







# ETİK VE ETİK KURALLAR

Muhasebe Meslek Mensupları İçin

## YAZARLAR

*Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL*

*Dr. YMM. Masum TŐRKER*

*Prof. Dr. Ganite KURT*

**2019**

**Ankara**



## **T.C. Sayıştay Başkanlığı Yayınları No:116**

Araştırma / İnceleme / Çeviri Dizisi No:45

### **ETİK VE ETİK KURALLAR** **Muhasebe Meslek Mensupları İçin**

#### **Yazarlar**

Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL

Dr. YMM. Masum TÜRKER

Prof. Dr. Ganite KURT

#### **Basım Yeri**

T.C. Sayıştay Başkanlığı

Birinci Baskı, 2019

#### **Grafik Tasarım ve Dizgi**

Serdar ŞEKER

#### **ISBN**

978-975-7590-35-4

*Copyright © 2019 T.C. Sayıştay Başkanlığı*

*Her hakkı saklıdır. Eserin sahibi T.C. Sayıştay Başkanlığıdır. Bu eserin bir kısmı veya tamamı, T.C. Sayıştay Başkanlığının izni olmadan hiçbir şekilde çoğaltılamaz, kopya edilemez.*

# ÖNSÖZ

Muhasebe skandalları sonrasında finansal bilgi sunumu ve denetimi noktasında sarsılan güven ortamı, özellikle küresel anlamda yaşanan ekonomik dönüşüm ile birlikte daha güvenilir bilginin üretilmesi, sunulması ve denetimi sürecini gerektirmiştir. Bu noktada, işletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin gerçeğe uygun ve güvenilir sunumu tüm kullanıcılar açısından önem taşımaktadır. Gerek kamu yararının gözetilmesi gerekse de kamu güveninin sağlanması yüksek kalitede finansal bilginin üretilmesi ve denetlenmesi ile gerçekleştirilebilecektir.

Muhasebe ve denetim mesleğinin sonuçları itibariyle toplumun tüm kesimlerini etkileyebilecek düzeyde olması ve muhasebe bilgi sisteminin sunduğu finansal bilgilerin stratejik önem taşıması muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini de zorunlu hale getirmektedir ve bu noktada tüm meslek mensupları önemli sorumluluklar üstlenmektedir. Mesleğin uygulayıcıları olan muhasebecilerin ve sunulan raporlar için güvence veren denetçilerin kendilerine ve topluma karşı olan sorumlulukları yerine getirebilmesi için mevzuatla düzenlenen kurallara uyum ile birlikte, yazılı ve yazılı olmayan etik kurallara uyması gerekmektedir. Etik kurallar, hem yasa ve düzenlemelere uyum hem de kamu yararına yönelik hizmet edilmesi ile birlikte tüm muhasebe meslek mensuplarına yol gösterici bir nitelik taşımaktadır.

Bu çalışmada, bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten bağımlı ya da serbest çalışan tüm meslek mensuplarına yönelik Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan etik kurallara ilişkin açıklamalara yer verilmekte, böylelikle etik kuralların meslek mensupları tarafından daha anlaşılır hale gelmesi sağlanarak uygulama kolaylığı sunmaktadır. Muhasebe mesleğini tüm ayrıntılarıyla bilen bir ekip tarafından hazırlanan bu çalışmanın, başta meslek mensupları olmak üzere tüm okuyuculara faydalı olabilecek bir rehber niteliği taşıdığına inanıyor, emeği geçenleri tebrik ediyorum.

Seyit Ahmet BAŞ

*Sayıştay Başkanı*



# İÇİNDEKİLER

<b>GİRİŞ:</b> Etik Kodlar mı? Etik Kurallar mı? .....	1
---	---

## 1. BÖLÜM

Etik ve Meslek Etiği .....	5
1.1. Kavramsal Çerçeve: Etik, İş Etiği, Meslek Etiği .....	7
1.1.1. Etik Teorileri .....	10
1.1.2. İş Etiği .....	16
1.1.3. Meslek Etiği .....	18
1.2. Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim.....	20
1.3. Etiksel Karar Alma.....	24
1.4. Etik Kurallar ve Yakınsama Süreci .....	28

## 2. BÖLÜM

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar .....	39
2.1. Kısım 1 – Etik Kuralların Genel Uygulanışı, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve.....	41
2.1.1. Kamu Yararına Uygun Hareket Etme .....	41
2.1.2. Temel İlkeler .....	44
2.1.3. Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı .....	56
2.2. Kısım 2 – İşletmelerde Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları .....	63
2.2.1. Giriş .....	64
2.2.2. Çıkar Çatışmaları .....	68
2.2.3. Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması .....	74
2.2.4. Yeterli Uzmanlık ile Hareket Etme .....	75
2.2.5. Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları ile Bağlantılı Teşvikler .....	76
2.2.6. Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme .....	78
2.2.7. Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı .....	81
2.3. Kısım 3 – Serbest Çalışan Meslek Mensupları.....	83
2.3.1. Kavramsal Çerçevenin Uygulanışı .....	83
2.3.2. Çıkar Çatışmaları .....	89

2.3.3. Mesleki Görevlendirilmeler.....	96
2.3.4. İkinci Görüşler .....	103
2.3.5. Ücretler ve Diğer Menfaatler .....	104
2.3.6. Rüşvetler (Hediyeler ve Ağır lanmalar Dahil).....	107
2.3.7. Emanet Olarak Tutulan Müşteri Varlıkları .....	108
2.3.8. Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme .....	109
2.4. Kısım 4A – Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri İçin Bağımsızlık.....	114
2.4.1. Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Durumlar .....	123
2.4.2. Kendi Kendini Denetleme Tehdidi Oluşturan Durumlar .....	139
2.4.3. Taraf Tutma Tehdidi Oluşturan Durumlar.....	154
2.4.4. Yakınlık Tehdidi Oluşturan Durumlar.....	159
2.4.5. Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar .....	163
2.5. Kısım 4B – Diğer Denetim ve İnceleme Hizmetleri Dışında Kalan Güvence Sözleşmeleri İçin Bağımsızlık.....	168
2.5.1. Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Durumlar .....	174
2.5.2. Kendi Kendini Denetleme Tehdidi Oluşturan Durumlar .....	184
2.5.3. Taraf Tutma Tehdidi Oluşturan Durumlar.....	185
2.5.4. Yakınlık Tehdidi Oluşturan Durumlar.....	186
2.5.5. Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar .....	189
3. Etik Kurallara İlişkin Güncelleme Çalışmaları .....	194
EK - Güncellenen Etik Kuralların Listesi.....	200
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>203</b>

# TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Serbest Çalışan Meslek Mensupları İçin Etik Kurallarda Yer Alan Tehditler ve Önlemlere İlişkin Örnekler.....	61
<b>Tablo 2.</b> Çıkar Çatışması Doğurabilecek Durumlar .....	69
<b>Tablo 3.</b> Çıkar Çatışmasını Ortadan Kaldırmak İçin Alınan Önlemler.....	94
<b>Tablo 4.</b> İlk Defa Gelen Müşteri Kabulü Değerlendirme Aracı.....	98
<b>Tablo 5.</b> Müşteri ile Devam Etme Kararı Alma Aracı.....	101
<b>Tablo 6.</b> Hizmetin Ücretlendirilmesi ve Diğer Menfaatler.....	106
<b>Tablo 7.</b> Kısım 4A'nın Tehdit Türlerine Göre Sınıflandırılması .....	122
<b>Tablo 8.</b> Finansal Çıkar Nedeniyle Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Olaylar.....	128
<b>Tablo 9.</b> Vergi Hizmetlerinin Değerlendirilmesi .....	146
<b>Tablo 10.</b> Güvence Denetim Türleri .....	169
<b>Tablo 11.</b> Kısım 4B'nin Tehdit Türlerine Göre Sınıflandırılması.....	173
<b>Tablo 12.</b> Finansal Çıkara Neden Olan Durumlar .....	177



# ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Etik Teorilerin Sınıflandırılması .....	12
<b>Şekil 2.</b> Etik Uyuşmazlık Çözüm Diyagramı .....	71
<b>Şekil 3.</b> Denetim ve İnceleme Hizmetleri Açısından Denetçi Bağımsızlığı Karar Modeli .....	118
<b>Şekil 4.</b> Denetlenen Şirketin KAYİK Olması Durumunda Denetim Ücreti .....	125
<b>Şekil 5.</b> Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler .....	181



# GİRİŞ

## ETİK KODLAR MI? ETİK KURALLAR MI?

Bu çalışma, bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten muhasebe meslek mensuplarının meslek örgütleri tarafından yayınlanan etik kuralları uygulamasında kolaylık sağlamak ve etik kuralların uygulama açısından daha anlaşılır bir hale getirilmek amacı ile hazırlanmıştır.

Küresel seviyede muhasebe meslek mensupları Etik Kuralları, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar (IESBA Etik Kurallar) adı altında IFAC'ın bünyesindeki IESBA tarafından yayınlanmaktadır. TÜRMOB tüm meslek mensuplarının ulusal ve uluslararası anlamda muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeleri etkileyen etik alanında yapılan düzenlemeleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla IESBA tarafından yayınlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralların tercümesini yayınlamaktadır. TÜRMOB, IESBA Etik Kurallarının 2010, 2012, 2013 ve 2014 yıllarının baskılarını yayınlamıştır. Benzer nitelikte Kamu Gözetimi Kurumu (KGG) tarafından 2015 yılında "Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar" yayınlanmıştır. KGG tarafından yayınlanan kurallar setinde de IESBA tarafından yayınlanan etik kuralların bölümlerine bağlı kalınarak bağımsız denetçiler açısından kuralların sunumu sağlanmıştır.

IESBA tarafından her yıl düzenli olarak çeşitli düzenlemeler ya da eklemeler yapılarak meslek mensuplarına sunulan etik kurallara ilişkin son baskı 9 Nisan 2018'de yayınlanmış ve bu çalışmada belirtilen tarih itibarıyla geçerli olan Etik Kuralların bölümlenmesine bağlı kalınarak ve her bir bölümün içeriği uygulayıcı ya da okuyucu açısından detaylandırılarak sunulmuştur. Bilindiği gibi bazı akademik çalışmalarda, uygulamadaki düzenlemelerde/çalışmalarda ve işletmelerde etik kodlar kavramı benimsenmekte bazılarında ise etik kurallar kavramı benimsenmektedir. Bu nedenle giriş kısmında özellikle etik kod mu yoksa etik kurallar mı? sorusuna yanıt aranmasına imkan tanıyan kavramsal bir tartışmaya yer verilmiştir. Böylelikle okuyucunun/uygulayıcının kod ya da kural noktasında ortaya çıkan kavram karmaşasının da önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Etik kodlar (ethics code or codes of conduct) antik çağlara kadar uzanan bir geçmiŐe sahiptir. Tarihte dini gelenekler ve sivil kùltùrler bu kodların hazırlanmasına temel oluşturmaktadır. Òrneğın On Emir u kutsal din açısından temel yapı taŐı gùrùlmekte ve tarihteki ilk etik kodlara òrnek olarak gùsterilmektedir. Yine Antik Yunan siyaseti ve kùltùrù açısından ònem taşıyan Perikles Kanunları ilk etik kodlar içerisinde yer almaktadır. Mesleki anlamda etik kodların hazırlanması ve sunulması açısından Hipokrat Yemini tıp mesleğinin çerçevesini sunan etik kodlara òrnek oluşturmaktadır. Tarihteki kullanım yeri incelendiğinde kod ile kanun kelimesinin eş anlamlı olarak kullanılmadığı da açık bir Şekilde gùrùlmektedir. Kanunlar içerisinde kodları barındırmakta ancak yasal sistemlere kod adı verilmemektedir (Gilman, 2005: 3). Bu anlamıyla etik kodlar ve kodlaŐtırılmıŐ hukuki dùzenlemeler, bir taraftan geçmiŐte yaşanan olaylar ve sorunlar temelinde inŐa edilen, hayatın dinamik ve değişken karakterinden giderek soyutlanan kurallar ve genel ilkeler bütünü olmakta (Yüksel, 2015: 24), diğer taraftan da etiksel davranıŐı cesaretlendiren bir meslek alanının, bir òrgütün değerlerini veya ideolojisini sembolleŐtiren kurallar olarak karşımıza çıkmaktadır (Weaver, 1995: 368).

Ancak temelinde daha çok belirli kanunların ya da dùzenlemelerin detaylandırılması için tasarlanan etik kodlar, kapsamlı ilkeler seti olarak hazırlanmaktadır (Gilman, 2005: 4). Yani spesifik yasaklamalar getirmeden “bağımsızlığını koru”, “dùrùst ol”, “mesleki òzen gùster”, “kamu yararını gùzet” gibi mesleğın uygulayıcılarına òdevler/sorumluluklar yùklemektedir. Bunu da doğrudan vicdanda hissedilmeyen, ahlaki sorumluluk ve duyarlılığı harekete geçirme gùcù sınırlı olan bir takım soyut emirler, òdevler ve yùkùmlùlùkler bütünü sunarak gerçekleŐtirmektedir (Yüksel, 2015: 20). Bu anlamıyla bakıldığında etik kodlar, davranışlar açısından yazılı birer rehber niteliği taşımaktadır.

Etkili etik kodlar sadece yazılı bir metin Şeklinde değil, temel ilkeleri ve değerleri barındıran ve òrneklediren bir yapıda sunulmaktadır. Bunun temel nedeni Yüksel’e (2015: 20) gùre etik kodların baŐlangıçta insanlar arası ilişki ve etkileŐimlerin ürünü veya insani tecrùbenin

sonucu olarak ortaya çıkmış olmalarına rağmen, zaman içerisinde emir ve ödevler olarak, bir kez “etik kod” halini almalarına bağlı olarak açıklanmaktadır. Bu durumda etik kodlar bireye dışsal ve üstten verilen ilkeler bütünü niteliği kazanmaktadır. Belirtilen dönüşüm sürecinde etik ilkeler birçok kaynaktan sağlanan standartların da oluşması açısından önem taşımaktadır (Schwartz vd., 2005).

Her etik kod içerisinde mutlak/belirli değerleri barındırmakta ve değerlerden türeyen ilkeler de kodların içerisinde doğrudan ya da dolaylı bir şekilde gömülmektedir. Soyut ancak genel ahlaki ikilemleri içerisinde barındıran ve genellemelere dayanan etik kodlar, ilgili alanda standartlaşmayı hedeflemekte olduğundan ilke temelli bir içerik ile uygulayıcılara sunulmaktadır (Gilman, 2005: 13). Yapılan açıklamalar doğrultusunda etik kodlar aşağıdaki şekilde tanımlanabilmektedir.

*“Belli yaşam, meslek ve çalışma alanlarında insan ilişkilerini ve davranışlarını düzenlemek amacıyla bilinçli insan faaliyeti ve organizasyonu ile belirlenmiş nispeten sistematik bir bütünlük arz eden, soyut ve genel ahlaki ilkelerden ve standartlardan oluşturulmuş bütünlüktür (Yüksel, 2015: 10).”*

Etik kod tanımı, muhasebe ve denetim mesleği açısından da aynı şekilde kullanılabilir. “Code” kelimesinin Türkçe’ye çevrilmesi noktasında benimsenen kural kavramıdır. Bu nedenle gerek TÜRMOB tarafından gerekse KGGK tarafından yayınlanan çevirilerde “Ethics Code” kavramının karşılığı olarak “Etik Kurallar” benimsenmekte ve bu çalışmada da kavram etik kurallar olarak kabul edilmektedir. Etik ilkeler, kurallar içerisinde standartlaşmaya imkan tanıyan ve değerlerden türeyen bir kavramı ifade etmektedir. Bununla birlikte bazı düzenlemelerde yer alan ya da işletmeler tarafından yayınlanan etik kodlar, kurallar ile aynı anlamı taşımaktadır. Sonuç olarak kavramsal tartışmada etik kurallar, toplumsal yaşamda deneyimlenen, soyut, genel anlamda hukuki düzenlemeleri kapsayan aynı zamanda da evrensel insani değerleri içeren sistematik ilkeler seti olarak benimsenmektedir.



# 1. BÖLÜM

## ETİK VE MESLEK ETİĞİ

**Giriş:** Bu bölümde etik, etik teorileri ve meslek etiği konusunda temel kavramlara yer verilmekte olup, konunun muhasebe ve denetim alanında faaliyet gösteren meslek mensupları açısından önemi açıklanmaktadır.

**ÖĞrenme Amaçları:** Bu bölüm tamamlandıktan sonra kullanıcıların/okuyucuların aşağıdaki başlıklarda bilgi sahibi olmaları sağlanabilecektir.

- Etik ve meslek etiği kavramlarının tanımlanması,
- Muhasebe ve denetim mesleği açısından etik kuralların önemi,
- Muhasebe ve denetim mesleği açısından etik kurallara duyulan gereksinim.



## 1.1. Kavramsal Çerçeve: Etik, İş Etiği, Meslek Etiği

Etik, etimolojik olarak neyin doğru neyin yanlış olduğunu araştıran, insan hayatının gerçek amacının ne olması gerektiğini soruşturan, ahlaklı ve erdemli bir yaşayışın hangi unsurları içerdiğini irdeleyen bir felsefe dalıdır. Kelime olarak Yunanca'da "ethos" şeklinde yer alıp gelenek görenek anlamına gelmektedir.

Yunanca ethos kavramının Latince karşılığı olan "mos" kelimesi, hem töre hem de karakter anlamına gelmektedir. Anlam olarak ethos kelimesi Latince kökenli olup, ahlak anlamına gelen İngilizce'deki "morals" ile aynıdır ve çoğunlukla birbirinin yerine kullanılmaktadır (Pieper, 1999: 32). Hem geleneksel dilde hem de günlük dilde çoğunlukla ahlaklılık ve töresel sözcüğü ile eş anlamlı olarak kullanılan etik, bir disiplin olarak neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde

durmakta olup (Toraman ve Akcan, 2003: 60), kendi başına birçok alanda benimsenen kapsamlı bir kavramdır.

Etikle ilgili çalışmaların tarihi 2500 yıl öncesine eski Yunanlı filozof Aristoteles'e kadar uzanmaktadır. Aristoteles'e göre felsefi disiplin olan etik, alışkanlık, töre, görenek anlamlarını taşımakta ve antik kentte geçerli olan töreye uygun olarak davranan kişi, genel kabul gören ahlak yasası normlarına uygun bir şekilde davrandığı sürece etiğe uygun davranmaktadır. Bunun yanında yazılan etiğe uygun davranan kişi aktarılan eylem kurallarını ve değer ölçülerini sorgulamadan

### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 1

#### Roma İmparatorluğu'nun Satılması (M.S. 193)

Roma İmparatorluğu'ndaki iç karışıklıklar döneminde, Praetorian Muhafızları (Eski Roma'da iktidarda olan imparatorun koruyucuları), tahtta olan imparatoru öldürmüş ve imparatorluğu en yüksek fiyatı ödeyen teklif sahibine önermiştir. "Kazanan" teklif sahibi gerçekten astronomik bir fiyat ödeyen Julianus'tur. Her bir muhafıza 250 altın (bugünkü parayla yaklaşık 1 milyar dolar) ödemiştir. Muhafızlar kendilerine ait olmayan imparatorluğu basit bir finansal dolandırıcılık ile satmışlardır. Yeni imparator Julianus önceki imparator gibi saygı görmemiş ve çok çabuk terk edilmiştir. Julianus'un yerini alan yeni imparatorun ilk resmi eylemi, dolandırıcılık yapan muhafızları infaz etmek olmuştur.

**Kaynak:** James, 2011, (<https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15-Kaynağından alınarak çevrilmiştir.>)

uygulamayıp, aksine kavrayarak ve üzerinde düşünerek uygulayan kişi olarak da tanımlanmaktadır (Pieper, 1999: 30). Bu anlamda da etik, sadece var olan yazılı kurallara uymayı değil, aynı zamanda bunlar üzerinde düşünmeyi gerektirmektedir. Aristoteles aynı zamanda etik ve alışkanlık arasında etimolojik bir ilişi olduğunu ifade etmektedir. Burada etiği bireyin karakteri olarak ele almakta ve bireylerin eğer erdemli bir şekilde alışkanlıklarını veya yaşamlarını srdrrlerse, aynı zamanda erdemli bir karaktere sahip olacaklarını belirtmektedir (Dolfsma, 2005: 2). Böylece bireyler erdemli bir karaktere sahip oldukları takdirde aynı zamanda etiğe uygun da davranmış olacaklardır.

Literatürde etiğin çeşitli tanımlarına yer verilmektedir. Ancak genel anlamda etik; doğru ve yanlış kavramları ile ilgilidir. Konusunun temelini insan ilişkileri, bir insanın başka bir insana olan davranış biçimi, o insanın başkalarından beklediği davranış biçimlerinin doğru ve iyi davranışlardan oluşması ve bu davranışların geliştirilmesi oluşturmaktadır. Bir diğer anlamıyla etik, insanın töresel ya da ahlaksal ilişkilerini, davranış biçimlerini ve görüşlerini araştıran felsefe dalıdır. Bir davranışın etiğe uygun olup olmadığı yalnızca bireylerin kişisel etik değerleri tarafından değil, kitle iletişim, çıkar grupları ve örgütleri de içine alan toplum tarafından belirlenmektedir (Gl ve Ergün, 2004: 54). Bu anlamda etik davranış, hem doğruluk, uygunluk ve adalet kavramlarını içinde barındırmakta, hem de bütün etik sistemlerin altında yatan ve bir grubun parçası olan bireyin, grubun diğer üyelerinin iyiliği için bazı sorumlulukları taşımamasını gerektirmektedir (Saban ve Atalay, 2005: 49). Yani etik davranış hem bireyin davranışlarını hem de davranışlarının sonuçlarının toplum üzerine olan etkilerini kapsamaktadır.

zkol vd. (2005: 108) etiği, genelinde ahlaki davranışları konu alan bir disiplin olarak ifade etmektedir. Bu anlamda etik, temelinde bir bireyin doğru olarak nasıl davranacağını açıklayan/kimi zaman gösteren ilkeler, değerler ve standartlar sistemidir. Yani etik, ahlaki değerler ve toplumsal sorumluluklar çerçevesinde doğru ilkeler işiğinde nasıl davranılması gerektiğini bireylere gösteren kurallar olarak tanımlanabilmekte ve bireylerin davranışlarının ahlakiliğini sorgulamaktadır (Muğan, 1999:

14). Aynı zamanda Muğan ve Akman (2005: 140) tarafından bireylerin davranışlarının ahlakiliğini etkileyen faktörler ulusal değerler, inançlar, normlar, kişisel değerler, eğitim, cinsiyet ve toplumsal ilişkiler olarak sayılmaktadırlar.

Literatürde ahlak ve etik kavramları, genellikle aynı anlama geliyormuş gibi algılsa da her ikisi arasında belirgin farklılıklar bulunmaktadır. Etik, bir disiplin olarak neyin iyi neyin kötü olduğunun belirlenmesi ile ilgili ahlaki görev ve zorunluluklar üzerinde durmaktadır. Bauman'a (1993, 2001) göre ahlak ve etik arasında sadece kavramsal bir ayrım yoktur aynı zamanda ahlak kavramına yaklaşımda modern ve postmodern anlamda da farklılıklar bulunmaktadır. Ahlak, insan düşünceleri, duyguları ve doğru/yanlış davranış kalıpları ile ilgilenmektedir. Etik ise; kurallar, kodlar ve normlarla bağlantılı olarak insan davranışlarının ahlakiliğini açıklamaya çalışmaktadır. Eğer evrensel bir ahlak kuralından bahsediyorsak; bu durumda mutlaka etik kavramını kullanmamız gerekmektedir. Bu noktada, etiği ahlak felsefesi olarak gören görüşlerin de literatürde sıklıkla yer aldığını söylemek mümkündür. Bu görüşe sahip olan kişilerden biri olan Kant (Haynes, 2002: 31) etiği, ahlak felsefesi olarak görmüş ve ahlaki normu etiğe dayandırmıştır.

Benzer şekilde R. Meigs ve W. Meigs (1993a: 616) etiği, ahlaki ilkeler doğrultusunda bireysel ya da devletin bireyin davranışlarında meydana getirdiği kişisel kriter olarak, yani kişinin bireysel olarak yanlıştan doğruyu ayırt edebilme yeteneği olarak tanımlamaktadır. Oysa Lawrence Kohlberg (Haynes, 2002: 31) etiğin içselleştirilmiş ya da bireyin öznel yönleri üzerine eğilen ahlaki yargı ve davranışlar şeklinde algılanmayıp dışarıya yansıyan sözlerde ve fiziksel olaylarda aranması gerektiğini savunmuştur. Cevizci'ye (2002: 1-3) göre ise kısaca erdemli olmanın temel tavrı olarak bir ahlak felsefesi şeklinde tanımlanan ve bu amaca hizmet eden etik, bireysel ve sosyal yaşamın çok büyük bir hızla akıp değiştiği yaşam tarzlarını layıkıyla ölçüp biçen, onları gerektiğinde eleştiri süzgecinden geçirirken gerektiğinde temellendiren değer sistemleridir.

Tanımlardan da anlaşılabilceği gibi, etikle ilgili ortak bir tanıma rastlamak pek mümkün olamamaktadır. Ancak yapılan tanımlamalar temelinde iki noktaya dayanmaktadır. Bazı yazarlar etiği, ahlak felsefesi olarak tanımlarken; diğerleri, etiği doğru ve yanlış davranış biçimlerini belirleyen kurallar bütünü olarak tanımlamaktadırlar. Literatürde yer alan bu tanımlar çerçevesinde etiğin bir ahlak felsefesi olduğu ve ilgi alanını ve konusunu bireylerin ahlaka uygun tüm davranış ve eylemlerinin oluşturduğunu söylemek mümkündür.

### 1.1.1. Etik Teorileri

Günlük hayatta neyin doğru neyin yanlış olduğu kararının alınabilmesi için kurulu olan ahlak sistemine başvurulduğu bilinen bir gerçektir. Bu ahlaki sistem içinde yer alan etik değerler, kişinin davranışlarının temelini oluşturan ahlaki ilkelerdir (Muğan ve Akman, 2005: 259). Bu ilkeler temelinde etik ve etiksel karar verme, tamamıyla bireyseldir. Yani bireylerin bir eylem hakkında etik veya etik değil şeklinde karar almalarında ya da doğru veya yanlış ayırt etmelerinde kişisel değerler rol oynamakta olup, etik tercihler yapmak öznel nitelik taşımakta ve neyin etik olduğu konusunda veya bir etik ikilem karşısında verilecek kararlarda farklı bireyler farklı bakış açılarına sahip olabilmektedir. Bu farklılıkları gidermek ve genel sonuçlara ulaşabilmek adına bireylerin etiksel karar verme süreçlerinde birtakım teorilere uygun olarak davranmaları gerektiği ve bu teorilerin kendilerine yol gösterici olarak etki ettiği bilinen bir gerçektir. Çünkü bireylerin etiksel karar verme süreçlerini ve kararlarını yansıtan, ahlaki davranışlarının temelini gerçekte bu teoriler oluşturmaktadır.

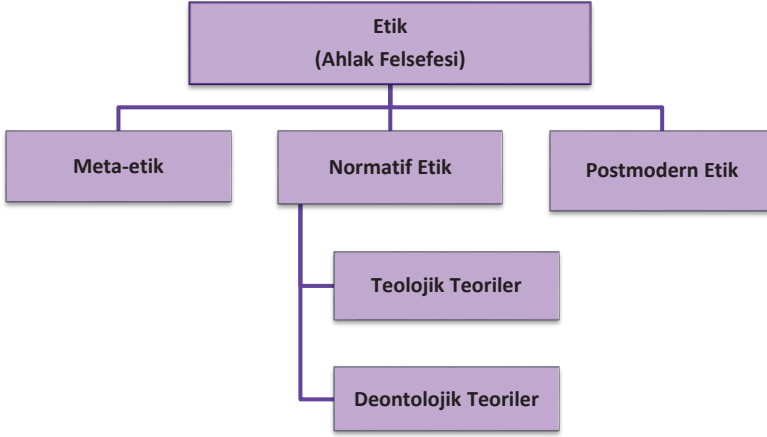
Bu bağlamda her bireyde farklı olarak gerçekleşen etiksel kararlar etik teorileri sayesinde bir bakıma genelleştirilmiş olmaktadır. Etik teorilerin ahlaki dilin günlük söylemlerini ve ahlaki kurallar setinin anlamını tarif etmeyi amaçlaması ve aynı zamanda farklı söylem ve davranışlar karşısında bireylerin nasıl davranması gerektiğine açıklamalar sunması bu noktada etkili olmaktadır. Kısacası etik teoriler günlük yaşamdaki doğru, yanlış, görev, kural ve gereklilik gibi kelimeleri de kapsayacak nitelikte mesleki açıdan kurallar setine dönüştürülmesine imkan tanıyan

ve herhangi bir kavram ya da kavramlar setini ahlaki davranışları ya da kalıpları açıklayan bir misyon üstlenmektedir (Howell, 2010:3).

