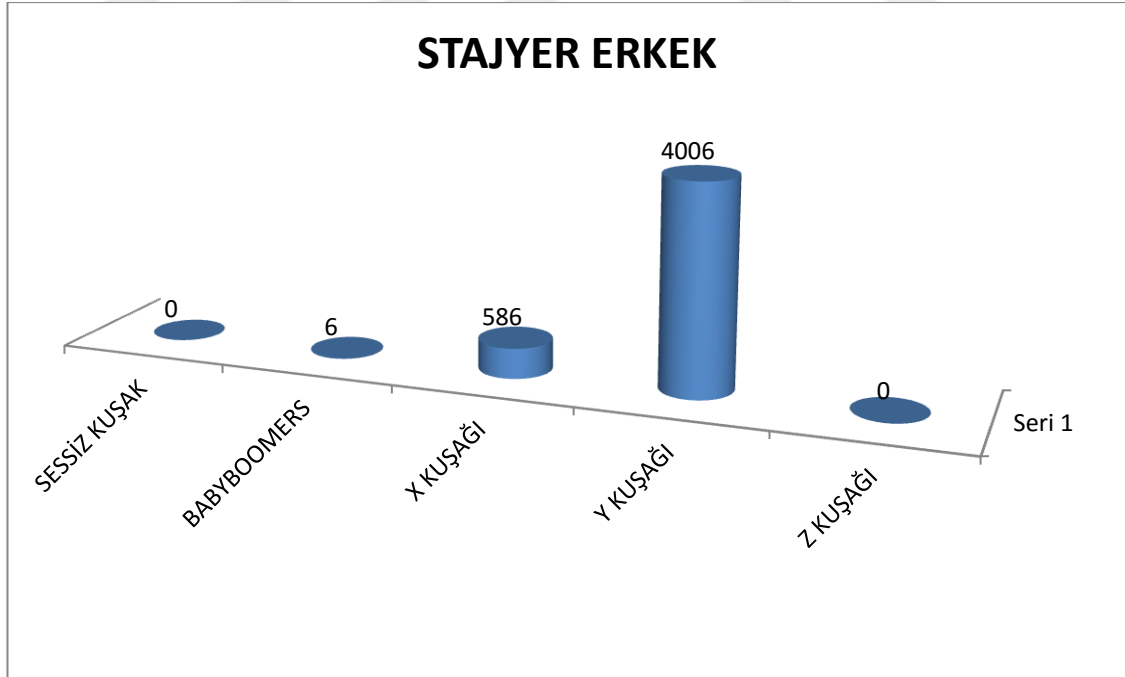
Üye Bayan, Bağımlı ve Bağımsız çalışanlar grubunda Sessiz kuşak ve BabyBoomers erkek üyelere göre daha az yer tutmaktadır. Bunun nedeni, Bayanların mesleğe giriş oranlarının, erkeklere göre daha az paya sahip olmalarından

kaynaklanmaktadır. X kuşağı ise Bağımlı çalışanlarda, Bağımsız çalışanlara göre daha fazla yer tutmaktadır. Y kuşağı ise yine Bağımlı çalışanlar tarafından korunmaktadır. Bunun nedeni Bağımsız çalışma ortamının ve rekabetin bu kuşaklar tarafından daha az tercih edilmesidir. Buna göre; Bayanlarda Şirketlerde çalışmak suretiyle Bağımsız çalışanlara göre daha az risk alma yönünde bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak X ve Y kuşağı olarak adlandırdığımız kuşak daha az risk alma yönünde hareket etmektedir.

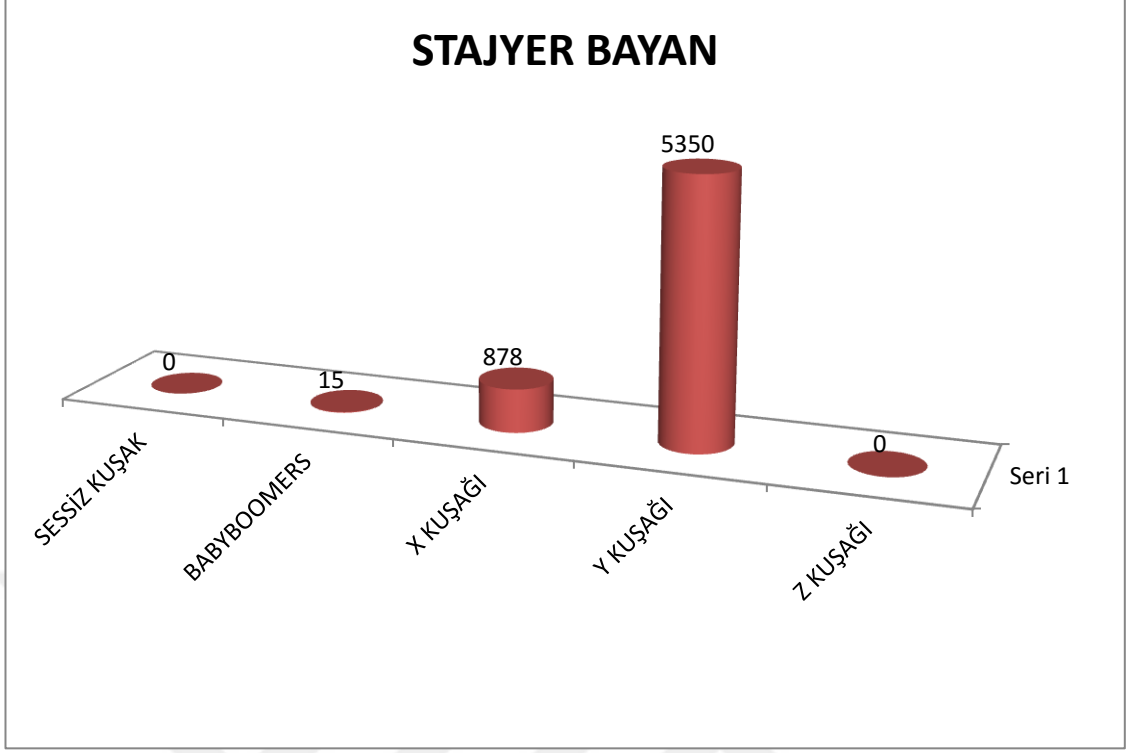
Tablo 4.4. Stajyer Erkek ve Bayan Kuşaklararası Yaş Dağılımları

STAJYER ERKEK		STAJYER BAYAN	
SESSİZ KUŞAK	:YOK	SESSİZ KUŞAK	:YOK
BABYBOOMERS	: 6	BABYBOOMERS	: 15
X KUŞAĞI	: 586	X KUŞAĞI	: 878
Y KUŞAĞI	:4006	Y KUŞAĞI	:5350
Z KUŞAĞI	:YOK	Z KUŞAĞI	:YOK

Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)



Grafik 4.5. Stajyer Erkek Kuşaklararası Yaş Dağılımları
Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)



Grafik 4.6. Stajyer Bayan Kuşaklararası Yaş Dağılımları

Kaynak: (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)

4.3.4. Stajyer Erkek ve Bayan Tablo ve Grafik Değerlendirme

Stajyerlerin ise önemli bir kısmının (Bayan ve Erkek) ezici bir çoğunlukla Y kuşağından oluştuğu anlaşılmaktadır. Buna göre Y kuşağına önemli görevler düşmektedir. Ancak gelecekte Z kuşağının meslek ile ilgili neler yapabileceği ve hedefleri için planlamalar yapılmalıdır. Çünkü bu kuşağın diğer kuşaklardan farklı olarak etkilendikleri araçlar ve materyaller çok farklıdır. (İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, 2016)

4.4. KUŞAKLARARASI MESLEKİ ETİK

Ekonomik hayatın vazgeçilmez unsurlarından birisi olan, uzun bir eğitim dönemi ile pek çok sınavdan geçilerek yıllar süren fedakarlıklar sonucu elde edilen, “akademik” bir meslek olan muhasebecilik mesleğinde etik davranış, ayırım gözetilmeksizin mesleğin tüm uzmanlık alanları (vergi, denetim, kayıt ve raporlama vb) ve tüm meslektaşlar için mesleğin bütünüleyici bir parçası olarak ele alınmalıdır. (www.turmob.org.tr_Topçu, F.,Sanlı,N.,, 2016)

“Meslek Etiğinde Kuşak Farkı: Güç, Hesap verebilirlik ve Etik Algısında Farklılıklar” olarak belirlenmiştir.

Farklı kuşakların değerler, motivasyon kaynakları, iş ve ev hayatına bakış, başarı ve kariyer anlayışları konusunda da farklılıklar olması sosyolojik bir gerçek olarak öteden beri iş dünyasında üzerinde tartışmaların yapıldığı bir olgudur. Bir meslek örgütü çatısı altında örgütlenmiş farklı kuşaklardan muhasebe meslek mensupları ile gelecekte bu mesleği icra edecek genç kuşak aday meslek mensuplarının birlikte çalıştıkları muhasebe dünyasında, kuşaklar arası farkların neler olduğunun bilinmesi meslektaşlar arasındaki iletişimi güçlendirmekle birlikte verimliliği arttırıcı bir faktör olarak değerlendirilebilir. Öte yandan muhasebe mesleği etik kodları bir kurallar listesi şeklinde olmayıp ilke bazlı olarak hazırlanmıştır. İlke bazlı bu metin aynı zamanda meslek etiği konusunda teknik bilgi de içermektedir. (www.turmob.org.tr_Topçu, F.,Sanlı,N.,, 2016)

TÜRMOB meslek etiği ilkelerini tüm üyeleri ve aday meslek mensuplarının erişimine sunmuştur. Bir meslek örgütü olarak TÜRMOB farklı kuşaklardan dahi olsalar meslek mensuplarının etik ilkeleri aynı şekilde algılamalarını, yorumlamalarını ve uygulamalarını beklemektedir. (www.turmob.org.tr_Topçu, F.,Sanlı,N.,, 2016)

