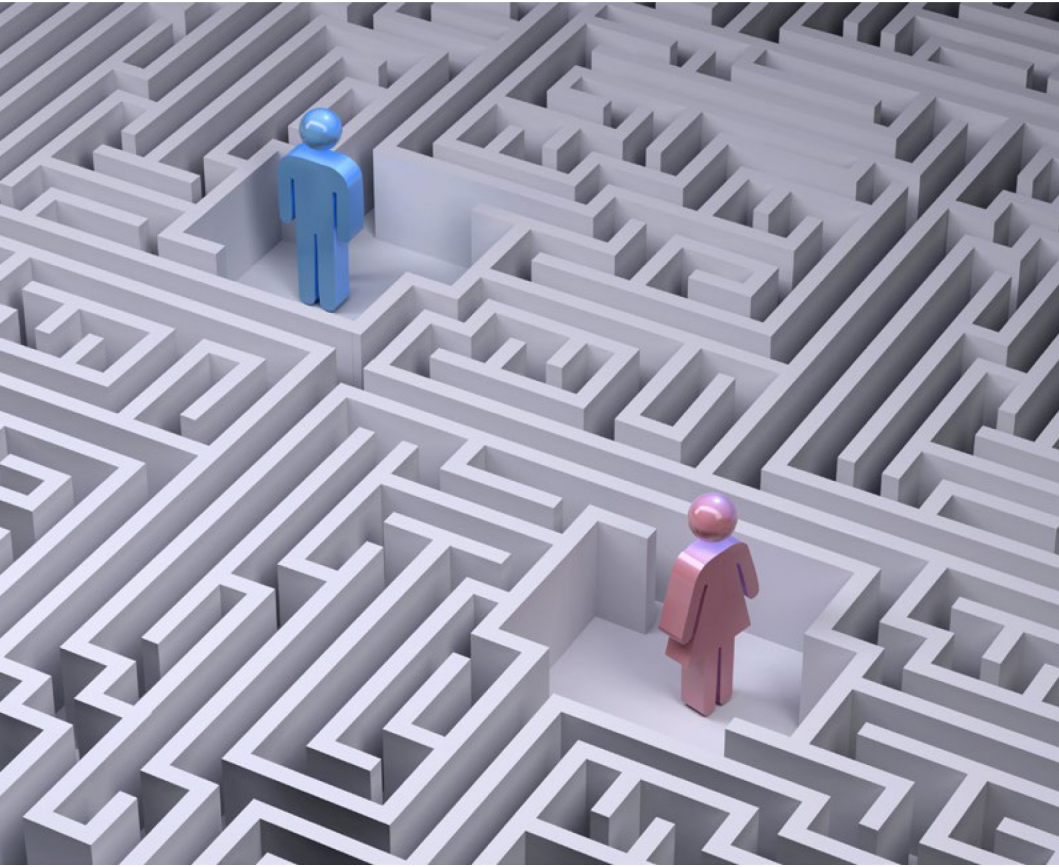


# MESLEK ETİĞİ



**TÜRMOB**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Türkiye’de muhasebe mesleğinde etik ilke ve kuralların geliştirilmesi için uluslararası ve ulusal kuruluşların çalışmalarından yararlanılmaktadır. Uluslararası alanda faaliyet gösteren kuruluşların başında **Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’na bağlı Etik Komitesi (International Federation of Accountants Ethics Committee-IFAC) ve Amerikan Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (The American Institute of Certified Public Accountants-AIC-PA)** gelmektedir.

Bu kuruluşların çalışmalarının yanı sıra, Türkiye’de meslekle ilgili yapılan düzenlemelerde **TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odası Birliği)** ilk olarak 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazetede Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik’i yayınlamış; daha sonra 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazetede Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler-Ek1 şeklinde Yönetmeliği düzenlemiştir.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının ilk sürümünü, 21.05.2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının güncellenen sürümü, 30.11.2017 tarihli ve 30256 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının (Bağımsızlık Standartları Dâhil) son sürümü, 22.09.2019 tarihli ve 30896 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

# SUNUŞ

En büyük sermayesi güven olan, serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik mesleğinin temel ilkelerinin başında etik gelmektedir. TÜRMOB, Odalarımız ve meslektaşlarımız etik konusunda gerçekleştirdikleri çalışmalarla bu alanda ülkemizde öncülük yapmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan ve üye ülkelerce uygulanması istenen önemli düzenlemelerden birisi de etik ilkelerdir.

TÜRMOB, IFAC etik ilkeleri ile de uyumlu olan “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliği” 19.10.2007 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girdi.

Yönetmelik ile birlikte TÜRMOB bünyesinde, bir Etik Kurul oluşturuldu. Etik Kurul, tüm meslek mensuplarının en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın meslek mensupları kitlesi hedefine ulaşmak için çalışmalar gerçekleştiriyor.

TÜRMOB Etik Kurulumuz tarafından hazırlanan “Meslek Etiği” çalışmamızı meslektaşlarımızın istifadesine sunuyoruz. Etik Kurul üyelerimize bu faydalı çalışmayı hazırlamalarından dolayı teşekkürlerimi sunar, çalışmanın meslektaşlarımıza ve ilgililere yararlı olmasını temenni ederim.

**Emre KARTALOĞLU**  
**TÜRMOB Genel Başkanı**

***“Hiçbir millet yoktur ki  
ahlaki esaslara  
dayanmadan ilerlesin”  
Mustafa Kemal Atatürk***



## Etik nedir?

Yunanca karakter ve alışkanlık anlamına gelen “ethos” kelimesinden türetilen etik, ahlak kavramını da içine alan bir disiplin olup, “nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumluluğu” ifade etmektedir. Etik en temel tanımıyla iyi ve kötü davranışların neler olduğunu irdeleyen bir felsefe dalıdır. Diğer bir deyişle kabul edilebilir davranışlarla kabul edilemez davranışları birbirinden ayıran bir dizi norm ve ilkedir.

Günümüzde etik kavramı daha çok iş hayatındaki davranış biçimlerini irdeleyen, düzenleyen bir disiplin olarak görülmektedir. Öğrenilebilir ve öğretilebilir bir kavramdır. Toplumun ekonomik, sosyal ve politik yapısına istikrar sağlayan prensip, standart ve değerler bütünüdür.