Yapılan açıklamaların muhasebe mesleği açısından değerlendirilmesi yapıldığında etik teorilerin mesleğin kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirmesi açısından son derece önem taşıdığı görülmektedir. Bilindiği gibi muhasebe ve finansal raporlamanın küreselleşmesi, finansal hizmetlerin daha rekabetçi bir çevrede yürütülmesine neden olmuştur. Bu da muhasebe mesleğine ilişkin etiksel standartların gelişimini ve uygulamadaki etkinliğini doğrudan şekillendirmiştir. Bağımlı ya da serbest çalışan muhasebe meslek mensupları düzenli bir şekilde mesleki etik kuralların temel ilkelerine uyumu tehdit eden durumlar ile karşılaşmaktadırlar. Muhasebe mesleği açısından etiksel bütünlüğün sağlanması ve kamu yararına uygun faaliyetlerin sürdürülmesi için etik kurallara ve karar alımlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Geleneksel yapıda bireysel olarak düzenleyici kural bazlı etiksel standartlar ile meslek mensuplarının etiksel ikilemler karşısında ne şekilde davranması gerektiği açıklanmaktadır. Bunu destekler nitelikte meslek mensuplarına yönelik etiksel karar alım sürecini güçlendirmek için etik eğitiminin ve ahlaki yeterliliklerin de meslek örgütleri bünyesinde sürdürülmesi gerekmektedir (IES 4 Support Material, 2006).

Bu gereklilik bağlamında ülkemizde TÜRMOB tarafından 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “*Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ*” ile muhasebe meslek mensuplarına etik eğitimi uluslararası meslek örgütleri ile aynı nitelikte sunulmaktadır. Benzer şekilde KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği 4.11.2017 tarihli ve 30230 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ’de de hem denetçilerin sürekli eğitim gereklilikleri sertifikalarının devam etmesi açısından zorunlu bir niteliğe dönüştürülmekte hem de mesleki kapasitenin artırılması için gereken mesleki özenin gösterilmesine imkân tanınmaktadır. Bu noktada denetçilerin alması gereken sürekli eğitimlerin içerisinde etik de yer almaktadır.

Gerek uluslararası gerekse ulusal anlamda yürütülen faaliyetlerde muhasebe meslek mensuplarının etiksel ikilemler karşısında nasıl davranış göstermeleri konusunda açıklamalara yer verilmekte olup, bu sürecin yönetilmesine etik eğitimi ile katkılar yapılmaktadır. Tüm bu faaliyetlerde etik teorilerden yararlanılmaktadır. En genel ifade ile geleneksel etik teorileri insan ilişkilerine odaklanmakta (White ve Taft, 2004: 464) ve insan davranışının karakteristiklerini tanımlayarak etiksel sorgulamaya başlamaktadır (Gaffikin, 2007). Literatürde etik teorilerin genel kabul görmüş sınıflandırılması aşağıdaki gibidir:



Şekil 1. Etik Teorilerin Sınıflandırılması

Kaynak: Gaffikin, 2007: 5.

Şekilde görülen her bir etik teori, çeşitli düşünürlerin tartışmaları çerçevesinde şekillenmiş ve ekonomik dönüşüme neden olmuştur. İlk etik teori olan *Meta-etik* David Hume tarafından ortaya atılan bir ahlak felsefesi türüdür. Bu tür teori içerisinde ahlaki dilin ve bunun anlamlarının kesin olduğu bilinmektedir. Hume'un bu teorisine örnek olarak "Cinayet Yanlıştır" gösterilebilir. Bu tür bir cümleyi söyleyen bir birey aynı zamanda insan öldürmeyi onaylamadığını da söylemektedir (Gaffikin, 2007: 5). Kısacası daha kesin bir şekilde bireylerin davranışlarını şekillendiren ve her bir kavram ya da cümlede bireyin aynı zamanda düşüncesini de kapsayan daha üst etik kurallar bu tür etik teorisinin temelini oluşturmaktadır.

Şekildeki ikinci tür olan *Normatif Etik Teoriler* Jeremy Bentham ve Immanuel Kant'ın ahlaki tartışmaları ve John S. Mill'in ortaya attığı faydacılık anlayışı doğrultusunda gelişme göstermektedir. Sonuçsalci teoriler olarak da adlandırılan *Teolojik Etik Teorileri* belirli bir davranışın doğru olduğunu kabul etmek için onun sonuçlarının önemli olduğu üzerine odaklanmaktadır. Teolojik teorilere göre bir eylemin ahlaki haklılığı eylemin sonuçlarına bakılarak belirlenebilmektedir (Gaffikin, 2007: 3). Eylemin sonuçları iyi ise ve insanı mutlu ediyorsa etik açıdan doğru, eylemin sonuçları insana acı veriyorsa etiksel açıdan yanlış şeklinde ifade edilmektedir. İyi ve kötü kavramı burada tamamıyla eylemin sonuçlarına göre belirlenmektedir. Etiksel olarak en iyi eylem en büyük iyinin üretildiği eylemdir. Bu anlamda teoloji terimi, temelde bir gayeye yönelerek yönlendirmeyi ima etmektedir (Özgener, 2004: 33).

Teolojik teoriler içerisinde yer alan bir diğer anlayış olan *Faydacılık*, her bir bireyi en az diğer bir birey kadar dikkate aldığı için son derece adil bir teori olduğu söylenebilir. Bu teoride bir eylem ya da durumun iyi ya da kötü oluşu o eylemden etkilenenlerin sağladığı faydalara göre ölçülmektedir. Yani bireylerin eylem ve deneyimlerinden hangilerinin doğru ya da etik olduğunun tespitinde o eylem ya da politikaların yararlılık derecesinin önemli olduğu vurgulanmakta ve etik bir ikilem için bütün çözüm önerilerinin tüm maliyet ve faydaların değerlendirilmesi ve bunlardan mümkün olduğunca çoğunun faydasının maksimize edilmesi gerektiği savunulmaktadır (Saban, 2005: 51). Yani faydacılık teorisine göre en fazla sayıda birey için en büyük faydayı sağlıyorsa veya en az birey için en düşük düzeyde zarara sebep oluyorsa o zaman etik açıdan doğru olmaktadır (Özgener, 2004: 39). Faydacılık teorisi bu anlamda iki avantaja sahiptir. Birincisi ahlaki davranışın bireysel çıkarı ile ilgilenmekte oluşu her bir işletme için bireysel çıkarların tanımlanması açısından önem taşımaktadır. İkinci avantajı ise yarar ve zararın hesaplanması, muhasebedeki kar veya zararın hesaplanmasına benzer bir nitelik taşıdığı için (Preuss, 1998) uygulamada kolaylıklara neden olmaktadır. Bu da işletme literatüründeki tartışmalarda diğer teorilere göre ön planda yer almasına neden olmaktadır.

Şekilde normatif teoriler içerisinde sayılan *Deontolojik Etik Teoriler* ise görev veya ahlaki zorunluluk üzerine odaklanmaktadır. *Deon* Yunanca'da görev anlamına gelmekte (Preuss, 1998: 503), *Deontoloji* yapılması gerekeni yapma bilimi olarak tanımlanmaktadır. *Deontolojik etik* ise felsefede insan eylemlerinin ahlaklılığı ile ödev kavramı arasındaki ilişkilere ağırlık veren etik teorisi anlamında kullanılmaktadır. Özgün ahlaki yükümlülükleri değil, etik ile mantık arasındaki ilişkileri vurgulamaktadır (Akdoğan, 2003b: 37) Deontolojik teoriler, teolojik teorilerin tersine, bir eylemin ahlaki yönünün değerlendirilmesinde eylemin sonuçlarından ziyade görev ve ahlaki yükümlülüklerin dikkate alınması gerektiğini savunmaktadır (Ural, 2003: 12). Yani deontolojik teorilerde bir eylemin iyi ya da kötü olarak tanımlanabilmesi için çoğunluk ya da çoğunluğun faydası bir gösterge olmamaktadır.

Deontolojik teorilere göre, etik karar kendinden etkilenecek bireylerin haklarını koruyan ve devam ettiren karardır. Bu teoride başkalarının kararı sonucunda bireylerin en temel haklarının ellerinden alınamayacağı varsayımından hareket edilmektedir (Türk, 2004: 5). Bu teoriye ilişkin farklı kavramlar geliştirilmesine rağmen literatürde en geçerli olan, Immanuel Kant tarafından geliştirilen görev ahlakı yasasıdır. Kant ahlakında ahlaki davranış motive eden güç, mutluluk, zevk ya da fayda değildir. Ahlakilik bu anlamda koşulsal bir durum da değildir. Yani ahlaki davranmak için belli koşulların yerine gelmesi beklenmemelidir. Ahlaki davranış her koşulda ve her durumda ne olursa olsun ortaya konması gereken bir davranıştır ve bireyin tek başına sorumlu olduğu eylemlerden gelmektedir (Arslan, 2001: 12).

Yine deontolojik teorilerin temelini oluşturan Kant'ın ödev ahlakı yasasında, bir davranışın yöneldiği amacın o davranışın ahlaklılığını belirleyemeyeceğini, amacı ve sonucu ne olursa olsun sırf ödev ilkesinden dolayı yapılan hareketlerin ahlaki değeri olabileceği kabul edilmektedir. Bu nedenle bu teoride iyi istenç, koşulsuz emir ve özgürlük kavramları ele alınarak incelenmektedir (Özgener, 2004: 42). Bununla birlikte Kant ahlakında ahlaki eylemler öznel bir amaç gütmemektedir. Yani sübjektif bir amacın gerçekleşmesi beklentisine bağlı değildir

(Arslan, 2005: 109). Bu yüzden Kant'ın ahlak teorisinde, ahlak herkes için aynı kalan herkes için değişmeyen bir yasayla temellendirilmeye çalışılmıştır.

Ahlakiliği kişisel çıkarlarından ayıran ve mutluluk veya fayda değil mutluluğu hak etmeyi ve doğru olmayı esas alan deontolojik etik teorileri muhasebe mesleğindeki mesleğe ilişkin etik kuralların hazırlanmasının temel felsefesini oluşturmaktadır. Muhasebe mesleğinin kamu yararı gözetmesi gerektiğinden yola çıkarak mesleğin toplumdaki yeri açısından önem taşıyan (Preuss, 1998: 503) etiksel karar alım süreçleri ve mesleki etik kurallar aynı zamanda *Muhasebenin Deontolojik Kurallarını* da oluşturmaktadır.

Şekildeki bir diğer etik teorisi ise *Postmodern Etik*'tir. Son yıllarda toplumsal kuramda postmodern teori büyük bir yer işgal etmektedir. Postmodernizm, Batı düşüncesindeki üst anlatıların (meta- narratives) modernlikle birlikte geride kaldığı ve artık eski geçerliliğini sürdüremeyeceği temel argümanı ile entelektüel alanda boy göstermeye başlamıştır. Özellikle, 1960'lı yıllardan sonra toplum kuramında meydana gelen paradigmatik değişimlerin bir ifadesi olarak ortaya çıkmaya başlayan postmodern kuram, modernliğin adeta kutsal bir dogma olarak kabul ettiği bütünlük, tekillik ve evrenselcilik düşüncesini temelden parçalayan bir yapı içinde gelişim göstermiştir. Sonuçta bir eylemin ahlaksal olarak adlandırılabilmesi için bir kurala, bir yasaya ya da bir değere uygun bir edime ya da edimler bütününe indirgenmesi şart değildir. Her ahlaksal eylemin içinde olduğu, gerçek ve gönderme yaptığı yasayla bağlantısı olduğu doğrudur; ama böyle bir eylem aynı zamanda kişinin kendisiyle olan ilişkisini de içerir (Foucault, 2007: 139-140). Bu durumda etik temelinde bireysel ahlakiliği gerektiren ancak tam anlamıyla evrenselleşmiş kodlarla açıklanamayan bir ortamda kişinin kendi ediminin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Değerlendirmeler de bu edime bağlı olarak koşuldan koşula değişmektedir. Bu nedenle tek bir doğru, tek bir yanlış, tek bir iyi eylem, tek bir kötü eylem yoktur.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda herhangi bir bireyin etiksel karar alım sürecinde kendini ahlaki olarak sorgulamasının derecesi de yer almaktadır. Bireysel karar alım mekanizmasında ahlaki sorgulamaların derecesinin, bu kararın oluşturduğu sonuçların toplumsal etkileri açısından değerlendirmesi yapıldığında herhangi bir meslek alanındaki daha dar kapsamlı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Özellikle muhasebe mesleği gibi uygulamada sıklıkla etik kurallara uyumu ihlal etme ile karşı karşıya kalan meslek gruplarında, etiksel bir karar alım sürecinin sonuçları tüm toplumu farklı şekillerde etkileyebilmektedir. Bu nedenle muhasebe meslek mensuplarına ilişkin meslek etiği tartışmalarında karar alım süreçlerinin merkezinde etik teoriler önemli yer almaktadır (Gaffikin, 2007: 8). Muhasebenin kamu yararını gözeterek yerine getirdiği tüm faaliyetlerde, bağımlı ya da serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının *deontolojik kuralları* esas alarak hareket etmeleri gerekmektedir.

### 1.1.2. İş Etiği

Yirminci yüzyılın sonlarından itibaren iş etiği kavramı, özellikle küresel işletmelerin (çok uluslu işletmelerin) işaret ettikleri etik kurallar ile birlikte iş hayatında yerini almıştır. “*Ethics is good for business*” olarak ifade edilen “etik işletme için iyidir” ya da “good ethics is good business” (Maurice, 1996: 104) olarak ifade edilen “iyi işletmecilik için iyi etik” (Lochner, 1975) ilkesinden hareketle iş etiği kavramı, gelişmiş endüstrilerde vazgeçilmez bir kavram olarak ortaya çıkmıştır. Daha sonra, iş dünyasının evrensel değeri haline gelmiş ve ayrılmaz bir parçası olmuştur. Böylelikle etik değerler, iş yaşamının giderek artan ve bir gerçeği haline gelen etik standartların geliştirilmesi ya da uygulanmasında işletmelerin bunu işletme başarısını engelleyen bir konu olarak değil, işletmenin çalışma yöntemlerini iyileştirecek bir fırsat olarak görmelerini (Tierney, 1997: 30) ve örgütsel kültürün ahlakiliğini sorgulamalarını sağlayan (Uysal, 2002: 33) bir kavram olmuştur. Literatürde iş etiği kavramı ile tam olarak neyin ifade edildiği konusunda bir görüş birliği bulunmadığından, kapsamını ve sınırlarını çizmek de oldukça zordur. Ayrıca bu konudaki sorunların çözümünde kullanılacak evrensel bir yaklaşım da söz konusu

değildir. Ancak iş etiği, iş dünyasındaki davranışlarda neyin doğru neyin yanlış olduğuna ilişkin kurallar, ilkeler ve standartlardan oluşmaktadır. Bu anlamda iş etiği kavramı, dürüstlük, sözünde durmak, hakça davranış, yapılan haksızlıklara karşı çıkmak gibi değerlerle ilgilenmektedir (Kırel, 2000: 4-6). Yani iş etiği, bireylerin eylemlerini düzenleyen çeşitli alanlarda tek ve tartışılmadan kabul edilen ve her meslek dalının daha üst/uzman meslek örgütleri tarafından kendi mesleklerini ilgilendiren etik kurallar ya da ilkeler şeklinde oluşmaktadır (Taeusch, 1932: 273-274).

Etik ile ilgili tarihsel süreç ne kadar eski ise iş etiğinin de tarihsel gelişimi o kadar eskilere uzanmaktadır. Eski Yunan ve Roma dünyasında yazarlar ve filozoflar işletmecilik ve ticari faaliyetlere iyi gözle bakmazlardı. Çünkü bu tür faaliyetler; para kazanma hırsı, yalan ve hile ile karışmış varsayılar ve tüccarlarla ilişkiler sonunda medeniyetlerin bu tüccarlardan topluma bulaşacak yolsuzluklarla yozlaşacağına inanılırdı (Behrman, 1981: 23-25). Bu da özellikle belirtilen dönemde iş etiği ile ilgili sorgulamaların yapılmasına neden olmuştur. Bunu destekler bir şekilde özellikle dinlerin ve kilisenin ortaçağda iş etiğinin gelişimine katkısı da dikkat çekmektedir. Weber'e göre Yahudi kutsal metinlerinde gelir ve servet eşitsizliklerinin kötülüklerine ve tehlikelerine dikkat çekilse de servet birikiminin genel ahlaka aykırı olmadığı dile getirilmiştir (Habermas, 2001: 238). Bu da Weber'in işaret ettiği kapitalizme giden yolu açmıştır. Weber'e göre 18. ve 19. yüzyılda toplumsal rasyonelleşmede referans noktası olarak ele alınan girişimci eylemin kapitalist işletmede kurumsallaşmasına neden olmuş, bu da modern devlet kurumu yapılarında yönetsel eylemin kurumsallaşmasına olanak sağlamıştır. Kapitalizmin doğuşu ile Protestan etiği toplumsal rasyonelleşme içerisinde kendisine atfedilen rolü bulmuştur (Habermas, 2001: 244).

Bu noktadan hareketle Weber'in meslek etiğini iş etiğinin içerisinde açıkladığını söylemek mümkündür. Weber'e göre meslek etiği; Protestan etiğine bağlı olarak açıklanmaktadır. Weber, Calvinist öğretiyi temel alarak, mesleki çalışmanın başarısını, öteki dünyada mutluluğa ulaşmanın doğrudan doğruya bir aracı olarak değil, emin olmanın dışsal işareti olarak görmektedir. Böylelikle inananları gündelik yaşam

pratiği düzensizliğinden çıkarmayı, yani bireysel kurtuluş arayışlarında, etik inanışın ve ilkelerin rehberliğinde ahlakın; tüm yaşam alanlarına ve tüm yaşam evrelerine eşit ölçüde yayılabilecek bir biçimde uygulamaya zorlayan yönünü vurgulamaktadır (Weber, 2008: 42-45). Gerek dinlerin, gerek kilisenin gerekse yaşanan ekonomik ve toplumsal gelişmelerin 20. yüzyıla kadar iş etiğinin gelişimine doğrudan katkı sağladığını söylemek mümkündür. Modern dönem olarak adlandırılan bu dönemde iş etiği ilkeleri evrensel ilkeler halinde kurumsallaşarak işletmelere rehberlik edecek nitelikte kabul edilmiştir. Bunun oluşumunda da yeri gelmiş dini öğretiler yeri gelmiş gündelik pratikler referans alınmış, ancak her koşulda iş etiği ilkeleri evrensel bir şekilde gelişmeye devam etmiştir.

Sonuç olarak iş etiği kavramı tartışılmadan önce meslek kavramının ortaya konması gerekmektedir. Çünkü herhangi bir işin meslek sayılabilmesi için uğraş alanının etik değer ve ilkeleri de içermesi gerekmektedir. Bunun anlamı ise, bir meslekte bilgi ve beceriler kadar mesleki değer ve etik ilkelerinin de tanımlanmış olmasıdır (Aydın, 2002: 71). Bu çerçevede bir mesleği kapsayan etik kuralların tamamından oluşan meslek etiği, tüm meslek dallarını kapsayan meslek etiği ilkelerini oluşturduktan sonra, iş etiği bunların bütününe kapsayan bir meta kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Böylece iş etiği kavramı; meslek etiği kavramını da içinde barındıran daha kapsamlı bir kavramı ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır.

### 1.1.3. Meslek Etiği

Türk Dil Kurumunun tanımıyla meslek, bir kimsenin geçimini sağlamak için yaptığı sürekli iştir ([www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)). Daha geniş bir ifadeyle meslek; bir kimsenin hayatını kazanmak için seçerek kendini verdiği iş ya da düşünce alanı veya üretimde verim sağlamak amacıyla çalışan ve bu sayede yaşama ihtiyacına yardım edecek kazancı sağlayan bir alanda iş yapmanın somut şekli olarak tanımlanabilir (Yayla ve Cengiz, 2005: 148-149). Bu anlamda her meslek dalı toplumun kaçınılmaz olan gereksinimlerini karşılamaktadır. Dolayısıyla meslek sadece kişinin doyumu için değil başkalarının da yararına yapılan bir iş olarak tanımlanabilir (Aydın, 2002: 72). Meslek etiği kavramı ise bir bireyin

hayatını kazanmak için seçtiği mesleği yürütürken, içinde bulunulan toplum ve meslek örgütlerince önceden saptanan hareket tarzına uygun davranışta bulunması ve mesleğini toplumda benimsenen en iyi, en güzel ve en doğru şekilde yürütme tutkusu ve davranışlarının bütününden oluşmaktadır. Bu açıdan mesleki etik kurallar o mesleğin itibarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak mesleki ilkelerin ve standartların bütünüdür (Düzmen, 2003: 13).

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, mesleki açıdan gerekli olan bilgi ve beceriler kadar, mesleki değerlerin ve etik ilkelerin de tanımlanmış olması gerekmektedir. Pek çok iş ve meslek topluluğu özellikle kendi durumları için geçerli olan değerleri, her derecedeki değerlerden özelleştirerek, mesleki etik ilkeleri kurallara dönüştürmüşlerdir. Böylece etik kurallar adı verilen evrensel nitelikli meslek etiği kuralları ortaya çıkmıştır (Kaya ve Azaltun, 2005: 21). Bu açıdan meslek etiği kavramı yasal kuralların ötesine geçmiş, daha geniş ve kapsamlı bir kavram olarak ele alınmıştır ve bir meslek dalına ilişkin etik kuralların belirlenerek yazılı hale getirilmesi ve bu kurallara uyulmasının sağlanması o meslek mensuplarına güven açısından oldukça önemli hale gelmiştir. Çünkü iş hayatı karşılıklı güven üzerine kurulmuştur. Bu nedenle mesleklerle ilgili kurum ve kuruluşlar, meslek etiği prensiplerinin önemini fark ederek bunları yazılı kurallar ya da standartlar haline dönüştürüp meslek kültürü olarak bütün meslek mensuplarına benimsetirlerse, yanlış kararlarla ortaya çıkabilecek problemleri önlemiş olacaklardır (Özkol vd., 2005: 109). Böylece meslek etiği sayesinde dünyanın neresinde olursa olsun aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmaları gerekecek ve iş hayatında karşılıklı güven sağlanabilecektir (Aydın, 2002: 75-76). Bu da bir sonraki noktada mesleklere ait etik kuralların gelişmesine imkân tanıyabilecek ve evrensel kabul görecektir. Bu anlamlarıyla meslek etiği sosyal çevre, kişisel ahlak ve işletme özelliklerinin oluşturduğu bir bütündür (Selimoğlu, 1998: 145) ve iş ile çalışma etiğinin de büyük bir kısmını kapsamaktadır.

## **1.2. Muhasebe Mesleğinde Etik ve Meslek Etiğine Duyulan Gereksinim**

Muhasebe mesleğinde etik ve meslek etiğine duyulan gereksinimi açıklayabilmek için öncelikle muhasebe bilgisinin önemine değinmek gerekmektedir. Muhasebe bilgisi işletmenin gelişme planlarının başarısını etkilediği kadar tüm özel ve kamu işletmelerindeki kararların bütünlüğü için pozitif bir rol de oynamaktadır (Aldemir, 2018; Okab vd., 2014; Uçma Uysal vd., 2017). Bu nedenle muhasebe bilgisi işletmenin hem içindeki hem de dışındaki kararlar açısından çok önemli hizmetler sunmaktadır. Muhasebe bilgi sisteminin işletme içindeki kararlara olan faydasını planlamada, koordineli hareket etmede ve kontrole yardımcı olmada ve işletme içerisindeki her seviyedeki bireyi motive etmede görmek mümkündür (Hopwood, 1976: 1). Hatta Littleton'a göre, muhasebe prosedürleri ve teknikleri işletme ihtiyaçlarına cevap verme biçimleri olarak da görülmektedir. Çünkü yazara göre, muhasebe bilinen şartlar altında, bilinen ihtiyaçlara verilen cevaptır. Değişen iş çevresi ihtiyaçları muhasebenin de bu değişen ihtiyaçlara cevap vermesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Aktaran Al- Adeem, 2010: 28). Sonuçta örgütün önemli amaçlarına hizmet eden muhasebe bilgi sistemleri doğası gereği yüksek oranda kural temellidir. Ancak karmaşık muhasebe prosedürleri teknik bir biçimde örgütsel amaçlara hizmet etmekle kalmamakta, aynı zamanda muhasebe prosedürlerinin etkinliği işletme içerisindeki bireylerin davranışlarını nasıl etkilediği üzerine de temellenmektedir (Hopwood, 1976: 1). Muhasebe bilgisinin işletme dışındaki kararlara olan faydası ise yine muhasebenin temelinde bir hizmet faaliyeti olmasından kaynaklanmaktadır. Bunun bir sonucu olarak da muhasebe bilgisinin dışsal kararlara sağladığı en önemli fayda olarak ekonomik bir birimin finansal bilgisi hakkında nicel veri sağlaması gösterilebilmektedir. Böylelikle ekonomik bilgi kullanıcılarının karar alımına yardımcı olmaktadır. Sonuçta oluşan muhasebe bilgisi ilgili alan için yararlı kurallar setini oluşturmaktadır. Belirtilen açıklamalar doğrultusunda muhasebe bilgisinin gerekliliği ve öneminin hem meslek örgütleri tarafından hem de akademisyenler tarafından uzun süredir üzerinde durulan bir konu olduğunu söylemek mümkündür. Amerikan Muhasebeciler

### Muhasebe Skandalları – 1

#### Waste Management Inc. (1998)

Waste Management Inc. ABD’de halka açık bir atık yönetimi şirkettir. 1998’de şirketin yeni CEO’su A. Maurice Meyers ve yönetim ekibi, şirketin sahte (gerçek olmayan) gelirlerinin 1,7 milyar doları geçtiğini keşfetmiştir. ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (SEC), şirketin sahibi ve eski CEO’su Dean L. Buntrock’ı ve diğer bazı üst düzey yöneticileri bu olayda suçlu bulmuştur. Buna ek olarak SEC, şirketin denetçisi olan Arthur Andersen denetim şirketini 7 milyon dolar tutarında para cezasına çarptırmıştır. Şirkete hissedarları tarafından 457 milyon dolar tutarında tazminat davası açılmıştır.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

Birliğin 1966 yılında yayınladığı Temel Muhasebe Teorisi Tebliği’nde (A Statement of Basic Accounting Theory - ASOBAT) muhasebenin kavramsal temelleri araştırılmaktadır. Tebliğe göre muhasebe, temelinde bir bilgi sistemidir. Ekonomik olaylar üzerinde oluşan sorunlara etkili bilgi sağlamaya yönelik genel bir teorinin uygulamasıdır. Aynı zamanda muhasebe, nitel kavramlarla ifade edilen karar alma bilgisini sağlayan genel bir bilgi sistemidir. Bu anlamda muhasebenin hem bir kişiliği yönetmeye yarayan genel bir bilgi

sistemi hem de bilgi tarafından tanımlanan temel bir alanın parçası olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Muhasebe aynı zamanda etkili bir şekilde bilginin geçişi ve iletişimi ile de ilgilenmektedir. Çünkü muhasebe birçok faaliyet için uygulanabilen bir ölçüm sürecidir. Bu aynı zamanda ekonomik karar almayı sağlayan bilgi sisteminin ayırıcısı olduğu anlamına da gelmektedir. Bu nedenle muhasebenin iletişim yönteminin yeniden araştırılma ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Sonuçta da finansal tabloları hazırlayanların varsayımları ve bilginin edinilmesindeki tepkilerin açıklanması sağlanabilmektedir (ASOBAT, 1966: 64). Tebliğin yayınlandığı tarihten itibaren özellikle bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler dikkate alınarak muhasebenin değişen işlevleri düşünüldüğünde finansal nitelikteki işlemlerin sistematik ve kapsamlı bir süreci olduğunu söylemek gerekmektedir (Trigo vd., 2014: 119). Bu çerçevede hem finansal bilginin kalitesine hem de işletme içerisinde üretilen bilginin kullanıcılar açısından faydalı olmasına imkân tanımaktadır.