“Kuşak Farkının İş Hayatına Yansımalarına Genel Bakış” isimli bildiri ile kuşaklar tanımlamıştır. (www.turmob.org.tr_Göztaş, A.,, 2016)

Sessiz Kuşak 1900-1945

Bebek Patlaması Kuşağı 1946-1964

X Kuşağı 1965-1979

Y Kuşağı 1980-1994

Z Kuşağı

2004-.. (www.turmob.org.tr_Göztaş, A.,, 2016)

4.4.1. Zamanın Öne Çıkan Şartları

Sessiz Kuşak (1900-1945):

Savaş, ekonomik krizler ve yokluk dönemi

Bebek Patlaması (1946-1964):

X Kuşağı (1965-1979)

Soğuk savaş, küreselleşme ve aşırı rekabet, yoğun üretim, göreceli refah

Y Kuşağı (1980-1994)

Sosyal çalkantılar, ekonomik kriz, işsizlik ve teknolojiye merhaba dönemi Teknoloji, bilgisayarlaşma internet, post modernizm

Z Kuşağı (2004--)

İleri teknoloji, internet sahiplik oranı, yeni medyalar, yenilikçilik, post modernizm
(www.turmob.org.tr_Göztaş, A., 2016)

4.4.2. Çalışma Hayatı Anlayışı

Sessiz Kuşak (1900-1945):

Çalışmak yaşamaktır, işyerine adanmış

Bebek Patlaması (1946-1964):

Çalışmak için yaşamak, işyerine sadık

X Kuşağı (1965-1979)

Yaşamak için çalışmak, sadık fakat fırsatlara açık

Y Kuşağı (1980-1994)

Çalışmak yaşamın bir parçasıdır, iş değişime yatkın

Z Kuşağı (2004--)

Çalışmak başarının ve kaliteli yaşam deneyiminin aracıdır, sadık değil, sık iş değişikliği yapar. (www.turmob.org.tr_Göztaş, A., 2016)

4.4.3. Otorite Anlayışı

Sessiz Kuşak (1900-1945):

Otoriteye bağlı

Bebek Patlaması (1946-1964):

Otoriteye bağlı

X Kuşağı (1965-1979)

Otoriteye saygılı

Y Kuşağı (1980-1994)

Otoriteyi sorgulayan ve dönüştürmek isteyen

Z Kuşağı (2004--)

Otoriteyle çatışan (www.turmob.org.tr_Göztaş, A., 2016)

4.4.4. Öne Çıkan Psikolojik Özellikler

Sessiz Kuşak (1900-1945):

Hırslı kaygılı ve risklerden kaçınan

Bebek Patlaması (1946-1964):

Kuralcı, sabırlı, lider, çalışkan

X Kuşağı (1965-1979)

Şüpheli, uyumlu, kontrollü, rekabetçi

Y Kuşağı (1980-1994)

Sorgulayıcı, yenilikçi, odaklanma seviyeleri düşük, özgüvenli, Yaratıcı, inovatif, çoklu iş yapabilen, yenilikçi, interaktif ve yarışmayı seven, sosyal ve takımla çalışabilen

Z Kuşağı (2004--)

yüksek paylaşım güdüsü hakim. (www.turmob.org.tr_Göztaş, A.,, 2016)

4.4.5.Motivasyon Kaynağı

Sessiz Kuşak (1900-1945):

Bebek Patlaması (1946-1964):

Devamlılık ve takdir

X Kuşağı (1965-1979)

Takdir ve kariyer Maddiyat ve kariyer

Y Kuşağı (1980-1994)

Esneklik, itibar ve kariyer

Z Kuşağı (2004--)

Esneklik, değişen iş tanımları, özel girişim, sosyal statü.
(www.turmob.org.tr_Göztaş, A.,, 2016)

4.4.6.Hayat ve Kurallar Özeti

Hayat kurallara göre değişir Kurallar hayatlara göre değişir.
(www.turmob.org.tr_Göztaş, A.,, 2016)

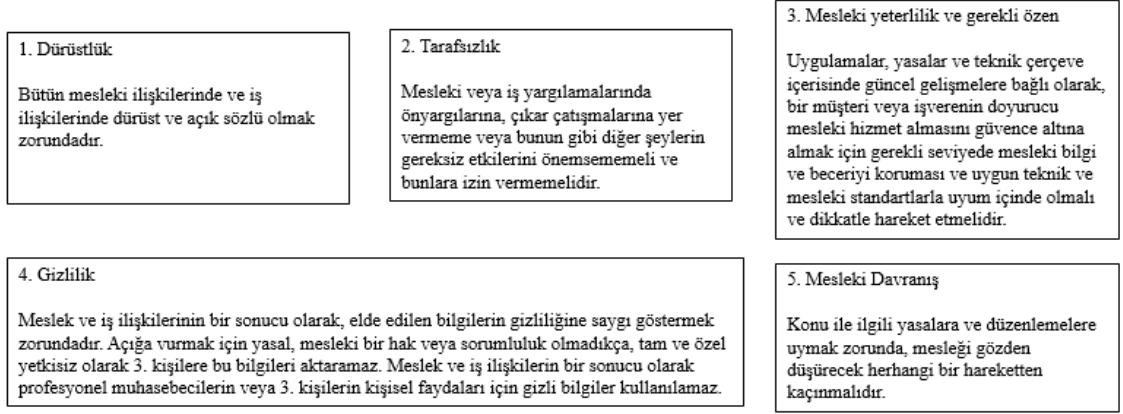
Kongrenin Ana Teması: Meslek Etiğinde Kuşak Farkı:Geç, Hesap verebilirlik ve Etik Algısında Farklılıklar olarak belirlenmiş olup, kapanış ve sonuç bildirgesinde yapılan öneriler ve değerlendirmeler şöyledir;

- Kişisel olarak belirli bir kuşağın temsilcisi olan muhasebe meslek mensubu, iş yaşamında farklı kuşaktan müşteriler, iş arkadaşları ve aday meslek mensupları ile ilişki halinde olduğundan kuşaklararası farkları anlama konusunda özel çaba harcamalı, empati yapabilmelidir. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)

- Farklı kuşakların iş ve özel hayata bakışlarındaki farklılıklar anlaşılması ve ortak iş görme ortamında başarıya ulaşılmasında kişilerarası iletişimin geliştirilmesi son derece önemlidir. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Farklı kuşaklar etik ilkelere farklı yaklaşmakta ve etik sorunlara yol açabilecek benzer tehditlere karşı farklı korunma yöntemleri geliştirebilmektedir. Etik ikilemlerin çözümünde ideale ulaşmada da kuşaklararası iletişim anahtar rol üstlenmektedir. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Etik ilkelerin öğrenilmesi için Muhasebe Etik Kurallarının her meslektaş tarafından öğrenilmesi ve uygulanması da meslek etiğinin önemli bir parçasıdır. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Meslek mensupları çağdaş iletişim araçlarında yaptıkları paylaşımlarda mesleğin imajını korumaya ilişkin önlem almalı ve mesleğin değerini artırma konusunda özel çaba göstermelidir. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Meslektaşlar olarak etik kurallara uyma ve yaygınlaştırma konusunda atılacak adımlar, başta haksız rekabetin çözümlenmesi olmak üzere meslektaşlar arasında yaşanan ve kamuoyunda mesleğin imajını zedeleyen olguları azaltacaktır. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Kuşak farkının en belirgin şekilde ortaya çıktığı meslektaş ve aday meslek mensubu ilişkisinde meslek mensuplarının aday meslek mensuplarının kendi kuşaklarından kaynaklanan bakış açısı farklarını anlama ve etik ilkelerin erken yaşlarda aday meslek mensuplarına kazandırılması konusunda da sorumlulukları vardır. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Benzer şekilde aday meslek mensuplarının mesleki gelişimine gerekli özeni göstermemek, katkıda bulunmamak aynı konudaki mesleki etik ilkesinin ihlali anlamına gelmekle birlikte, yetenekli genç neslin temsilcilerinin mesleğe girmekten imtina etmelerine neden olabilmektedir. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)
- Etik ilkelerin eğitimi TÜRMOB tarafından başarıyla yürütülmektedir. Meslektaşların etik ilkeleri kitabını özenle incelemeleri, etik eğitimlerine katılmaları ve bu konularda birbirlerini teşvik etmeleri etik ilkelerin öğrenilmesi ve uygulanmasını destekleyecek çabalar olarak görülmelidir. (www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar, 2016)

Mesleki etik ilkeleri Dürüstlük, Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Gizlilik ve Mesleki Davranışın yorumlanmasında kuşakların farklı yaklaşımlarını ve Temel prensipler, tehditler ve Önlemler şöyledir; (Kuzu, 2016)

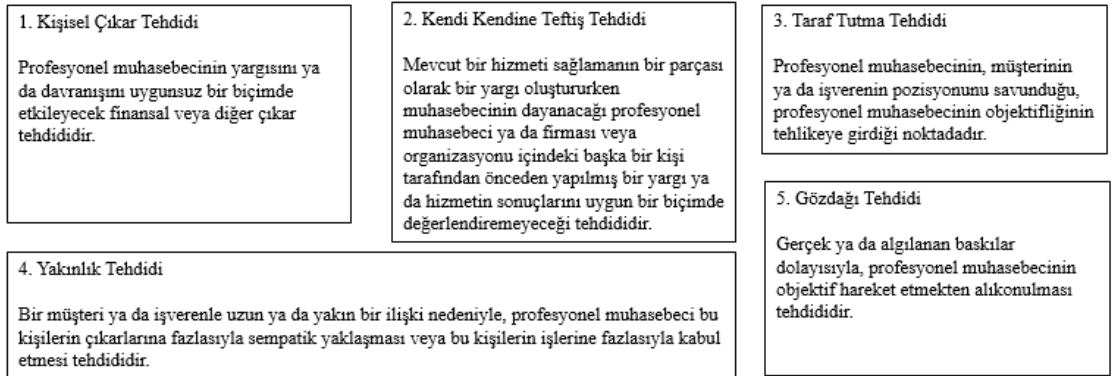
4.4.7. Kuşaklararası Mesleki Etik-Temel Prensipler