Ahlak kavramı ise kişilerin sosyal yaşamda ilişkilerini düzenleyen bir disiplin olarak görülür.



**Rehberin Etik İlkeleridir**

## Meslek etiği nedir?

Belirli bir eğitim ile kazanılan sistematik bilgi ve becerilere dayanan, kuralları önceden belirlenmiş eylemler meslek olarak ifade edilmektedir.

Meslek etiği, belirli bir meslek grubuna ilişkin ortaya konmuş ve o mesleği yerine getirenlerin uyguladığı veya uygulaması gereken kurallar bütünüdür.

İş etiği, etiğin kurumsal bir bağlamda yönetilmesi ile ilgilidir ve iş yönetiminde davranışa rehberlik eden ilke ve standartların uygulanmasını içerir. İnsan hakları, eğitim, çeşitlilik, cinsiyet eşitliği, çalışan sağlığı ve refahı gibi işgücü ve istihdam uygulamaları ile rüşvet ve yolsuzluk gibi konuları kapsar.

Meslek hayatında etik değerlerin varlığı, o meslekte günlük işlerin başarısını doğrudan etkileyecek ve çalışanların performansını arttıracak, güven duygusunu güçlendirecektir.

Muhasebe meslek etiğinde amaç; topluma güvenilir ve doğru muhasebe bilgilerini sunmaktır.

## Meslek etiğinin tarafları kimlerdir?

Meslek etiğinin tarafları meslek mensubu, müşteri, kamu ve çıkar gruplarıdır.

**Rehberin Etik İlkeleridir**



## Meslek etiği ile mesleki saygınlık arasında nasıl bir bağ vardır?

Bir mesleğin etik kuralları, o mesleğin güvenirliği ve itibarının teminatıdır. Meslek mensupları meslek etiğine ne kadar bağlı kalırsa, o mesleğin toplum önünde saygınlığı o kadar artar.

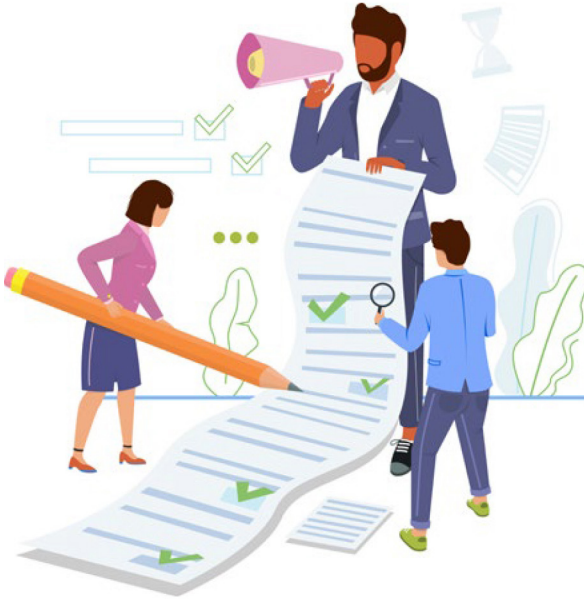
## Muhasebe mesleğinde etiğin önemi nedir?

Muhasebe mesleği, işletmelerin muhasebe işlemlerini mevcut yasalara, ilkelere, kurallara, standartlara uygun tarafsız, doğru, zamanında ve güvenilir şekilde yürüten meslek mensuplarının sürekli olarak edindikleri iş ve uğraştır. İşletmeyle ilgili taraflar, karar alma sürecinde muhasebenin ürettiği bilgiye ihtiyaç duyar. Bu bilginin işletmenin gerçek mali durumunu

**Rehberin Etik İlkelerdir**

ve faaliyet sonucunu göstermesi gerekir. Bilgilerin güvenilirliği uygulayıcıların teknik düzeyine olduğu kadar etik davranmalarına da bağlıdır.

Muhasebe uygulama genel tebliğinde yer alan on iki temel kavramdan sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve belgelendirme, tutarlılık, tam açıklama ve özün önceliği kavramları etik ile ilgili kavramlardır. Bu kavramlardan sosyal sorumluluk kavramı, meslek mensuplarınca mesleğin icrasında etik olanı yapmayı ve kamu yararını gözetmeyi gerektirmektedir. Muhasebe mesleği sadece teknik uzmanlık gerektiren bir meslek olmadığı için mesleğin etik kuralları çerçevesinde ve sosyal sorumluluk bilinciyle yürütölmesi gerekir.



**Rehberin Etik İlkeleridir**





## Etik ikilem nedir?

**Etik ikilem**, bir olay karşısında birbirinin tersi olan birden çok düşünce ya da davranışın tartışılabilir doğruluğunun olması durumunda ortaya çıkar. Kişiyi düşünme ve sorgulama sürecine iten belirsiz durumlara **etik ikilem** denir.

Muhasebede etik ikilem, meslek mensubunun bir gruba karşı olan görev ve sorumluluklarının diğer bazı gruplara olan görev ve sorumluluklarıyla veya kendi çıkarlarıyla uyuşmaması durumunda oluşmaktadır.

Etik yaklaşımlar bir etik ikileme kesin çözüm getirmeyebilir; ancak kararlarımızı hangi etik ilkelere göre oluşturabileceğimiz konusunda bize yardımcı olur.

**Etik sapma ise** etik olmayan kararlar alınması durumudur.

Bencilce davranmak ve herkesten farklı etik standartlara sahip olmak etik sapmalara neden olur.

**Rehberin Etik İlkeleridir**

## Etik kurallar ve temel ilkeler

Meslek mensubu günümüzde sıklıkla, sadece siyah ve beyaz gibi net olmayan, karmaşık birçok durumla karşılaşır. Muhasibe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından geliştirilen “Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar”, bu çerçevede TÜRMOB’un yayınladığı etik ilkeler, muhasebe meslek mensuplarının davranışlarına rehberlik eden ve kamu yararı için hareket etme sorumluluğunu muhafaza etmesine yardımcı olan ilkeleri bir araya getirir.