Muhasebenin değişen işlevleri mesleğin de değişim ihtiyacı ile birlikte açıklanmaktadır. Küreselleşme ve sermaye piyasasındaki

gelişmeler ile birlikte artık muhasebe mesleği, diğer mesleklerden farklı olarak çok daha geniş kitlelere doğrudan veya dolaylı olarak hizmet verir duruma gelmiştir (Dinç ve Kaya, 2006: 142). Trenerry'e (1996: 122) göre muhasebeciler hem yönetimle ilgili hem de muhasebe fonksiyonlarının yerine getirilmesi ile ilgili çalışmalarında muhasebe etiği ile yakından ilgilenmektedirler. Muhasebecilerin, günlük iş hayatındaki birçok alana ilişkin görevlerini, yönetimde aldıkları rolün de bir parçası olarak yerine getirdikleri bilinmektedir. Bu nedenle içinde bulunulan yüzyılda yönetimin davranışları radikal bir şekilde etik, meslek etiği ve sosyal sorumluluk kavramları tarafından desteklenerek şekillenmektedir. Bu da mesleğin çıktılarının toplumsal açıdan büyük önem taşımasına neden olmaktadır. Çünkü finansal tablolardan sağlanan finansal bilgi, piyasa temelli ekonomilerde iki önemli rol oynamaktadır. Bunlardan birincisi muhasebe bilgisi, hissedarların ve kredi veren kuruluşların yatırım tercihlerindeki potansiyel geri dönüşlerin hesaplanmasına imkan tanıması iken, ikincisi muhasebe bilgisinin sermaye sahiplerine sermayelerinin nasıl kullanıldığını izleme imkanı vermesidir (Beyer vd., 2010: 296). Bu roller aynı zamanda sermaye piyasalarının etkinliğini görme açısından da önem taşımaktadır. Kothari'ye (2001) göre, finansal piyasalar üzerine araştırma yapmanın temel dört nedeninden biri sermaye piyasalarının etkinliğinin test edilmesidir. Çünkü sermaye piyasalarının etkinliği muhasebe mesleğinin uygulamaları ve uygulamaların sonuçları açısından önem taşımaktadır. Belirtilen durum muhasebe skandalları sonrasında daha da önemli hale gelmiştir. Çünkü yaşanan muhasebe skandalları sonrasında, hileli finansal raporlama anlamına da gelen muhasebe manipülasyonları (Trussel, 2003) tüm dünyada sosyal ve ekonomik açıdan tartışılan konulardan biri olmuştur (Kaminski vd., 2004; Mohapatra, 2011).

Sonuçta muhasebe mesleğinin sonuçları itibariyle toplumun tüm kesimlerini etkileyebilecek düzeyde olması ve muhasebe bilgi sisteminin sunduğu finansal bilgilerin stratejik önem taşıması muhasebe meslek mensuplarının sorumluluk duygusu ile hareket etmelerini de zorunlu hale getirmiştir. Mesleğin uygulayıcıları olan muhasebecilerin, kendilerine ve topluma karşı olan sorumlulukları taşıyabilmeleri için bazı

kurallara uygun olarak hareket etmeleri gerekmektedir. Bu kuralların bir kısmı yasalarla düzenlenirken bir kısmı da daha yüksek ahlaki isteklerden doğmakta ve toplumsal sistemin işleminde gerekli yazılı ve yazılı olmayan kurallar olarak ortaya çıkmaktadır (Düzmen, 2003: 15-18). Bu nedenle muhasebe mesleğinde meslek etiği ilkeleri en az yasal düzenlemeler kadar önem taşımaktadır.

Bununla birlikte muhasebe mesleğinin günümüzdeki kapsamı meslek mensuplarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir. Muhasebeciler de her meslek grubunda olduğu gibi çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek elemanlarının uygulamada ihtiyaç duydukları konulardan birini oluşturmaktadır. Bu amaçla muhasebe mesleğinde oluşturulan etik kurallarıyla ahlak dışı davranışlarabir sınır getirilmeye çalışılmaktadır. Belirtilen bu durum literatürde etik ikilemler olarak ifade edilmekte ve etik ikilemlerin uygulamada artması mesleki faaliyetlerin yürütülmesi açısından etik kurallara olan gereksinimi de açıklamaktadır. Hanson vd.'ye (1993: 9) göre genel olarak meslek mensuplarının karşılaştığı etik ikilemler aşağıdaki gibi özetlenmektedir:

- Topluma açıklanan finansal tabloların büyük önem taşıması nedeniyle muhasebe mesleğinin de çıktıkları büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle bireysel ya da örgütsel baskılar, işletme karlarından ödenecek vergiler, işletme sahiplerinin kar paylarının miktarlarının arttırılması gibi konular muhasebecilerin mesleklerinde sık karşılaştıkları durumlardır. Etiksel davranış muhasebecilerin bu baskıları görmezden gelmesine neden olmaktadır.
- Muhasebeciler meslekleri gereği güvenilir ve doğru bilgileri elde etmek durumundadırlar. Bu amaçla etiksel olarak muhasebeciler işlerini yaparken güvenilir bilgileri yani gerçek bilgileri kullanmak zorundadırlar.

- İşletmelerde kısa dönemli karlılık üzerine odaklanıldığında etiksel atlıklar meydana gelmektedir. Etiksel olmayan davranışlar kısa dönemli karların arttırılmasında ön planda yer almaktadırlar. Hem muhasebeciler hem de işletme yöneticileri uzun dönemli bir anlayışın işletmelerde önemli olduğunun farkına varmalı ve etiksel ikilemlerden kaçınmalıdırlar.

Belirtilen etik ikilemleri ortadan kaldırmak amacıyla muhasebe mesleğinde mesleki yeterlilikle ilgili düzenlemeler yapılmış ve bu düzenlemelerde muhasebe meslek eğitimi yanında, muhasebe standartları, denetim standartları ve meslek yasaları ile mesleki etik konusu üzerinde durulmuştur (Hacırüstemoğlu vd., 2004: 175). Bu açıklamalar doğrultusunda muhasebe mesleğinde bir gereklilik şeklinde ortaya çıkan etik, mesleki davranışlarla ilgili neyin doğru, neyin yanlış, neyin haklı ve neyin haksız olduğuna ilişkin inançlara dayalı ilkeler ve kurallar topluluğu şeklinde tanımlanabilir. Bu bağlamda muhasebe mesleğinde etik kurallar, meslek mensubu olan kişinin bağımsızlığını, kendi kendinin kontrolünü ve moral dürüstlüğünü ifade etmektedir. Muhasebe meslek mensupları, etiksel sorumluluklara sahip olarak görevlerini yerine getirdiklerinde muhasebe mesleğinin temelini oluşturan bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük ve güven ilkelerine de hizmet etmiş olacaklardır (Meigs ve Meigs, 1993b: 740). Bu doğrultuda profesyonel muhasebe mesleğinin temelini hem bu ilkelerin hem de mesleki etik değerlerin oluşturduğu söylenebilir. Yani muhasebe mesleğinde etik, aslında bu mesleğin yerine getirilmesini sağlayan kanunların koyduğu yasaların da üzerinde oluşturulan değer yargıları olarak ortaya çıkmaktadır. Bu da muhasebe mesleğinde uzmanlaşmanın sağlanabilmesi için, mesleğe ait etik değerlerin belirlenmesini ve meslek mensuplarının tamamı tarafından benimsenmesini bir zorunluluk haline getirmektedir.

### **1.3. Etiksel Karar Alma**

Muhasebe ve denetim faaliyetlerini yerine getiren meslek mensuplarının çalışmaları, toplumun büyük bir bölümünün yanı sıra işletme sahipleri ve diğer paydaşlar açısından da güvenilir

olmalıdır. Bu noktada üretilen çıktıların kişisel önyargılardan uzak, mesleki yetkinlik ile yerine getirilmiş ve doğrulanabilir olması gerekmektedir. Bu aynı zamanda üretilen çıktıların birincil katma değerini de oluşturmaktadır (CIPFA, 2011). Belirtilen görevleri ideal seviyede yerine getirmesi beklenen muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini sürdürürken etik bir ikilem ile karşı karşıya kalması ve her bir meslek mensubunun bu ikilem karşısında farklı bir şekilde tepki gösterebileceği de bilinmektedir. Her durum ve her bir meslek mensubu açısından farklılaşan olasılıkları göz önüne alan kapsamlı bir rehber geliştirmek çok mümkün değildir. Bu nedenle de meslek mensuplarının ikilem karşısındaki müzakerelerinde yardımcı olacak genel bir çerçeve sunması amacıyla etik kurallar kullanılmaktadır.

### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 2

#### Mississippi Planı (1719)

İskoç finans dehası olarak kabul edilen John Law, o dönemde vahşi doğa koşullarından başka hiçbir şeye sahip olmayan Louisiana'da bir şirket kurarak, bölgeyi olduğundan farklı bir şekilde geliştirmeye başladığını iddia etmiştir. İçerisinde Fransız Hükümetinin de bulunduğu birçok yatırımcı, Law tarafından ikna edilerek bu bölgede çok büyük bir gelişme oluşturabilecek planın içerisine dâhil olmuştur. Şirketin hisse senetleri hızla yükselmiş ve Fransız para biriminin değeri artmıştır. Ancak her bir yatırımcı altın ve gümüş madenleri ile dolu bir dağa sahip olmayı beklerken, Louisiana'nın neye benzediğini gerçekten bilmiyorlardı. Gerçekler ortaya çıktığında Law, dilenci kılığında gezerek linç edilmekten kurtulmuştur ve dokuz yıl sonra fakirlik içinde ölmüştür. Bugün New Orleans dışında, Louisiana hala bir bataklık olarak anılmaktadır.

**Kaynak:** James, 2011, (<https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/> - Kaynağından alınarak çevrilmiştir.)

Uluslararası anlamda tanınan etik kuralların uygulanması noktasında etiksel karar alma modeline ihtiyaç duyulmaktadır. Forester - Miller ve Davis (1996: 2-4), pratik, uygulaması yaygın ve yedi aşamadan oluşan bir etiksel karar alma modeli geliştirmişlerdir. Bu modelin aşamaları aşağıdaki gibidir:

- Problemin tanımlanması,
- Etik kuralların uygulanması,
- İkilemin doğası ve boyutlarının belirlenmesi,
- Eylemin potansiyel amaçlarının oluşturulması,

- Her bir amacın belirlendiği eylemin potansiyel sonuçlarının belirlenmesi,
- Seçilen eylemin (tarafsızlığını, toplumsal sonuçlarını ve evrensel olarak geçerliliğini) değerlendirilmesi,
- Eylemin uygulanmasıdır.

Benzer Şekilde Allen (2010: 13-17) tarafından AICPA mesleki etik ile ilgili kapsamlı ders materyalleri içerisinde geliştirilen etiksel karar alma modeli on aşamadan meydana gelmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Etiksel sorunun gözetilmesi,
- Kritik noktaların belirlenmesi,
- Paydaşların tanımlanması,
- Etiksel ikilemin çözümünü sağlayan deđiŐik yaklaşımları içeren alternatiflerin belirlenmesi,
- Alternatiflerin paydaşlar üzerindeki etkilerinin belirlenmesi,
- Meslek mensubunun yaptığı seçimin kendini rahat hissettirip hissettirmemesinin belirlenmesi,
- Kuralların, düzenlemelerin ve kanunların değerlendirilmesi,
- Kararın verilmesi,
- Çalışmaların belgelenmesi,
- Çıktıların değerlendirilmesidir.

Etiksel karar alma modelleri meslek mensubunun karşılaştığı ikilem karşısındaki davranışlarını ortak bir yapıya kavuŐturmaktan açısından önem taşımaktadır. Düzenleyici kuruluşlar meslek mensuplarının karşılaştıkları önemli güçlükleri etik kuralları uygulayarak aŐmalarına yardımcı olmaları için bir Kavramsal ereve Yaklaşımı geliştirilmiştir. Bu yaklaşım tüm etik kuralların hazırlanmasında benimsenmiş olup (zellikle IFAC tarafından), kurallara ait temel ilkeler de meslek mensuplarının karşılaştıkları etik ikilemlerde uyumlaŐtırma sağlanması açısından kullanılmıŐtır. Bu anlamda benimsenen yaklaşım bir kavramsal temel olarak da ifade edilebilir. Buna ek olarak, kavramsal ereve temelleri üzerine bildirimler hazırlanmıŐ olup, hangi tehditlerle karşı karşıya kalınabileceği ve bunlarla mücadele

için hangi önlemlerin alınabileceği konusunda rehber sunulmuştur. Belirli bir tehdidin bulunduğu ve koruma önlemlerinin kabul edilebilir bir düzeye kadar tehdidi azaltmadığı bazı durumlar açısından da eylemin yasaklanması durumu söz konusu olmuştur. Şekil 1'de sunulan akış şeması da bu yaklaşımın bir özeti şeklinde sunulmaktadır. Bununla birlikte meslek mensuplarının karar aşamasında takip etmesi gereken kilit adımlar ise aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Forester - Miller ve Davis, 1996):

- Tehditleri belirleyin,
- Belirlenen her bir tehdidin önemini değerlendirin,
- Katılımı engelleyecek herhangi bir yasak olup olmadığını tespit edin,
- Açıkça önemsiz olmayan tanımlanan her bir tehdit için, tehdidi ve uygulanan koruma önleminin açıklamasını sağlayın ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirerek nasıl ortadan kaldırıldığı veya azaltıldığını belgeleyin.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda meslek mensuplarının etiksel karar alma süreçleri bir ölçüde standart yapıya kavuşturulmakta ve karar alım süreçleri kolaylaştırılmaktadır. Bilindiği gibi, etik olmayan ticari uygulamalar örgütlere ve ekonomilere büyük zararlar vermektedir. Enron, WorldCom, Tyco International, Parmalat ve Arthur Andersen'in iş başarısızlıklarının yanı sıra küresel finansal krizle ilgili son dönemde yaşanan başarısızlıklar, etik olmayan ticari uygulamaların ve ahlaki olmayan yönetimin sonuçlarını açıkça vurgulamaktadır. Bu noktada meslek etiği ve işletme etiği, giderek kurumsal sosyal sorumluluğu örgüt başarısı için itici güç olarak gören daha kapsamlı bir anlayışın parçası haline dönüşmektedir. Bu itici güç pek çok örgütün sorumluluğunun hem örgüt hem de toplum için bir dizi fayda sağlayabilen kurum kültürünün temel bir parçası olarak görülmesine de imkan tanımaktadır (<https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics?overview>). Sonuçta, örgütlerin tipik olarak toplumsal refah düzeylerine yaptıkları katkıların ölçümünde muhasebe meslek mensuplarının daha etkin bir rol oynadığı da bilinmektedir.

#### 1.4. Etik Kurallar ve Yakınsama Süreci

Küreselleşme süreci ile birlikte ortaya çıkan uluslararası uyum süreci, ülkelerin muhasebe sistemlerinin uluslararası kabul gören muhasebe standartlarına uyumlaştırılmasını gerektirmiş ve bunun da doğal sonucu olarak muhasebe belge ve kayıt düzeninde etik değerlere uyum ve kamuyu aydınlatma sürecinde ortak standartlara gidilmesini zorunlu hale getirmiştir (Müslümov ve Aras, 2002: 59). Bu anlamda muhasebe mesleğinde etik standartların oluşturulması için birçok çalışma yapılmıştır. Bu bölümde öncelikle dünyada geçerliliği bulunan etik kuralların ortaya çıkış sürecine ardından da bu etik kuralların finansal raporlama ve denetim standartlarında olduğu gibi yakınsama sürecine ilişkin bilgiler verilmektedir. Son olarak da Türkiye'deki yakınsama sürecine ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.

Muhasebe mesleği ve uygulamaları konusunda en gelişmiş düzenlemelerin bulunduğu ülkelerden biri olan Amerika'da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1917 yılında ilk etik kuralların oluşturulmasına ilişkin çalışmalar yapılmıştır (Larsen, 1991: 929). Ayrıca AICPA 1966 yılında "*Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartlarını*" yayınlamıştır. Bu meslek etiği ile ilgili yapılan ilk düzenlemedir. Bu standartlar, 1988 yılında yeniden gözden geçirilerek "*Mesleki Standartlarda Yeniden Yapılanma Planı*" adı altında ve "*Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kurallarını*" içerecek şekilde yayınlanmıştır. AICPA tarafından yayınlanan kurallar her eyaletteki mali müşavir birlikleri tarafından uygulanmaktadır. AICPA üyelerinin şikâyetlerini araştırma, soruşturma ve müeyyideleri uygulama yetkilerine sahiptir. AICPA'nın verebileceği en ağır yaptırım üyenin üyeliğini sona erdirmektir (Uslu, 1997: 30). Bu anlamda AICPA'nın yayınladığı bu mesleki davranış kurallarına uyma konusunda ister bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu olsun, isterse serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olsun tüm meslek mensuplarının sorumlu olduğu bir nitelik taşımaktadır.

Dünyada muhasebe meslek etiğine ilişkin düzenlemeler yapan bir diğer kuruluş ise Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)'dur. IFAC, dünyada muhasebeciler arasında işbirliği sağlamak ve ülkeler arasında

### Muhasebe Skandalları – 2

#### Enron Olayı (2001)

Enron Corporation, Houston - Texas dışında faaliyet gösteren bir Amerikan enerji şirkettir. Ancak 2001 yılında şirket en tartışmalı muhasebe skandallarından biri haline gelmiştir. Bunun temel nedeni ise milyarlarca dolarlık borcunu gizlemek için şirketin gelirlerini muhasebedeki boşlukları kullanarak farklı göstermesi olarak bilinmektedir. Enron'un hisse senedi fiyatı bir yıl içinde 90 dolardan 1 doların altına düştüğü için ortaya çıkan skandal, hissedarların 74 milyar doları kaybetmesine yol açmıştır. SEC soruşturması, şirketin CEO'su Jeff Skillings ve eski CEO Ken Lay'in milyarlarca dolarlık şirket borcunu bilançosuna yansıtmadıklarını ortaya koymuştur. Buna ek olarak, şirketin yöneticilerinin şirketin denetim firması Arthur Andersen'e konuyu görmezden gelmek için baskı yaptıkları ortaya çıkmıştır. İki yönetici hakkında eski Enron çalışanı Sherron Watkins'in ifadesine dayanılarak ceza verilmiştir. Ken Lay, cezaevine gitmeden önce ölmüştür, ancak Jeff Skillings 24 yıl ceza alarak, hapisaneye gönderilmiştir. Bu skandal, Enron'un iflas etmesine ve Arthur Andersen denetim şirketinin dağılmasına yol açmıştır.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

uyumu gerçekleştirmek amacıyla kurulmuş olan ve Türkiye'nin de üyesi bulunduğu bir meta kuruluştur. Bu anlamda IFAC, muhasebe mesleğinin uluslararası düzenleyici bir üst kuruluşu niteliğini de taşımaktadır. Bu federasyonun meslek etiğine ilişkin çalışmaları, 1990'larda başlamıştır. 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi tarafından "Muhasebeciler için Meslek Etiği - Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama" adlı yönetmelik yayınlanmıştır. Bu yönetmelik içerik ve temel başlıklar olarak Amerika'daki çeşitli muhasebe enstitüsü ve birliklerinin yayınlamış oldukları standartları, yönetmelikleri, ilke ve kuralları temel almıştır. Ayrıca bu yönetmelikte, meslek etiğinin eğitimde yer alması gerektiği vurgulanmış, meslek etiği eğitimi ile ilgili maddeler belirlenmiştir (Akdoğan, 2003b: 67).

Bu yönetmelik iki kısımdan oluşmaktadır. Bunlardan Bölüm A muhasebe mesleğini yerine getiren tüm muhasebecileri (serbest muhasebeciler, endüstri muhasebecileri, kamu muhasebecileri, ticaret muhasebecileri ve eğitimcileri) kapsamakta olup, Bölüm B ise sadece piyasada serbest çalışan muhasebecilere uygulanacak kuralları içermektedir. Daha sonra IFAC 1998 yılında "Muhasebe Mesleği için Meslek Etiği Kurallarını" çıkarmıştır. Bu kurallarda Bölüm A'dakiler tüm profesyonel muhasebeciler tarafından uyulması gereken kurallardan oluşurken, Bölüm B'dekiler serbest çalışan muhasebecilerin uyması

### Cumhuriyet Tarihinin İlk Yolsuzluk Davası: Yavuz Zırhlısının Onarımı

I. Dünya savaşı sırasında; iki Alman zırhlısı, Goben ve Breslau, İngiliz zırhlılarının önünden kaçarken, Çanakkale Boğazına sığınır ve Osmanlı Devleti tarafından, Almanya'dan satın alınırlar. Satın alındıktan sonra iki zırhlının adları Yavuz ve Midilli olarak değiştirilmiştir. İki zırhlıdan Yavuz; savaşın sonunda, Türkiye Cumhuriyeti'nin elinde kalan; en yeni, en güçlü ve en modern savaş gemisi olarak bilinmektedir. Ancak; onarıma ihtiyacı vardır. Meclis, 1924 yılında, onarım için; 2 milyon liralık ödenek ayırmıştır. Yavuz zırhlısının onarım işi; ilan edilir ve Enver Paşa'nın eniştesi Ömer Nazım; onarım işini haber alınca hemen, Alman Blohm und Voss Şirketini arayarak zırhlının durumunu haber verir. Hükümetteki işleri bağlaması için de Bilecik Milletvekili Dr. Fikret Bey ve Osmanlı Milletvekili İhsan Bey'i devreye sokmuştur. Yavuz zırhlısının onarımı için, öncelikle, onu taşıyabilecek kapasitede bir havuz gerektiğinden, havuz alımı için görüşmeler sürerken; daha önce görüşülen, Osmanlı Milletvekili İhsan Bey; yeni kurulan Bahriye Vekâletine getirilmiştir. Havuz için, iki Alman şirketi; Flander ve Dockbau yarışmaktadır. İhale için son teklif verme tarihinde, yani 7 Mayıs 1925 tarihinde, her iki firmada, tekliflerini, Bahriye Vekâletine elden teslim etmişlerdir. 9 Mayıs 1925 günü, ihale sonucu açıklanır. İhale; Flander şirketinde kalmıştır. Olayın, bilinmeyen perde arkasında ise, Flander şirketinin müdürü, diğer şirketin 226 bin pound tutan teklifini duymuş ve hemen kendisi için, 225 bin pound yeni teklif zarfı hazırlamıştır. Ancak; Flander şirketi; işi zamanında bitiremez ve yapılan havuzun, Yavuz zırhlısını içine alacak boyutta olmadığı anlaşılmuştur. Sonuçta yeni kurulan hükümette Bahriye Bakanlığı kaldırıldı. Sözleşmenin, İhsan Bey tarafından imzalandığını öğrenen, yeni hükümetin Başbakanı İsmet İnönü; TBMM'ye verdiği önerge ile eski Bahriye Bakanı İhsan Bey ve arkadaşlarının, Yavuz Savaş Gemisinin onarımında yolsuzluk yaptıkları iddiasıyla, Yüce Divanda yargılanmalarını istedi. Mahkeme İhsan Bey'i havuz ihalesine fesat karıştırmak ve rüşvet almaya teşebbüs suçlarından suçlu buldu ve 2 sene hapis ile memuriyetten men cezalarına çarptırdı. "Yavuz Havuz" olayı olarak da bilinen bu olay Cumhuriyet tarihinin ilk yolsuzluk davası olarak kayıtlara geçti.

**Kaynak:** <http://tarihinizinde.com/cumhuriyet-tarihi-ilk-yolsuzluk-ve-davasi/>

gereken kurallardan oluşmakta, Bölüm C'dekiler ise bir işletmede ücret karşılığı bağımlı olarak çalışan muhasebecilerin uyması gereken kurallardan oluşmaktadır. (Yıldız, 2001: 29).

IFAC'ın mesleki davranış standartları, muhasebecinin mesleğin itibarını sarsacak, toplum gözünde mesleğe duyulan güveni azaltacak bir şekilde davranmaması gerektiğini ifade etmektedir. Bu standartlar, muhasebecinin geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde mesleğini icra etme zorunluluğunda olduğunu açıklamaktadır. Ayrıca bağımsız denetim yapan muhasebecilerin bu niteliklere ilave olarak dürüst, tarafsız, bağımsız bir şekilde mesleklerini icra etmeleri gerektiğini ifade etmektedir (Düzmen, 2003: 21).

Uluslararası meslek kuruluşlarının yapmış olduğu muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları hızlandıran en önemli olaylardan biri de ABD’de dünyaca tanınmış büyük işletmelerde 2001 yılı itibarıyla meydana gelen muhasebe usulsüzlükleri nedeniyle ortaya çıkan muhasebe skandallarıdır. Bunlar toplumda finansal raporlama ve denetime olan güveni sarsmıştır. Zararda olan şirketlerin kamuya açıklanan finansal tablolarında, muhasebe hileleri ve denetim şirketlerinin bu hilelere göz yummasıyla birlikte gerçek olmayan kar rakamları gösterilmiş böylelikle, şirketlerin borsada işlem gören hisse senetlerinin fiyatları yükselmiştir. Finansal tablolar düzeltilerek yeniden ilan edildiğinde ise aslında şirketlerin zararda ve büyük bir borç yükü altında olduğu ortaya çıkmıştır (Süer, 2004: 44). Bu skandalların içinde en çok bilinen Enron olayı iken bunun yanında WorldCom, Microsoft, Peregrine Systems, Rite Aid, Sunbeam, Tyco, Waste Management, Xerox, W.R. Grace olayları da sayılabilmektedir (Armstrong vd., 2003: 1). Ancak bu olayların en önemlisi olan Enron olayı sonrasında ABD’de Amerikan kamuoyunun mali piyasalara olan güveni sarsılmıştır. Yeni bir düzenleme yapılarak 30 Temmuz 2002 tarihinde Sarbanes - Oxley Yasası çıkartılmıştır.

Bu yasa halka açılmış olan firmalarla, onları denetleyen firmaları ve bu görevde çalışanları ilgilendirecek şekilde düzenlenmiş olup, denetçiler için yeni özel bir gözetim, gözden geçirilmiş bağımsızlık kuralları seti ve yeni bir kamu raporlaması seviyesini içermektedir (Süer, 2004). Enron skandalından sonra hem ABD’de hem de tüm dünyada muhasebe mesleğinin gözden geçirilme gereği ortaya çıkmış bununla birlikte uluslararası muhasebe standartlarının evrensel kabulü için çalışmalar yapılmıştır. Yine muhasebe standartlarına ek olarak küresel denetim standartları ve IFAC’ın etik kurallarının evrensel kabulünün sağlanması için gerekli çalışmalar yapılmıştır. Enron’un iflasından sonra araştırmacılar ve uygulamacılar muhasebe ve denetim uygulamaları üzerine daha fazla yoğunlaşmışlar, İngiltere’de Etik Denetim Standartları oluşturulmaya başlanırken, Avrupa ve ABD’de ise yüksek kar getiren şirketlerin finansal tablolarının muhasebenin gerçek bilgilerini içerip içermediğine dair güvenilirlik sorunu başlamıştır (Greer ve Tonge, 2006: 259). Enron olayı sonrasında, yapılan akademik araştırmalar da bu durumu deneysel olarak

kanıtlamıştır. Örneğin Conroy ve Emerson (2006: 405) tarafından yapılan araştırmada ABD’de muhasebe mesleği ile uğraşan bireylerin önceden önemsiz muhasebe hileleri şeklinde kabul edilen finansal tablolaradaki düzeltmelerin, bu olay sonrasında muhasebe bilgilerinin edinilmesinde güvenilirlik açısından bir engel olarak görülmeye başlandığı ortaya çıkmıştır.

Yine aynı dönemde akademik araştırmalar ile muhasebe mesleğinde mesleki itibarın artırılması desteklenmiş, böylelikle dünyada muhasebe meslek etiğine yönelik olarak yapılan düzenlemeler daha da artmış, muhasebe bilgilerine güvenilirliğin sağlanması konusunda kurumsal yönetim kavramı ve uluslararası muhasebe standartlarında bağımsız denetimin öneminin artması aynı zamanda muhasebe standartlarında evrensel anlamda bir birliğin sağlanması için yapılan çalışmalar da hız kazanmıştır. Bu doğrultuda 1 Ocak 2007 tarihinde, IFAC, denetim, sigorta ve etik konularını içeren bir kitap yayınlamıştır. Bu kitap, *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kuralları* içine alan etik bölümü, Denetim, Sigorta ve Diğer Hizmetleri içeren bölüm ve diğer standartların yer aldığı bölüm olmak üzere üç bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümlerden ilki olan etik bölümünde yer alan Etik Kurallar, Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından geliştirilmiş ve profesyonel muhasebeciler için etiksel gerekliliklerin oluşturulması amaçlanmıştır. IESBA tarafından yayınlanan etik kurallar üç bölümden meydana gelmektedir. Bölüm A tüm profesyonel muhasebeciler tarafından uyulması gereken temel ilkelerden, Bölüm B serbest çalışan profesyonel muhasebecilerin uyması gereken kurallardan, Bölüm C ise bir işletmede ücret karşılığı bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilerin uyması gereken kurallardan oluşmaktadır (<http://www.ifac.org>).

IESBA’nın etik kurallarda yapılan düzenleme sürecine benzer şekilde, AICPA Aralık 2008’de Etik Kod Projesini (Ethics Codification Project) duyurmuştur. Etik kurallara ilişkin kodlamaların yapılmasını içeren bu projenin temel amacı olarak, yayınlanan etik kuralların yeniden gözden geçirilerek yaşanan muhasebe skandalları sonrasında meslek mensupları açısından uygulamasının daha kolay hale getirilmesi olarak açıklanmıştır.

4 yıllık proje sürecinde gerçekleştirilen planlama, taslak hazırlama ve pilot test uygulama süreçleri ardından 15 Nisan 2013 tarihinde AICPA Meslek Kuralları (AICPA Kodları - AICPA Code of Professional Conduct - AICPA Code) yayınlanmıştır. IESBA etik kurallarında benimsenen kavramsal çerçeve yaklaşımı (tehditler ve önlemler olarak da bilinmektedir) bu kuralların hazırlanması sürecinde de benimsenmiştir (<http://www.aicpa.org>).