Şekil 4.1. Kuşaklararası Mesleki Etik-Temel Prensipler

Kaynak: (Kuzu, 2016)

4.4.8. Tehditler

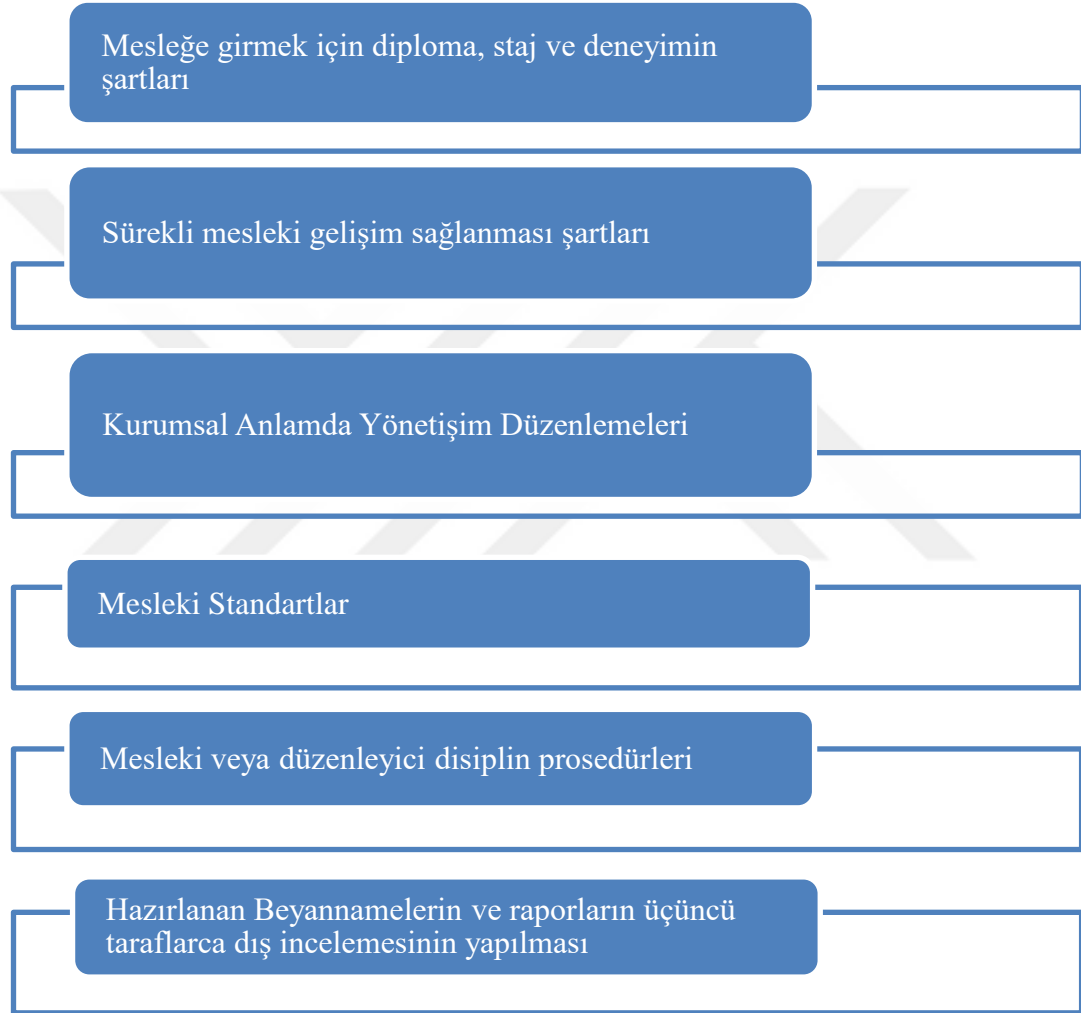


Şekil 4.2. Tehditler

Kaynak: (Kuzu, 2016)

4.4.9.Önlemler

Alınan tedbirler, tehditleri ortadan kaldıracak ya da kabul edilebilir bir seviyede azaltılabilecek eylemler ya da diğer önlemlerdir. Mevzuat ile oluşturulan, düzenlemeler aşağıdakileri kapsar; (Kuzu, 2016)



Şekil 4.3. Önlemler

Kaynak: (Kuzu, 2016)

BÖLÜM 5: MUHASEBE UYGULAMALARINDA ve DENETİMDE ETİK

5.1.MUHASEBE UYGULAMA SÜRECİ

Muhasebe mesleği, ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika, siyasi parti gibi birimlerin muhasebe ve denetleme işlerini; yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun şekilde tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir şekilde belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin, sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır. (Yazıcı, 2002)

Bu nedenle muhasebe mesleğini yerine getirecek kişilerin yapmış olduğu işin gereklerini yerine getirebilmesi için; gerekli bilgi birikimine ve isteğe sahip olması gerekir. Ekonominin sağlıklı olabilmesi, özel ve kamu sektöründe faaliyette bulunan kar amacı güden ve gütmeyen tüm birimlerinin finansal olaylarının takip edilmesi, belgelenmesi, kaydedilmesi, raporlanması, sunulması ve denetlenmesi faaliyetlerinin yerine getirilmesinde mesleğin gerektirdiği uzmanlığa sahip olan sorumlu bireylerin bilgileri büyük önem taşımaktadır. Muhasebe sürecinde bilgilerin kullanıcılarına bakıldığında işletmenin iç ve dış çevresi olarak bir ayırım göstermektedir. (Tükenmez, 1996)

Etik Davranış, belli bir ahlaki kod kapsamındaki “iyi” ya da “doğru” olarak nitelendirilen bireysel davranışlardır. Diğer yandan etik olmayan davranışlar ise bu ahlaki kod çerçevesinde “kötü” ya da “yanlış” olarak nitelendirilen davranışlardan oluşmaktadır. Etiğin sonucu olarak iki soyut kavramın ortaya çıkmış olması, muhasebe meslek elemanının işini daha da güçlendirmektedir. Muhasebe bilgilerine ihtiyaç duyan çıkar gruplarının tamamı için herhangi bir olayın iyi olması, veya tamamı için kötü olması mümkün olmayacaktır. (Tükenmez, 1996)

Etik, Ahlak kavramını da içine alan bir disiplin olup, nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu ifade etmektedir. (Sözbilir N. , 2001)

Etik toplum tarafından genel kabul gören ilkeler ve bu ilkeler bütünü olarak kabul edilmekle beraber, etikle ahlak arasındaki ayrıçlardan biri de etiğin biraz daha formel bir yapıya sahip olmasından kaynaklanmaktadır. Etik ilkeler üzerinde konuşulması ve onların şekillendirilmesi bir gereklilik olmuştur. Bu nedenle etiğin, muhasebe meslek elemanları tarafından konuşulması ve etik ilkelerin ise ülke gerçekleri dikkate alınarak ortaya konulması gerekmektedir. Profesyonel anlamda faaliyetlerini sürdüren muhasebecilerin ikilemde kaldıkları durumlarda, uymaları gereken etik ilkeler, temelini mutlaka bireysel ahlaki ilkelerden almak durumundadır. Bireysel ahlak ilkelerine bakıldığında; Sadakat ve güvene layık olma, Dürüstlük ve bütünlük, Tarafsızlık ve geniş görüşlülük, Güvenirlilik ve inanırılık, İyilikseverlik olarak genel bir sıralamaya koymak mümkün olmaktadır. Mesleki açıdan ahlak kuralları, o mesleğin itibarlı bir biçimde yürütülmesini sağlayacak kurallardır. Bu kurallar hem meslek elemanlarının birbiriyle olan ilişkilerini yönlendirir, hem de topluma meslek elemanlarının faaliyetlerini en yüksek performansta yerine getirebileceğinin işaretini verir. (Selimoğlu, 1998)

Muhasebe meslek elemanlarının kamu hizmeti verdikleri göz önüne alındığında bu hizmete özgü tüm özellikleri taşımaları beklenmektedir. Ekonomideki hızlı gelişme ve gelişmelere ayak uydurma gerekliliği, muhasebe mesleğinde de sürekli bir gelişim ve bilgi değişimini zorunlu kılmaktadır. Muhasebe meslek elemanının kuramsal bilgilerini uygulamaya aktarmaları sırasında bazı sorunlarla karşı karşıya kalmaları kaçınılmazdır. Bu sorunları giderebilmek için; çıkarılan meslek yasası ve yönetmelikler yetersiz kalabilmektedir. Ancak mesleğin onuruna yakışır biçimde hareket edebilmek için, muhasebecilerin doğru ve yanlış ayırt edebilecek yeteneğe ve davranışa sahip olmaları gerekmektedir. (Sözbilir N. , 2001)

Muhasebe meslek elemanlarının faaliyetleri yürütmelerinde sorumluluklarının tek boyutlu olmadığı, tarafsız anlamda dengeli faaliyette bulunmayı ve profesyonelliğinin gereği olarak belli standartlara uyulması gereği ortaya konmaktadır. Meslek ahlaki sosyal çevre, bireysel ahlak ve örgüt kültürünün oluşturduğu bir bütündür. Meslek ahlakının temelini; toplumsal ahlak, bireysel ahlak ve işletme ahlakı oluşturmaktadır. Bunlar meslek ahlakını etkileyen iç çevre etkeni olarak kabul edilirken, toplum, müşteriler, rakipler, hissedarlar ve devlet ise meslek ahlakını etkileyen dış çevre etkeni olarak karşımıza çıkmaktadır. (Otlu, 1999)