Ayrıca etik kural ve ilkeler, son kullanıcı tarafından muhasebe ve denetim firmalarının sunduğu profesyonel hizmetlere duyulan güven için çok önemlidir. Güven oluşmadığında bu tür hizmetler az değerli, hatta değersiz olarak algılanır.



Etik kuralların bu ilke temelli yapısı, ister kendi firmasında ister başka bir işletmede çalışıyor olsun, tüm muhasebe meslek mensuplarını ilgilendirir. Belirli bir durumda doğru- dan uygulanabilecek herhangi bir yükümlülük olmasa dahi, etik kuralları oluşturan beş temel ilke, muhasebe meslek mensuplarının, kamu yararı için hareket etme sorumluluğunu anlayarak doğru yolu bulmalarına yardımcı olur.

**TÜRMOB'un yayınladığı Yönetmelikte belirtilen temel ilkeler beş başlıkta ele alınmıştır:**

## 1- Dürüstlük

Meslek mensubu, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmalıdır.

Dürüstlük ayrıca adil olmak ve herkese güvenmek anlamındadır.

## 2- Tarafsızlık

Meslek mensubu önyargıların, çıkar çatışmalarının ve üçüncü kişilerin etkilerinin mesleki yargılarını tehlikeye düşürmesine izin vermemelidir. Karar



**Rehberin Etik İlkeleridir**

verme sürecinde üzerinde etki yaratacak şeylerden uzak durmalı ve tarafsız olmalıdır.

### 3- Mesleki yeterlilik ve özen

Meslek mensubu, uygulama, yasa ve teknik çerçevelerde güncel gelişmelere bağlı olarak, yaptığı işi güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgiye sahip ve mesleki standartlar ile uyum içinde olmalıdır.

### 4- Mesleğe uygun davranış

Meslek mensubu, konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymalı ve mesleğin itibarını zedeleyecek tutum ve davranıştan kaçınmalıdır.



**Rehberin Etik İlkeleridir**



## 5- Sır saklama (Gizlilik)

Meslek mensubu, geçerli yasalara tabi olarak, meslek ve iş ilişkileri sonucu elde ettiği bilginin gizliliğine saygı göstermelidir. Yetki ve sorumluluk olmadıkça, bu bilgiyi üçüncü kişilerle paylaşmamalıdır.

Meslek mensubu ile bir müşteri veya işveren arasındaki ilişkinin bitmesinden sonra bile, gizlilik prensibine uyma ihtiyacı devam eder.

*Rehberin Etik İlkeleridir*

# Etik kuralların uygulanması ve tehditler

Muhasebe meslek mensubu daima kamu yararı içinde hareket etme sorumluluğunu taşımaktadır. Temel ilkelere uyum, bu sorumluluğu yerine getirmeye yardımcı olur. Ancak bazen muhasebe meslek mensubunun karşısına temel ilkelerle uyumuna yönelik engel veya "tehditler" çıkabilir.

Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. Yönetmelikte yer alan kavramsal çerçeve, şu beş temel kurala meslek mensuplarının dikkatini çekmektedir:

- (1) 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

Rehberin Etik İlkeleridir

bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır.

- (2) Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak koşul veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü vardır.
- (3) Meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri dikkate almalıdır. Bağımsız çalışan meslek mensubu uygun önlemleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı veya sona erdirmeli, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmedeki görevinden istifa etmelidir.
- (4) Meslek mensubu bu etik ilkelerden birisini istemeyerek ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiğinde kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.
- (5) Etik ilkelerin ikinci ve üçüncü bölümlerinde kavramsal çerçevenin uygulama biçimini açıklayıcı örnekler yer almaktadır. Bu örnekler temel etik ilkelerine uyma konusunda tehdit yaratabilecek tüm şartların tam listesi değildir. Kavramsal çerçeveyi her bir meslek mensubunun karşılaştığı özel durumlara uygulaması gerekir.

Kavramsal çerçevede belirtilen kurallara göre tehditler karşısında izlenecek adımlar şu şekilde açıklanabilir:

1. Temel ilkelerle uyuma yönelik tehditleri belirlemek
2. Bu tehditlerin nasıl önleneceğini değerlendirmek
3. Tehditleri ortadan kaldıracak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürecek önlemleri uygulamak

**Rehberin Etik İlkelerdir**

# 1 Adım : Tehditleri belirlemek

Tehditleri belirlerken, muhasebe meslek mensubunun, temel ilkeler ile uyumu riske atabilecek bir mesleki faaliyet, çıkar veya ilişki gibi özel koşulları anlaması gerekir.

Meslek mensubunun karşılaşılabileceği olası tehditler şu şekilde kategorize edilebilir:

- ▣ Kişisel çıkar ilişkisi
- ▣ Kendi kendini denetleme
- ▣ Taraf tutma
- ▣ Yakınlık
- ▣ Yıldırma (gözdağı)

Uygulamada, muhasebe meslek mensubu, tehdidin her kategorisine ilişkin aşağıdaki soruları sorar:

- ▣ **Kişisel çıkar tehdidi:** Muhasebe meslek mensubunun yargısını ya da davranışını uygunsuz şekilde etkileyecek finansal veya diğer çıkar tehditleridir.

***Bana ne faydası var ve bu benim karar almamı etkiler mi?***

**Rehberin Etik İlkelerdir**



Meslek mensubunun; müşteri den doğrudan finansal çıkarının bulunması; meslek mensubunun, önemli bir müşteri den kaybetme ihtimali konusunda endişe duyması; meslek mensubuna, yeni bir sözleşme için çok düşük bir ücret önermesi ve önerilen ücretin mesleki standartların sağlanması için yetersiz olması...



**Kendi kendini denetleme tehdidi:** Mevcut bir hizmeti sağlamak adına bir yargı oluştururken, firmanın muhasebe elemanının, muhasebe meslek mensubunun ya da firmasındaki başka bir kişi tarafından önceden yapılmış bir yargı ya da hizmetin sonuçlarını uygun şekilde değerlendirememeye tehdididir.

***Kendi çalışmalarımı inceliyor veya daha önceden yaptığım önerileri değerlendiriyor muyum?***

Bir denetim firmasının; güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgileri doğrudan etkileyen bir hizmet sunması...