2015 yılında IESBA etik kurallar tekrardan revize edilerek *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları El Kitabı (Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants)* olarak yayınlanmıştır. Yapılan revizyon içerisinde en dikkat çekici noktaların başında finansal ve finansal olmayan bilginin sunumunda meslek mensuplarının ihtiyaç duydukları gereksinimler ve yöneticiler ile diğer çıkar gruplarının etik olmayan veya yasal olmayan konular ile ilgili oluşturdukları baskının giderilmesine yardımcı olabilecek ilkeler gelmektedir (<https://www.iasplus.com/en/news/2014/11/iesba-ed>). Bunların yanında IESBA 2017 yılında IFAC bünyesinde yer alan diğer iki standart koyucu kuruluş ile birlikte mesleki şüphesizliği arttırmak için bir ortak projeye de başlamış bulunmaktadır. 9 Nisan 2018 tarihinde IESBA *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları El Kitabını* güncelleyerek yayınlamış ve etik kuralların sınıflandırılmasında özellikle bağımsızlık ile ilgili hükümlerin ayrı kısımlar olarak sunumu sağlanmıştır.

Son dönemde uluslararası anlamda düzenleyici otoritelerin yaptıkları çalışmaların temelinde yakınsama süreci yatmaktadır. Yakınsama süreci gerek IFAC gerekse AICPA tarafından sıklıkla dile getirilmekte olup, özellikle AICPA tarafından yayınlanan etik kuralların uyumlaştırılması noktasında çalışmalar ağırlık kazanmaktadır. Bu yakınsama sürecinin başlatılmasının altında yatan en önemli neden ise her iki düzenleyici kuruluş tarafından yayınlanan etik kuralların arasında bulunan farklılıkların giderilmesidir. Belirtilen farklılıklar çeşitli başlıklar altında sınıflandırılarak aşağıda sunulmaktadır (Allen, 2010: 1-5).

- **Etik Kuralların Bölümleri:** IESBA tarafından yayınlanan etik kurallar üç başlık altında bölümlendirilmiştir. Oysaki AICPA tarafından yayınlanan kurallarda bölümlenme bulunmamaktadır.

- **Kuralların Temeli:** IESBA tarafından hazırlanan kurallar ilke temelli sunumu benimsemektedir. Oysaki AICPA tarafından hazırlanan kurallarda kural temelli sunum benimsenmektedir.

- **Yaklaşımlardaki Farklılık:** IESBA yayınladığı etik kuralların hazırlanmasında ve uygulamasında kavramsal çerçeve yaklaşımını benimsemektedir. AICPA ise, eğer kurallar içerisinde belirtilen duruma ilişkin açıklama bulunmuyor ise, kavramsal çerçeve yaklaşımını kullanmalarına izin vermektedir.

- **İşaret Edilen Başlıklar/Konular:** Her iki kurallar seti içerisinde de birçok benzer başlık bulunmaktadır. Ancak birkaç noktada farklılık vardır. Örneğin AICPA kuralları meslek mensuplarının kamudaki uygulamalarının nasıl olacağını ve onların muhasebe uygulamalarının isimlerini belirler. Aynı zamanda etik kurallara zarar veren davranışları belirtir. IESBA kurallarında bu durum yoktur. Yani IESBA kuralları muhasebecileri üç başlık altında sınıflandırarak inceler ve davranış biçimlerini açıklar.

- **Bağımsızlığın Karşılaştırılması:** Her iki kurallar seti kendi kavramsal çerçeve yaklaşımına bağlı olarak bağımsızlık ile ilgili açıklamalarda bulunmaktadır. Ancak her ikisi açısından da bağımsızlık ilkesi benzer nitelikte tartışılmaktadır. Özellikle güncellenen IESBA Etik Kurallarındaki Kısım 4A ve 4B denetim ve inceleme sözleşmeleri ile bunların dışında kalan güvence sözleşmelerine ilişkin bağımsızlık konusunu daha kapsamlı olarak ele almaktadır.

- **Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK):** IESBA etik kurallarında KAYİK için bağımsızlık hükümleri belirlenmektedir. Bu kuruluşların ve denetçilerinin etik kurallarda belirlenen bağımsızlık gerekliliklerine uymaları noktasında açıklamalara ve örneklerle yer verilmektedir. AICPA kuralları, bu kuruluşlara ait açıklamalara yer vermemektedir. Ancak tüm üyeler açısından daha kısıtlayıcı olan kuralları belirlemekte ve uymalarını talep etmektedir. Bu da IESBA ile benzer sonuçların ortaya çıkmasına imkân tanımaktadır.

- **Bölünmüş Seviyede Bağımsızlık:** IESBA bağımsızlık ilkesi ile ilgili gereklilikleri iki kısma ayırarak incelemektedir. İlk kısım 4A içerisinde, denetçinin finansal tablolar ile ilgili sonuç bildirdiği ve güvence denetimi niteliğinde olan denetim ve inceleme hizmetleri ile ilgili bağımsızlık ilkelerine yer verilmektedir. Diğer kısım 4B içerisinde ilk kısmın dışında kalan diğer tüm güvence sözleşmeleri için geçerli olan daha az kısıtlayıcı bağımsızlık ilkeleri sunulmaktadır. AICPA etik kurallar içerisinde, bağımsızlık ilkeleri bölümler halinde incelenmemektedir. Ancak etik kurallar detaylı bir şekilde bağımsızlık ilkelerini ve gerekliliklerini açıklamaktadır.

Etik kurallara ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında, iki düzenleyici kuruluş tarafından yayınlanan etik kuralların gerek kullandığı kavramsal çerçeve yaklaşımı gerekse bağımsızlık ilkesine ilişkin gerekliliklerin detayı noktasında farklılaştıkları görülebilmektedir. Ancak her iki etik kuralların ulaşmak istedikleri amaçlar ve etik ikilemler noktasında gerek kural bazlı gerekse ilke bazlı değerlendirmelerin aynı sonuca götürebilecek nitelikte olduğu da görülebilmektedir.

Etik kurallara ilişkin açıklanan yakınsama sürecinin Türkiye'deki yansımaları<sup>1</sup> incelendiğinde ise sürecin gelişim noktasına tarihsel bir değerlendirme yapmak gerekli olmaktadır. Ulusal anlamda etik kuralların etkisini arttırmak, uygulamalarını yaygınlaştırmak, muhasebe meslek etiği kurallarının benimsenmesini ve yaygınlaşmasını, özel kesim işletmelerinde uygulamasını sağlamak amacıyla, gerçekleştirilen ilk çalışma 1942'de kurulan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği'nde toplanan meslek elemanları tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu derneğin üniversitelerle yapmış olduğu işbirliği sonucu toplanan 14. Türkiye Muhasebe Kongresi'nde muhasebe meslek ve ahlak kuralları önemle incelenmiş ve ülkemizde oluşturulan meslek ahlakı ve kuralları gelişmiş ülkelerdekine benzer biçimde düzenlenmiştir. Bu dönemde birçok kanun, yönetmelik ve tebliğlere giren bu kuralların uygulanma ve yaygınlık derecesi konusunda kapsamlı araştırmalar yapılmıştır (Çukacı, 2006: 98-99).

1 Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve "Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)" tarafından yayınlanmış bağımsız denetime ilişkin tebliğ ve yönetmeliklerde denetçiye ilişkin etik kurallara ve ilkelere yer verilmektedir.

Sonrasında 3568 sayılı Kanun'la muhasebe mesleği yasal bir boyut kazanmış ve bu yasa ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Múřavirlik ve Yeminli Mali Múřavirlik meslekleri yeni sorumluluklar ústlenmiřtir. 3568 sayılı Kanun hazırlanırken meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında húkúmlerin yer alması bir zorunluluk haline gelmiştir. 3568 sayılı Kanun'da yer alan etiğe yúnelik húkúmler Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında ıkarılan "SM, SMMM ve YMM'lerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yúnetmelik" ile somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Yúnetmelik'in ikinci bölümünde "Genel Mesleki Standartlar" başlığı altında belirtilen kurallar ulusal düzeyde meslek etiği açısından atılmış önemli bir adım niteliği taşımaktadır (Akdoğan, 2003a: 62-64). Bu Yúnetmelik'te, drrlk, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki zen ve titizliğe ayrıca değinilmış olması bakımından ve muhasebe meslek ahlakının oluşması açısından önemli bir düzenleme olsa da uygulayıcılar açısından yeteri kadar yol gösterici olamamıştır.

Ulusal anlamda muhasebe etiğine ilişkin bir diğer düzenleme Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Múřavirler ve Yeminli Mali Múřavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından yapılmıştır. TÜRMOB, meslek etiği kurallarını düzenlemek amacıyla 31 Ekim 2000 tarihinde 24216 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Múřavirlik ve Yeminli Mali Múřavirlik Disiplin Yúnetmeliđini hazırlamıştır. Bu Yúnetmelik, meslek mensuplarının çalışma usul ve esasları hakkında meslek ahlakı ile ilgili kuralların meslek mensuplarınca uygulanmasını, kural dışındaki davranışların ve bunlara uygulanacak ceza ya da yaptırımların belirlenmesini amaçlamaktadır. Ancak bu Yúnetmelik gelişen günümüz koşullarında yasal boşlukları doldurmaktan öteye gidememiş ve yeniden revizyon ihtiyacını doğurmuştur. 19.10.2007 tarihinde uluslararası standartlarla uyumlu, ađdař düzenlemeler içeren Serbest Muhasebeci Mali Múřavirler ve Yeminli Mali Múřavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yúnetmelik Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe konmuştur. Yayınlanan Yúnetmelik'in temel amacı, tüm yeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve

saygın bir meslek mensubu kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının mesleki ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemek şeklinde açıklanmaktadır. Bu Yönetmelik'e ek olarak TÜRMOB 2013 yılında IESBA tarafından yayınlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabını Türkçe'ye çevirerek yayınlamaya başlamıştır. 24.03.2014 tarihinde ise, Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında tebliğ çıkarmış (<http://etik.tesmer.org.tr>) ve etik eğitimine yönelik çalışmaları da başlatmıştır.

### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 3

#### Ponzi Planı (1920)

Charles Ponzi, indirimlerden posta kuponları satın alabileceğini, onları yurtdışına gönderip yüksek fiyat karşılığında satabileceğini keşfetmiştir. Bu ticari olaydaki tek hileli yön kuponların satışından sağlayacağı karın büyüklüğünü abartması olmuştur. Ponzi, mütevazı bir % 5 kâr yerine, kuponların yalnızca 45 günde % 50 kar getirebileceğini iddia etmiş ve binlerce yatırımcı bunu değerlendirerek kendisine % 50'lik kara ulaşmak için para yatırmışlardır. Bu düzen sonunda tıkanmış ve yatırımcılar yaklaşık 10 milyon dolar zarara uğramıştır. Ponzi ülkeyi terk edip, fakirlik içinde ölmüştür.

**Kaynak:** James, 2011, (<https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/>-Kaynağından alınarak çevrilmiştir.)

**Not:** ABD'den kaçtıktan sonra Ponzi, Benito Mussolini'nin finansal danışmanı olmuştur. Bu süreçte de benzer şekilde davranması II. Duce'nin düşüşünü hızlandırmıştır.

Ulusal anlamda meslek etiği ile ilgili önemli yakınsama çalışmalarının bir diğeri ise kamu gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 02.11.2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapılmıştır. KGK, IESBA tarafından yayınlanan etik kuralları Türkçe'ye çevirerek 2015 yılında "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar" olarak yayınlamıştır. Böylelikle uluslararası anlamda yaşanan yakınsama süreçlerine uygun etik kuralların ulusal seviyede kabulü de sağlanmıştır. Son olarak KGK tarafından 04.11.2017 tarihinde "Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim" tebliği yayınlanmış ve etik eğitimi denetçilerin temel mesleki eğitim alanında almaları gereken zorunlu eğitim alanlarından biri olarak tanımlanmıştır.



## 2. BÖLÜM

### MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN ETİK KURALLAR

**Giriş:** Bu bölümde Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan etik kuralların üzerinde durulmaktadır. Aynı zamanda muhasebe meslek mensupları açısından etik kuralların değerlendirilmesini ve uygulayıcı açısından kolay yorumlanabilir hale getirilmesini kapsamaktadır.

**Öğrenme Amaçları:** Bu bölüm tamamlandıktan sonra kullanıcıların aşağıdaki başlıklarda bilgi sahibi olmaları sağlanabilecektir.

- Meslekte etik kuralların genel uygulaması,
- Muhasebe meslek mensuplarına ilişkin hükümlerin açıklanması ve yorumlanması.

**ETİK KURALLAR UYGULAMA REHBERİ**

**Kısım 1 – Etik Kuralların Genel Uygulanışı, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve**  
(Bütün Muhasebe Meslek Mensupları İçin – Bölüm 100 ile Bölüm 199 Arası)

**Kısım 2 - İşletmelerde Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları**  
(Bölüm 200 ile Bölüm 299 Arası)

**Kısım 3 - Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları**  
(Bölüm 300 ile Bölüm 399 Arası)

**Uluslararası Bağımsızlık Standartları**  
(Kısım 4A ve Kısım 4B)

**Kısım 4A – Denetim ve Güvence Hizmetleri İçin Bağımsızlık**  
(Bölüm 400 ile Bölüm 899 Arası)  
**Kısım 4B – Diğer Denetim ve Güvence Hizmetleri İçin Bağımsızlık**  
(Bölüm 900 ile Bölüm 999 Arası)

**Kaynak:** IESBA Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar, 2018: 8.

## 2.1. Kısım 1 – ETİK KURALLARIN GENEL UYGULANIŞI, TEMEL İLKELER VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE

IESBA tarafından 9 Nisan 2018 tarihinde güncellenmiş bir şekilde yayınlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kuralların ilk bölümünde etik kuralların genel uygulamasına, temel ilkelere ve kavramsal çerçeve yaklaşımına yönelik açıklamalara yer verilmektedir. Çalışmanın takip eden bölümünde birinci kısımda yayınlanan kurallara ilişkin hükümlerin detaylı bir şekilde açıklamalarına yer verilmektedir.

### 2.1.1. Kamu Yararına Uygun Hareket Etme

Etik kuralların ilk bölümü muhasebe meslek mensubunun **kamu yararına** uygun hareket etme sorumluluğunu kabul etmesini ve bir muhasebe meslek mensubunun sorumluluğunun yalnızca tek bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak olmadığını kapsamaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 100.1). Kamu yararına uygun hareket etme yaklaşımı mesleğin ve etik kuralların en tartışmalı kısımlarından birini oluşturmaktadır (Shaub ve Braun, 2014: 5). IFAC (2012) kamu yararını aşağıdaki gibi tanımlamaktadır.

*“Herhangi bir eylem, karar veya politika ile ilgili olarak tüm toplum adına usul/prosedür temelli olarak uygulanan net menfaatlerdir.”*

Tanımdan da görülebileceği gibi, kamu yararı kavramı muhasebede genel kabul gören toplumun tamamı için iyi sonuçlar üreten bir mesleki yapıyı içerisinde barındırmaktadır. Politika seviyesinde ise kavram, içerisinde belirsizlikler taşımaktadır. Bu durum, kavramın tarihsel süreçte geçirdiği dönüşümün de bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Kamu yararı kavramı ilk olarak 17. yüzyılda İngiltere’de ortaya çıkan, devletin politika oluşturmadaki amaçlarını açıklamak için kullanılan ve tüm topluma yönelik iyi sonuçlar üretmesi beklenen iyi uygulama sürecini ifade etmektedir. Bu noktada bireylerin tek başına iyi sonuçlar elde etmesi ile devletin tüm bireylerin çıkarlarını esas alan bir yaklaşımı benimsemesi arasında bir denge oluşturmaktadır (Dellaportas ve Davenport, 2008: 1082 – 1083).

### Muhasebe Skandalları – 3

#### WorldCom Skandalı (2002)

WorldCom, Ashburn, Virginia merkezli bir Amerikan telekomünikasyon şirkettir. Enron skandalından sadece bir yıl sonra 2002 yılında, WorldCom'un varlıklarını neredeyse 11 milyar dolara şişirdiği keşfedildi ve bugüne kadar yaşanan en geniş çaplı skandallardan biri haline dönüştü. Şirket hat giderlerini sermayeleştirerek hileli raporlamış ve hatalı giriş yaparak gelirlerini şişirmiştir. Skandal, şirketin iç denetim departmanı yaklaşık 3,8 milyar dolar hileli finansal raporlama olduğunu bulduğu zaman ilk olarak ortaya çıkmıştır. Şirketin CEO'su Bernie Ebbers, sahtekârlık, komplo ve sahte belgeler sunması nedeniyle 25 yıl hapis cezasına çarptırılmıştır. Skandal, 30 binin üzerinde işten çıkarmaya ve yatırımcıların 180 milyar dolar zarara uğramasına neden olmuştur.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

Kavramın muhasebe literatüründeki yeri incelendiğinde ise ilk olarak 1924 yılında AICPA tarafından geliştirilen etik kurallar içerisinde kavrama değinildiği ve Carr- Saunders ve Wilson'un 1933 yılındaki çalışmalarında muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına yönelik faaliyet göstermelerine ilişkin açıklamalarda bulunulduğu görülmektedir (Aktaran Shaub ve Braun, 2014). Bu noktada kamu yararı kavramının, etik kuralların temelinde muhasebe meslek mensuplarının müşterilerine, meslektaşlarına ve

üçüncü kişilere karşı görev ve sorumluluklarını belirleyen kurallar setine uygun hareket etme biçimi olarak ele alındığı dikkat çekmektedir (Ketz, 2006: 138).

Temelinde kavram muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ve önerileri üzerine karar alan üçüncü kişileri yani çıkar gruplarını hedef göstermektedir (Parker, 1987: 509). Tanımın içerisinde üç önemli noktaya daha sonraki dönemde de yapılan çalışmalarda sıklıkla dikkat çekilmektedir. İlki muhasebe mesleği kamu yararına uygun hareket etme ile ilgilenmektedir, ikincisi kamu yararının özünde üçüncü kişilerin çıkarları yer almaktadır ve üçüncüsü muhasebe meslek mensuplarının görüşleri ve önerileri kamu yararını şekillendiren temel belirleyicileri oluşturmaktadır (Baker, 2014: 143 - 144). Belirtilen noktalar mesleğin felsefesi ve üyeleri tarafından yürütülen çabaların arasındaki ilişkiyi ifade etmede sembolik bir söylem ya da açıklama olarak yorumlanabilmektedir. Bu nedenle de etik kuralların ilk bölümünde kamu yararı ifadesinin kullanımı sosyal bir kontrol aracı olarak kavramın kurumsallaştığının göstergesi olmaktadır.

Kamu yararı kavramının üstlendiği bu meta içerik, etik kuralların da kabulünde son derece önem taşımaktadır. Evrensel nitelikte mesleklere ilişkin etik kurallar bir taraftan mesleğe ilişkin biçimsel kontrol aracı diğer taraftan da mesleğin sonuçlarını ilgilendiren üçüncü kişilere karşı bir düzenleme niteliği taşımaktadır (Abbott, 1983: 857). Muhasebe ve denetim mesleği açısından ise mesleğin tarihsel gelişiminden itibaren kamuya, doğru ve gerçeğe uygun bilgi sunumu görevini üstlenen meslek mensupları serbest piyasa ekonomisinin de etkin bir şekilde işlemesi için sorumluluk taşımaktadır (Crawford ve Loyd, 2008). IFAC tarafından geliştirilen etik kurallar açısından da durum benzer bir nitelik taşımaktadır. Özellikle IFAC'ın (2012) kamu yararı kavramını geliştirirken kullandığı dört kaynak bu tanımın kapsamının açıklanması için önem taşımaktadır. Kavramın gelişimindeki ilk kaynak kamu yararı kavramının siyaset, ekonomi, psikoloji literatürü açısından taşıdığı anlamdır. İkinci kaynak mesleki ve akademik literatürde kamu yararı ve muhasebe arasındaki ilişkiyi vurgulayan çalışmaların araştırılarak kavramın düzenleme, standart koyma, piyasa eksiklikleri, etik, çıkar çatışması, kurumsal yönetim ve muhasebe krizleri ile skandallarını kapsar bir şekilde dönüştürülmesidir. Üçüncü kaynak IFAC ile birlikte diğer paydaşların kavrama ilişkin görüşleridir ve dördüncüsü IFAC'ın kendi düzenlemeleri ve amaçları açısından kavramın incelenmesidir. Benzer nitelikte kavramın tanımında yararlanılan kaynaklar tanımın içerisindeki terimlerin de açıklanmasında benimsenmektedir. Kavramda **kamu**, işletmenin tüm iç ve dış bilgi kullanıcılarını ve tüm toplumu kapsamaktadır. **Yarar** ise karar alımında kullanılan finansal ve finansal olmayan bilgiyi, karşılaştırmalı sunumu ve etkinliği arttırabilecek seviyedeki her türlü yararı içerisine almaktadır. Yine IFAC kamu yararını değerlendirme noktasında iki temel ölçüt belirlemektedir. İlki fayda ve maliyetlerin değerlendirilmesi, ikincisi sürecin değerlendirilmesidir. Sürecin değerlendirilmesinde şeffaflık, hesap verebilirlik, bağımsızlık, yetkinlik ve mesleki özen kriterleri esas alınmaktadır. Belirtilenler tebliğde yer alan aynı maddedeki meslek mensubunun, kamu yararı doğrultusunda hareket ederken etik kuralları gözetmesi ve uygulamasını da açıklamaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 100.1). Bu da bizi kamu yararının anlaşılması kadar tartışmalı olan bir

diğer noktaya yani kamu yararına uygun hizmet vermeye götürmektedir. Kamuya uygun hizmet vermenin temelinde bireysel olarak meslek mensubunun mesleki yargısını kullanarak kişisel ya da mesleki ikilemleri çözmesi ifade edilmektedir. Hazırlanan etik kurallar içerisinde sunulan kavramsal çerçeve yaklaşımı bu konuya referans gösterilmekte ve belirlenen temel ilkeler de mesleki yargı sürecinde meslek mensubuna yol gösterici olmaktadır (Dellaportas ve Davenport, 2008: 1090). Kamu yararına uygun hareket etme bilinci muhasebe mesleğinin mesleki meşruluğunu oluşturma sürecine kadar uzanmaktadır. Larson (1977) çalışmasında mesleklerin kendilerini hem piyasadaki güç hem de sosyal statü açısından nasıl organize ettiklerini açıklamaktadır. Buna *mesleki oluşum projesi* adını vermekte olup, belirtilen organizasyon sürecinin muhasebe ve denetim mesleği açısından da aynı şekilde geçerli olduğu bilinmektedir (Citron, 2003: 247; Lee, 1995). Bu süreçte muhasebe mesleği sosyal ve ekonomik fırsatların tekelleştirildiği piyasa hâkimiyetini esas alan sosyal bir söylem olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani gerek meslek mensupları gerek yerine getirdikleri faaliyetleri - geleneksel anlamda dahi - kamuda güven oluşturmayı amaçlamaktadır. Ancak günümüzde hem muhasebe hem de denetim mesleğinin değişen yüzü Green'in (2000) de ifade ettiği gibi genişlemiş ve bugün denetçinin işletmeyi ve çevresini analiz etmesini gerektiren risk değerlendirme süreci modern denetim paradigmasının işlerliği açısından ayrılmaz bir parça haline gelmiştir (Citron, 2003: 251). Bu noktada kamu yararına hareket etmeyi etik kurallarda benimsenen şekilde kavramsal çerçeve yaklaşımı ile birlikte açıklamak da bir gerekliliğe dönüşmüştür.

### **2.1.2. Temel İlkeler**

Yukarıdaki bölümde etik kuralların girişı ve temel ilkeler, muhasebe ve denetim faaliyetlerini yürüten meslek mensuplarının etik kuralları daha kolay bir şekilde uygulayabilmesi için kamu yararı kavramı bağlamında ele alınarak sunulmuştur. Bu kısımda etik kuralların ve bu kuralların hazırlanmasında benimsenen kavramsal çerçeve yaklaşımının temelini oluşturan ilkelere yer verilmektedir. Bu noktada ilkeler ile ilgili açıklamalara yer vermeden önce tüm ilkelerin üzerinde meslek

**Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar  
(KAYİK'ler)**

**WorldCom Skandalı (2002)**

- a) Borsada işlem gören tüm işletmeler ,  
b) Aşağıdaki işletmeler:
- Mevzuat tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak tanımlanan işletmeler veya
  - Mevzuat tarafından, borsada işlem gören işletmelerin denetiminde uygulanan hükümlerle aynı bağımsızlık hükümlerine uygun olarak denetlenmesi gerekli kılınmış işletmelerdir.

**Kaynak:** IESBA Etik Kurallar, 2018: 193-194.

mensuplarının yürüttüğü faaliyetlerin ayrılmaz bir parçası olan bağımsızlık kavramına yer verilmekte ve gerek meslekteki gerekse de etik kurallardaki yeri göz önüne alınarak detaylandırılmaktadır.

Meslek mensubunun bağımsızlığı kavramı muhasebe mesleği ve onunla bağlantılı olan denetim mesleğinin sunduğu faaliyetlerin değer

kazanması açısından son derece önem taşımaktadır. IESBA tarafından yayınlanan etik kurallar içerisinde Bölüm 4A ve 4B'de denetim, inceleme hizmetleri ve denetim ile inceleme hizmetleri dışında kalan güvence hizmetleri açısından bağımsızlık konusu geniş çaplı olarak ele alınmakta, *Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK)* ve diğer işletmeler için ayrı ayrı açıklamalara ve örneklere yer verilmektedir<sup>2</sup>. Bağımsızlık ilkesi sadece standart koyucular tarafından kurallara ve düzenlemelere uygun hareket etme anlamına gelmemekte aynı zamanda temel bağımsızlık kavramı açısından gerekli olan anlama ve uygulamayı içermektedir (Crawford ve Loyd, 2008). Bağımsızlık kavramının temelini, doğruluk ve cesaret oluşturmaktadır. Çünkü muhasebe, iletişim sürecinin bir fonksiyonudur ve iletişim modeli içerisinde muhasebe, sistematik düşünmeye hizmet eden bir düşünce aracıdır (Bedford ve Baladouni, 1962: 653) ve dolayısıyla da muhasebe meslek mensupları yerine getirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri bilgileri ilgililere aktarma görevini üstlenmektedir. Bu nedenle muhasebe ve denetim meslek mensupları hem doğruyu söylemeli hem de doğru söyleme noktasında cesaretli olmalıdır (Spalding ve Oddo, 2011: 54). Bu sayede iletilen bilginin güvenilirliği de sağlanabilecektir.

2 Çalışmanın ilerleyen bölümünde kısım 4A ve 4B üzerinden bu konuda detaylı açıklamalara yer verilmektedir.

Yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte iletilen bilginin güvenilirliğini değerlendirmek dolayısıyla da iletilen bilginin güvenilirliğini etkileyen en önemli unsurlardan biri olan muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını değerlendirme ön plana çıkmıştır. Muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığını değerlendirmek için yeni bir yaklaşımın geliştirilmesi gerekliliği noktasında yapılan ilk düzenleme İngiltere’de mesleki etik rehberi olarak da ifade edilen etik kuralların meslek mensubunun bağımsızlığını değerlendirmek amacıyla gözden geçirilmesidir. Yine aynı dönemde IFAC ve FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu - The Fédération des Experts Comptables Européens) tarafından kavramsal ve analitik olarak meslek mensuplarının bağımsızlığını değerlendirmeyi hedefleyen çalışmalar yapılmıştır. Benzer şekilde SEC (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) tarafından meslek mensubunun bağımsızlığı ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir (Citron, 2003: 245). Her bir düzenleme etik kurallar içerisinde denetçi bağımsızlığını tehlikeye düşürebilecek bir çıkar çatışması durumuna karşı meslek mensubunun bağımsızlığını korumasına imkân tanıyabilen mesleki muhakeme gücü ile desteklenen bir kavramsal çerçeve yaklaşımının hazırlanmasına katkı yapmıştır.

Ancak literatürde meslek mensubunun bağımsızlığının tam anlamıyla mümkün olmayacağı ile ilgili de birçok çalışma bulunmaktadır. Bu noktada meslek mensubunun denetim ilişkisi içerisinde bulunduğu müşterisi ile ilgili herhangi bir yakınlık düzeyinin mesleki muhakeme gücünü de doğrudan etkilediği üzerinde sıklıkla durulmaktadır. Belirtilen konu birçok çalışmada meslek mensubunun bağımsızlığını etkileyebilecek unsurların kategorileştirilmesine imkân tanımaktadır.