Muhasebe tanımlanırken, işletme sahip ve ortakları, çalışanlar, sendikalar, yatırımcılar, devlet ve daha geniş olarak tüm kamuya işletmeler hakkında finansal

nitelikli olan ya da olmayan bilgiler sunmaktadır. Muhasebe mesleğinin verdiği hizmetin genişliği, hizmetin genel anlamda kamuya verilmesi ve kamu yararına hizmet edilmesi sebebiyle muhasebe mesleğinin bir kamu hizmeti olarak değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu nedenle, kamu yararına hizmet veren tüm kurum ve kuruluşlar gibi, muhasebe mesleğinin de yüksek düzeyde bir mesleki sorumluluk duygusu içerisinde görevlerini yerine getirmeleri gerekmektedir. Muhasebe, toplumun büyük bir kesimine karşı bilgi üretmesi ve bilgi sunma işlevini yerine getirirken ilgi gruplarına karşı olan sorumluluğunu, hukuki sorumluluğundan daha geniş kapsamlı olarak algılamalıdır. Bu sorumluluğun; sadece finansal tablolar ve raporlar aracılığıyla kamuya bilgi sunulması aşamasında değil, muhasebe sürecinin bütün aşamalarında yerine getirilmesi gerekmektedir. (Güneş, 2002)

Bu açıdan işletmelerde bilgi üretme sistemi olan muhasebe uygulamalarında, muhasebe sistemi ve yasalar ne kadar gereksinmelere uygun olarak düzenlenmiş olurlarsa olsunlar, uygulayıcının sosyal sorumluluk bilincinin yeterli olmaması doğru ve güvenilir bilgilerin üretilmesini engelleyecektir. (Güneş, 2002)

Muhasebenin organizasyonunda, uygulamaların gerçekleştirilmesinde ve üretilen bilgilerin rapor edilmesinde belirli bir grubun değil tüm grupların, hatta toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekliliğine sosyal sorumluluk denilmektedir. (Cemalcılar, 1999)

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 1 de bu kavram şöyle açıklanmıştır; “muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını yerine ve amacını göstermektedir.” Şeklinde bir saptama yapıldıktan sonra “muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında belli kişi ya da grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi sebebiyle bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Sermaye piyasası kurulunca yapılan tanımlarda, sosyal sorumluluk kavramı; “muhasebenin amacı ve kapsamının belirlenmesinde yöneticilerin görevlerini objektif ve yansız bir biçimde yerine getirme hususundaki sorumluluklarını vurgulamakta ve bu kavrama göre, muhasebe işlemlerinin yürütülmesinde ve mali tabloların hazırlanmasında seçilen muhasebe ilkelerine ve yayınlanmış muhasebe standartlarına uygun hareket edilmesi şarttır denilmektedir. (Karayalçın, 1988)

Muhasebe uygulamalarının, toplumu oluşturan kişi ve kurumların sosyal sorumluluk bilinci ile aydınlatılması çerçevesinde ve kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda yapılması gerekir. İşletme ve muhasebe birimleri yöneticilerinin temel sorumluluğu, bu bilgileri gerçeğe uygun ve doğru olarak hazırlamak ve ilgililerin kullanımına sunmaktır” şeklinde açıklanmıştır. Bu tanımların ortak noktası olarak, topluma bilgi sunumunun kamu aydınlatma ilkesi doğrultusunda yapılması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu açıdan, bu kavramın hukuki sorumluluktan daha geniş anlamda düşünülmesi gerekmektedir. Başka bir ifade ile, muhasebe ilgili gruplara bilgi üretirken yasaların arkasına sığınarak sorumluluktan kaçmamalıdır. Yürürlükteki mevcut ilke ve yasalar, muhasebenin sosyal sorumluluğun yerine getiremediğinde, uygulayıcının tarafsız ve doğru bilgi üretebilmek için yasaların daha da ilerisine giderek ilgili gruplara karşı doğru bilgi üretmek konusundaki sorumluluğunu yerine getirmesi gerekmektedir. (Karayalçın, 1988)

Ülkemizde ilgili meslek kuruluşlarının muhasebe ve finans uygulamalarında uluslararası standartlara uygun etik ilke ve kuralları oluşturmasının sağlanması açısından SMMM ve YMM’lerin mesleki faaliyetlerinde uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012) yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Yönetmelikte üyelerin en üst seviyede mesleki bilgi ve sosyal sorumluluk bilincine sahip olan etik değerlere bağlı ve rekabet anlayışını daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşturan güvenilir ve saygın bir meslek mensupları topluluğu oluşturmak amacına ulaşmak için meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeler belirlenmiştir. Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri de kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu bulunmasıdır. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi amacıyla meslek mensubunun söz konu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

5.1.1. Üç Bölümden Oluşan Etik İlkeler.

Birinci bölüm bütün meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Meslek mensuplarının temel kurallara uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir bir seviyeye indirgemek ve bazı koruyucu tedbirleri alabilmeleri için gerekli olan önemli bir rehberdir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.2. Tüm Meslek Mensuplarının Uymaları Gereken Temel Etik İlkeler

İlkelerin Genel Olarak Uygulanış Biçimi şöyle sıralanabilir.

Temel etik ilkeleri

Bütün meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeler gözden geçirildiğinde temelde öncelikle, **dürüstlük gelmektedir**. Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranması beklenmekte olup, Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesi gerekmektedir.

c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

Meslek mensuplarının içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelerine uymakla ilgili birtakım tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür davranış, durum veya ilişki tehdit olarak adlandırılır. Tehdit oluşturacak bütün durumları tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışı belirleyebilmek mümkün değildir. Ayrıca, iş ilişkilerinin yapısının sürekli olarak değişmesi sonucu yeni tehditler ortaya çıkabilir. Bu nedenle meslek mensubunun temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesini gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararına olacaktır. Bu düzenleme, etik ilkelere uymaya yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanmasında meslek mensubuna yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır. Saptanan tehditlerin önemsiz olmadığı durumlarda, meslek mensubu bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007);

Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak şartları veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan

kaldırma ve yok etme yükümlülüğü vardır. Meslek mensubu tehdidin önemini değerlendirirken hem niteliksel olarak, hem de nicelik olarak faktörleri dikkate almalıdır.(<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

Bağımsız çalışan meslek mensubu uygun tedbirleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi azaltmalı veya sona erdirmelidir. Bir işyerine bağlı olarak çalışan bağımlı meslek mensubunun işletmedeki görevinden istifa etmesi gerekmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

Meslek mensubu bu etik ilkelerden birisini istemeyerek ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiğinde kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.3.Tehditler

Temel etik ilkelerine yönelik çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditlerin çoğu aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

Yeniden Değerlendirme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.

Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.4.Tehditlere karşı önlemler

Söz konusu tehditleri ortadan kaldıran ya da kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük gruba ayrılmaktadır.

a) Mevzuat ile oluşturulabilecek Tedbirler Şöyledir;

1) Mesleğe giriş için gerekli üniversite eğitimi, mesleki eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleridir.

2) Sürekli olarak mesleki gelişim gereksinimlerinin karşılanması

3) Kurumsal yönetim gereksinimlerinin karşılanması

4) Mesleki standartların sağlanması

5) Mesleki anlamda izleme ve disiplin prosedürleri,

6) Meslek mensubu tarafından oluşturulan rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal olarak yetkili olabilecek üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi gerekmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

b) İş çevresinden sağlanacak önlemler. (http://www.resmigazete.gov.tr (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.5. Etik Çatışmanın Çözülmesi

Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklardan kaynaklanan çatışmaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturmalıdır. Bu etik çatışmaların çözülmesi için oluşturulan formel ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç süreçleri ve alternatif hareket biçimlerini dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözümlenemez ise, meslek mensubu firma içindeki veya işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işletme ile veya işletme içinde bir etik çatışma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatışma sorunu çözümlenemez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala çözümlenemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir. (http://www.resmigazete.gov.tr (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.6. Meslek ve Dürüstlük İlkesi

Meslekte dürüstlük ilkesi, bütün meslek mensuplarına mesleki ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü

ifade etmektedir. Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı şekilde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu şekilde hazırlanmış bilgileri veya bu bilgiyle hazırlanmış raporları dikkate almamalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.7. Tarafsızlık İlkesi

Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, taraf tutma, menfaat ve çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri sebebiyle mesleki kararlarından geri dönmeme sorumluluğunu yüklemektedir. Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz şekilde etkileyebilecek durumlarla karşı karşıya kalabilir. Bu tür durum ve baskıları önceden öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarına zarar verebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmalıdırlar. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.8. Meslekî Yeterlilik ve Özen

Mesleki yeterlilik sahip olma ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşterilere veya işverenlere etkin bir hizmet vermek için gerekli mesleki bilgi ve beceri seviyesine sahip olmak ve teknik ve mesleki standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

Mesleki yeterlilik iki aşamada ele alınabilir;

Mesleki yeterliliğin Sağlanması: Meslekî yeterliliğin sağlanması, Kanun'da belirtilen mesleğe giriş şartlarının yerine getirilmesini gerektirmektedir.

Mesleki yeterliliğin mesleği icra ederken korunması: mesleki konuların, meslek hayatıyla ilgili tüm gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini gerekli kılmaktadır.

Bu bağlamda, meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, mesleki çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına olanak sağlamaktadır.

Mesleki özen gösterilmesi, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür.

Meslek mensubu, kendi otoritesi altında çalışan personelinin de uygun mesleki eğitim almalarını sağlamalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.9.Gizlilik

Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir.

Bu ilke uyarınca meslek mensubunun; yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması gerekmektedir.

Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama yapması ve kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalar verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmakla birlikte, Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak suretiyle Kanunun yasaklanmadığı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dahilinde açıklama yapmaktır.