**Taraf tutma tehdidi:** Muhasebe meslek mensubunun, müşterinin ya da işverenin pozisyonunu savunması, bu nedenle objektifliğinin tehlikeye girmesidir.

***Uygun olmayan şekilde müşterim veya işverenimin durumunu desteklersem tehlike altında mı olurum?***

Meslek mensubunun, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi...

**Rehberin Etik İlkelerdir**



**Yakınlık tehdidi:** Profesyonel muhasebecinin, bir müşteri ya da işverenle uzun ya da yakın bir ilişki nedeniyle, kişinin çıkarına fazla sempatik yaklaşmasıdır.

***Müşteriniz veya işvereniniz ile, karar alma veya mesleki yargınızı tehdit edecek kadar uzun süreli bir ilişkiniz mi var?***

Meslek mensubunun, bir iş ekibi üyesinin, aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailenin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması...



**Yıldırma tehdidi:** Muhasebe meslek mensubunun gerçek ya da algılanan baskılar dolayısıyla objektif hareket etmekten alıkonulma tehdididir.

***İşimi gayretle, profesyonel veya tarafsız şekilde icra etmeme yönelik herhangi bir tehdit hissediyor muyum?***

Meslek mensubunun, müşteri sözleşmesinin sonlandırılması ile tehdit edilmesi...

## 2 Adım : Tehditlerin değerlendirilmesi

Muhasebe meslek mensubuna, kamu yararına göre hareket etme sorumluluğunu yerine getirmede temel ilkeler rehberlik eder. Temel ilkeler ile uyuma yönelik her tehdit, değerlendirilmeye alınmalıdır. Bunu yaparken, muhasebe meslek mensubunun, tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını belirlemede "gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi" kullanması gerekir. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın, muhasebe meslek mensubu olması gerekmez. Ancak, ilgili durum ve gerçekleri anlayacak ve meslek mensubunun karar ve sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde değerlendirecek bilgi ve tecrübeye sahip olması gerekir.

## 3 Adım : Tehditlerin ele alınması

Temel ilkelerle uyumu engellediği tespit edilen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığına karar verilmesi halinde, muhasebe meslek mensubu ve/veya denetçi, şunları yaparak söz konusu tehditleri ele alır:

- ▣ Tehdit oluşturan (çıkarmaya veya ilişkiler dahil) durumları ortadan kaldırmak

**Rehberin Etik İlkeleridir**

- ☑ Tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler almak
- ☑ Mevcut olması ve uygulanma kabiliyetinin bulunması hâlinde, tehdit oluşturabilecek mesleki faaliyeti reddetmek veya sonlandırmak

Muhasebe meslek mensubunun, tehdit düzeyini değerlendirmeye ve önlemleri uygulamada mevcut durumu etkileyecek ve değiştirecek konularda dikkatli olma yükümlülüğü vardır. Söz konusu değişiklikler gerçekleşirse, muhasebe meslek mensubu tehdidi yeniden değerlendirmeli ve ele almalıdır.

## Çıkar çatışması

Muhasebe meslek mensuplarının temel sorumluluğu, yaptıkları iş ve aldıkları kararların kişisel çıkar temelinde değil, müşteri, işveren ve kamu yararına yapılmasını sağlamaktır. Muhasebe meslek mensuplarından, güven sağlayan danışmanlar olarak, ortaya çıkan çıkar çatışmalarını amacına uygun şekilde yönetmesi istenir. Söz konusu çatışma, meslek veya işle ilgili muhakeme ve kararından ödün vermesine neden olmamalıdır.

Muhasebe meslek mensupları iş dünyasında çok çeşitli görevlerde aktif olarak yer alır ve görev çeşitliliği bazen çıkar

çatışmasının ortaya çıktığı durumlara yol açabilir. Ancak çıkar çatışması ile karşılaşmanın, ilk olarak muhasebe meslek mensuplarının etik kuralları ihlal ettiği anlamına gelmediğini bilmek önemlidir. Çıkar çatışması her zaman önlenemezdir ve temel ilkeler ve bağımsızlıkla uyuma yönelik tehditler ortaya çıkarabilir. Tehditleri belirleme, değerlendirme ve ele almada kavramsal çerçeveyi uygulayarak bu çatışmalar etkin şekilde çözülebilir.

Çıkar çatışması tarafsızlık ilkesi ile oldukça yakından ilgilidir. Etik kurallar, muhasebe meslek mensuplarının, önyargı ve çıkar çatışmalarının başkasının nüfuzunu kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemesini ve kararını etkilemesine izin vermesini yasaklar.

Algılanan çıkar çatışması, gerçek çıkar çatışmasını ele almak kadar önemlidir. Algılanan çıkar çatışması güveni azaltabilir ve muhasebe meslek mensubunun ve mesleğin itibarına zarar verebilir.

Algılanan çıkar çatışmasını değerlendirmek amacıyla, muhasebe meslek mensubunun gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi uygulaması gerekir.



**Rehberin Etik İlkeleridir**

## Çıkar çatışması nasıl ortaya çıkar?

Muhasebe meslek mensubu genellikle aşağıdaki durumlarda çıkar çatışması ile karşılaşır:

- 1- Kendi çıkarı, müşterisi, işvereni veya muhasebe meslek mensubunun çalışıyor olduğu bir diğer tarafın çıkarı ile çatıştığında,
- 2- İki veya daha fazla müşteri, işveren veya muhasebe meslek mensubunun çalıştığı diğer taraflar arasında çıkar çatışması olduğunda.

## Çıkar çatışmasının üstesinden gelmek

Çıkar çatışması, tarafsızlığa ve muhtemelen diğer temel ilkelere yönelik tehdit ile sonuçlanır. Bu sebeple, çatışmaya sebep olabilecek durumları belirlemek için muhasebe meslek mensubunun makul adımlar atması gerekir. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu için bu belirleme süreci yeni bir müşteri ile anlaşmadan önce yapılmalı ve denetim firmasının tüm ağını kapsamalıdır.

Çıkar çatışmasının yarattığı tehdidin düzeyini değerlendirme ile ilgili olarak, mesleki faaliyet veya hizmet, çatışmaya neden olan konuya ne kadar doğrudan bağlıysa tehdidin kabul edilebilir düzeyde olmaması o kadar olasıdır.