Literatürde en çok referans gösterilen çalışmalardan biri olan Johnstone vd.’nin (2001) çalışmasında meslek mensuplarının bağımsızlık riskini etkileyen yargı temelli karar alımının gerektiği durumlar üç kategoride açıklanmaktadır. Bunlardan ilki karmaşık muhasebe konuları, ikincisi denetim faaliyetlerini yürütme çalışmaları ve üçüncüsü önemlilik kararlarıdır. Sayılan kategoriler müşterinin özellikleri ve denetim programı kapsamında meslek mensubunun bağımsızlık riskini doğrudan etkilediği (Strohm, 2006: 26) varsayımını vurgulamaktadır.

Bununla birlikte meslek mensubunun bağımsızlığı çeşitli seviyelerde kavramsallaştırılabilmektedir. İşletme düzeyinde, büyük muhasebe/denetim firmaları kendileri açısından bağımsızlık talebinde bulunmaktadır ve en büyük müşterileri dahi, firmanın toplam gelirlerinin yalnızca küçük bir bölümünü sağladığı için ve bir müşterinin kaybı muhasebe/denetim firması açısından bir tehdit unsuru olmamaktadır. Bireysel düzeyde, bir denetim ortağı yalnızca bir kısım müşteriden sorumludur ve en azından kısmen, bu sorumlulukların ne derece yerine getirildiğine karar vermek durumundadır. Bu nedenle de bireysel seviyede, bağımsız bir zihinsel tutumun sürdürülmesi daha zor olabilir; çünkü herhangi bir müşteri, ortağın firmaya getirdiği gelirin önemli bir kısmını oluşturabilmektedir (Trompeter, 1994).

Sayılan seviyeler açısından meslek mensubunun bağımsızlık riskini göz önüne alıp, hem denetim firması hem de kendisi açısından daha genel bir değerlendirme yapması beklenmektedir. Bunun için de etik kurallar içerisinde sıralanan temel ilkeler doğrultusunda bağımsızlığı düşünmek ve yorumlamak gerekmektedir.

### ***Dürüstlük İlkesi***

Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensupları için, bütün mesleki ilişkilerde ve iş ilişkilerinde dürüst iş yapma ve güvenilirlik konularını da kapsayan açık sözlü ve dürüst olma yükümlülüğü getirmektedir (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 111). Bu ilke gereğince meslek mensubu, önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içeren ya da dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içeren veya içermesi gereken bilgileri göz ardı eden veya gizleyen, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olan bir durum ile karşılaştığında muhasebe meslek mensubu söz konusu bilgilerle bağlantısını sonlandırmak için gerekli adımları atmak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 111). Bu nokta dünyada yaşanan muhasebe skandallarını önlemede düzenlemeler yapmanın veya düzenleyici kurallar seti yayınlanmanın tek başına yeterli olmadığının göstergesi niteliğindedir. Bu nedenle sonraki süreçte bu temel ilke daha da önemli hale gelmiştir ve etik kurallar içerisindeki temel ilkelerin ilki olarak yerini almıştır.

### Irak Savaşının Denetimi

2002'de dev Enron şirketinin çöküşüne yol açan finansal skandal ile şirketler de büyük oranda sarsıldı. Denetçilerin ortaya çıkardığı şey, Enron'un muhasebe uygulamalarını manipüle ederek karını artıran ve borçlarını gizleyen şirket çalışanlarının itinalı düzenbazlığıydı. İlegal faaliyet uzun süredir zemin buluyorken, ABD'nin yedinci en büyük şirketinin finansal hesaplarını anlamak hükümet denetçilerinin yıllarını aldı. Enron'un afişe edilmesi, hükümet denetçilerinin ve muhasebecilerinin görkemli çalışması şeklinde görünüyorsa, Irak savaşının finansal yönünün denetiminin ne kadar zor olduğu da bir gerçektir.

Mayıs 2003 ve Haziran 2004 arasındaki dönemde 100 dolarlık banknottan oluşan 12 milyar dolar nakit ABD'den Irak'a gönderilmiştir. Yolsuzluk ve dolandırıcılığın birçok türüne rastlanan Irak'ta ABD Savunma Bakanlığı denetçilerini 2004 yılında geri çekme kararı almış, ancak Savunma Bakanlığının kötü finansal yönetimi ve harcanan paranın kontrol edilememesi sonrasında ciddi sorunlara yol açmıştır. U.S. Government Accountability Office Genel Sekreteri David Walker'a göre "Savunma Bakanlığı bir işletme olsaydı iflas ederdi." Bu noktada barış zamanında hazırlanan muhasebe standartlarını savaş alanında kullanmak ne kadar doğrudur? sorusu akla gelmektedir.

**Kaynak:** Gedikkaya, 2017: 527.

Toplumda muhasebe meslek mensuplarının finansal tabloları denetlemesi sürecine güvenme olgusu 1930'lara kadar uzanmaktadır. Bu konu literatürde denetim mesleği açısından dürüstlük, bağımsızlık ve doğruluk ile birlikte sıklıkla incelenmektedir. Toplumda mesleğe olan güvenin oluşturulmasında meslek mensubunun üstlendiği görev sonucunda yayınladığı raporlar ve güvence hizmetlerine ilişkin görüşler muhasebe mesleğinin diğer mesleklere göre değer katanyönünü de açıklamaktadır. Ancak muhasebe skandalları ile mesleğe ilişkin artan sorgulamalar meslek mensuplarının kamu güvenini sarsmadan hareket etmelerini kısacası dürüst olmalarını sağlamada etik kuralların önemini bir kez daha ortaya çıkarmaktadır (Rezaee, 2004).

Muhasebe skandalları sonrasında sermaye piyasalarına ve muhasebe mesleğini yerine getirenlere güvenin yeniden kazanılabilmesi için raporlama ve denetim açısından hesap verebilirlik ve şeffaflık mekanizmalarının iyi bir şekilde işletilmesi gerekmektedir. Bu noktada bütünleştirici bir yapıda dürüstlük ve temel ahlaki inanç bileşenlerine ihtiyaç duyulmaktadır (Campbell ve Houghton, 2005). Meslek mensubunun dürüstlüğü etiksel karar alma durumuna bağlı olarak yani doğru ve yanlış şeklinde aldığı kararların sınıflandırılması ile ölçülebilir bir

hale gelmektedir. Bu hem mesleğin yürütülmesi için alınan kararların etik kurallara uygun olmasına hem de meslek mensubunun bireysel olarak dürüst davranış göstermesine bağlı olarak gelişmektedir (Crawford ve Loyd, 2008). Sonuçta da kamu yararına uygun hareket etme ve kamu yararını gözetme amaçlarına ulaşılmaktadır.

### **Tarafsızlık İlkesi**

Etik kurallar içerisinde yer alan tarafsızlık ilkesi, meslek mensuplarına, mesleki veya işle ilgili muhakeme ve kararlarını; önyargı, çıkar çatışması veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma nedeniyle tehlikeye düşürmeme yükümlülüğü getirmektedir. Muhasebe meslek mensubu, uygulamada tarafsızlığa zarar verebilecek tamamının tanımlanması ve öngörülmesi mümkün olmayan bir takım durumlara maruz kalabilmektedir. Herhangi bir durum veya ilişkinin, mesleki hizmetiyle ilgili muhakemesinin tarafsızlığını bozması veya aşırı derecede etkilemesi durumunda meslek mensubu, söz konusu mesleki hizmeti yerine getirmemelidir (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 112).

Dürüstlük ve tarafsızlık ilkeleri mesleğin sürdürülebilirliği açısından en önemli ilkeler olarak ifade edilebilir. Eğer meslek mensubu tarafsızlığını sağlayamaz ise diğer ilkeleri de yerine getirme noktasında sıkıntılar yaşayabilecektir. Böylelikle mesleki itibarın zedelenmesi sorunu da gündeme gelecektir. Muhasebe meslek mensubu özellikle mesleki sorumluluklarını yerine

#### **Osmanlı'da Etik Kurallar**

Osmanlı esnaf teşkilatının etik değerlerine ait temellerinin büyük ölçüde, 13. ve 14. yüzyıllarda Anadolu'da görülmeye başlayan Ahilik teşkilatına dayandığı kabul edilir. Ahilik teşkilatı, Türk esnaf ve sanatkarlarını düzenli bir birlik altında toplayarak sanat ve ticaret ahlakını şekillendiren bir örgütlenme olarak tanımlanabilir. Ahilik konusunu daha iyi anlamak için, geçmiş zamanların etik beyanamesi de olarak kabul edebileceğimiz Fütüvvetnameleri incelemek yararlı olacaktır. Bununla birlikte Osmanlı esnaf teşkilatında mesleki eğitim sırasında ahlaki eğitime de çok büyük önem verilirdi. Osmanlı esnafı sıkı kurallara bağlıydı ve hangi meslekten olursa olsun, her isteyen dükkân açamazdı. Sahtekarlık, müşteriye aldatma ve maldan çalma yöntemleri ile kendine aşırı kâr sağlamak isteyenlere dükkân açma izni verilmez ve bu yolu tutanlar önce uyarılır, dinlemezse cezalandırılır veya meslekten atılırlardı.

**Kaynak:** Gülmen, 2015

[http://www.tice.org.tr/files/INmagazine\\_Sayi\\_1.pdf](http://www.tice.org.tr/files/INmagazine_Sayi_1.pdf)

getirme sürecinde yaşadığı ya da karşılaştığı çıkar çatışması yaratabilecek durumlarda tarafsız davranmak zorundadır. Ancak meslek mensubunun tarafsızlığı bir kurala uygun şekilde davranması ile ölçülebilecek bir ilke değildir. Bu ilkenin ölçülebilmesi için meslek mensubunun daha dürüst olması ve çıkar çatışması yaratabilecek hiçbir durum içerisinde bulunmaması gerekmektedir (Crawford ve Loyd, 2008). 21. yüzyılda Enron olayı üst yönetimin hataları, hileli finansal raporlama, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını kaybetmesi nedeniyle kurumsal etik anlayışının sağlanamadığı kurumsal çöküşe ilişkin bir klasiktir (Campbell ve Houghton, 2005: 165). Bağımsızlık meslek mensubunun tarafsız olmasını ve çıkar çatışmasından uzak durmasını gerektiren karar alma süreçleri ile ilgilidir. Bu nedenle de meslek mensubunun bağımsızlığı açısından tarafsızlık öncüdür.

Yine etik kurallar içerisinde güncelleme öncesindeki bölüm 280<sup>3</sup> içerisinde meslek mensubunun, herhangi bir mesleki hizmeti sunarken müşterilerle ya da onların yöneticileriyle, yetkilileriyle veya çalışanlarıyla olan çıkarları veya ilişkilerinden dolayı tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen herhangi bir tehdidin olup olmadığını belirlemesinin zorunlu olduğu ifade edilmektedir. Örneğin, bir aile ilişkisi ya da yakın bir kişisel ilişkiden veya iş ilişkisinden dolayı tarafsızlık ilkesine yönelik olarak yakınlık tehdidi oluşabilmektedir. Herhangi bir mesleki hizmetin verilmesi sırasında tarafsızlık ilkesine yönelik tehditlerin oluşması/varlığı, işin özel şartlarına ve denetçinin yürütmekte olduğu çalışmanın niteliğine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (Etik Kurallar, 2016: Bölüm 280.3). Denetçi her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almalıdır. Etik kurallar içerisinde alınacak önlemlere ilişkin aşağıdaki örnekler sıralanmaktadır (Etik Kurallar, 2016: Bölüm 280.4):

- İş ekibinden ayrılmak,
- Yönlendirme ve gözden geçirme prosedürleri oluşturmak,
- Tehdit oluşturan finansal ilişkinin/iş ilişkisinin sonlandırılması,

---

3 Bu bölüm güncellenerek yayınlanan IESBA Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar içerisinde Kısım 4A ve 4B içerisinde yer almaktadır.

- Konunun muhasebe/denetim şirketi bünyesinde bulunan daha üst kademedeki yöneticilerle müzakere edilmesi,
- Müşterinin üst yönetimden sorumlu olanlarıyla konunun müzakere edilmesidir.

Meslek mensubunun en son noktada önlemlerin tehditleri ortadan kaldıramadığını veya kabul edilebilir bir düzeye indiremediğini tespit etmesi durumunda, ilgili işi reddetme veya sonlandırma kararı alması gerekmektedir.

### ***Mesleki Yeterlik ve Özen İlkesi***

Mesleki yeterlik ve özen ilkesi meslek mensubunun hizmet verdiği işletmedeki faaliyetlerini yerine getirmesi sırasında gösterdiği mesleki kanıyı ya da mesleki yansımayı ifade etmek için kullanılmaktadır (Gallegos ve Carlin, 2004: 1). Bu ilkeye göre meslek mensuplarının temel yükümlülükleri içerisinde mesleki bilgi ve becerisini, müşterisinin veya işverenin yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için gereken seviyede tutması ve mesleki hizmetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun şekilde özenle hareket etmesi bulunmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 113).

Belirtilen yükümlülükler içerisinde yeterli mesleki hizmet, hizmet yerine getirilirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru muhakemelerde bulunulmasını gerektirir. Bununla birlikte mesleki yeterlilik, mesleki yeterliğin kazanılması ve sürdürülmesi olmak üzere iki aşamalı bir süreci de içermektedir (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 113). Özellikle mesleki yeterliğin sürdürülmesi; ilgili teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılmasını ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığı gerektirmektedir. Sürekli mesleki gelişim, meslek mensubunun mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlamaktadır. Mesleki özen ise bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, zamanında ve derinlemesine hareket etme sorumluluğunu kapsamaktadır (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 113).

Yani mesleki yeterlik ve özen, meslek mensuplarının mesleki sorumluluklarını yerine getirmelerinde yeterli ve özenli bir çabayı göstermelerini gerektirmektedir (Crawford ve Loyd, 2008). Genel anlamda meslek mensubunun mesleki yeterlik ve özen ilkesine uygun hareket etmesini etkileyen faktörler bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Gallegos ve Carlin, 2004: 1):

- Akran Görüşü: Diğer denetçilerin denetim mesleği ve faaliyeti ile ilgili algıları,
- Denetlenen İşletme Görüşü: Denetlenen işletmedeki denetim faaliyetlerine olan algı,
- Sertifikasyon,
- Eğitim,
- Standartlar,
- Bağımsızlık,
- Sürekli Yeniden Değerleme,
- Yüksek Etik Standartlara Uyumdur.

Bu faktörler içerisinde özellikle eğitim noktası mesleki yeterlik ve özenin korunması açısından önem taşımaktadır. Meslek mensubu hem kendisi hem de kendi otoritesi altında çalışan kişilerin mesleki kapasitelerini arttırmak için uygun hizmet içi eğitim almak ve gözetimden

### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 4

#### Eyfel Kulesi Satışı (1925)

Kont Victor Lustig 1925 yılında bir gazetede, bakımı önemli ölçüde masraf gerektiren Eyfel Kulesi'nin o dönemdeki kötü durumunu ve sökülmesi yönündeki tartışmaları içeren bir haber okumuştur. Bu haber, Victor Lustig'in aklına, adını tüm dünyaya duyuracak olan bir dolandırıcılık planını düşürmüştür. Paris'e birlikte geldiği küçük çaplı bir Amerikan sabıkalısı olan Daniel Collins ile beraber, şehrin en lüks oteli olan Krillon Oteli'nde bir oda tutmuştur. Bir resmi görevli sıfatıyla, metal alım-satım işleriyle uğraşan beş tüccarı mektupla görüşme üzere otele davet etmiş ve satış senetleri hazırlamıştır. Victor Lustig, bakım ve onarımı yüksek maliyet sebebiyle yapılamayan ve o günlerde sökülerek satılması gündemde olan Eyfel Kulesi'nin demirleri için gelen tüccarlardan teklif istemiştir. Her birine, bu görüşme ve sözlerinin gizli kalacağı konusunda yemin ettirerek, kamuoyu tepkisinden çekinildiği için resmi makamların böyle bir gizli bir toplantıya ve yeminlere başvurduğunu açıklamıştır.

Bir hafta içinde teklifler alınmış ve Victor Lustig, tüccarlardan Andre Poisson'unkini kabul etmiştir. Daniel Collins'in de sekreter olarak tanışıldığı son toplantıda, Eyfel Kulesi'nin senetleri, oldukça yüksek bir meblağ ile bir banka çeki karşılığında Andre Poisson'a satılmıştır. Tüccar Andre Poisson, dolandırıldığını anladığında ise artık çok geçtir ve utancından durumu resmi makamlara veya polise bildirmemiştir. Victor Lustig, yaptığı sahtekârlığın ortaya çıkmaması üzerine tekrar Fransa'ya dönerek aynı senaryoyu bir kez daha uygulamaya koymuştur. Eyfel Kulesi'ni yeniden hurdaçılara satmaya çalışmıştır. Fakat durumun polise bildirilmesi üzerine Avrupa'nın en çok aranan kaçaklarından biri haline gelen Victor Lustig, yakalanmadan Amerika'ya kaçmayı başarmıştır.

**Kaynak:** Blundell, 1983: 144-146.

geçmesi için gerekli adımları atmak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 113). Bu gerekliliği destekler şekilde muhasebe meslek mensupları için etik alanında güncel ve özgün bir çalışma olarak "TÜRMOB Etik Eğitimi Projesi" geliştirilmiştir. TÜRMOB bu proje kapsamında muhasebe meslek mensuplarının uzaktan ve yüz yüze eğitim yöntemleriyle teorik ve uygulamalı etik eğitimi almalarını sağlayabilecek nitelikte bir ortam sağlamaktadır. Bu projenin kapsamı ve uygulama esasları, TÜRMOB tarafından 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Hakkında Tebliğ" ile belirlenmiştir. Benzer şekilde KGK tarafından "Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği" hazırlanarak 4.11.2017 tarihli ve 30230 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ hem denetçilerin sürekli eğitim gerekliliklerini sertifikalarının devam etmesi açısından zorunlu bir niteliğe dönüştürmekte hem de mesleki kapasitenin artırılması için gereken mesleki özenin gösterilmesine imkân tanımaktadır.

### ***Sır Saklama (Gizlilik) İlkesi***

Gizlilik küresel bir konudur. Birçok ülke kişisel bilgilerin korunması açısından önlemler almakta ve düzenlemeler yapmaktadır. İşletmeler açısından etkin bir şekilde gizlilik unsurunu koruyacağı politikalar geliştirmek ve işletme içindeki bilgilerin gizli kalmasına yönelik faaliyetler yürütmek de en az kişisel bilgilerin saklanması kadar önem taşıyan bir diğer küresel konudur. Muhasebe ve denetim faaliyetleri açısından durum değerlendirildiğinde ise, meslek mensuplarının etkileşim içinde bulunduğu çevre içerisinde işletmeye ait verileri saklamayı ve korumayı güvence altına alması gerekmektedir. Gerek muhasebe meslek mensupları gerekse de bağımsız denetçiler yerine getirdiği faaliyetlerinde finansal raporlama ve denetimde önemli yanlışlık riskini hesaplarken, gizlilik riskini de etkileyebilecek faktörleri göz önüne alması ve buna yönelik bir raporlama ve denetim programı hazırlaması gerekmektedir (Hahn vd., 2006).

Belirtilen gereklilikler doğrultusunda etik kurallar içerisinde meslek mensubunun uyması gereken temel ilkeler içerisinde sır saklama (gizlilik) bulunmaktadır. Bu ilke kapsamında meslek mensupları mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanmasına yönelik yasal veya mesleki bir hak veya yükümlülük ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi veya çalışılan kuruluş dışında bir tarafa açıklamak ve mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü tarafların kişisel çıkarları doğrultusunda kullanmak gibi durumlardan kaçınmak zorundadır (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 114).

Bu noktada meslek mensubu özellikle yakın bir iş arkadaşına, aile yakınlarından birine veya çekirdek ailesinin bir üyesine yanlışlıkla bilgi verme ihtimaline karşı dikkatli olmak suretiyle, sosyal çevresine, potansiyel bir müşteri veya işveren tarafından açıklanan bilgilere ilişkin ya da muhasebe/denetim şirketi veya çalıştığı kuruluştaki bilgilere ilişkin sır saklama (gizlilik) ilkesini sürdürmek durumundadır. Bunu yaparken meslek mensubu kendi kontrolü altındaki personel ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, meslek mensubunun sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları da atmak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 114).

Ayrıca meslek mensubunun çıkar çatışmalarını ele alırken hem denetim şirketi veya denetim ağı içerisinde açıklama yapmak veya bilgi paylaşmak hem de üçüncü tarafların rehberliğine başvurmak veya onlara danışmak gibi konularda sır saklama ilkesi açısından dikkatli davranması gerekmektedir. Çünkü bazen uygulamada denetçi sır saklama ilkesinin ihlal edilmesine yönelik durumlar ile karşılaşabilmektedir. Bu durumlar genellikle denetçinin bir onay almak amacıyla özel açıklamaların yapılmasını istemesi halinde ortaya çıkmaktadır ve aşağıda örnekleri sunulmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210):

- Denetim şirketinin; bir müşterisinin yönetiminin ele geirilmeyle bağlantılı olarak diğer bir müşterisine işlem bazlı bir hizmet gerçekleştirmesi,

- Hileye karışmış olabilecek bir müşterisi için mesleki hizmet gerçekleştirmek suretiyle gizli bilgileri edinmiş olduğu bir durumda, denetim şirketinin; diğer bir müşterisi için şüphe duyulan söz konusu hileli eylemle bağlantılı olarak adli bir süreçte kullanılabilir bir inceleme gerçekleştirmesidir.

Bu örnekler uygulama açısından genişletilebilecek nitelikte olup, meslek mensubunun sır saklama ilkesine uygun hareket etme durumunu işe başlamadan önce de işi sonlandırdıktan sonra da sürdürmesi gerektiğini bir zorunluluk haline dönüştürmektedir.

### ***Mesleğe Uygun Davranış İlkesi***

Mesleğe uygun davranış ilkesi, tüm meslek mensuplarına, ilgili mevzuata uygunluk sağlama ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür fiil ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu faaliyetler; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tüm faaliyetleri içermektedir (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 115). Belirtilen açıklama meslek mensubunun her faaliyette etiksel olmayan bir kararın içerisinde yer almasını önlemek amacıyla geliştirilmiştir. Meslek mensupları gerek faaliyetlerine başlamadan önce yürüttükleri pazarlama ve tanıtım çalışmalarında gerekse de işi aldıktan sonra yürütecekleri çalışmalarda etik kurallara uygun bir şekilde hareket etmek durumundadırlar (Etik Kurallar, 2018: Alt Bölüm 115).

Meslek mensuplarının mesleğe uygun davranışlar göstermesi, mesleğin itibarı ve toplum tarafından algılanma şeklini de doğrudan etkilemektedir. Bir kişinin mesleğe uygun davranış göstermesi etik kurallara uygun bir şekilde faaliyetlerde bulunması anlamına gelmekte (Neale, 1996) ve yasal yerine etiksel davranmasını gerektirmektedir. Çünkü bazen karşılaşılan etiksel ikilem yasaya uygun bile olsa etik olmayabilir (Crawford ve Loyd, 2008). Muhasebe literatüründe uzun zamandır üzerinde durulan konuların içinde muhasebe ve denetim kalitesini arttırma talebi doğrultusunda işletme yöneticileri ve yatırımcılar arasındaki çıkar çatışmalarının ve asimetrik bilgi oluşumunun nasıl

yönetileceğidir (Barton, 2005). Bu noktada hazırlanan etik kuralların denetçilerin ve tüm muhasebe meslek mensuplarının yerine getirecekleri faaliyetlerde mesleğe uygun davranış gösterme gerekliliğinin önemine dikkat çektiği söylenebilir.

### **2.1.3. Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı**

IESBA tarafından yayınlanan etik kurallar içerisinde meslek mensuplarının temel ilkelere uyumunu engelleyen tehditleri belirlemek, belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek ve gerektiğinde tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alınan önlemleri uygulamak konusunda kavramsal çerçeve yaklaşımını kullanması gerektiği açıklanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120). Yine etik kurallar meslek mensubunun, kavramsal çerçeveyi uygularken mesleki muhakemesini kullanmasını istemektedir. Bilindiği gibi yazılı halde sunulan etik kurallar meslek mensubu ile ilgili taraflar arasındaki ilişkiyi ve çıkarları açıklayan bir mekanizmadır. Bu koşullar altında kamu yararı hem üyelerin mesleki düzenlemelere uygun olarak hareket

etmesini hem de toplumun uygunsuz bir şekilde hareket eden meslek mensuplarından korunmasını bir arada barındıran bir kavramı içermektedir (Preston vd., 1995: 508).

Bu anlamda kavramsal çerçeve yaklaşımı belirtilen şekilde kamu yararının gözetilmesinde bir rehber niteliği taşımaktadır. Karar alım süreçleri etik kurallar ve koşullar ile desteklenen meslek mensupları yerine getirdikleri faaliyetlerde daha etkin ve tarafsız bir karar alımı

#### **Muhasebe Skandalları – 4**

##### **Tyco Skandalı (2002)**

Tyco International, Amerika'da New Jersey eyaletinin Princeton kentinde kurulu teknoloji şirkettir. 2002'de şirketin CEO'su Dennis Kozlowski ve CFO'su Mark Swartz'ın şirketten 150 milyon dolar çaldığı ve şirketin kazançlarını raporlarında 500 milyon dolar fazla olarak raporladığı ortaya çıktı. Kozlowski ve Swartz, onaylanmamış krediler ve hisse senedi satışları üzerinden para sızdırmıştır. Skandal, SEC ve Manhattan Bölge Savcısı ofisinin şirket hakkında şüpheli muhasebe uygulamalarına ilişkin soruşturma başlatması üzerine keşfedilmiştir. Kozlowski ve Swartz'ın her ikisi de 8 ile 25 yıl arasında hapis cezasına mahkûm edilmiştir. Ayrıca dava sonucunda şirket yatırımcılara 2.92 milyar dolar ödeme gerçekleştirmiştir.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

gerçekleştirebilecektir. Bununla birlikte mesleki yargının objektifliği ile ilgili gelebilecek eleştirilerin de önüne geçilmiş olacaktır.

Yukarıda da ifade edilenleri destekleyici bir şekilde etiksel performansın ölçümünde kullanılabilecek yaklaşımlardan biri olan kavramsal çerçeve yaklaşımı, meslek mensuplarının etiksel karar alım süreçlerini değer yargıları ve etik ikilemler karşısında alınan kararların/ eylemlerin sosyal ve ekonomik sonuçlarını esas alarak şekillendirmeye imkân tanımaktadır (Gatewood ve Carroll, 1991). IESBA tarafından yayınlanan etik kurallarda muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uyumunu engelleyen tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve bunlara ilişkin önlemler almasını gerektiren bir kavramsal çerçeve oluşturmasını gerektirmektedir. Yani kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu kurallarda yer alan etik hükümlere uymaları ve kamu yararına uygun hareket etme sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda meslek mensuplarına yardımcı olmaktadır. Bu yaklaşım, temel ilkelere uyum konusunda tehdit oluşturan şartlara ilişkin birçok durum ortaya koymakta ve meslek mensubunun *“bir durum özel olarak yasaklanmamışsa söz konusu duruma izin verilmektedir”* şeklinde bir sonuca varmasını da önlemektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120). Bu da meslek mensubunun etiksel performansının ölçümü noktasında daha objektif bir çerçeve sunulmasına imkân tanımaktadır. Bu temel faydanın yaratılabilmesi için IFAC’a göre, kavramsal çerçeve yaklaşımının birtakım gereklilikleri taşıması gerekmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir (IFAC, 2012):

- Sorunların aktif olarak ele alınmasını gerektirir,
- Temel ilkeleri belirler,
- Farklı koşullara uygulanabilir,
- Hızlı değişimlere cevap verebilir,
- Sadece kurallara uyma yaklaşımı ile sağlanan yorumlar yerine mesleki yargı gerektirir.

Bu noktada yukarıdaki gerekliliklere sahip olan bir kavramsal ereve ile meslek mensubu temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlediğinde ve bu tehditlere ilişkin yaptığı değerlendirmeye dayanarak söz konusu tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığını tespit ettiğinde, uygun önlemlerin bulunup bulunmadığını ve tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için söz konusu önlemlerin uygulanıp uygulanamayacağını mesleki muhakemesini kullanarak belirlemelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120). Etik kurallarda *mesleki muhakeme* ya da *mesleki yargı* vurgusu özellikle evrensel anlamda etik konuların “doğru” bir cevabının olmayabileceğinin kabul edilmesi ile gerekçelendirilmektedir. Bu nedenle de herhangi bir duruma uygulanacak genelleştirilmiş yönergeleri ve ilkeleri sağlayan kavramsal ereve yaklaşımı, kamu yararı temelli değerlendirilerek sunulmaktadır (Spalding ve Oddo, 2011: 52).