Meslek Odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak, bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak, Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapmak ve muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak olarak sıralanabilir. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği, açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir). (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.1.10. Meslekî Davranış

Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu; Dürüst ve güvenilir olmalı; Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı; diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır. (<http://www.resmigazete.gov.tr> (19 Ekim 2007); (<http://www.resmigazete.gov.tr/>, 2012)

5.2. MUHASEBE DENETİMİNDE ETİK

Meslek Mensupları görevlerini yerine getirirken, çeşitli nedenlerle ahlaki ikilemlerle sık sık karşı karşıya kalmaktadır. Meslek mensuplarının karşı karşıya kaldıkları ahlaki ikilem ve çatışmaları aşmalarına yardımcı olmak amacıyla, çeşitli meslek birlikleri ve kurumları tarafından bir takım etik teoriler geliştirilmiştir. Etik kodlar, muhasebecilerin karşılaştıkları ahlaki konulardan hareketle geliştirilmiştir. Faydacı etik, deontolojik etik (görev bilinci) erdemci etik, seçici etik gibi etik teoriler en yaygın olarak bilinen bireysel etik teorilerdir. Ancak başarılı çözüm reçeteleri olarak sunulan bu teorilerin de zaman içerisinde yetersiz oldukları anlaşılmıştır. (Toraman, 2002)

Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleği mensupları da, mali müşavir, yönetim muhasebecisi veya iç denetçi olsun, iş hayatlarında ahlaki açmazlar

yaşayabilirler. Çıkar çatışmasına neden olabilecek durumlarda, ideal olan, kamuya ve işverene karşı olan sorumluluklara ek olarak, bazen kişisel çıkarlarına ters düşse de, yüksek hareket standartlarına göre hareket edebilmektedir. Muhasebe ile ilgili meslek kuruluşları içerisinde saygın bir yere sahip olan (ICAS) (United Kingdom,1854) bu konuda meslek mensubu olan üyelerine idealler doğrultusunda davranmalarını tavsiye etmektedir. (Rules, 2001)

Muhasebecilerin topluma olan sorumlulukları, örneğin bir mühendisin topluma karşı olan sorumluluğuna oranla, daha fazladır. Ancak yönetim muhasebecileri ve iç denetçilerin birer şirket çalışanı olduğunu da unutmamak gerekmektedir. Bu nedenle, sık sık firmadaki pozisyonları ile mesleki değerleri çatışabilmektedir. (Toraman, 2002)

Bu nedenle Muhasebe ve Denetim Mesleğinde etik uygulamaların nasıl olması gerektiği çeşitli uygulamalarla belirlenmeye çalışılmıştır.

5.2.1.Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik

Muhasebe ve denetim mesleğinde etik denince; meslek mensupları tarafından sunulan mesleki bilgilerin bilgi kullanıcılarına yararlılığı göz önüne alınmaktadır. Tanımlayacak olursak; kanunlara uygun işlemlerin yanı sıra toplumun güncel değer yargılarına da önem vererek güvenilir bilgilerin topluma sunulması diyebiliriz. (Özocak, 2016)

Öngöremediği Asya krizinin ardından Dünya Bankası'nın beş büyük uluslararası bağımsız denetim kuruluşunu şirket finansal raporlarının uluslararası standartlarda hazırlanması konusunda uyardığı bilinmektedir. (FinancialTimes, 26.10.1998) (Özocak, 2016)

Ülkemizde son dönemde fona devredilen bankaların bağımsız denetim raporları için de anılan kuruluşlara yönelik eleştiriler ve tartışmaların basında yer aldığı görülmektedir. (Özocak, 2016)

Meslek etiği, muhasebe ve denetim mesleğinde etik kavramı “ muhasebe-denetim mesleği ve etik ilişkileri “ İSMMM'nun 1997'de yapılan III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu'nda geniş biçimde tartışılmıştı. Bu yüzden TÜRMOB'un 21.08.2000 tarihinde İstanbul'da “**21.Yüzyıldaki Muhasebe Eğitimi**” başlıklı IFAC Eğitim Komitesiyle yapılan toplantıda IFAC Eğitim Komitesi - İngiltere temsilcisi DavidM.Hunt'ın bildirisinde IFAC'ın 8 numaralı bildirisine yollama yapılarak sayılan meslek etiğine ilişkin temel unsurları şunlardır; (Özocak, 2016)

Bunlar;

- davranışlar
- yargılar (değer yargıları)
- ilkeler

Mesleğimizi düzenleyen özel mevzuatta² meslek etiği ve meslek ahlâkı olarak ayrıca düzenlenmiş bir kavram olmayıp, uyulması gereken kurallar olarak bazı düzenlemeler yer almıştır. Genel anlamda etikle ilgili mesleki düzenlemeler; **bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, mesleki özen ve titizlik, reklam yasağı, sır saklama vb.** unsurları içermektedir. (Özocak, 2016)

Bunları sıralayacak olursak:

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nda işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak amacıyla meslek mensubunda bulunması gereken şartlar şöyle belirlenmiştir. (13.06.1989 tarih 20194 sayılı R.G.)

Unvanların haksız kullanılmaması, genel şartlar (kamu haklarından mahrum bulunmama, ağır hapis, memuriyetten çıkarılmama, meslek şeref ve haysiyetine uymayan davranışlar) yemin, tasdik ve tasdikten doğan sorumluluklar, meslekle ilgili çalıştırılmayacaklar ve işbirliği dahi yapılamayacağı, mesleki ahlak, düzen ve gelenekleri korumak, meslek sırları, reklam yasağı, yasaklar (ticaret yasağı, hizmet akdi vb.) ücret, disiplin suçlarından oluşmaktadır. (Özocak, 2016)

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin **Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Düzenlemeler** (ÇUEHY) (3 ocak 1990 tarih ve 20390 sayılı R.G.)

Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte ise 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Kanununda belirtilen şartlarla birlikte; meslek unvanı ile yeterlilik ilkesi, dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık, sır saklama, sorumluluk (sosyal s. İşletmelere ve meslektaşlara karşı s.), bağımsızlık,

haksız rekabet, meslek ve meslek onuru ile bağdaşmayan haller, ticari faaliyette bulunmama, hizmet akdi ile çalışmama, reklam yasağı ve en az ücretin karşısında iş kabul edememe olarak belirlenmiştir.

² (3568, ÇUEHY.vb.)

5.2.2. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri

Muhasebenin Temel Kavramları (Sosyal sorumluluk kavramı, kişilik kavramı, tarafsızlık ve belgelendirme kavramı, tutarlılık kavramı, tam açıklama kavramı vb.) (Özocak, 2016)

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (31 Ekim 2000 tarih ve 24216 sayılı R.G.)

Meslek Kararları

- 1 Nolu Meslek Kararı (Emanet para makbuzu kullanmama 26 ocak 1996/1)
- 2 Nolu Meslek Kararı (Ortaklık ve şirketleşme 20 mart 1996/2)
- 3 Nolu Meslek Kararı (Kaşe Kullanma)
- 4 Nolu Meslek Kararı (Meslek Ahlakı) (Özocak, 2016)

5.2.3. Muhasebe ve Denetim Yasal Düzenlemelerinde Meslek Etiği

Muhasebe ve denetim mesleğinde meslek etiğinde diğer deyişle meslek uygulamasında uyulması gereken kurallar, İSMMMÖ'nün 1997 III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu'nda geniş biçimde tartışılırken dört ana başlık olarak ortaya çıkmıştır: (Özocak, 2016)

- a. Meslek mensuplarının kendi aralarındaki ilişkileri
- b. Meslek mensuplarının müşterileriyle ilişkileri
- c. Meslek mensuplarının meslek kuruluşlarıyla ilişkileri
- d. Meslek mensuplarının toplum ve kamu idaresiyle olan ilişkileri

Bu başlıklara giren konular çeşitli mevzuatta toplanmıştır. (Özocak, 2016)

Örneğin;

I.3568 Sayılı Yasa ve Yönetmelikleri, Meslek Kararlar

II. Vergi Mevzuatı

III. Türk Ticaret Mevzuatı

IV. Sermaye Piyasası Mevzuatı

V. Bankacılık Mevzuatı

VI. Diğer Mali Mevzuat

Mesleğin bağımsız niteliği; doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık ilkeleriyle bütünlük kazanmaktadır. (Özocak, 2016)

Mesleki etik kurallar ise,

- Bağımsızlık
- Tarafsızlık
- Dürüstlük
- Güvenirlilik unsurlarını içermektedir. (Özocak, 2016)

Ülkede genel olarak yozlaşma yaygınlaşmışsa ve buna koşut olarak şirket politikaları etik boyutlardan yoksun ise, meslek mensubunun mesleki etik kurallarını tek başına uygulayabilmesi güç olacaktır. Bu açıdan işletmelerde etik konusunu dizgesel bir biçimde ele almak gerekecektir. (Özocak, 2016)

5.2.3.1.İşletmelerde Etik

İşletmelerde etik denince bunu dört başlıkta ve bütünsel etik olarak ele almak olanaklıdır.