**Rehberin Etik İlkeleridir**

Muhasebe meslek mensubu, çıkar çatışmasını ele almak için aşağıdakilerden birini yapabilir:

- ☑ Konuya ilişkin karar almada etkiye sahip olabilecek kişileri uzaklaştırarak çatışmayı ortadan kaldıracaktır.
- ☑ Çoğunlukla görevlerin yeniden tanımlanması veya taraf-sız bir gözetim yapılmasını içeren önlemler uygulayabilir.
- ☑ Mesleki faaliyetten çekilebilir.

## Belgelendirme ve şeffaflığın önemi

Çıkar çatışmasının yönetilmesi, büyük ölçüde mesleki yargı ve incelik gerektirir. Atılacak adımların ve alınacak kararların belgelendirilmesi son derece önemlidir.

Uygun düzeyde şeffaflık (sır saklama yükümlülüğünün sınırı çerçevesinde), gerçek ya da algılanan çıkar çatışması ile ilgili kaygının giderilmesi ve güvenin korunmasına katkıda bulunabilir.



**Rehberin Etik İlkeleridir**

## Etik dışı davranışların önlenmesi için neler yapılabilir?

- ❏ Etik dışı davranışların ülkeye verdiği zararlar konusunda toplumun her kesiminin bilinçlendirilmesi gerekir.
- ❏ Bunun için ailede başlayıp okullarda devam eden eğitimle, etik ve sorumluluk gibi temel değerlerin verilmesi çok önemlidir.
- ❏ Eğitim kurumları dışında, işyerlerinde de hizmet içi eğitim, seminer gibi etkinliklerle etik dışı davranışlara karşı kamuoyu oluşturmak, etik dışı davranışların önlenmesinde faydalı olabilir.

## Etik Kararlarda Bazı Hareket Tarzları

### 1- Amerikan Muhasebe Birliği'nin (AAA) önerdiği hareket tarzı

- ❏ Vakanın unsurları nelerdir?
- ❏ Vakadaki etik konular nelerdir?
- ❏ Vakayla ilgili norm, prensip ve değerler nelerdir?
- ❏ Vakanın çözümüne yönelik alternatifler nelerdir?

Rehberin Etik İlkeleridir



- Bu adımda bahsi geçen norm, prensip ve değerlere uygun olarak, alınabilecek en iyi karar nedir?
- Muhtemel kararların sonuçları neler olabilir?
- Karar nedir?

Bu hareket tarzında ilk aşamada çözüme geçmeden önce olay ile ilgili tüm olguların açıklığa kavuşturulması amaçlanır. Çözüme başlamadan önce gerçeklerin ortaya konması çok önemlidir.

İkinci aşama ise, olayla ilgili etik sorun ya da sorunların belirlenmesidir. Burada olayda yer alan tüm kişi ya da gruplar yönünden etik sorunların ayrı ayrı değerlendirilip listelenmesi önemlidir.

Üçüncü aşamada olayla ilgili norm, prensip ve değerler belirlenmelidir. Bu da olayı sosyal, etik ve profesyonel davranış açısından değerlendirmeyi gerektirir. Bu aşamada etik kod ve kurallar ya da sosyal olarak bir profesyonelden beklenen davranış biçimleri düşünülmelidir. Örneğin, olay sermaye piyasası kuralları ile ilgili ise o zaman öncelikle norm, prensip ve değer olarak sermaye piyasası kurallarını göz önüne almak gerekir.

Dördüncü aşamada, olayın çözümüne ilişkin tüm alternatif eylem planları (norm, prensip ve değerlere uygun olmayanlar dahil) ortaya konmalıdır. Bu, olayın olası tüm sonuçlarının açıkça görülebilmesi için çok önemlidir.

**Rehberin Etik İlkeleridir**



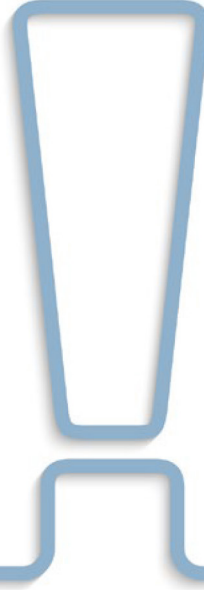
Beşinci aşamada, üçüncü aşamada listelenen norm, değer ve prensipler her alternatif eylem planı için değerlendirilir. Bunun sonucunda norm, prensip ve değerlere uygun olan ve olmayan eylem planları ortaya konulmuş olur.

Altıncı aşamada, uygulanması düşünülen eylem planı için alınması muhtemel kararların sonuçları değerlendirilir. Burada önemli olan alınacak kararların doğuracağı sonuçların iyice gözden geçirilmesidir.

Son aşamada ise karar verilir.

Bu hareket tarzının en önemli özelliği norm, prensip ve değerlerin açıkça karar mekanizmasının içinde yer almasıdır.

**Rehberin Etik İlkeleridir**



## Örnek Olay

### MİRO LTD. ŞTİ.

Murat Bey 55 yaşındadır ve yedi senedir yeminli mali müşavir olarak çalışmaktadır. Eskişehir’de dürüstlüğü ile tanınan ve takdir gören tecrübeli bir meslek mensubudur. Murat Bey, beş senedir Miro Ltd. Şti’ne hizmet vermektedir. Şirketin sahibi Osman Bey ile bu seneler içinde çok iyi dost olmuşlardır. Aralarındaki karşılıklı güven ilişkisi neticesinde, Osman Bey, şirketiyle ilgili pek çok önemli kararı Murat Bey’e danışarak alır hale gelmiştir. 2001 krizinde şirket, tahsilât sorunu nedeniyle finansal açıdan büyük zorluklar yaşamış, Osman Bey’e ve Murat Bey’e göre, şirketin borçlu olmaması nedeniyle, bu

**Rehberin Etik İlkelerdir**

kriz atlatılabilmişti. Ancak Osman Bey'in rakibi olan pek çok Şirket bu dönemde banka borcu nedeniyle batmıŐtır. Osman Bey sık sık Murat Bey'in danıŐmanlık desteği olmasa Şirketinin bu kadar uzun 6m6rl6 olamayacağını belirtmektedir.