Etik kurallar içerisinde meslek mensuplarının uyması gereken temel ilkeler olarak dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120). Meslek mensuplarının kavramsal ereve yaklaşımı rehberliğinde karşılaşılan bir durumun etik olarak değerlendirmesini yaparken belirtilen temel ilkelere bağlı kalması gerekmektedir. Temel ilkeler incelendiğinde belirlenen ilkelerin erdemli insan olma ve bu şekilde davranışta bulunma üzerine vurgular yaptığı dikkat çekmektedir. Yani iyi insan olmanın gerektirdiği değerler meslek mensupları açısından etik olma ile birleştirilerek açıklanmaktadır (Spalding ve Oddo, 2011: 52). Bir noktada erdem teorisi ile birlikte açıklanabilen bu durumun işletme ve muhasebe etiği açısından değerlendirilmesi yapıldığında ise ilke temelli etik standartların yakınsaması ve kabulü, muhasebe mesleği ve temel işlevleri açısından meslek mensubunun taşıması gereken karakteristikleri de doğrudan belirlediği söylenebilmektedir (Schickel, 2012; Spalding ve Oddo, 2011). Bu bağlamda etik kurallar içerisinde yer alan meslek mensuplarının karar alımı sırasında uyması gereken temel ilkelerin de aynı felsefede hazırlandığı söylenebilmektedir.

Etik kurallar içerisinde özellikle kavramsal çerçeve yaklaşımının başarısı açısından değerlendirme kriterleri sağlayan konu tehditler ve önlemlerdir. Bu konunun daha iyi anlaşılır hale gelmesi için öncelikle kategorileştirilmesi sağlanmıştır. Tehditlerin ve önlemlerin kategorileştirilmesi meslek mensubunun etiksel karar alım sürecindeki mesleki yargısını daha net verebilmesine de imkân tanımaktadır. En genel ifade ile tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya birkaçının kapsamına girmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120.6):

- **Kişisel çıkar tehdidi** – Finansal veya diğer bir tür çıkarın, muhasebe meslek mensubunun yargısını veya davranışını uygunsuz şekilde etkilemesi tehdididir.

- **Kendi kendini denetleme tehdidi** – Muhasebe meslek mensubunun; kendi şirketinde veya çalıştığı kurumda daha önceden kendisi veya bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin sonuçlarını, cari dönemde verdiği hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendirememesi tehdididir.

- **Taraf tutma tehdidi** – Muhasebe meslek mensubunun, bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde savunması tehdididir.

- **Yakınlık tehdidi** - Muhasebe meslek mensubunun, bir müşteri veya işveren ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarlarıyla çok fazla ilgilenmesi veya işlerini makul olmayacak düzeyde kabul etmesi tehdididir.

- **Yıldırma tehdidi** – Muhasebe meslek mensubu üzerinde nüfuzu kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, meslek mensubunun mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

Muhasebe meslek mensubu kavramsal çerçeveyi uygularken mesleki yargısından faydalanmalı, ortaya çıkan durum ve koşullardaki yeni bilgileri ve değişiklikleri devam ettirmek için tetikte olmalı ve makul ve yeterli bilgiye sahip üçüncü grubun testini bu noktada kullanmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120.5).

Güncellenen etik kurallar içerisinde en dikkat çeken konulardan biri makul ve yeterli bilgiye sahip üçüncü grup testidir. Bu test bir değerlendirme niteliğinde olup, bir meslek mensubu tarafından yapılan bir değerlendirmenin aynı sonuçlara başka bir grup tarafından ulaşılma ihtimalini içermektedir. Bu tür bir değerlendirme, ilgili durumları ve koşulları bilen veya makul seviyede bilmesi beklenen üçüncü grup tarafından yapılmaktadır. Bu grubun meslek mensubu olmasına gerek yoktur fakat tarafsız bir şekilde meslek mensubunun sonuçlarının uygunluğunu değerlendirebilecek ya da anlayabilecek deneyime ya da bilgiye sahip olması beklenmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120.5). Kavramsal çerçeve yaklaşımının temelini oluşturan, meslek mensubunun kendi muhakeme gücüne bağlı olarak karar almasını gerektiren ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlediğinde bu tehditlere ilişkin yaptığı değerlendirmeye dayanarak söz konusu tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığını tespit ettiğinde, uygun önlemlerin bulunup bulunmadığına ve tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için söz konusu önlemlerin uygulanıp uygulanamayacağına (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 100.7) karar verme durumudur.

Bu süreçte tehditlerin seviyesinin değerlendirilmesinde etkili olan faktörler niceliksel olduğu kadar niteliksel de olabilmektedir. Bununla birlikte güncellenen etik kurallar içerisinde meslek mensuplarının işletmedeki bazı durumların, politikaların ve prosedürlerin varlığını da dikkate alarak tehdit seviyesini değerlendirmeleri istenmektedir. Belirtilen durum, politika ve prosedürlere örnek olarak aşağıdakiler sunulmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 120.8):

- Kurumsal yönetimin gereklilikleri,
- Mesleki eğitim ve tecrübelerin etkileri,
- Hem meslek mensubunun hem de genel anlamda kamunun etik olmayan davranışlara dikkat çekmesine izin veren etkili şikayet sistemlerinin varlığı,
- Etik gerekliliklerin uygulanmasına yönelik rapor gereksinimlerinin varlığı,
- Mesleki ya da düzenleyici gözetim ve disiplin prosedürlerinin varlığıdır.

Muhasebe meslek mensubu tehditlerin seviyesini değerlendirmede belirtilen tüm faktörleri göz önüne alarak temel ilkelere taviz vermeden yukarıda sayılan tehdit kategorilerinden hangisi ile karşılaştığını belirlemeli ve hangi önlemi alması gerektiğine karar vermelidir. Bu sürece yardımcı olmak amacıyla etik kurallar içerisinde meslek mensuplarının karşılaşılabilecekleri tehditler ve tehditlere karşı alınması gereken önlemleri içeren örneklere yer verilmektedir. Aşağıdaki tablo üzerinde bunları görmek mümkündür.

**Tablo 1.** Serbest Çalışan Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar Yer Alan Tehditler ve Önlemlere İlişkin Örnekler

Tehdit Kategorisi	Tehditlere Örnekler	Önlemlere Örnekler
<i>Kişisel Çıkar Tehdidi</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bir meslek mensubunun, müşterisinden doğrudan bir finansal çıkara sahip olması</li> <li>- Bir meslek mensubunun yeni bir iş sözleşmesi yapmak için düşük ücret istemesi ve istenen ücretin kabul edilebilir teknik ve mesleki standartlar açısından hizmeti yerine getirmek için çok düşük olması</li> <li>- Bir meslek mensubunun, müşterisi ile yakın bir iş ilişkisinin bulunması</li> <li>- Bir meslek mensubunun kişisel kazanç için kullanılacak nitelikte müşterinin gizli bilgisine erişiminin olması</li> <li>- Bir meslek mensubunun, çalıştığı muhasebe/ denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bir işin kabulü kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek nitelikte ise, ek zaman ve daha kalifiye personel ile işin gerekliliğini yerine getirme</li> <li>- Çalışma ekibinin üyesi olmayan uygun bir kişinin, yürütülen işin gözden geçirilmesinin veya gerektiği şekilde danışmanlık yapmasının sağlanması kendi kendini denetleme tehdidini önleyebilir.</li> <li>- Güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sağlanmasında ayrı bir yönetsel yapıya bağlı yöneticilerden ve ekiplerden faydalanılması kendi kendini denetleme, taraf tutma ve yakınlık tehdidini önleyebilir.</li> <li>- İşin bir kısmının yürütülmesi veya yeniden yürütülmesi için bir başka muhasebe şirketinin işe dâhil edilmesi.</li> <li>- Çok önemli bir konu ile ilgilenmede farklı takımların olması kişisel çıkar tehdidini önleyebilir.</li> </ul>
<i>Kendi kendini denetleme tehdidi</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Bir meslek mensubunun, finansal sistemleri tasarladıktan veya uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlenmesi</li> <li>- Bir meslek mensubunun, güvence denetiminin konusunu teşkil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Tamamlanan bir işe ilişkin geri ödemeler veya alınan komisyonlar yeni hizmetlerin ve ürünlerin önerilmesinde kişisel çıkar tehdidini önleyebilir.</li> </ul>

## Etik ve Etik Kurallar - Muhasebe Meslek Mensupları İçin

<i>Taraf tutma tehdidi</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bir meslek mensubunun, bir müşterisinin hisselerinin tanıtımını yapması.</li><li>- Bir meslek mensubunun, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, müşterisinin tarafını tutan bir şekilde hareket etmesi</li><li>- Bir meslek mensubunun müşterisi adına bir davada lobi faaliyetleri yürütmesi</li></ul>	
<i>Yakınlık tehdidi</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bir meslek mensubunun aile yakınlarından birinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması.</li><li>- Müşterinin yöneticisinin, yetkilisinin veya muhasebe/denetim konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam ettiği bir çalışanın, geçmiş yakın bir zamanda sözleşme ortağı olarak hizmet vermiş olması.</li><li>- Bir meslek mensubunun, güvence müşterisiyle uzun süredir bir ilişki içinde olması.</li></ul>	
<i>Yıldırma tehdidi</i>	<ul style="list-style-type: none"><li>- Bir meslek mensubunun, müşteri tarafından, sözleşmenin sonlandırılması ile tehdit edilmesi</li><li>- Müşteri çalışanın ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi olması nedeniyle, bu çalışanın vardığı yargularla hemfikir olması konusunda, meslek mensubunun kendisine baskı yapıldığını hissetmesi</li><li>- Bir meslek mensubunun, müşterisinin uygun olmayan muhasebe uygulamasını onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfiinin olmayacağına dair muhasebe şirketinin bir yöneticisi tarafından bilgilendirilmesi</li><li>- Bir meslek mensubunun müşterisinden kabul etmiş olduğu önemli bir hediye nedeniyle, bu hediyenin kamuya açıklanacağına ilişkin müşteri tarafından tehdit edilmesi</li></ul>	

**Kaynak:** IESBA Etik Kurallar, 2018, Bölüm 300.6.

Tabloda uygulamada en çok karşılaşılan örnekler yer verilen tehditler ve önlemler etik kuralların hazırlanmasında kullanılan kavramsal çerçeve yaklaşımını daha kolay uygulanabilir hale getirmektedir. Her bir örnek durum açısından tehditler için alınan önlemlerin etkinliği kavramsal çerçeve yaklaşımının da başarı göstergesi olabilmektedir. Bu noktada kavramsal çerçeve yaklaşımının meslek mensubunun mesleki muhakeme gücünü kullanması ve etiksel karar alması açısından en ideal yaklaşımlardan birisi olduğu söylenebilir. Buna ek olarak tehditler

ve önlemler yaklaşımı olarak da bilinen kavramsal çerçeve yaklaşımının diğer yaklaşımlara göre meslek mensuplarına daha birçok konuda yararlı olduğu da söylenebilir. Bu yararlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (<http://www.icaew.com/>):

- Bu yaklaşım meslek mensuplarının riskleri değerlendirmesinde iyi bir rehber niteliği taşımaktadır. Meslek mensuplarının muhakeme gücü ile bağlantılı bir şekilde karar alımını destekleyen bu yaklaşım, meslek mensubunun hizmet verdiği işletmedeki denetim komitesi veya üst yönetime işin niteliğini gösterme imkânı sağlamaktadır.
- Kavramsal çerçeve yaklaşımında benimsenen ilkeler kurallara göre daha etkilidir. Gerekçelendirilmiş bir rehber ile desteklenen ilkeler seti kurallara göre daha geniş bir araştırma ve uygulama imkânı sağlamaktadır.
- Müşteriler ve diğer paydaşlar açısından meslek mensubunun yerine getirdiği işin performansını göstermeye izin veren bu yaklaşım daha ekonomiktir. Bu aynı zamanda meslek mensubuna hizmet verdiği işletme hakkında daha çok bilgi edinme imkânı tanımakta ve finansal raporlamanın/denetimin kalitesini önemli ölçüde arttırmaktadır.

Sayılan faydalar etik kurallarda giriş ve genel ilkeler kısmında üzerinde durulan konulardan bir diğeri olan çıkar çatışmalarının çözümünü noktasında da etkili olabilmektedir.

## **2.2. Kısım 2 – İŞLETMELERDE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI**

Dünya çapında bir milyondan fazla sayıda bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu bulunmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensupları örgüt içerisinde en genel ifade ile liderlik ve yönetim, operasyonel faaliyetler, yönetsel kontrol ve muhasebe ile paydaşlar arasındaki iletişim gibi temel konularda kilit roller üstlenmektedir. Bu durum gerek işletmenin çalışanları gerekse de işletme yöneticileri tarafından halihazırda görünür durumda değildir. Ancak meslek

mensupları uzun dönemli sürdürülebilir başarı açısından çok önemli bir yer tutmaktadır ([www.ifac.org/paib](http://www.ifac.org/paib)). Belirtilen seviyede taşıdıkları önem nedeniyle bu meslek mensuplarının etiksel performansları da kritik bir şekilde değerlendirilmesi gereken konuların başında gelmektedir. IESBA tarafından güncellenerek yayınlanan etik kuralların ikinci kısmı işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için etik kurallara ayrılmış durumdadır. Bu kısım içerisinde yer alan bölümler aşağıdaki gibidir (IESBA Etik Kurallar, 2018: 27):

- Bölüm 200 – Kavramsal Çerçevenin Uygulanışı
- Bölüm 210 – Çıkar Çatışmaları
- Bölüm 220 – Bilginin Hazırlanması ve Sunumu
- Bölüm 230 – Yeterli Uzmanlıkta Hareket Etme
- Bölüm 240 – Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme, Finansal Raporlama ve Karar Alma
- Bölüm 250 – (Hediyeler ve Ağırlandmaları İçeren Rüşvetlere Ayrılmıştır.)
- Bölüm 260 – Kural ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme
- Bölüm 270 – Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı

Çalışmanın bu kısmında yukarıda sayılan bölümlere ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmekte olup, etik kuralların bağımlı olarak işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları açısından daha anlaşılır hale getirilmesi sağlanmaktadır.

### **2.2.1. Giriş**

Bu bölümde etik kurallardaki Bölüm 120 içerisinde anlatılan kavramsal çerçevenin, belirli durumlarda işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarına nasıl uygulanacağı gösterilmektedir. Öncelikle işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun karşı karşıya kalabileceği, temel ilkelerle uyuma yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durum ve ilişkiler detaylı olarak açıklanamadığı için işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun bu tür durum

ve ilişkiler için hazırlıklı olmasının desteklenmesi amaçlanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.1).

Bilindiği gibi yatırımcılar, alacaklılar, işverenler ve iş dünyasının diğer sektörlerinin yanı sıra hükümetler ve bir bütün olarak toplum; işleri için bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubunun çalışmalarına gerek duyabilmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının; gerek kendi işveren kuruluşlarının gerekse üçüncü kişilerin ihtiyaç duyabileceği finansal ve diğer bilgilerin hazırlanması ve rapor edilmesi konusunda bireysel olarak ya da birlikte sorumlu olma durumları da söz konusudur.

Bununla birlikte işle ilgili çeşitli konularda etkili finansal yönetimi sağlama ve yetkin önerilerde bulunma sorumluluğuna da sahip olabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.2). Bu gereksinim işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının da sunduğu hizmetleri etik kurallara bağlı olarak yerine getirmesini doğal olarak ortaya çıkarmaktadır. En genel ifade ile bu bölümde yer alan bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu ücretli bir çalışan, ortak, yönetici, işyeri sahibi yönetici, bir ya da daha fazla işveren kuruluş için gönüllü ya da herhangi bir şekilde çalışan bir kişi olabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.3). Bu noktada meslek mensubu bölüm 110'da ifade edilen etik ilkelere uyumu gözetmek ve bölüm 120'de detaylı bir şekilde açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulamak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.5).

#### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 5

##### Kibrit Kralı: Ivar Kreuger Olayı (1929)

Kibrit Kralı olarak da bilinen Ivar Kreuger 20. yüzyılda sahip olduğu bankalar, film şirketleri, maden şirketleri, demiryolları ve iletişim firmaları ile önemli bir işadamdır. İsveç kökenli bir mühendis olan Kreuger, sahip olduğu şirketler ve geliştirdiği finansal araçlar ile tüm dünyanın yatırımlarını düzenleme işine girmiştir. Bu alanda tüm dünyadaki uluslararası bankalar, Kreuger'in şirketlerine yatırım yapabilmek için yalvarmışlardır bilmedikleri şey ise, şirketlerin çoğunun sadece kâğıt üzerinde olması ve kârların da şirketlerin birbirine aktardığı paralardan oluşmasıdır. 1929 Büyük Buhranı ile paralarını çekmek isteyen yatırımcılar, bu büyük şok ile karşı karşıya kalmışlardır. 1932'ye kadar bu krizi bir şekilde yönetebilen Kreuger en sonunda dayanamayarak intihar etmiştir. Sonradan Kreuger'in yatırımcıların paralarını lüks bir yaşama harcamış olduğu öğrenilmiştir. Ayrıca Kreuger'in kendisini öldürmediği ve Sumatra adasının uzak bir kısmında yaşadığı da bilinmektedir.

**Kaynak:** James, 2011, (<https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/>-Kaynağından alınarak çevrilmiştir.)

Bağımlı çalışan bir muhasebe meslek mensubu kavramsal çerçeve yaklaşımı temelinde karşılaştığı tehditleri tanımlamalı ve hangi tür tehdit oluşturabileceğini mesleki muhakemesini kullanarak değerlendirmelidir. Bu noktada meslek mensubunun karşılaşılabileceği tehditler ve hangi tür tehdit olacağını tanımlamasına imkân tanıyan örnekler etik kurallar içerisinde aşağıdaki gibi sunulmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.6):

- **Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturabilecek Durumlara Örnekler:**

İşveren kuruluşta bir finansal çıkar bulundurmamak ya da krediler veya borç almak, işveren kuruluş tarafından sunulan teşvik ödemesine katılmak, işveren kuruluşun kurumsal varlıklarının uygun olmayan bir şekilde kişisel olarak kullanılması, işveren kuruluş dışından hediye veya özel ilgi teklifleri gelmesi durumudur.

- **Kendi Kendini Denetleme Tehdidi Oluşturabilecek Durumlara Örnekler:**

Bağımlı çalışan bir muhasebe meslek mensubunun alım kararını destekleyen bir fizibilite çalışması yaptıktan sonra iş birleşmesi için uygun muhasebe uygulamasını belirlemesi durumudur.

- **Taraf Tutma Tehdidi Oluşturabilecek Durumlara Örnekler:**

Bağımlı çalışan bir muhasebe meslek mensubunun istenilen bir finansmanı sağlamak için bilgiyi manipüle etme fırsatına sahip olması durumudur.

- **Yakınlık Tehdidi Oluşturabilecek Durumlara Örnekler:**

İşletme tarafından istihdam edilmiş birinci derece veya yakın aile üyesinin, işletmenin finansal raporlaması ile ilgili kararları alması durumunda işveren kuruluşun finansal raporlamasından sorumlu olması ve iş kararlarını etkileyen, iş kontakları ile uzun süreli ilişkilerin olması durumudur.

- **Yıldırma Tehdidi Oluşturabilecek Durumlara Örnekler:**

Bir muhasebe ilkesinin uygulanması ya da mali bilginin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık nedeniyle muhasebe meslek mensubu ya da birinci dereceden veya yakın bir aile bireyinin işten çıkarılma ya da görev değişikliği ile tehdit edilmesi, baskın bir kişiliğin iş sözleşmelerinin imzalanması ya da bir muhasebe ilkesinin uygulanması gibi konularda karar alma sürecini etkilemeye çalışması durumudur.

Yukarıda örnekleri verilen durumlar bağımlı çalışan bir meslek mensubunun uygulama açısından sıklıkla karşılaştığı durumları kapsamaktadır. Meslek mensubu bu tür durumlar ile karşılaştığında temel ilkelere bağlı kalarak tehditleri değerlendirmek durumundadır. Bu noktada meslek mensubu tehditlerin seviyesine ilişkin değerlendirme yaparken işveren kuruluşun yapısı ve o kuruluşun operasyonel çevresi bu değerlendirme süreci üzerinde etkili olabilecektir. Etik kurallar içerisinde meslek mensubunun değerlendirme sürecini etkileyen ve işveren kuruluşun yapısı ve çalışma ortamı ile bağlantılı olabilecek örnekler yer verilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.7 A3):

- Etik davranışın önemini ve çalışanların etik kurallara uygun hareket etmelerinin beklendiğini vurgulayan bir liderin varlığı,
- İşveren kuruluş çalışanlarının, kendilerini kaygılandıran her türlü etik sorunları cezalandırılma korkusu duymaksızın üst kademelere iletmelerine olanak veren ve onları bu yönde teşvik eden politika ve prosedürlerin olması,
- Çalışan performansının kalitesinin sağlanmasına ve izlenmesine yönelik politika ve prosedürlerin olması,
- İşveren kuruluşun kurumsal denetim sistemleri ya da diğer denetim yapılanması ve güçlü iç kontrol mekanizmalarının varlığı,
- İşveren kuruluşun, üstün nitelikli yetkin eleman istihdamının önemini vurgulayan işe alım prosedürlerinin olması,
- İşveren kuruluşun politika ve prosedürlerinin, bunlardaki her türlü değişikliklerin tüm çalışanlara zamanında bildirilmesi ve bu politika ve prosedürler ile ilgili uygun eğitim programlarının varlığı,
- İşveren kuruluşun etik ve davranış kuralları programlarının bulunmasıdır.

Yukarıda belirtilen örnekler uygulama açısından daha fazla sayıda ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada meslek mensubu çalıştığı işletmedeki çalışma ortamını mümkün olduğunca etiksel açıdan değerlendirmeli ve etik kurallara uyumsuzluğa neden olabilecek tehditleri de sürekli bir şekilde değerlendirmelidir. Güncellenen etik kurallar içerisinde meslek mensupları açısından özellikle vurgulanan bir başka konu da bağımlı çalışan meslek mensuplarının üst yönetim ile olan iletişimidir. Meslek mensubunun etik kuralların uygulanması ile ilgili üst yönetimden kiminle iletişimde bulunacağını belirlemesi gerekmektedir. Bu kimi zaman denetim komitesi kimi zaman da üst yönetimde yer alan bir kişi olabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 200.9). Böylelikle ortaya çıkan durumların etik kurallara uyum noktasının değerlendirilmesi de daha etkin olabilecek ve meslek mensubunun etik ikilemlerden daha kolay bir şekilde çıkmasına imkân tanıyabilecektir.

### **2.2.2. Çıkar Çatışmaları**

Bilindiği gibi muhasebe meslek mensupları, mesleki bir faaliyeti üstlenirken çıkar çatışmalarıyla karşı karşıya kalabilmektedirler. Tarafsızlık için bir tehdit oluşturmasının yanı sıra diğer temel ilkelere yönelik tehditler de oluşturabilen çıkar çatışmaları genel anlamda iki şekilde ifade edilmektedir. İlki meslek mensubunun; belirli bir hususla ilgili çıkarları çatışan iki veya daha fazla taraf için, söz konusu hususla ilgili mesleki faaliyet üstlenmesi şeklinde oluşurken ikincisi meslek mensubunun belirli bir hususa ilişkin çıkarları ile söz konusu çıkara ilişkin mesleki faaliyet üstlendiği tarafın çıkarlarının çatışması şeklindedir (Bölüm 210.1). Bununla birlikte meslek mensubu, mesleki veya işe ilişkin muhakemesini tehlikeye atacak herhangi bir çıkar çatışmasına izin vermemeli ve mesleki hizmetin bir güvence hizmeti olduğu durumda, Bölüm 120 içerisinde ifade edilen kavramsal çerçeve yaklaşımından faydalanmak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210.1).

Uygulama açısından muhasebe ve denetim faaliyetlerinde çıkar çatışmalarını tamamen ortadan kaldırmak çok mümkün değildir (Moore vd., 2006). Gerek yasal düzenlemeler gerekse de mesleğe yönelik etik kurallar çıkar çatışmalarının kavramsal çerçeve yaklaşımı kullanılarak

tehdit aşamasında iken önlenmesine yönelik açıklamalar sunmaktadır. Ancak uygulamada yaşanan krizler ya da skandallar düzenlemelerin çok etkili olmadığını da göstermektedir. Bu nedenle de yapılan düzenlemelerde çıkar çatışmaları ile ilgili örnekler genişletilerek sunulmaktadır. Çıkar çatışmasına neden olabilecek olaylara ilişkin örnekler aşağıdaki tabloda sunulmaktadır.

**Tablo 2.** Çıkar Çatışması Doğurabilecek Durumlar

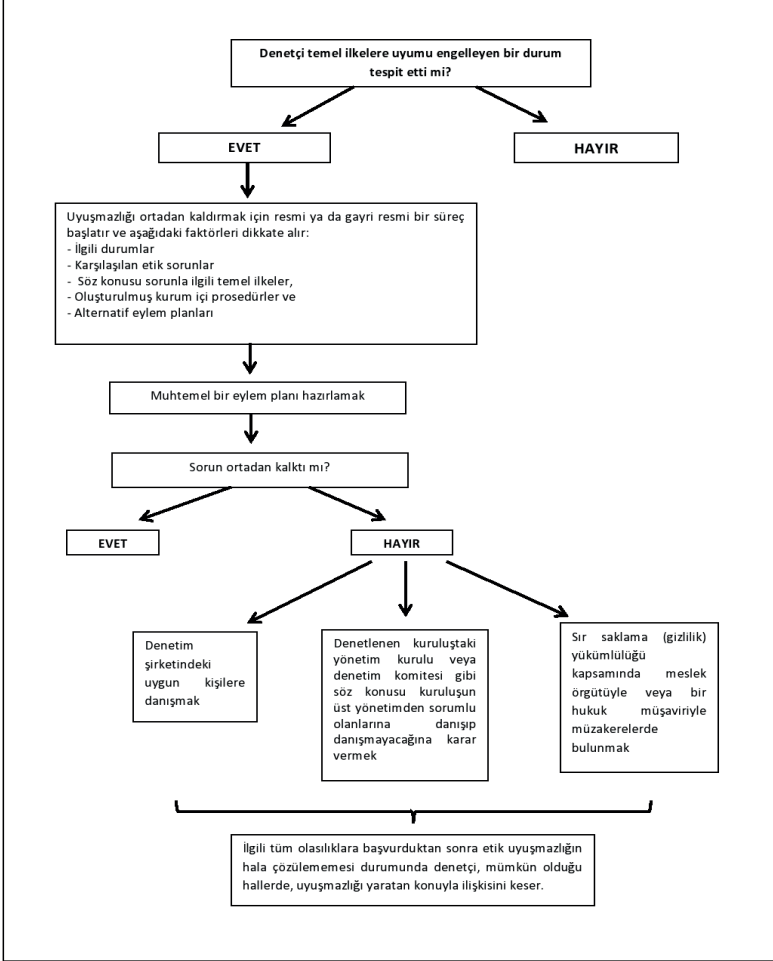
Çıkar Çatışması Doğurabilecek Durumlar	Değerlendirmede Dikkate Alınacak Unsurlar
İki işveren organizasyon için yönetim ya da yönetim pozisyonlarında hizmet vermek ve muhasebe meslek mensubu tarafından bir işveren organizasyondan diğer işveren organizasyonun avantajına ya da dezavantajına kullanılabilen gizli bilgiler elde etmek.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mesleki yargısını kullanarak,</li> <li>• Makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli bilgileri ve durumları tartarak, temel ilkelerle uyumu ihlal ettiği sonucuna varabileceğine dair hazır olacaktır.</li> </ul>
Ortaklıklarının feshedilmesine yardımcı olması için muhasebe meslek mensubunu işe alan, bir ortaklık içerisindeki her iki taraf için mesleki faaliyet yürütmek.	
Muhasebe meslek mensubunu, işletmeyi yöneticilerin satın alması işlemini yürütmeye talip olarak işe alan işletmenin yönetiminin belirli üyeleri için finansal bilgi hazırlamak.	
Muhasebe meslek mensubunun bir yakın aile üyesinin ticari işlemden finansal fayda sağlayabilecek durumlarda, muhasebe meslek mensubunun işveren organizasyonu için bir satıcı seçme konusunda sorumlu olması.	
Söz konusu yatırımlardan birinin muhasebe meslek mensubunun ya da bir yakın aile üyesinin kişisel yatırım portföyünün değerini artıracığı durumlarda, şirket için belirli yatırımları onaylayan bir işveren organizasyon içerisinde yönetim kapasitesinde hizmet vermek.	

**Kaynak:** Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210.4

Yukarıdaki tabloda örnekleri verilen çıkar çatışmasına neden olabilecek durumlar, uygulamada sıklıkla karşı karşıya kalınan durumları içermektedir. Her bir örnek durum, mesleki bozulmayı kolaylaştıran faktörler içerisinde en önemlisi olarak görülen çıkar çatışması ile sonlanmaktadır. Bir çıkar çatışması genellikle bir kişi veya grubun kendisi ile ilgili bir konuyu değerlendirmesi sırasında ya da bir kişi veya grubun ikili bir rol ya da sorumluluk üstlendiği durumlarda ortaya çıkmaktadır (Spence, 2006: 111). Belirtilen ikinci türdeki çıkar çatışması durumuna

en iyi örnek olarak Enron ve Arthur Andersen firması arasındaki durum gösterilebilmektedir.