Bunlar:

Ekonomik aktöre: Şirketle ilgili tüm çıkar gruplarının ekonomik çıkarlarını (ücret, kâr payı, ticari alacak, vergi, faiz, tüketicinin ekonomik çıkarı vb.) gözetmek ve toplumsal paydaşlar yaklaşımına sahip olmak

Toplumsal aktöre: İş görenlerin parasal ve parasal olmayan (işçi sağlığı gibi) her türlü haklarıyla ilgili uluslararası (ILO) standartlara uygun çalışmak ve bunu SA 8000 ve OHSAS 18000 belgeleriyle belgelemek; tüketici mevzuatına (ürün güvenliği başta olmak üzere) uygun çalışmak, (Özocak, 2016)

Ekolojik aktöre: Doğaya saygılı ve beşikten mezara yaşam boyu çözümlemesi ışığında temiz üretim yapmak ve bunu ISO 14000, Ekotekstil 1000 vb. belgelerle belgelemek. (Özocak, 2016)

Siyasal aktöre: Rüşvet ve siyasetin finansmanında kullanılan diğer teknikleri (bağış, milletvekili seçtirmek vb.) kullanarak bilgi sızdırma, haksız rekabet vb. iş yapma yöntemlerinden arıtılmış olmak, (Özocak, 2016)

Bu konularda çalışan bir uluslararası iş etiği vakfının Türkiye ayağı olarak bir etik vakfı da kurulmuş olup (TEDMER), çalışmalarına başlamıştır. Bu vakfın çalışmaları da konuyla ilgili ışık tutucu bir işlev görebilir. (Özocak, 2016)

5.2.3.2.Bağımsızlık

Kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme olarak tanımlanabilir. Başkalarının görüşlerinden, duygularından daha çok kendi uzmanlığına ve yargısına dayanması da diyebiliriz. Meslek mensubunun bağımsızlığında ise kendini bağımsız

görmesi yetmez. Başkalarının da onu bağımsız görmesi gerekmektedir. Aksi halde üçüncü kişiler meslek mensubunu bağımsız görmezse sunduğu bilgilerin inanılabilirliği önemli ölçüde azalır. Hal böyle olunca “müşterilerimiz hazırladığımız bilgilere nasıl bakıyor, devlet nasıl bakıyor, toplum ne yapıyor” sorularını sorup yanıtlarını bulmamız gerekmektedir. (Özocak, 2016)

Bu bağlamda ABD’deki sermaye piyasası kurulunun (SEC) geçen yıl hazırladığı bir raporu örnek vermek istiyoruz. SEC’in raporunda “beş büyük uluslararası bağımsız denetim şirketinden biri (PricewaterhouseCoopers: PwC) hakkında inceleme yapılarak 2700 ortağının yarısından fazlasının PwC tarafından denetlenen şirketlere ortak olduğunun saptandığı ve bu durumun yasal olarak çıkar çatışması (conflict of interest) durumu oluşturduğu” belirtilmektedir.³ (Özocak, 2016)

5.2.3.3 Tarafsızlık

Meslek mensubunun hizmetlerinde tarafsızlık önemi ve değeri olan bir düşünce durumudur. Bir iş süresinde, bir görüş açıklamada işletmeden doğrudan yada dolaylı çıkar almamak ve/veya aracılık etmemek tarafsızlığımız diyebiliriz. (Özocak, 2016)

Muhasebe ve denetim mesleğini ABD, İngiltere, Almanya gibi ülkeler; bağımsız, tarafsız, doğruluk, dürüstlük nitelikleriyle algılamaktadırlar. Uluslararası Federasyonumuz IFAC ise “Profosyonel Muhasebeciler İçin Ahlak Kuralları” bildirdesinde bölüm A’da bütün muhasebecilere, bölüm B’de serbest mesleki faaliyette bulunan bütün muhasebecilere, bölüm C’de bağımlı çalışan muhasebecilere yönelik üç bölümden oluşan 18 kısımda kurallar yayınlamıştır. (Özocak, 2016)

3568 Sayılı meslek yasamızda ise meslek mensuplarında olması gereken en önemli özellikler; Dürüstlük, Güvenirlilik, Tarafsızlık, Sır saklama, Mesleki özen ve titizlik, Sosyal sorumluluk, Reklam yasağı ve Bağımsızlıktan oluşmaktadır.

Ayrıca ÇUEHY’nin 6.maddesinde ise dürüstlük, güvenirlilik ve tarafsız olma şartı mesleğin temelini oluşturacağı şekliyle yerini almıştır. (Özocak, 2016)

Bağımsızlığı ve Tarafsızlığı Belirleyen Nitelikler

Mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst davranmak, Mesleki ve iş yargulamalarında tarafsız olmak, Yapamayacağı bir işi kabul etmemek ya da yapmaya çalışmamak ve mesleğin gerektirdiği bilgileri teknik ve standartlar olarak taşımak gerekmektedir.

³ (Bkz. TheEconomist, 7.2.2000, s.56, “Ifyoucan’ttrustauditors..”)

Bağımsızlığın ve Tarafsızlığın Tehlikeye Girdiği Anlar

Bir işletmeye dayanmak, bir işletmeden sürekli ve düzenli olarak önemli miktarda ücret almak, müşteri ile olan ilişkilerinde borç alıp vermek, çeşitli, abartılı promosyon, armağan almak, davalık olma durumu, mahkemeye verme tehdidi, hizmet verdiği işletmeye önceden sonradan katılmak, Müşteri işletmeye başka hizmetler sağlamak ve aile ve diğer kişisel ilişkiler kurmak olarak belirlenmiştir. (Özocak, 2016)



BÖLÜM 6: SONUÇ

Mali Müşavirlik, ekonomik anlamda bilgi sağlayan faaliyetlerin bütünü olarak tanımlanabilir. Literatürde yapılan benzeri tanımlamalarda muhasebe mesleği teknik yönü ile ele almakta ve meslek yalnızca kanunlar ve teknik yönüyle gündeme gelmektedir. Muhasebe mesleğinin teknik bir yöne sahip olmasının yasalar ve standartlar çerçevesinde hareket etmesinin nedeninin güncel olarak değişen ve gelişen bir meslek olmasından kaynaklandığı görülmektedir.

Meslek ahlakı, meslek mensupların bireysel ve toplumsal ilişkilerini nasıl yönlendirmesi gerektiği ve iyi ile kötü davranışlarını belirleyecek ölçülerin neler olması gerektiğine ilişkin değerler toplamıdır. Etik disiplini insanın ahlaksal sorumlulukları ile toplumsal yükümlülüklerini ortaya koymaktadır. Buna göre etik insan ve etik meslek mensubu toplam birebir ilişkilidir. “Etik” sözcüğünün anlamı “ahlak’a” göre daha geniştir. Ahlak olgusunun alanı dışında kalan pek çok ilke, tutum ve davranışı da içermektedir

Sokrates, Etik ve Ahlak ilişkisi; bilgelik ahlaklı olmayı, ahlaklı olmak etik kuralları uygun erdemli yaşamı, erdemli yaşam ise en yüksek iyi olan mutluluğu beraberinde getirecektir demiştir. Bir başka düşünür olan Aristoteles ise Nikomakhos adlı eserinde “İnsanlar adil iş yapa yapa adil, erdemli iş yapa yapa erdemli, ölçülü iş yapa yapa ölçülü olurlar.” demiştir. Aristoteles Nikomakhos kitabında etik davranışların ahlak kurallarını da kapsayacak genişlikte olduğu vurgulamıştır. Ahlak bu açıdan bakılırsa etik davranışlar içinde yerini almaktadır.

Diğer tüm mesleklerde olduğu gibi muhasebecilerde etik ikilemlerde kalmaktadırlar. Özellikle ahlaki ikilemler çıkar çatışması sonucunda oluşmakta olup, “gri alan” oldukları için doğru ve yanlışın ayırt edilmesi güçleşmektedir. Bu ikilemler hem meslek mensupları hem de toplum için önemli bir sorundur. Bu sorunların çözümü güçlü bir

ahlaki yapı ve etik davranışların her koşulda desteklenmesini gerektirmektedir. Bu sorunların çözülmesinde yardımcı olmak için birçok teori ve model ortaya konulmuştur.

Meslek ahlakının öğretilerle olduğu yönünde çeşitli görüşler öne sürülmektedir. Bu görüşün tersini savunanlar olduğu gibi. Bu tezde savunulan en önemli konu meslek mensuplarının ahlaki kararlar alabilmelerini ve etik davranabilmelerinin sağlanması açısından Uluslararası boyutta olmak üzere, Ülkemizde de çeşitli düzenlemeler olduğu ve bu düzenlemelere tüm meslek mensuplarının uymaları halinde geleceğin meslek mensubunun “ahlak ve etik “ olgusu karşısında daha tutarlı davranacağı yönünde bir yaklaşım sergilenmektedir. Ahlak dışı davranışların kurallar ve uluslararası normlar karşısında hem meslek mensupları hem de toplum için önemli bir fayda yaratacağı muhakkaktır.

Mesleği yalnızca teknik boyutuyla ele almak onu toplumdaki soyutlamak anlamına gelmektedir. Meslek toplum içinde var olan ve değişime ve gelişime katkıda bulunan bir meslek olmasının yanında kanunları, prosedürleri ve etik ilkeleri de içermektedir. Çünkü mesleğin kuralları, kanunları ahlaki ve etik talimatları da içermektedir. Etik profesyonel bireyin bağımsızlığını, kendi kontrolü ve ahlaki dürüstlüğü ile ilgilidir. Bu oluşumlar literatürde ahlak kodları şeklinde ele alınmıştır. Ahlak kodları profesyonel kuruluşlar tarafından oluşturulmakta ve profesyonel hayatta dikkat edilmesi gereken temel esasları içermektedir. Bu kodlar sayesinde müşterilere yapılan hizmet, esnek bir şekilde ve zarar görmeden devam etmektedir. Müşteriler de bu kodlara sahip ahlak kurallarına uymak zorunda olan meslek mensuplarını tercih edebilmektedirler. Bu açıdan bakıldığında, mesleğin saygın bir şekilde icra edilmesini sağlayan düzenlemeler toplumun bir parçası olan muhasebecilerin ahlak teorilerinden yola çıkarak özellikle, faydacılık ve haklar teorisi diğer mesleklerde olduğu gibi etkili olmaktadır. Erdem ve Etik Teorisi, muhasebecilerin özellikle, ticari baskılara ve müşteri isteklerine karşı direnmesini sağlayan bireyin içinde var olan değerler veya mükemmellikler olarak tanımlanmaktadır.