Ancak Osman Bey'in sağlık sorunları nedeniyle zorunlu emeklilik zamanı gelmiştir. Uzun bir tedavi d6nemi işin hastaneye yatmalıdır. Bu sağlık sorunları, artık çok iyi dostu haline gelen Murat Bey'i çok 6zm6Őt6r.

Osman Bey Őirketini, oğlu İsmail Bey'e devretmek durumundadır. Ancak oğlunun tecr6besiz olduğunu ve Şirketi iyi y6netemeyeceğini d6Ő6n6p endiŐelenmektedir.

Osman Bey, devir gerçekleŐmeden 6nce Murat Bey'i yanına, hastaneye çağırır ve Ő6yle der:

**Osman Bey:** Murat Bey 6stadım, hoŐ geldin. Seni g6rmek bana da moral verdi. OĞluma Şirketi devretmeden seninle konuŐmak istedim. Bu kadar sene ikimizin de iyi niyeti ve emeğiyle, bu Şirketi seninle birlikte buralara getirdik, b6y6tt6k. Senden ricam, bundan sonra da Őirketime sahip ıkmandır. L6tfen İsmail'e de danıŐmanlık yap. EĞer bir hatasını g6r6rsen, uyar. Ayrıca l6tfen Şirketin gidiŐatından beni de haberdar et. Moralimi y6ksek tutmam gerek. Biliyorsun, aklım iŐte. Şu stresten beni kurtar. Bu bizim 15 senelik emeğimiz. İsmail çok tecr6besiz, daha 6nce yaptĐı hatalar da malumun... Şirket sana emanet! Sana g6veniyorum.

**Murat Bey:** Osman Beyciğim, sen bunları d6Ő6n6p kendini yıpratma. Moralini y6ksek tut. Ben ilgilenirim. Merak etme.

**Rehberin Etik İlkelerdir**

Şirketin İsmail Bey'e devri gerçekleşir. Neyse ki bir süre sonra Osman Bey'in sağlık durumu iyiye gider ve hastaneden çıkar.

Murat Bey, bu sırada İsmail Bey'in şirketi yönetme şeklinden endişe duymaktadır. Şirket Murat Bey'e göre aşırı borçlu hale gelmiştir. Murat Bey'e göre İsmail Bey'in aldığı finansal kararlar hatalıdır ve şirket kötü yönetilmektedir. Murat Bey, duruma müdahale edilmezse şirketin iflas edeceğini düşünerek çok üzülür ve İsmail Bey'in ofisine gider. İsmail Bey'le konuşmaya çalışır, ancak bu konuşmada yeni bir kredi başvurusunda daha bulunduğunu öğrenir. İsmail Bey, Murat Bey'den, bu konunun babasına iletilmemesini rica eder. Yeni yatırımlarını, projelerini anlatır. Kredilerin, bu yatırımlar için gerekli olduğundan ve şirketin çok daha fazla büyüyeceğinden heyecanla bahseder. Ayrıca eğer babasına bilgi verirse, şirketinin başka bir meslek mensubuyla anlaşacağını ve kendisiyle çalışamayacağını belirtir.

Bu durumda aslında bir nevi vicdaniyla karşı karşıya kalan Murat Bey; durumu Osman Bey'e iletir mi? Çünkü ona göre gidişat iyi değil ve şirket bu kadar kötü yönetilmeye devam ederse iflas edecek. Buna müdahale edip etmeme konusunda tereddüt yaşıyor.

## 2- Tucker'ın 5 soru modeli

Etik vakayla ilgili olarak alınan karar;

Karlı mı?

Yasal mı?

**Rehberin Etik İlkelerdir**

- Adil mi?
- Doğru mu?
- Sürdürülebilir ve çevresel bir kaygı taşıyor mu?

Tucker'ın, önerdiği hareket tarzı, diğer hareket tarzından oldukça farklı olmakla birlikte etik ikilem ile karşılaşıldığında kullanılacak bir modeldir.

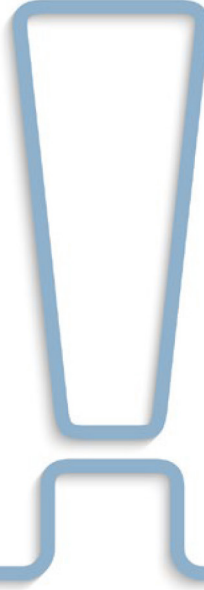
Tucker'in önerdiği tüm sorular her etik problemde kullanılamayabilir. Bu modeli uygularken özellikle kârlı mı, adil mi, doğru mu gibi soruları yanıtlarken kime göre ve neye göre değerlendirildiğinin düşünülmesi gerekir. Örneğin, kârlılığın, diğer alternatife göre değerlendirilmesi gerekir.

Adillığın ise kime göre adil olduğu düşünülmelidir. Adalet, olayla ilgili tüm paydaşlar yönünden değerlendirilmelidir. Örneğin, fakir bir ülkede yapılacak bir fabrikanın yeri, doğal denge için çok önemli ormanlık bir alandadır. Ancak halk çok fakir olduğundan bu fabrikanın yaratacağı iş onlar için çok önemlidir. Bu durumda adalet kavramının fakir halka göre ve ülkenin ve dünyanın doğal dengesinin bozulmasından etkilenen insan ve hayvanlara göre ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir.

Doğruluk ise temel alınan etik perspektife göre değişiklik gösterebilir.

Sonuç olarak, etik ikilem ile karşılaşıldığında her iki hareket tarzı da olayı tüm perspektiflerden ele almamızı sağlayan farklı çözüm yolları sunmaktadır.

**Rehberin Etik İlkeleridir**



## Örnek olay

### İKİLEM

Denetim şirketi, Türkiye’de makina üretip ihraç eden bir şirket ile ilk tanışma görüşmesine gitmiştir. Bu görüşme sırasında şirketin mali işler müdürü yurtdışı satışlarını Avrupa’da kurdukları satış şirketi aracılığı ile yaptıklarını, transfer fiyatlaması uygulayarak kârı Avrupa’daki şirketlerinde gösterdiklerini ve bu sayede Türkiye’de vergi ödemediklerini belirtmiştir.