Bilindiği gibi Enron olayında, Arthur Andersen firması ile potansiyel olarak birbiriyle çatışan roller ve çıkarlar bulunmaktaydı. Arthur Andersen, hem Enron'un finansal danışmanı hem de denetçisi olarak görev yapmaktaydı. Yani, çatışma durumu Arthur Andersen'in denetçi ve finansal danışman olarak ikili rolü arasında uygun mesleki özen göstermemesi sonucunda ortaya çıkmıştır. Bu her iki firmanın da sonunu getirmiştir (Spence, 2006: 123). Uygulamada Enron olayındakine benzer bir nitelikte meslek mensupları etik olmayan durumlar ile karşı karşıya kalmakta ve kimi zaman da etik olmayan davranışlar göstermektedir (Norman vd., 2010). Bunu önleyebilmek için hazırlanan etik kurallar içerisinde etik uyuşmazlıkların çözümü önemli bir yer tutmaktadır. Etik kurallar içerisinde bir muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere ilişkin bir uyuşmazlığı tespit etmek amacıyla mantıklı adımlar atması gerektiği ifade edilmektedir. Bu adımlar konuya dahil olan taraflar arasındaki ilgili çıkarlar ve ilişkilerin niteliği; ve faaliyetin niteliği ve ilgili taraflara etkisi şeklinde sıralanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210.6). Yani meslek mensubu çıkar çatışmasına neden olabilecek ve temel ilkelere uyum noktasında bir uyuşmazlık meydana getirebilecek bir durum tespit ettiğinde, uyması gereken etik kurallara bağlı bir şekilde kontrol listesi hazırlayarak ya da yasal şartları yerine getirerek durumu çözümlemesi gerekmektedir. Sonuçta meslek mensubu herhangi bir uygunsuzluk ya da ihlal durumu tespit ettiğinde gerekli önlemleri alarak etik kurallara uygun bir davranış göstermek durumundadır (Hentati – Klila vd., 2017: 718). Etik kurallar bu noktada meslek mensubunun ilgili çıkarlar ya da ilişkilerin ve mesleki faaliyet ya da faaliyetleri yürütme nedeniyle oluşmuş tehditlerin önemi olmak üzere iki değerlendirme yapmasını istemektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210.7). Konunun daha anlaşılır hale dönüşmesi için meslek mensupları açısından uyulması gereken etik kuralların yayınlandığı KGK tarafından hazırlanan tebliğde çeşitli açıklamalara yer verilmektedir. Tebliğde yer alan gerekliliklerin bir akış diyagramı şeklindeki sunumu şöyledir:



Şekil 2: Etik Uyuşmazlık Çözüm Diyagramı

**Kaynak:** KGG Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliği, Bölüm 100.20 – 100.24

Şekilde görülen akış diyagramı, serbest çalışan meslek mensupları için etik kurallara uygun olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkları gidermesine ve çıkar çatışmalarını çözmesine yardımcı olmaktadır. Benzer karar alım süreci bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları açısından da geçerlidir. Etik kurallar içerisinde çıkar çatışması nedeniyle oluşmuş temel ilkelere uyuma yönelik tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir

Garden State olarak da bilinen Amerika'nın New Jersey eyaleti yıllar boyunca en fazla yolsuzluk soruşturmasının açıldığı kamu görevlisine sahip eyalet olmuştur. Muhtemelen New Jersey'nin yolsuzluk geleneğinin zirvesindeki olay 2009 yılının yazında 3 belediye başkanı, 2 meclis üyesi, 5 hahamın da arasında bulunduğu 44 kişinin uluslararası kara para aklama ile suçlanmasıdır. New Jersey yönetiminin gerçek dünyasında yaşanan bu zirvedeki yolsuzluk olayı, yaşanan olaylardan sadece biridir.

**Kaynak:** Kesgin, 2017: 194.

bir düzeye indirmek gerektiğinde, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun önlemler uygulaması istenmektedir. Uygulanacak önlemler çıkar çatışmasına neden olan durumlara bağlı olarak değişebilse de etik kurallar içerisinde bazı örnekler aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210.7):

- Belirli sorumlulukları ve görevleri yeniden yapılandırmak ya da ayırmak,
- Uygun bir gözetim temin etmektir (örneğin icra yetkisi olan ya da olmayan bir yöneticinin denetimi altında hareket etmek).

Bağımlı çalışan bir muhasebe meslek mensubunun çıkar çatışmasına yol açabilecek çıkar ve ilişkilerin belirlenmesi amacıyla etkili bir uyuşmazlık belirleme sürecinin olması gerekmektedir. Etkili bir uyuşmazlık süreci ile gerçek ve muhtemel çıkar çatışmaları erken belirlenebilmekte, gerektiğinde tarafsızlığa ilişkin tehdidi ve diğer temel ilkelere uyumu engelleyen herhangi bir tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir düzeye indirmek için meslek mensubunun önlem alabilme olasılığı artmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 210). Şekil 2'de yer alan akış diyagramı bu noktada meslek mensubuna yol gösterici bir rehber niteliği taşımakta olup, mesleki muhakeme gücünün artmasına imkân tanımaktadır. Değerlendirme sonucunda meslek mensubu bir çıkar çatışması belirlemiş ise bu çatışmanın çözümünde aşağıdaki kavramsal çerçeveyi esas alarak hareket etmesi fayda sağlayabilecektir (<http://www.accaglobal.com>):

- Gerçekleri araştırarak sorunu tanımlamak,
- Durum ile ilgili temel ilkeleri tanımlamak,
- Etkilenen tarafları belirlemek,

- Kurum içerisinde çatışmayı çözmek için bir prosedürün mevcut olup olmadığını belirlemek,
- Çatışmanın çözüm sürecine kimlerin katılacağını belirlemek,
- Öngörülen çözüm prosedürüne uygun olarak taraflar ile etik ikilemi ve ilgili çatışmayı tartışmak,
- Eylemin bağlantılı sonuçlarını göz önünde bulundurmak,
- Çözüm için tercih edilen eylemi belirlemek,
- Eylem planını uygulamak ve süreci izlemektir.

#### Muhasebe Skandalları – 5

##### HealthSouth Skandalı (2003)

HealthSouth Corporation, Alabama'nın Birmingham şehrinde bulunan, ABD'nin en çok tercih edilen sağlık kuruluşudur. 2003 yılında, şirketin kazançlarını 1.8 milyar doların üzerine çıkardığı keşfedilmiştir. SEC daha önce, şirketin büyük bir kayıp vermesinden bir gün önce 75 milyon dolarlık hisse satan HealthSouth CEO'su Richard Scrushy'yi araştırmaktaydı. Suçlanmasına rağmen, Scrushy 36 muhasebe hilesi ile ilgili olaydan beraat etmiştir. Bununla birlikte, o zaman Alabama Valisi Don Siegelman'a rüşvet vermekten suçlu bulunmuş ve yedi yıl hapis cezasına çarptırılmıştır.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

Yukarıda sayılan adımlar çıkar çatışması ve uyuşmazlıkların çözümünü noktasında meslek mensubunun izleyeceği kavramsal çerçeveyi göstermektedir. Meslek mensubu bu değerlendirme ile ortaya çıkan durum hakkında iki önemli noktayı netleştirmiş olabilecektir. Bunlardan ilki ilgili çıkar veya ilişkinin önemini belirlemek, ikincisi ise mesleki hizmetin veya hizmetlerin gerçekleştirilmesiyle oluşan tehditlerin önemini belirlemektir (Etik Kuralları, 2018: Bölüm 210.7).

Böylelikle meslek mensubu çıkar çatışmasına neden olabilecek tehditleri değerlendirmede ve bu tehditlere yönelik önlemler geliştirmede üst yönetim ile iletişim içerisinde bulunarak kavramsal çerçeveye uygun şekilde davranabilecektir. Etik kuralların bu kısmında ilerleyen bölümlerde konuya ilişkin daha detaylı açıklamalara da yer verilmektedir.

### 2.2.3. Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması

İşletmelerde alışan muhasebe meslek mensupları sıklıkla kamuya açıklanmak üzere veya işveren organizasyonun içerisindeki ya da dışındaki diğer kişiler tarafından kullanılmak üzere bilginin hazırlanması ve raporlanması işine dahil olmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 220.3). Bu bilgiler, faaliyet ve performans raporları, karar destek analizleri, tahminler ve btler, işletmenin finansal tablolarının denetimi süresince denetçilere verilen yönetim temsil mektubu gibi finansal ve yönetsel bilgileri, risk analizleri, genel ve özel amaçlı finansal tabloları, vergileri, yasal veya diğer amaçlar için düzenleyici otoritelere sunulan raporları vb. gibi bilgileri içermektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 220.3). Bilindiği gibi Kavramsal çerçeveye göre finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir Şekilde sunması ile mümkün olmaktadır. Bununla birlikte finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuş ise söz konusu bilginin faydası arttırılmış olmaktadır. Bu da bağımlı çalışan meslek mensubunun finansal bilgileri geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun bir Şekilde hazırlamasını, herhangi bir yanlış anlaşılmaya imkan vermeyecek nitelikte tarafsız bir Şekilde sunumunu sağlamasını ve mesleki yargısını kullanarak kavramsal çerçevede ifade edilen faydalı bilginin üretilmesine hizmet etmesi gerektiğini göstermektedir. Bununla birlikte etik kurallar içerisinde bağımlı çalışan meslek mensubunun mesleki yargısını kullanması sürecinde yerine getirmesi beklenen sorumlulukları da açıklamaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 220.4):

- Ticari işlemlerin, varlıkların veya borçların özünü açık bir biçimde açıklayan,
- Zamanında ve uygun bir Şekilde bilgiyi sınıflayan ve kaydeden,
- Olayları tüm yönleriyle doğru ve bütün olarak yansıtan bir Şekilde olması gerektiğidir.

Etik kurallar içerisinde sayılan bu sorumluluk türleri ya da gereklilikler Kavramsal Çerçeve içerisinde finansal bilginin taşınması gereken niteliksel özellikleri de kapsamaktadır. Bununla birlikte finansal bilginin hazırlanması ya da sunumu sırasında meslek mensubunun mesleki yargısını kullanırken takdir yetkisini diğer grupları yanlış yönlendirmekten ya da yasaya veya düzenlemelere uygun olmayan bir şekilde yerine getirmekten kaçınması gerektiği de ifade edilmektedir. Bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubunun takdir yetkisini kötüye kullanabileceği olaylara örnek olarak karın ya da zararın yanlış sunumu için gerçek değer tahminlenmesi, muhasebe politikalarının ya da yöntemlerinin seçimi veya değiştirilmesi, işlemlerin zamanının tanımlanması vb. sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 220.5).

Bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu faaliyetlerine ilişkin sunduğu hizmetlerde yanlış yönlendirmeler olduğunu saptadığı durumlarda ilgili bilginin düzeltilmesi, eğer bilgi sunumu yapılmış ise ilgili bilgi kullanıcıya doğru halinin iletilmesi ve işveren kuruluşta etik ya da ihbarcılık ile ilgili bir politika var ise bunun uygulanması için üst yönetim ile görüşme gibi çeşitli eylemlerde bulunabileceği de ifade edilmektedir. Eğer işveren kuruluş ilgili önlemleri almıyor ise meslek mensubunun düzenleyici ya da gözetim faaliyetini yürüten üst bir kuruluş ile iletişime geçmesi, iç veya dış denetçi ile görüşmesi, yasal danışmanlık hizmeti alması gibi çeşitli adımları izlemesi önerilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 220.8). Böylelikle bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından sunulan hizmetlerde temel etik ilkelere uyumu gözetmesi ve kavramsal çerçevede sayılan tehditlere karşı uygun cevapları gerçekleştirilmesi sağlanabilecektir.

#### **2.2.4. Yeterli Uzmanlık ile Hareket Etme**

Mesleki yeterliliğin ve gerekli özenin temel ilkesi, bağımlı çalışan bir muhasebe meslek mensubunun bir işi ancak yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olması ya da bunları edinebileceği durumda olması koşulunda almasını gerektirmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 230.3). Yeterli uzmanlık olmadan hareket etme durumunda kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilmekte ve bu noktada bağımlı çalışan meslek mensubunun

kavramsal çerçeveye uygun bir şekilde hareket etmesi gerekmektedir. Etik kurallar içerisinde mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uygun hareket etmede kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara örnekler sunulmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 230.3):

- İlgili görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek ya da bitirmek için gerekli olan sürenin yetersiz olması,
- Görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek için gerekli olan bilginin eksik, kısıtlı ya da başka bir biçimde yetersiz olması,
- Yetersiz tecrübe, eğitim ve/veya öğrenim,
- Görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek için gerekli olan kaynakların yetersiz olmasıdır.

Yine etik kurallarda belirtilen durumlarda tehdidin seviyesini değerlendirmede etkili olan faktörler olarak muhasebe meslek mensubunun diğer kişilerle çalışma kapsamı, işteki görece kıdeme ve işe uygulanan gözetim ve denetim düzeyi sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 230.3). Belirtilen faktörler tehdidin derecesinin muhasebe meslek mensubu tarafından değerlendirmesinde temel oluşturmaktadır. Bu noktada meslek mensubu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacıyla önlemler alınmalıdır. Etik kurallar içerisinde meslek mensubunun alabileceği önlemlere örnek olarak ilave danışmanlık veya eğitimin alınması ve ilgili görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın sağlanması sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 230.3).

### **2.2.5. Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları ile Bağlantılı Teşvikler**

Etik kurallar içerisindeki bu bölümde bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarının kendi finansal çıkarlarının olabileceği ya da çekirdek veya yakın aile üyelerinin finansal çıkarlarının olduğunu bileceği durumların bulunduğu ve bu tür durumların temel ilkelere uyum açısından tehdit oluşturabileceği ifade edilmektedir. Bağımlı çalışan muhasebe meslek mensubu bir bilgiyi manipüle etmemeli veya kendisi ya da başkaları için kişisel çıkar oluşturabilecek durumlardan

kaçınmalıdır. Etik kurallar içerisinde bağımlı çalışan meslek mensubu veya çekirdek aile üyesi açısından kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek durumlara örnekler verilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 240.3):

- İşveren organizasyondaki dolaylı veya dolaysız finansal çıkar bulundurması ve bu finansal çıkarın değerinin bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- Karla alakalı bir ikramiye için uygun olması ve bu ikramiyenin değerinin bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşveren organizasyondaki dolaylı veya dolaysız hisse senedi bulundurması ve bu bunun değerinin bağımlı çalışan muhasebeci meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşveren kuruluşun o anda veya gelecekte hisse senedine çevrilebilir hisse opsiyonlarına dolaylı veya dolaysız sahip olunması;
- İşveren organizasyonda hisse senedini elde edebilme veya belli hedeflere ulaşılması durumunda performansla ilişkili ikramiye için hak kazanmış olmasıdır.

Belirtilen durumlarda meslek mensubunun karşılaştığı tehdidin derecesini değerlendirirken buna etki eden faktörleri de dikkate alması gerekmektedir. Tehdidin derecesine etki eden faktörler; finansal çıkarın önemi, kıdemli yöneticinin ücretlerinin seviyesini ya da şeklini belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komitenin politikalarının ve prosedürlerinin varlığı, iç ve dış denetim prosedürlerinin varlığı ve iç politikalara uygun olarak bütün ilgili çıkarların ve işveren kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilere yönelik ilgili hisselerle işlem yapma planlarının açıklanıp açıklanmadığıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 240.3).

## 2.2.6. Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme

14 Temmuz 2016 tarihinde IESBA *Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verilmesi* (NOCLAR - Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations) adı altında yeni bir standart yayınlamıştır. Yayınlanan standart, muhasebe meslek mensuplarının, olası ya da şüpheli bir şekilde yasadışı eylemleri fark ettiklerinde, karşılaştıkları durumu yasa ve düzenlemeler ile uyumsuz olarak gördüklerinde, müşteri ya da işverene bağlı kalarak, kamu yararı içerisinde nasıl hareket etmeleri gerektiğine dair rehberlik sağlayan bir çerçeve oluşturmaktadır. IESBA yayınlanan standardın gerekçesini muhasebe meslek etiği açısından önlem oluşturmasının yanında, meslek mensuplarının kamu yararı içerisinde hareket etmesine yönelik bağlılık göstermelerini sağlayan bir fırsat olabileceğini de ifade etmektedir.

Yani bu standart ile muhasebe meslek mensuplarının işletmelerin daha güvenilir ve hesap verilebilir bir hale getirilmesi için yasa ya da düzenlemelerin ihlalden kaynaklanabilecek tehlikelerden paydaşları ve halkı koruyabilmelerine yardımcı olan kamu yararı görevlerini güçlendirebilecekleri anlaşılmaktadır. Böylelikle muhasebe meslek mensupları açısından temel gerekliliklerden biri olan gizlilik ile etiksel sorumluluk arasındaki bağ güçlendirilmekte ve bazı durumlarda kamu otoritelerine karşı olası bir uyumsuzluk durumunu müşteriye açıklama noktasında net bir rehber niteliği de taşımaktadır. Sonuç olarak standart, iş hayatında yasa ve düzenlemelerle uyum kültürünü arttırmada ve kurum içerisinde uyumsuzluğu önlemede kıdemli muhasebe meslek mensuplarının üzerine düşen görevleri ve sorumlulukları da açıklamaktadır (<http://www.turmob.org.tr/>; <http://www.ifac.org>).

Açıklamalar doğrultusunda güncellenen etik kurallar içerisinde Bölüm 260 bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları açısından konuyu detaylandırmaktadır. Bilindiği gibi muhasebe mesleğinin temel kabulü kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu üzerinedir. Yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık vermek için meslek mensubu bütünlük ve mesleki davranışa uygun bir şekilde hareket etmek

durumundadır. Bu tür durumlarda meslek mensubunun üst yönetimi veya işveren kuruluştaki yönetimden sorumlu olanları ortaya çıkan ya da çıkma şüphesi bulunan uyumsuzluğa yönelik uyarması gerekmektedir. Bununla birlikte kamu yararına uygun diğer önlemleri de almak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.4). Etik kurallar içerisinde yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğu kapsayan durumlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.5):

- Hile, yozlaşma ve rüşvet,
- Para aklama, terör ve suç eylemlerine finansman sağlama,
- Piyasaların ve ticaretin güvenliği,
- Banka ve diğer finansal ürünler veya hizmetler,
- Veri koruma,
- Vergi ve emeklilik borcu, ödemeleri,
- Çevre koruma,
- Kamu sağlığı ve güvenliğidir.

Bir işveren kuruluşun üst yönetimi, üst yönetimden sorumlu olanlarını da kapsayacak nitelikte bir işletmedeki faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uyumlu bir şekilde yürütüldüğünü garanti etmekten sorumludur (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.8). Birçok işletmede yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğun doğması veya şüphesinin olması durumunda içsel olarak nasıl davranılması gerektiğini açıklayan etik veya iç ihbar politikaları yer almaktadır. Bu protokoller durum ile karşılaşıldığında eş anlı olarak raporlama yapılmasına da imkan tanımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.9). Bununla birlikte işveren kuruluştaki kıdemli meslek mensuplarının diğer meslek mensuplarına göre daha uygun bir şekilde böyle bir durumla başa çıkabilecekleri de açıklanmaktadır. Bunun temel nedeni olarak da kıdemli personelin işveren kuruluştaki pozisyonu, rolü ve etki düzeyi gösterilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.11).

Etik kurallar kıdemli meslek mensubunun yasa ve düzenlemelere uyumsuz olan bir durum meydana geldiğinde veya meydana gelme ihtimali olduğunda buna karşılık vermek için uygun adımları da

örneklendirmektedir. Bunlar üst yönetim ile iletişime geçilmesi, uygulanabilir yasa ve düzenlemeler ile ilişkilendirme, uyumsuzluğun ya da olası uyumsuzluğun sonuçlarının giderilmesi, yeniden oluşma riskini azaltma ve eğer meydana gelmeyen bir uyumsuzluk ise oluşma nedenini arama şeklinde sıralanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.14). Bu tür uygun adımlar ile önlenemeyen ya da daha ileri seviyede eylem gerektiren durumlar ile de karşılaşmak mümkündür. İleri seviyede eyleme ihtiyaç duyulan durumları değerlendirmek için etik kurallar kıdemli meslek mensubunun aşağıdaki faktörleri dikkate alması gerektiğini vurgulamaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.17):

- Yasal ve düzenleyici çerçeve,
- Durumun aciliyeti,
- Konunun tüm işveren kuruluşu yayılma durumu,
- Üst yönetimin konunun bütünlüğünü değerlendireceğine olan inancının varlığı,
- Uyumsuzluğa neden olan durumun ya da olma ihtimalinin yeniden ortaya çıkıp çıkmayacağı,
- İşveren kuruluşun, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya tüm kamunun çıkarını olumsuz etkileyebileceğine dair uyumsuzluk ile ilgili kanıtı sahip olup olmadığıdır.

Sayılan faktörler kıdemli meslek mensubunun daha ileri seviyede bir eylem için harekete geçmesine doğrudan etki yapmaktadır. Böyle bir durumda kıdemli meslek mensubu işveren kuruluşu bilgilendirmeli, uygun bir otoriteye konuyu yönlendirmeli veya işveren kuruluştan istifa etmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.18). Bununla birlikte kıdemli meslek mensubu uyumsuzluk ile ilgili tavsiye alma gereksinimini de hissedebilecektir. Konunun karmaşık analiz ve değerlendirmeler içermesi durumunda işletme içinden ya da dışından yasal görüş alması da mümkündür (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.19). Kıdemli meslek mensubundan ayrı olarak diğer meslek mensuplarının da yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık vermede sorumlulukları bulunmaktadır. Bu noktada meslek mensubu mesleki yargısını kullanarak

hareket etmeli ve konunun önemine ve yapısına bağlı olarak işveren kuruluşdaki mesleki ya da yasal mercilere konuyu danışmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 260.24). Son olarak meslek mensubunun karşılaştığı durumu, sonuçlarını, üst yönetimin konuyu nasıl karşıladığını ve konu ile ilgili ne gibi bir eylemde bulunulduğunu raporlaması, uyumsuzluğun giderilmesi veya yeniden ortaya çıkmaması açısından son derece önem taşımaktadır.

### 2.2.7. Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı

Kamu yararına uygun hareket etme muhasebe mesleği açısından kritik önem taşımaktadır. Muhasebe mesleği tarihsel olarak kamu yararına hareket etme olgusu üzerine temellenir ve bu mesleği yürütenlerin kendi finansal çıkarlarından önce kamu yararını gözetmeleri anlamına gelmektedir. Mesleğe özgü bu kapsamlı çerçeve, meslek mensuplarının hazırladıkları finansal bilgilerin tüm bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve gerçeğe uygun olmasını da gerektirir (Lee, 1995). Bu noktada muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken temel etik

#### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 6

##### The Baker Estate Dolandırıcılığı (1936)

Albay Jacob Baker, 1839 yılındaki vefatının ardından çoğunluğu Philadelphia kentinde ve toplam değeri 3 milyar \$ olan arsa bırakmıştı. William Cameron Borrow Smith liderliğinde, soyadı Baker olan tüm mirasçılar bir araya getirilmiş ve bir ücret karşılığında miras almaları için hukuk mücadelesi başlatılmıştır. Ancak ortada bir sorun vardı; Jacob Backer kurgusal olarak yaratılmış bir karakterdi ve gerçek değildi. Bu isimde bir kişi hiçbir zaman yaşamamıştı. Olayın 1936 yılında kapatılmasına kadar Smith, miras talep edenlerden 25 milyon \$ danışmanlık ücreti toplayarak ortadan kaybolmuştur.

**Kaynak:** James, 2011, (<https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/> - Kaynağından alınarak çevrilmiştir.)

ilkelerin önemi de bir kez daha vurgulanmaktadır. Güncellenen etik kurallar içerisinde bağımlı çalışan meslek mensupları açısından temel ilkelere uyumu engellemede ortaya çıkabilecek baskılar ayrı bir bölüm olarak sunulmaktadır. Genel anlamda muhasebe meslek mensubunun etik ilkeleri ihlal etmesine neden olacak bir baskının gelmesine ve başkalarının etik ilkeleri ihlal etmesine neden oluşturacak bir baskının oluşmasına izin vermemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 270.3).

Bağımlı alışan bir meslek mensubu işveren kuruluş içerisinden ya da dışarisından baskılar ile karşılaşabilmektedir.

Meslek mensubunun karşılaştığı baskılar çıkar atışması yaratabilecek durumlar, finansal bilginin hazırlanması ve sunumunu etkileyen baskılar, yeterli uzmanlıkta davranılmasını engelleyen baskılar, finansal çıkarlara neden olan baskılar, rüşvetler ile ilgili baskılar, yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık vermesini engelleyen baskılar olarak ortaya çıkabilmektedir. Belirtilen baskılar karşısında meslek mensubu ortaya çıkan tehdidin derecesini değerlendirmek durumundadır. Bu değerlendirme sūrecinde etik kurallar içerisinde aşağıdaki durumlar sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bōlūm 270.3):

- Baskıyı ortadan kaldıracabilecek ve özūm bulabilecek bir kiři ile konuyu gōrūřmek,
- Baskıyı ortadan kaldıramayacak kıdemli bir meslek mensubu ise, daha kıdemli bir kiři ile konuyu gōrūřmek,
- İřveren kuruluş ile konuyu gōrūřmek (ūst yōnetim, i ve dıř denetçiler, ūst yōnetimden sorumlu kiřiler),
- İşveren kuruluşun etik veya ihbarcılık politikalarını kullanarak konuyu açmak,
- Meslek ūrgūterine, dūzenleyici otoritelere veya yasal otoritelere gōrūř sormaktır.

Belirtilen ūrnek durumlar ile konunun özūlememesi durumunda meslek mensubunun talebi dođrultusunda belirli sorumluluk ve gōrevlerin yeniden yapılandırılması veya ayrılması istenmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bōlūm 270.4). Bōylelikle bağımlı çalıřan muhasebe meslek mensubu temel etik ilkeleri ihlal etme noktasında kendisine gelen i ve dıř baskıların ūnēne geçmiř olabilecektir.

### 2.3. Kısım 3 – SERBEST ÇALIŞAN MESLEK MENSUPLARI

IESBA tarafından yayınlanan etik kuralların üçüncü kısmı 300 ile 399 arasındaki bölümlerde serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için etik kurallara yer verilmektedir. KGK tarafından çevrilen Tebliğ'de Kısım B içerisinde bu bölümler bağımsız denetçiler açısından etik kurallar olarak sunulmakta ve kavramsal çerçevenin belirli durumlarda nasıl uygulandığını açıklamaktadır. Bu kısımda, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere karşı alınabilecek önlemlere ilişkin örnekler sunulmakta ve tehditlere karşı alınabilecek herhangi bir önlemin bulunmadığı, dolayısıyla bu tür tehditleri oluşturan koşul ve ilişkilerden kaçınılması gereken durumlar açıklanmaktadır. Bu kısım içerisinde yer alan bölümler aşağıdaki gibidir (IESBA Etik Kurallar, 2018: 54):

- Bölüm 300 – Kavramsal Çerçevenin Uygulanışı
- Bölüm 310 – Çıkar Çatışmaları
- Bölüm 320 – Mesleki Görevlendirmeler
- Bölüm 321 – İkincil Görüşler
- Bölüm 330 – Ücretler ve Diğer Ödüllendirmeler
- Bölüm 340 – (Hediyeler ve Diğer Ağırlandırmaları İçeren Rüşvetlere Ayrılmıştır.)
- Bölüm 350 - Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar
- Bölüm 360 – Kural ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme

Çalışmanın bu kısmında yukarıda sayılan bölümlere ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmekte olup, etik kuralların serbest çalışan muhasebe meslek mensupları açısından daha anlaşılır hale getirilmesi amaçlanmaktadır.

#### 2.3.1. Kavramsal Çerçevenin Uygulanışı

Bu bölümde, serbest çalışan meslek mensupları için kavramsal çerçevenin belirli durumlarda nasıl uygulanacağı detaylandırılarak açıklanmaktadır. Özellikle etik kurallar içerisinde bölüm 120.6'da sunulan ve özellikle kavramsal çerçeve yaklaşımının başarısı açısından

değerlendirme kriterleri sağlayan konu olarak gösterilen tehditler ve önlemler kısmı detaylı bir Şekilde sunulmaktadır. Tehditlerin ve önlemlerin kategorileŐtirilerek sunumu meslek mensubunun etiksel karar alım sürecindeki mesleki yargısını daha net verebilmesine de imkn tanımaktadır.