Bu teoriye göre etik erdemine sahip muhasebeci her koşulda dürüst ve erdemli davranabilecektir. Profesyonel kuruluşlar standart ve zorlayıcı bir rol oynamaktadır. Özellikle Odalar ve TÜRMOB gibi meslek kuruluşları, ahlak dışı davranışlardan kaçınmak için yüksek etik standartları, eğitim ve uygulamaları hayata geçirmek ve kontrol etmek için aktif bir rol oynamaktadırlar. Ahlaki sorunların çözümünde; Kanunlar, Yönetmelikler yol gösterici değildir. Bunun için teknik uzmanlığın yanında

ahlaki uzmanlık gerektiren unsurlar da rol oynamaktadır. Etik sorunları tanımlama ve çözümlene için, etik teorileri, ahlaki karar alma süreçleri ve etik kodları sistematik bir yaklaşım sunmalıdır. Muhasebe Meslek ahlakıyla ilgili hem Uluslararası hem de Ulusal boyutta çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

Uluslararası boyutta dikkat çeken düzenlemelerden biri IFAC tarafından yapılan “Profesyonel Muhasebeciler için Ahlak Kuralları”dır. Türkiye’de ise, muhasebe meslek ahlakıyla ilgili 3568 sayılı Kanun’da SPK’nın tebliğ ve Yönetmeliklerinde ve TÜRMOB’un Mecburi Meslek Karar”larında etik kuralları yer almaktadır. Uzun vadede Ülkemizdeki meslek etiğine yönelik uygulamaların Uluslararası düzeydeki standartlarla uyumu sağlanmalıdır. Nitekim, meslek kuruluşları bu amaçla tamamlayıcı etik ilkeleri saptamaya başlamışlardır. Bu ilkelerden birinin eksikliği mesleğe ve meslek mensuplarına karşı duyulan güvenin sarsılmasına yol açmaktadır.

Bu nedenle meslek mensuplarının her yerde ve her zaman bu ilkeleri ve davranış kodlarını dikkate alarak görevini yapması çok büyük önem arz etmektedir. Muhasebe mesleği profesyonel bir meslek olarak finansal olayların izlenmesi, kayıtlanması, belgelenmesi, raporlanması, sunulması ve denetlenmesi yüksek seviyede teknik bir beceri gerektirmektedir.

Ekonominin gelişmesi, özel ve kamu sektörü kurum ve kuruluşlarının işletme yetkilileri ve kamu çıkarına uygun şekilde hareket edebilmeleri için gerekli teknik bilgi ve becerilerle donatılmış muhasebe uzmanlarına ihtiyaç bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarına güven duymak için iki temel nitelik aranmaktadır. Birincisi mesleğin uzmanlık boyutu, ikincisi doğruyu yanlıştan ayırmak ve doğruyu yansıtmak olan etik boyutudur. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarının bilgi ve becerilerinin yanında etik değerlere sahip olmaları, sorumluluk taşımaları onlara güven duyulabilmesinin en önemli koşuludur.

Muhasebenin teknik yönü gerekli ilgiye sahip olmuştur ancak etik konusu 1980’lere kadar önemsenmemiştir. Bunun sebeplerinin altında finansal skandalların yaygınlaşması da yatmaktadır. Özellikle 1970 sonrasında Amerika ve Kanada’da iflasların ardından finansal skandallar ortaya çıkmış ve muhasebecilerin çıkar temin etmek, işverene menfaat sağlamak amacıyla hileli işlemler yaptıklarının saptanması mesleğe olan güveni oldukça sarsmıştır.

Bu nedenle, muhasebenin etik boyutu önem kazanmış ve bazı standart davranış kodları belirlenmiştir. Bu kodlar bir meslek mensubunun sahip olması gereken etik sorumluluk duygusu ve meslek ilkeleridir. Profesyonel meslek mensuplarından istenen değerlere sahip olması ve mesleki ilkeleri her şeyin üzerinde tutmasıdır. Böylece mesleğin icrasında teknik bilgi ve uzmanlık yetmemektedir. Teknik bilginin yanında ve ondan daha önemlisi olan güven unsurunun ve etik kuralların ön plana çıkmış olmasıdır.

Profesyonellere olan güveni korumanın ve mesleğin kredibilitelerini arttırmanın yolu meslek mensuplarının etik değerlere sahip çıkmasıdır. Meslek Mensupları etik standartların ve kurallarının oluşum aşamasına dahil edilmelidir.

Bu konuda Üniversitelerle ortak çalışmalar yapılmalı ve üniversiteler bünyesinde çeşitli enstitüler ve bölümler oluşturulmalıdır. Meslek Mensupları ile birlikte, işletme yöneticileri, ortakları vb. etik konularda eğitilmelidir. Meslek Mensuplarına yönelik yayınlarla, ahlaki ve etik sorunlar ele alınmalı Üniversitelerle işbirliği çerçevesinde bu konuyla ilgili daha fazla seminer, konferans ve sempozyumlar düzenlenmelidir.

Yazılan tez'de muhasebe meslek etiği konusunda Uluslararası ve Ulusal boyutta çalışmaların neler olduğu tanıtılmış ve Uygulamalarda etik kuralların uygulanması hususunda bilgiler verilmiştir. Meslek Mensuplarının kuşak farkları üzerinde durulmuş ve Mesleğin Denetim tarafının etik koşulları ve uygulamaları anlatılmıştır.

Sonuç olarak; Yapılan tüm çalışmaların temelini oluşturan Etik, Ahlak ve Erdem konularında yalnızca meslek mensuplarının eğitimi yeterli olmamaktadır. Muhasebe bilgilerini kullanan tüm tarafların eğitilmesinin gerektiği anlaşılmaktadır.

KAYNAKLAR (REFERENCES)

1. Akay, H. (2002 Ocak). "Muhasebe Mesleğinde Etik". Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Önerg, Sayı:17 Cilt:4 Yıl:8 , 86-87.
2. Akbulut, Y. (1999). "Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , 131.
3. ARENS A., L. J. (1997). Auditing An Integrated Approach. New Jersey: Seventh Edition Prentice Hall,.
4. Bezirci, M. (2015). Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Etik Eğitimi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , 406-407.
5. Cemalcılar, Ö. (1999). "Muhasebenin Kurumsal Yapısı. A. Ü. Yayınları. içinde Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
6. Chandler, R. (1990 July). Accountancy. IFAC içinde, "IFAC: The Consensus-Seeker" (s. 84-86). IFAC.
7. Çoban, M. D. (2003 Mayıs). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği". Vergi Dünyası , 161.
8. FATT, J. P. (1995-14a). Ethics and the Accountant. Journal Of Business Ethics , 997-1004.
9. Gazete, R. (2014, Mart 27). TÜRMOB;"M.Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yap.Hak.Tebliğ. Eylül 25, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr>:
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm> adresinden alındı
10. Guy, D. (2003). Ethics for CPA's . D. Guy içinde, Ethics for CPA's John Wiley&Sons,Inc. (s. 3). New York : John Wiley&Sons.

11. Güneş, R. (2002). Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma. M. Ü.-F. Dalı içinde, Türkiye XXI, Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (s. 33-34). Bodrum-Muğla: Marmara Üniversitesi İkt.İdr.Bil.Fak.Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı .
12. http://www.iktisadidayanisma.com_Atilla,C., (2015, Kasım 22). Geçmişten Geleceğe Muhasebe Mesleğindeki Gelişmeler. Ekim 28, 2016 tarihinde İktisadi Dayanışma İktisadi Haber Ajansı: <http://www.iktisadidayanisma.com/Mali-Musavirler-Muhasebeciler-Birligi-Dernegi-Usku/Haber/ccdd8a7b-8fbc-40ee-8b02-fe4c5d212d41.aspx> adresinden alındı
13. <http://www.resmigazete.gov.tr>. (2007, Ekim 19). SM,SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler. Eylül 26, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr>:
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2007/10/20071019.htm> adresinden alındı
14. <http://www.resmigazete.gov.tr/>. (2012, 12 26). Kamu Gözetimi,Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. Eylül 21, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/>:
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm> adresinden alındı
15. <http://www.resmigazete.gov.tr/>. (2012, Aralık 25). SMMM ve YMM'lerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hak.Değ.Yap.Dair Yönetmelik. Eylül 26, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/>:
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121225.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121225.htm> adresinden alındı
16. <http://www.resmigazete.gov.tr/>. (2014, Mart 27). TÜRMOB;M.Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ. Eylül 25, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr/>:
17. <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2014/03/20140327.htm> adresinden alındı

18. <http://www.tide.org.tr>. (2016, Eylül 23). Türkiye İç Denetim Enstitüsü Etik Kuralları ve İlkeleri. Eylül 23, 2016 tarihinde <http://www.tide.org.tr>: http://www.tide.org.tr/page.aspx?nm=etik_kurallar adresinden alındı
19. <http://www.turmob.org.tr>. (2001, Ekim 18). "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı. Ekim 16 Ekim, 2016 tarihinde <http://www.turmob.org.tr>:
http://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/MECBURI%20MESLEK%20KARARLARI/5-RUHSATLI_SMMM.pdf adresinden alındı
20. <http://www.turmob.org.tr>. (2016, Eylül 22). Eylül 22, 2016 tarihinde Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Değişiklik yapılan):
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/TurmobMevzuatDetay.aspx?param=CzOcfyLkksM> adresinden alındı
21. <http://www.turmob.org.tr>. (2015, Mayıs 22). SM, SMMM ve YMM Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik. Eylül 21, 2016 tarihinde <http://www.turmob.org.tr>:
<http://www.turmob.org.tr/TurmobWeb/MBS/TurmobMevzuatDetay.aspx?param=rSICZSYNiSw> adresinden alındı
22. IFAC. (2016). EKİM 15, 2016 tarihinde www.ipiob.org:
<https://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/piob> adresinden alındı
23. IFAC. (2016, Ekim 15). Code Of Ethics For Professional Accountants. Ekim 15, 2016 tarihinde www.ifac.org:
<https://www.google.com.tr/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=www%2Cifac.org.%2FCode+Of+Ethics+For+Professional+Accountants> adresinden alındı
24. Karakaş, D. (2016, Eylül 15). Mali Müşavir Üyelerin Kuşaklararası Yaş Dağılımları. İstanbul, Kurtuluş, Marmara: İSMMM TÜRMOŞ Raporları.
25. Karakaş, D. (2016, Eylül 16). Stajyer Bayan ve Erkek Adayların Kuşaklararası Dağılımları. İstanbul, Şişli, Marmara.