Fakat değişen vergi uygulaması nedeniyle bu yıl kârın büyük bir kısmını Türkiye’de göstermek istemektedirler. Bu nedenle mali işler müdürü, üretim ve muhasebe departmanına Avru-

**Rehberin Etik İlkelerdir**

pa'daki şirkete yasal olarak yükleyebilecekleri mümkün olan bütün maliyetleri yüklemelerini bildirmiştir.

Firma, müşteriye kabul edip etmemek konusunda kararsızdır.

Sonuç olarak, etik ikilem ile karşılaşıldığında, her iki hareket tarzı da olayı tüm perspektiflerden ele almamızı sağlayan farklı çözüm yolları sunar.

## Muhasebe denetiminde hata ve hilenin incelenmesi:

ABD'de Enron, Worldcom, Global Crossing, Tyco, Cerox ve AB'de de Parmalat, Ahold gibi finansal raporlama ve denetim skandallarının ortaya çıkması, sermaye piyasalarına, şirket yönetimlerine, finansal raporlara ve söz konusu şirketlerin denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine ve denetçilere olan güveni derinden sarsmıştır.

Söz konusu husus, sadece ABD piyasalarını etkilemekle kalmamış, gelişmiş ve gelişmekte olan bütün piyasaları etkilemiştir.

Öyle ki, bir çalışmada ABD'de incelenen 300 hileli vakada toplam olarak 120 milyar dolar maliyet ortaya çıkmıştır. Bu tutar COSO'nun 1999'da, 1987-1997 arası için yaptığı araştırmada hile başına 25 milyon dolardır.

**Rehberin Etik İlkeleridir**



Bu gelişmeler sonucu, denetimin istenilebilir şekilde yapılabilmesi için, dünya çapında çeşitli organizasyonlar kurularak yasalar çıkartılmıştır.

Bunların başlıcaları, Treadway raporu, Halka Açık Şirketler Gözetim raporu, Blue Ribbon Komitesi önerileri ve Sarbanes Oxley Yasasıdır.

Aynı şekilde, Türkiye’de meydana gelen banka skandallarının birçoğunun olumlu denetim raporlarına sahip olması, denetim mesleğinin meslek etiği, denetimde kalite gibi konuların ciddi şekilde tartışmaya açılmasına neden olmuştur.

2002’de ABD’de gerçekleşen muhasebe skandalları sonrası hileli muhasebe uygulamalarının engellenebilmesi için köklü düzenlemelere ihtiyaç doğmuş ve Sarbanes - Oxley Yasaları bu sırada yürürlüğe konmuştur.

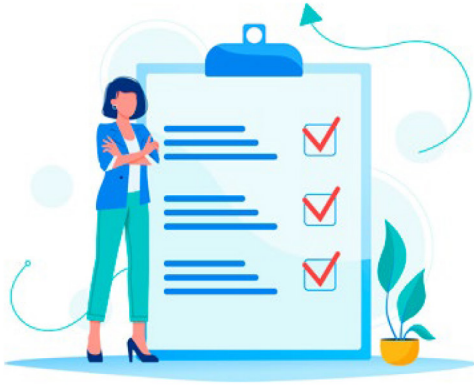
Amerika’da SEC tarafından çıkarılan reform niteliğindeki Sarbanes - Oxley Yasasında ağırlıklı olarak kurumsal yönetim, yeni muhasebe ve denetim düzeni ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

Sarbanes - Oxley Yasasının getirdiği başlıca düzenlemeler;

- ☑ PCAOB (Kamu Gözetim Kurulu) oluşturulmuştur.
- ☑ Denetlenen firmalarda defter tutma gibi hizmetler yasaklanmıştır.

**Rehberin Etik İlkeleridir**





## Meslek etiği ile ilgili bazı sorular ve cevapları

- ☑ **Hediye ve ikramlar mesleki etik için tehlike oluşturur mu?**

*Evet, kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Hediyein büyüklüğü önemlidir.*

- ☑ **Meslek mensubu kendini ve işini tanıtırken nelere dikkat etmelidir?**

*Sunulacak hizmetler, sahip olunan özellikler ya da tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmamak, diğer kişilerin çalışmasına kötöleyici atıflarda ya da asılsız kıyaslamalarda bulunmamak.*

**Rehberin Etik İlkeleridir**

➤ **Meslek mensubu etik kuralların belirli bir şartını uygularken uygunsuz bir duruma sebep olabilecek ya da kamu çıkarına olmayan bir durumla karşılaşırsa ne yapmalıdır?**

Meslek mensubu, mesleki kuruluş veya ilgili düzenleyici kuruluş ile istişare etmelidir.

➤ **Meslek mensubu meslek etiğine karşı oluşabilecek tehditleri ortadan kaldıramadığı veya kabul edilebilir bir seviyeye indiremediği zaman ne yapmalıdır?**

Bu tür durumlarda dahil olduğu profesyonel hizmeti geri çevirmeli ya da gerekirse sözleşmeden çekilmeli veya işveren kuruluştan istifa etmelidir.

➤ **Bağımsız çalışan meslek mensubu, aynı sektörde birbirine rakip olan iki firmanın işini üstlenmesi halinde ne yapmalıdır?**

Tarafların çıkarlarının çatıştığı bir konu ile ilgili olarak iki veya daha fazla taraf için hareket ettiğini tüm taraflara bildirmesi ve bu şekilde hareket etmek konusunda onların onayını alması gerekir.

➤ **Bağımsız çalışan meslek mensubu aynı sektörde birbirine rakip olan iki firmanın işini üstlenmesi halinde oluşan riski nasıl kabul edilebilir seviyeye getirebilir?**

Farklı sözleşme ekipleri kurulabilir, bilgiye erişimi engelleyen prosedürler (örneğin bu ekiplerin kati fiziksel ayrımı, gizli ve güvenli veri doldurma) uygulanabilir.

**Rehberin Etik İlkeleridir**

➤ **Mesleki yeterlilik ve özen ilkesinin profesyonel muhasebecilere yüklediği sorumluluk nedir?**

*Müşteri veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını sağlayacak düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahip olmak, mesleki hizmetleri sağlarken mevcut teknik ve mesleki standartlar ile uyum içinde dikkatle hareket etmek sorumluluğunu yükler.*

➤ **Gizli bilgi hangi durumda açıklanabilir?**

- ▶ Yasa tarafından izin verilen ve müşteri tarafından yetkilendirilen açıklamalar
- ▶ Yasa tarafından istenen açıklamalar
- ▶ Yasa tarafından yasaklanmayan durumlar
- ▶ Bir üye kuruluş veya mesleki kuruluşun kalite incelemesine uymak
- ▶ Bir üye kuruluşun veya düzenleyici kuruluşun soruşturma veya teftişine cevap vermek
- ▶ Yasal kavuşturmada meslek mensubunun mesleki çıkarını korumak
- ▶ Teknik standartlar ve etik gerekliliklere uymak

➤ **Müşteri işletmeye ücretlendirme yapılırken nelere dikkat edilmelidir?**

*Aynı iş için farklı meslek mensuplarınca farklı fiyat verilmesi söz konusu olabilir. Ancak ücretlendirme konusundaki hatalı talepler, işin mesleki özen ve titizlikle yapılması*

**Rehberin Etik İlkeleridir**

*konusunda tehdit oluşturabilir. Uyulması gereken teknik ve mesleki standartlar için risk oluşabilir. İşin mesleki özen ve titizlikle yapılabilmesini gerektirecek düzeyde eleman ve zaman tahsisini kapsayan bir sözleşme ücretinin belirlenmesi gerekir. Ayrıca işin kapsamı ve kriterleri net şekilde belirlenmelidir.*



**Mesleki hizmetlerin pazarlanması etik açıdan ne sonuçlar doğurur?**

*Mesleki hizmetlerin pazarlanması mesleki itibarı zedelememelidir. Sunulan hizmet, sahip olunan özellikler ve iş tecrübesi ile orantılı olmalıdır. Abartılı iddialarda bulunmaktan kaçınılmalıdır. Diğer meslek mensuplarının sunduğu hizmetlerle asılsız karşılaştırmalar yapılmamalıdır. Haksız rekabet ve reklam yasağı yönetmeliğine aykırı hizmet sunumu yoluna gidilmemelidir.*



**Müşteri varlıkları meslek mensubunca koruma altına alınabilir mi?**

*Kesinlikle hayır. Buna ilişkin müşteri varlıklarının emanet olarak alınmasını yasaklayan mecburi meslek kararı yürürlükte olup, buna aykırı davranışlar meslek etiği açısından mesleki davranış ve tarafsızlık ilkesine aykırılık oluşturur.*

**Rehberin Etik İlkeleridir**



### ☑ **Meslektaşlar arası ilişkiler etik açıdan nasıl olmalıdır?**

*Bütün meslektaşlarımızın öncelikli olarak meslektaşlar ile iyi ilişkiler ilkesine uyması gerekir. Meslek mensuplarının kendileri ile ilgili konularda meslek vakar ve onuruna uygun davranması gerekir. Saygısızlık içeren söylenti, yalan bilgi ve çarpıtmalardan kaçınılmalıdır. Aksi davranışlar meslek ahlak ve kurallarına aykırılık teşkil eder.*

### ☑ **Etik kurallara sıkı bağlılık, iş kapasitesini engeller mi?**

*Hiçbir toplumda tercih edilir olmanın şartları arasında negatif değerler yer almaz. Her koşul ve durumda yapılan işin gerektirdiği kural ve ilkelere göre davranılmalıdır. Mesleği icra ederken tek boyutlu düşünmek, sapmalara neden olur. Davranışlar, her aşamada tutarlılık ve sorumluluk taşınmalıdır.*

**Rahberin Etik İlkeleridir**

“

*Söylediklerinize dikkat edin; düşüncelerinize dönüşür. Düşüncelerinize dikkat edin; duygularınıza dönüşür. Duygularınıza dikkat edin; davranışlarınıza dönüşür. Davranışlarınıza dikkat edin; alışkanlıklarınıza dönüşür. Alışkanlıklarınıza dikkat edin; değerlerinize dönüşür. Değerlerinize dikkat edin; karakterinize dönüşür. Karakterinize dikkat edin; kaderinize dönüşür.*

**Mahatma Gandhi**

”





## KAYNAKÇA

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı, Çevirmenler: Seher Gündoğdu (Baş Çevirmen) Muharrem Karataş, Dr. Ali Altuğ Biçer, Dr. Arif Sandallı, TÜRMOB Yayınları, 2015

6. Türkiye Etik Kongresi “İşletme Stratejisinin Bir unsuru Olarak Etik: Planlamadan Uygulamaya ”, TÜRMOB Yayınları, Mayıs 2016

“Sosyal Sorumluluğa Genel Bakış: Yeşil Muhasebe ve Etik”: Prof. Dr. Çağnur Kaytmaz Balsarı, Doç.Dr. Ulaş Çakar, Prof. Dr. Ali Fatih Dalkılıç, Prof. Dr. Burcu İter, Doç. Dr. Seçil Sigali Varan, TÜRMOB Yayınları, 2015

“Etik: Muhasebe Mesleği Yönünden Değerlendirme”: Prof. Dr. Çağnur K. Balsarı. Prof. Dr. A. Fatih Dalkılıç, Doç. Dr. Ulaş Çakar, Ozan N. Alakavuklar, TÜRMOB Yayınları, 2013

Etik ve Finansal Raporlama, Evren Dilek Şengör, Nisan Yayınevi, Mayıs 2019 6- “Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamaı Üzerindeki Et-kileri”, Arş.Gör. Burcu İşgüden, Prof. Dr. Adem Çabuk



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBİLER MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY

İncek Kızılcaşar Mahallesi 2669 Sokak No: 19 Gölbaşı - ANKARA

Tel: 0 312 586 00 00 pbx Faks: 0 312 586 00 11 - 586 00 18

[www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)

<https://twitter.com/turmob> <https://www.facebook.com/turmobweb> [@turmob1989](https://www.instagram.com/turmob1989) [turmob@turmob.org.tr](mailto:turmob@turmob.org.tr)