26. Karayalçın, Y. (1988). Muhasebe Hukuku, Kavramsal İlkeler, Başlıca Sorunlar, Yeni Gelişmeler. B. v. Yayını. içinde Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları No:216.
27. Kaya, E. (2005 Haziran). "Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma". MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , Clit:7 Sayı:2 17-37.
28. Kuzu, C. (2016, Haziran 18). Mesleki Etik Kuralları Kuşaklararası Yorum Farkları. İstanbul, Şişli, Türkiye: Kuzu, Cemile.,.
29. Murat, S. (27 Haziran 2015). İşletme Stratejisinin Bir Unsuru Olarak Etik: Planlamadan Uygulamaya. 6. Türkiye Etik Kongresi (s. 16). İstanbul: TÜRMOB-488.
30. O'leary, C. (2001). "An Analysis Of Australian Final Year Accountancy Students, Ethical Attitudes". Teaching Business Ethics , 235-249.
31. Otlu, F. (1999). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Yeri ve Önemi". S. D. İdr. Bil. Fak. Dergisi içinde, Marmara Üniverisitesi İkt. İdr. Bil. fak. Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Türkiye XXI, Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (s. 144). Bodrum-Muğla: Marmara Üniverisitesi İkt. İdr. Bil. fak. Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı.
32. Özocak, H. (2016). "Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Etik, Bağımsızlık ve Tarafsızlık. Eylül 13, 2016 tarihinde <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/>: <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/googlesearch.asp?cx=001011403387213313453%3Ajix0iy-6pbq&cof=FORID%3A9&ie=UTF-8&q=hulusi+%C3%B6zocak> adresinden alındı
33. Pekdemir, R. (2000 Ocak). "Ülkemiz Muhasebe Mesleğinde Etik Kurallarının Geliştirilmesi Gereği". Muhasebe ve Finansman Dergisi , 5.
34. Resmi Gazete. (1989, Haziran 13). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci, Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. Eylül 20 Eylül, 2016 tarihinde www.resmigazete.gov.tr: <http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20194.pdf> adresinden alındı
35. Resmi Gazete. (1990, Ocak 03). Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Çalışma Usul ve Esasları Hakkında

Yönetmelik. Eylül 18 Eylül, 2016 tarihinde <http://www.resmigazete.gov.tr>:
<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf&main=http://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/20391.pdf>
adresinden alındı

36. Rules. (2001). "Muhasebe Denetiminde Etik". Rules içinde, ICAS (İskoçya Belgeli lisanslı Muhasebeciler Enstitüsü) (s. 6). UK,: ICAS.
37. Sağlar, J. (2003). "Bağımsız ve İç Denetimde Kalite Kontrolü; Bağımsız Denetim Firmaları ile Büyük Sanayi İşletmeleri Üzerinde İki Farklı Saha Araştırması. Adana: Yayımlanmış Doktora Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
38. Sanlı, N. (27 Haziran 2015). İşletme Stratejisinin Bir Unsuru Olarak Etik: Planlamadan Uygulamaya. 6.Türkiye Etik Kongresi (s. Önsöz 3). İstanbul: TÜRMOB-488.
39. Selimoğlu, S. (1998). "Muhasebe Meslek Ahlakı Etik Yaklaşımı". İ. Y. No:20 içinde, Türkiye 3.Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (s. 144). İstanbul: T.C Marmara Üniversitesi İkt.İdr.Bil.Fak.Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Türkiye XXI.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabından alınmıştır.
40. Sözbilir, N. (2001). "Muhasebe Mesleğinde Etik". O. Yıldırım içinde, XX.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar (s. 30). Antalya: T.C Marmara Üniversitesi İkt.İdr.Bil.Fak.Muhasebe-Finansman Ana Bilim dalı Türkiye XXI.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Kitabından alınmıştır.
41. Sözbilir, N. (2000). "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar". Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:26 , 52-54.
42. Sözbilir, N. (2000). "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar". Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını No:26 , 52-54.
43. Sözbilir, N. (2000). Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarında Etiksel Boyutlar. Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını , 52-54.
44. Topçu, F. (27 Haziran 2015). İşletme Stratejisinin Bir Unsuru Olarak Etik:Planlamadan Uygulamaya. 6.Türkiye Etik Kongresi (s. 3). İstanbul: TÜRMOB Yayınları-488.

45. Toraman, C. (2002). "Muhasebe Denetiminde Etik". M. Ü.-F. Dalı içinde, Türkiye XXI.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (s. 105-106). Bodrum-Muğla: Marmara Üniversitesi İkt.İdr.Bil.Fak. Muhasebe-Finansman AnaBilim Dalı.
46. Tükenmez, M. (1996). "Muhasebe'de Mesleki Eğitim ve Etik". O. Yıldırım içinde, Türkiye XV:Muhasebe Eğitimi Sempozyumu MÖDAV, (s. 265). Antalya: Marmara Üniversitesi İkt.İdr.Bil.Fak.Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Türkiye XXI.Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu kitabından alınmıştır.
47. Türk, Z. (2004). Muhasebe Meslek Ahlakı. Adana: Nobel kitabevi.
48. Türker, M.,Sayar,A.,Türker,İ.,Şimşek,A.,. (2015). Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı. IFAC-TÜRMOB içinde, Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı (s. 177-178). Ankara: TÜRMOB-478.
49. Uslu, S. (1997). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı ve Moral Değerler". 3.Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, (s. 30). Alanya.
50. Utku, D. (2009). "Etik Davranışlar:Muhasebe Meslek Mensubu Olmaya Aday İİBF Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi , 211-212.
51. Ünsal, A. (2008). "İşletmelerde Muhasebe Yöneticilerinin Etiksel Karar Süreci". KMU İİBF Dergisi,10:14 , 2-19.
52. Weber, D. (1992). "Scenarios in Business Ethics Research:Review, Critical Assesment and Recommendations". Business Ethics Quarterly , 137-160.
53. www.medimagazin.com.tr/Aşti,N.,. (2013, Şubat 04). Kuşaklararası Farklar. Ekim 27, 2016 tarihinde <http://www.medimagazin.com.tr/> <http://www.medimagazin.com.tr/authors/nesrin-astI/tr-kusaklararasi-farklar-76-37-3363.html> adresinden alındı
54. www.turmob.org.tr_Göztaş, A.,. (2016, Haziran 3). "Kuşak Farkının İş Hayatına Yansımalarına Genel Bakış". Eylül 22, 2016 tarihinde www.turmob.org.tr: http://www.turmob.org.tr/Arsiv/TurmobGaleri/Dosyalar/f29eaf89-88ac-462e-b93a-f72e27a02a2c/1562016_103801_de4c3a86-db6b-44df-a6dc-c367e981037c.pdf adresinden alındı
55. www.turmob.org.tr_Özkan.,Serdar. (2016, Haziran 13). "Meslek Etiğinde Kuşak Farkı: Güç, Hesapverebilirlik ve Etik Algısında Farklılıklar". Eylül 27, 2016 tarihinde www.turmob.org.tr:

http://www.turmob.org.tr/Arsiv/TurmobGaleri/Dosyalar/f29eaf89-88ac-462e-b93a-f72e27a02a2c/1562016_103801_de4c3a86-db6b-44df-a6dc-c367e981037c.pdf adresinden alındı

56. www.turmob.org.tr_Topçu, F.,Sanlı,N.,. (2016, Haziran 3). 7.Türkiye Etik Kongresi Sonuç ve Kapanış Bildirgesi. Eylül 21, 2016 tarihinde www.turmob.org.tr:

http://www.turmob.org.tr/Arsiv/TurmobGaleri/Dosyalar/f29eaf89-88ac-462e-b93a-f72e27a02a2c/1562016_103801_de4c3a86-db6b-44df-a6dc-c367e981037c.pdf adresinden alındı

57. Yazıcı, M. (2002). "Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma". İ. 1. Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını içinde, Muhase Türkiye XXI.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma (s. 11-37). Bodrum-Muğla: T.C.Marmara Üniversitesi İkt.ve İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı.

58. Yıldırım, O. (2002-Mayıs-Haziran). " Kamuyu Aydınlatma Açısından Muhasebe Meslek Elemanın Davranışlarının Etik boyutu ve İzmir İlinde Bir Uygulama. " (s. 15). Mayıs-Haziran, Bodrum: Marmara Üniversitesi İkt.İdr.Bil.Fak.

ÖZGEÇMİŞ (CURRICULUM VITAE)

AD SOYAD :Demet KARAKAŞ
DOĞUM YERİ :İstanbul/01.01.1970
E-MAİL :dkarakas@ismmmo.org.tr
EĞİTİM DURUMU :

(2016) Yüksek Lisans, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, İstanbul

(2003) Anadolu Üniversitesi İktisat Fakültesi

(1992) Trakya Üniversitesi İşletme

(1987) 100.Yıl Ticaret Lisesi

İŞ DENEYİMLERİ

2004-2008 yılları arasında Staj Şefi olarak, 2008 yılından günümüze kadar İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında Staj Müdürü unvanıyla çalışmaktayım. Yasa ile mesleğe giriş şartı olan staj ve öğrenci işleri biriminin müdürü olarak yaklaşık 70.000 adayın staj yapması ve sınavlara katılmak suretiyle Mali Müşavir olabilmeleri için gerekli tüm Yasal mevzuatın işletilmesi ve işlemlerin yapılması için ilgili birimin yöneticisi olarak çalışmaktayım. Aynı zamanda bu güne kadar merkezi sistemle düzenlenmekte olan Staja Giriş Sınavında başarılı olan 28.000 adaya bizzat eğitim vermiş bulunmaktayım.

2001-2003 yılları arasında Temel Eğitim ve Staj Merkezi İstanbul Şubesinde Öğrenci İşleri Sorumlusu olarak göreve başladım ve 2004 yılında İstanbul SMMM Odasına Staj Şefi olarak atandım.

1992 yılında Güder Deri Tekstil Sanayi ve Ticaret Ltd Şti'nde muhasebe departmanında işe başladım. 1996 yılı sonunda şirketin tasfiyeye girmesi nedeniyle ayrıldım. 1997 ve 2000 yılı sonuna kadar kızımın doğumu nedeniyle iş hayatıma bir süre ara verdim.