Serbest alıŐan muhasebe meslek mensuplarının sunduğu hizmetler genel olarak denetim hizmetleri, denetim dışındaki güvence hizmetleri, vergi danışmanlığı, yönetim ve diğer alanlardaki danıŐmanlıklar, finansal raporlama hizmetleri ile analiz ve değerlendirmeler olarak sıralanabilmektedir. Sunulan her bir hizmet etik kurallar içerisinde yer alan temel ilkelere uyumu ve bağımsızlığın sağlanması ön koşulu ile yürütülmek durumundadır. Kavramsal ereve içerisinde tehditler kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma, yakınlık, yıldıрма olmak üzere beş temel kategoride sınıflandırılmaktadır. Ayrıca, tehditlerin ciddiyeti ve niteliğinin bu tehditlerin, bir denetim müşterisine, denetim müşterisi olmayan bir güvence müşterisine veya güvence müşterisi olmayan bir müşteriye hizmetlerin sunulmasıyla ilgili olarak ortaya çıkıp çıkmadığına ve denetim müşterisinin kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş (KAYİK) olup olmadığına bağlı olarak farklılaŐabildięi de ifade edilmektedir (KGK Tebliğ, 2015: Bölüm 200.3).

Genel anlamda serbest çalışan meslek mensubunun etik kurallara uyumu engelleyen tehditleri belirleyip, önlemleri alması ve etiksel karar alım sürecini tamamlaması noktasında mesleki yargısı ön plana çıkmaktadır. Etik kurallarda tehdit ve önlemlere ilişkin en çok karşılaşılan örneklerin verilmesi ve kavramsal ereve yaklaşımının tamamlayıcı bir Şekilde önerilmesi meslek mensubunun mesleki yargısını daha net bir hale getirme amacı taşımaktadır. Ancak meslek mensubunun mesleki yargısının temelinde mesleki Şüphecilik kavramı yatmaktadır. Uygulamada mesleki yargı ve mesleki Şüphecilik çoğu zaman aynı kavramlarmıŐ gibi anlaşılmaktadır. Ancak mesleki Şüphecilik, daha yüksek kalitede mesleki yargının alınması açısından gereklidir ve mesleki yargının etik kurallara ve yasalara uygun bir Şekilde olması açısından tek unsurdur (Glover ve Prawitt, 2013: 2). Muhasebe literatürü açısından

mesleki şüphencilik ise “Olası Şüpheli” ve “Sistemik Şüpheli” olmak üzere iki açıdan tanımlanmaktadır. Olası şüpheli, bir işletmenin önceki dönem karının belirlenmesinde herhangi bir hile tespit edilmemesine rağmen önemli bir risk olarak kabul edilip karın belirlenmesinde şüpheli şekilde davranılması olarak örneklendirilmektedir. Sistemik şüpheli ise meslek mensubunun yönetimin dikkatsizliği, uygunsuz davranma veya hile gibi durumları tespit etmeden kanıtları tarafsız ve dikkatli bir şekilde davranması olarak örneklendirilmektedir (Glover ve Prawitt, 2013: 3). Son dönemde muhasebe mesleği açısından meslek mensuplarının sistemik şüphencilikten ziyade olası şüphencilik yaklaşımını benimsedikleri ve yaşanan bu dönüşümün meslek mensubunun görüşlerini doğrulaması açısından gerekli olan minimum kanıt seviyesinin artmasına neden olabilmektedir (Bell vd., 2005). Benzer şekilde denetim faaliyetini yürüten meslek mensupları açısından Uluslararası Denetim Standardı 200’de denetçinin denetim faaliyetlerinin her aşamasında mesleki şüphencilikini kullanması ve mesleki yargısını da bu yönde alması gerektiği belirtilmektedir. Bu noktada serbest çalışan meslek mensubunun etiksel karar alımı sürecine doğrudan tehdit oluşturabilecek durumları belirlemesi ve etik kurallar içerisinde belirtilen önlemleri geliştirerek bağımsızlığını koruması gerekmektedir.

Belirtilen sürece yardımcı olmak amacı ile etik kuralların bu bölümünde meslek mensuplarının uygulamada karşılaşılabileceği durumlara ve bu durumların hangi tür tehdit oluşturacağına dair açıklamalara yer verilmektedir. Serbest çalışan meslek mensupları açısından tehdit oluşturabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 300.6):

#### ***Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Durumlar***

- Bir meslek mensubunun müşterisinde doğrudan bir finansal çıkara sahip olması,
- Bir meslek mensubunun, yeni bir sözleşme için çok düşük bir ücret önermesi ve bu ücretin teknik ve mesleki standartların sağlanması için yetersiz olması,

- Bir meslek mensubunun, müşteri ile belirgin bir biçimde yakın bir iş ilişkisi içerisinde olması,
- Bir meslek mensubunun, müşterisi ile ilgili gizli bir bilgiye erişiminin olması ve bu bilginin kullanımının kişisel kazanç sağlaması,
- Bir meslek mensubunun, denetim firmasının üyesi bir başka muhasebe meslek mensubu tarafından daha önceden yürütülmüş bir mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken ciddi bir hata bulmasıdır.

#### ***Kendi Kendini Denetleme Tehdidi Oluşturan Durumlar***

- Bir denetim firmasının, sistemlerin tasarımı ve uygulaması yapıldıktan sonra finansal sistemlerin operasyonlarının etkinliği hakkında bir güvence raporu yazması,
- Bir denetim firmasının, güvence sözleşmesinin ana konuları olan kayıtları oluşturmak için kullanılacak orijinal verileri hazırlamasıdır.

#### ***Taraf Tutma Tehdidi Oluşturan Durumlar***

- Bir denetim firmasının, bir denetim müşterisinin hisselerinin tanıtımını yapması,
- Bir muhasebe meslek mensubunun, dava açma veya üçüncü kişilerle anlaşmazlıklarda, denetim müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi,
- Bir muhasebe meslek mensubunun bir müşterisi adına lobi faaliyetleri yürütmesidir.

#### ***Yakınlık Tehdidi Oluşturan Durumlar***

- Bir muhasebe meslek mensubunun çekirdek ya da yakın aile üyesinin müşterinin yöneticisi ya da yetkilisi olması,
- Bir muhasebe meslek mensubunun müşterinin direktörü ya da yetkilisinin veya bir çalışanın, sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda, kısa süre önce sözleşme ortağı olarak hizmet vermiş olması,
- Denetim ekibinden bir meslek mensubunun denetim müşterisi ile uzun süreli ilişkisinin olmasıdır.

### **Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar**

- Denetim firmasının, bir müşteri sözleşmesinden atılmakla tehdit edilmesi,
- Denetim müşterisinin, eğer denetim firması, belirli bir işlem için müşterinin muhasebe muameleleri ile mutabık olmamaya devam ederse denetim firması için planlanmış bir güvence-dışı sözleşme vermeyeceğini belirtmesi,
- Muhasebe meslek mensubu, tartışmalı konuda işverenin daha fazla uzmanlığa sahip olması nedeniyle bir müşteri çalışanının yargısına katılma konusunda baskı yapıldığını hissetmesi,
- Muhasebe meslek mensubunun, eğer bir denetim müşterisinin usulsüz muhasebe muamelesi ile aynı fikirde olmaması halinde planlanan primin verilmeyeceğine dair firmanın ortağı tarafından bilgilendirilmesidir.

Sayılan tehditler ile karşılaşan meslek mensubu öncelikle karşılaştığı durumda tehdidin değerlendirmesini yapmak ve kabul edilebilir bir seviyeye indirmek durumundadır. Bu değerlendirme sürecinde müşteri işletmenin çalışma ortamı ve meslek mensubunun çalışma ortamı etkili olmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 300.7). Gerek müşteri işletmedeki gerekse de muhasebe meslek mensubunun işletmesindeki etik ilkelere uyumu ihlal eden durumlara karşı geliştirilen iç mekanizmalar bu süreçte meslek mensubunun değerlendirme sürecine doğrudan etki yapmaktadır. Eğer her iki işletmede de kurumsal yönetim yapısı kurulmuş ve kamu yararının gözetimi noktasında uygun prosedür ve politikalar belirlenmiş ise, meslek mensubu bu süreçten daha kolay bir şekilde etiksel ikilem içerisinde kalmadan çıkabilecektir.

#### **Muhasebe Skandalları – 6**

##### **Freddie Mac Skandalı (2003)**

Freddie Mac olarak da bilinen Federal Mortgage Şirketi, Virginia eyaletindeki Fairfax County merkezli federal destekli ipotek finansmanı devi olan bir Amerikan şirkettir. 2003 yılında Freddie Mac'in kazançlarının 5 milyar doların üzerinde hatalı beyan edildiği/hileli raporlandığı keşfedilmiştir. COO (Üst Yönetici) David Glenn, CEO Leland Brendsel, eski CFO Vaughn Clarke ve eski Genel Sekreter Yardımcıları Robert Dean ve Nazir Dossani kasıtlı olarak finansal tablolarda karı eksik göstermişlerdir.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

Yine meslek mensubunun bu değerlendirme sürecinde ilgili duruma ilişkin koşulları ve şartları sürekli bir şekilde değerlendirmesi ve yeni bilgilerin edinilmesi halinde değerlendirme sürecinde bu bilgileri göz önüne alması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 300.7). Belirtilen şekilde değerlendirme süreci içerisinde bulunan meslek mensubunun karşılaştığı tehditlere ilişkin kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulayarak önlemler geliştirmesi gerekmektedir. Etik kurallar içerisinde meslek mensubunun alabileceği önlemlere ilişkin örnekler sunulmaktadır ve bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 300.8):

- Bir müşterinin kabulü kişisel çıkar tehdidine yol açacak nitelikte ise, ek zaman ve daha yeterli bir meslek mensubu ile işe devam etmek,
- Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek bir durum ile karşılaşıldığında yapılan güvence işini incelemek ya da gerekirse başka türlü tavsiyede bulunmak üzere, güvence ekibinin üyesi olmamış bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak,
- Kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yakınlık tehdidi oluşturabilecek bir durum ile karşılaşıldığında bir güvence müşterisine verilen güvence dışı hizmetlerin şartları için ayrı raporlama yolları ile farklı ortak ve sözleşme ekipleri kullanmak,
- Etik kurallar içerisinde sayılan tüm tehdit türleri açısından oluşabilecek bir durumda başka bir firma ile işi yürütmek veya yeniden yürütülmesini sağlamak,
- Kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek müşteri işletmeye ait gizli bir bilginin edinilmesi durumunda denetim ekibinin ayrılmasını sağlamaktır.

Belirtilen önlemlerin alınması ve tehdidin değerlendirilmesi sürecinde serbest çalışan meslek mensubunun işletmedeki üst yönetimden kiminle iletişim içerisinde olacağını belirlemesi gerekmektedir. Üst yönetim ile konuyla ilgili iletişime geçme sürecinde meslek mensubunun koşulların önemliliğini ve konuyu değerlendirmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 300.9).

### 2.3.2. Çıkar Çatışmaları

Çıkar çatışması, herhangi bir işletme içerisinde uygun bir şekilde ele alınması gereken, yolsuzluklara neden olan önemli bir etkidir. En genel anlamı ile çıkar çatışması bir örgütte bir faaliyetten sorumlu olan kişinin kendi çıkarları doğrultusunda tüm örgütü ya da faaliyetleri yönlendirmesi ya da belirli koşullar altında bir kişinin karar alma sürecinin zedelenmesi veya diğer grubun çıkarları doğrultusunda etkilenmesi şeklinde tanımlanmaktadır (IIA White Paper, 2017). Bu kavramın diğer faaliyetlerde olduğu gibi muhasebe faaliyetleri açısından uygulamada sık rastlanan konulardan birisi olduğunu söylemek mümkündür. Çıkar çatışması ile karşılaşan bir meslek mensubunun, muhasebe/denetim hizmeti sonunda vereceği kararın etkilenme olasılığı bu konunun daha çok bir sorun olarak ele alınmasına neden olmaktadır. Etik kurallar içerisinde meslek mensubunun; belirli bir hususla ilgili çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteri için, söz konusu hususla ilgili mesleki hizmet sunması veya denetçinin belirli bir hususa ilişkin çıkarları ile söz konusu

#### Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri

-7

#### ZZZZ En İyi Temizleyiciler (1986)

Barry Minkow, şirketini kamuoyuna açtığı Wall Street'in en önemli isimlerinden biriydi. Endüstriyel halı temizleme şirketi olan ZZZZ Best'in hisseleri, sanki 200 milyon dolar değerinde piyasa değerine sahip bir şirketmiş gibi patlama yaratmıştır. Ne yazık ki ZZZZ Best gerçekten var olan bir şirket değildi, herhangi bir sözleşme yapmamıştı ve bir dizi kredi kartı hırsızlığı ile finanse edilmişti. Sonunda 1987'de gerçekler ortaya çıktığında, hisse senedi değerleri sıfıra düşmüş ve Minkow 25 yıl hapis yatmıştır. Değerinin 200 milyon dolar olduğu iddia edilen firmanın birkaç kamyon ve bazı temizleme ekipmanından oluşan gerçek varlıkları 64.000 \$'a satılmıştır.

**Kaynak:** James, 2011, [https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/-](https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/) Kaynağından alınarak çevrilmiştir.

çıkara ilişkin mesleki bir hizmet sunduğu tarafın çıkarlarının çatışıyor olması şeklinde çıkar çatışması yaşayabileceği açıklanmaktadır. Serbest çalışan meslek mensubunun, mesleki veya işe ilişkin muhakemesinden taviz verdirecek herhangi bir çıkar çatışmasına izin vermemesi (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 310.1) gerektiği net olarak ortaya konmaktadır.

Çıkar çatışması denetim sürecinde denetçinin bağımsızlığını tehlikeye düşüren en önemli üç etkenden biri olarak gösterilmektedir.

Özellikle denetim faaliyetleri sırasında üçüncü grupların çıkarları denetimden beklenen görevlerin yerine getirilmesinde önemli bir engel olmaktadır. Bu çatışmadaki grupların güç ilişkileri analizi yapıldığında ise denetim bağlamında bir güç asimetrisi ortaya çıkmaktadır (Goldman ve Barlev, 1974). Bu asimetri denetim faaliyetlerinde denetçinin görevini tamamlamasına bir tehdit yaratmakta hatta temel etik ilkelere uyum sürecinin zedelenmesine doğrudan etki yapmaktadır. IESBA güncellenen etik kuralları içerisinde kavramsal çerçeve yaklaşımı esas alınarak meslek mensubunun çıkar çatışması ile karşılaşmasına neden olabilecek tehditlere ve en azından bu tehditlerin kabul edilebilir seviyeye indirilmesini sağlayacak olan önlemlere yer verilmektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde (giriş bölümü ve bağımlı çalışan muhasebe meslek mensupları) buradaki açıklamaların detaylı sunumuna yer verilmektedir. Bu nedenle bu kısımda daha çok serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun özellikle de denetçinin çıkar çatışması sürecini yönetmesine yönelik açıklamalara yer verilmektedir.

Çıkar çatışmasına yol açabilecek çıkar ve ilişkilerin belirlenmesi amacıyla etkili bir çıkar çatışması belirleme sürecinin olması, denetçiye, işi kabul edip etmeme kararından önce ve işin yürütülmesi sırasında mevcut ve muhtemel çıkar çatışmalarını belirlemek üzere yardımcı olabilecektir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 310). Rood (2017) çıkar çatışması belirleme sürecini ACE adı verilen bir değerlendirme süreci ile açıklamaktadır. ACE, awareness (farkındalık), communication (iletişim) ve exit (çıkış) kelimelerinin baş harflerinden oluşmakta olup, her bir harf değerlendirme sürecinde bir aşamayı açıklamak amacıyla kullanılmaktadır. Aşağıda bu değerlendirme sürecine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir (Rood, 2017 - <https://www.journalofaccountancy.com/>):

- A – Farkındalık: Olası çıkar çatışmalarını ortaya çıkarabilecek olayların farkında olunması anlamına gelmektedir. Örneğin aynı sektördeki müşterilere hizmet vermek, denetim firmasının bir üyesinin finansal çıkar sağlayacağı bir alana müşterinin yatırım yapmasını önermek, başka bir denetim firmasının müşterisine karşı adli soruşturma hizmetleri sağlamak gibi. Bir çatışma tespit

edildiğinde tehdidin önemi belirlenip buna uygun bir önlem geliştirilmesi gerekmektedir. Çıkar çatışması her aşamada ortaya çıkabilecektir. Bu nedenle de denetim sözleşmesi süresince riski gözetererek farkındalık sağlanması gerekmektedir.

- C – İletişim: Bu aşama değerlendirme sürecinde önemli bir araç olarak sunulmaktadır ve 3D (Disclosure – Decisions – Documentations) adı verilen bir süreçte değerlendirme yapılması gerekmektedir. İlk adım olan açıklamada (disclosure) denetçinin karşılaştığı çıkar çatışmasına ilişkin gerekli açıklamaları yapması ancak bunu yaparken sır saklama ilkesine zarar vermemesi gerekmektedir. İkinci aşama olan karar vermede (decision) çatışmanın giderilmesine yönelik bir eylem planının geliştirilmesi ya da tehditlerin önlenemez şekilde olması nedeniyle denetim işinden vazgeçilmesi gerekmektedir. Üçüncü aşama olan belgelendirmede (documentation) denetçinin yürüttüğü faaliyetleri yazılı bir şekilde yapması gerektiğini içermektedir.
- E – Çıkış: Denetçinin, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlediğinde ve bu tehditlere ilişkin yaptığı değerlendirmeye dayanarak söz konusu tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını tespit etmesi ve uygun önlemleri alması gerekir. Eğer bunlara rağmen denetçi tehditleri önleyemiyor ise veya kabul edilebilir bir düzeye indiremiyor ise o zaman denetim faaliyetinden vazgeçmesi gerekmektedir.

Önerilen değerlendirme süreci denetçilerin çıkar çatışması ile karşılaşmadan ortaya çıkabilecek olayları değerlendirmesi açısından önem taşımaktadır. Ancak çıkar çatışması denetim faaliyetlerinin hangi aşamasında ortaya çıkarsa çıksın, bir an önce önüne geçilmesi ya da engellenmesi gereken bir durumdur. Eğer çatışmaları açıklamak onları ortadan kaldırmaya ya da önlemeye yetmiyor ise o zaman denetçinin denetim faaliyetinde kalmaya devam etmesi demek bir klasik olan Enron olayında olduğu gibi yolsuzluk/rüşvet ile durumun sonuçlanması anlamına gelecektir (Spence, 2006: 126). Bu nedenle de çıkar çatışması denetim faaliyetleri açısından yönetilebilir bir durum olmaktan çıkacaktır.

Etik kurallar içerisinde serbest çalışan meslek mensupları açısından çıkar çatışması yaşanabilecek durumlara ilişkin örnekler verilmektedir. Bu örnekler aşağıdaki gibi olup, uygulama açısından karşılaşılan durumların bu örnekler ile sınırlı olmadığı da bilinmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 310.4):

- Denetim firmasının denetim sırasında bu ticari işlemle ilgili olabilecek gizli bilgiler elde etmiş olduğu durumda, denetim firmasının müşterisi olmayı amaçlayan birine ticari işlem danışmanlığı hizmeti vermek,
- Tavsiyenin, tarafların rekabet pozisyonlarıyla ilgili olabileceği bir durumda, aynı şirketi almak için rekabet eden iki müşteriye aynı anda tavsiyede bulunmak,
- Aynı ticari işlemle ilgili olarak hem satıcıya hem de alıcıya hizmet sunmak,
- Varlık ile ilgili olarak karşıt pozisyonlarda olan iki taraf için varlık değerlemesi hazırlamak,
- Birbiriyle hukuki uyuşmazlık içinde olan, örneğin boşanma davası ya da ortaklığın feshedilmesi sırasında, aynı konuyla ilgili olarak iki müşteriye temsil etmek,
- Bir lisans anlaşması altında telif hakkı ücreti hakkında lisans verici için bir güvence raporu hazırlarken; aynı zamanda lisans için ödenecek lisans kullanma tutarının doğruluğunu tavsiye etmek,
- Bir müşteriye, örneğin serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun eşinin finansal çıkarı olduğu bir işe yatırım yapması için tavsiyede bulunmak,
- Müşterinin ana rakibi ile ortak bir girişime ya da benzer bir çıkara sahipken, müşterinin rekabetçi pozisyonu hakkında başka bir müşteriye stratejik tavsiyede bulunmak,
- Denetim firmasının da alımında çıkarı olduğu bir işletme alımında müşteriye tavsiyede bulunmak,

- İlgili ürün ya da hizmetin potansiyel satıcılarından biriyle telif ya da komisyon anlaşması varken, bir ürün ya da hizmet alımı hakkında müşteriye tavsiyede bulunmak.

Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir müşteri ilişkisini ya da spesifik bir sözleşmeyi kabul etmeden veya devam etmeden önce, müşteri ya da üçüncü bir tarafla olan ticari çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıkmış tüm tehditlerin önemini değerlendirmek durumundadır. Bu noktada ortaya çıkabilecek çatışmanın tanımlamasını yapması ve bunu yaparken de sağlanacak mesleki hizmetin türü, müşteri işletmenin büyüklüğü ve yapısı, muhasebe/denetim firmasının büyüklüğü gibi birtakım faktörleri dikkate alması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 310.5). Bunlara ek olarak meslek mensubunun durum ile ilgili değişen koşulları sözleşme süresince de izlemeye devam etmesi gerekmektedir. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun çıkar çatışması yaratabilecek durumları önlemek amacıyla çeşitli önlemler alması gerekmektedir. Etik kurallar içerisinde bu önlemlere yönelik çeşitli örnekler sunulmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 310.8):

- Farklı sözleşme ekiplerinin kullanımı,
- Bilgiye erişmeyi engelleyen prosedürler,
- İşverenler ve firma partnerleri tarafından imzalanmış gizlilik sözleşmelerinin kullanılması,
- Gizli bilgilerin fiziksel ve elektronik olarak ayrımı,
- Spesifik eğitimler ve iletişimin sağlanmasıdır.

KGK tarafından bağımsız denetçiler için uyulması gereken etik kuralların yer aldığı tebliğde denetçilerin çıkar çatışması yaratabilecek durumlara ilişkin alması gereken önlemlere daha detaylı örnekler sunulmaktadır. Bunlar aşağıdaki tablo üzerinde özetlenmektedir.

**Tablo 3.** Çıkar Çatışmasını Ortadan Kaldırmak İçin Alınan Önlemler

Temel İlkeler	Örnekler
Sır Saklama (Gizlilik) İlkesi Dürüstlük	Belirli bir hususa ilişkin çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteri için söz konusu hususla ilgili mesleki hizmeti gerçekleştirirken, gizli bilgilerin izinsiz olarak açıklanmasını önlemek amacıyla mekanizmaların uygulanmasıdır. Bunu sağlamak için;  - Sır saklama (gizlilik) ilkesinin sürdürülmesine ilişkin açık politika ve prosedürlere sahip ayrı denetim ekiplerinin kullanılması.  - Denetim şirketi içerisinde özel fonksiyonlar için ayrı uygulama alanlarının oluşturulması.  - Müşteri dosyalarına erişimi sınırlamak üzere politika ve prosedürlerin oluşturulması, denetim şirketi çalışanları ve yöneticileri tarafından imzalanan sır saklama (gizlilik) sözleşmelerinin kullanılması ve/veya gizli bilgilerin elektronik ve fiziksel olarak ayrışması.
Tarafsızlık Mesleki Yeterlilik ve Özen Mesleğe Uygun Davranış	Müşteriye sunulan hizmet veya hizmetlerde yer almamış kıdemli biri tarafından önlemlerin uygulanmasının düzenli olarak gözden geçirilmesi  Hizmet sunumuna dâhil olmamış veya uyumsuzlukla ilgili etkilenmemiş bir denetçinin, yürütülen çalışmaları, kilit muhakeme ve yargıların uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla gözden geçirmesi  Meslek örgütü, hukuk müşaviri veya diğer bir denetçi gibi üçüncü taraflardan danışmanlık alınması

**Kaynak:** KGG Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Tebliği, 2015: Bölüm 220.10

Tablodan da görülebileceği gibi denetçi, çıkar çatışmalarının çözümü noktasında temel ilkeler ile uyumlu olacak nitelikte önlemler seti geliştirmek ve bu önlemleri gerektiği noktalarda detaylandırmak durumundadır. Sonraki aşamada uyumsuzluktan etkilenen müşteri varsa, genellikle bu kişilere çıkar çatışmasının ve ilgili önlemlerin niteliğini açıklamak ve yine bu kişilerden, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemlerin gerekli olması durumunda, mesleki hizmeti yürüten denetçiye ilişkin onaylarını almak gerekmektedir.

Denetçi bu noktada genel ticari uygulamaya uygun olarak, herhangi bir müşteri için özel olarak hizmet sunmaması durumunda, müşterinin genel bir onayını almak amacıyla içinde bulunulan şartlara ilişkin genel bir açıklama yapması, uyumsuzluktan etkilenen müşteriler için söz konusu uyumsuzluğun şartlarına ilişkin özel bir açıklama yapması ve bazı durumlarda, müşterinin şartları en başından beri bildiğine ve çıkar çatışmasını kabul etmiş olduğuna dair bir sonuca ulaşmak için denetçinin elinde yeterli kanıt bulunuyorsa ve müşteri söz konusu uyumsuzluğun varlığına itiraz etmemiş ise, müşterinin zımnen onay verdiği ile ilgili açıklama yapması gerekmektedir (KGK Tebliği, 2015: Bölüm 220.11).

Sayılan önlemlerin yanında meslek mensubunun çıkar çatışmalarının niteliğini ve ilgili önlemleri, çatışmadan etkilenen müşterilere açıklaması gerekmektedir. Etik kurallar içerisinde meslek mensubunun açıklama yapmasına örnekler de sunulmaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 310.9):

- Muhasebe meslek mensubunun, yaygın ticari uygulamaya uygun olarak, herhangi bir müşteriye ayrıcalıklı olarak hizmet sunmadığı durumlarda (örneğin, belirli bir piyasa sektöründeki belirli bir hizmette), müşterinin buna göre genel muvafakat vermesini garanti altına almak amacı ile bulunulan koşulların müşteriye genel açıklamasının yapılmasıdır. Bu tür bir açıklama, örneğin, muhasebe meslek mensubunun standart sözleşme koşullarında yapılabilir.
- Müşterinin konuya ilişkin bilgileri karar almasına ve buna göre açık muvafakat vermesine imkân verecek yeterlilikte, durumun detaylı sunumu ile planlanmış tüm önlemlerin ve konu olan risklerin kapsamlı bir açıklaması da dâhil belirli bir çatışmaya dair koşulların meslek mensubu tarafından etkilenen müşteriye özel olarak açıklanmasıdır.
- Belirli durumlarda, muhasebe meslek mensubunun müşterilerin içinde bulunulan durumları bildikleri halde çatışmanın varlığına yönelik bir itirazda bulunmaması durumunda meslek mensubunun çıkar çatışmasını kabul ettikleri sonucuna varacak şekilde yeterli kanıt olduğu durumlarda, muvafakat müşterinin davranışıyla zımni olabilir.

Sonuç olarak serbest çalışan muhasebe meslek mensubu etik kurallarda belirtilen şekilde mesleki yargısını kullanarak kavramsal çerçeveye uygun bir şekilde hareket etmeli ve çıkar çatışmalarına neden olabilecek durumlara ilişkin gerekli önlemleri alarak ve her durumda müşteri işletme ile koşulları paylaşarak etik ilkelere uyumunu engelleyecek olan davranışlardan kaçınmak durumundadır.

### 2.3.3. Mesleki Görevlendirilmeler

Etik kurallar içerisinde bu bölüm müşteri kabulü, işin kabulü ve mesleki görevlendirmedeki değişiklikler olmak üzere üç temel sınıflandırma ile açıklanmaktadır. Dolayısıyla bu bölümde aynı sınıflandırma ile süreç açıklanmaktadır. Müşteri kabulü noktası bir kararın gerekçelendirilmesi ile birlikte açıklanmalıdır. Çünkü herhangi bir kararın alınması sürecinde gerekçelendirme açısından literatür incelendiğinde bireylerin amaçları doğrultusunda bir karar alım süreci gerçekleştirdikleri görülmektedir. Özellikle doğrudan hedefe ulaştıracak olan seçeneğin tercih edildiği ve tercihleri etkilediği bilinmektedir. Doğrudan gerekçelendirme olarak da ifade edilen bu süreç içerisinde serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının da sundukları hizmetin temel amaçlarına uygun bir müşteri seçimi yaptıkları bilinmektedir (Kadous vd., 2003: 762). Ancak bu süreci önemli hale getiren müşterinin kabul edilmesi aşamasının muhasebe/denetim firmalarının riski önleme çalışmalarını başlattıkları aşama olmasıdır. Yani ağır rekabet koşulları da göz önüne alınarak, muhasebe firmalarının müşteri kabulünü nasıl yaptıklarını belirlemek ya da kesin bir şekilde geçerli olacak nitelikte açıklamak çok mümkün değildir. Gerek standartlarda gerekse de etik kurallar içerisinde müşteri kabulü ile ilgili açıklamalara yer verilmektedir. Bu açıklamalar detaylı bir şekilde sunulmasına rağmen meslek mensupları açısından bir rehber niteliğinden öteye geçmemektedir (Johnstone, 2000: 2). Bu nedenle de her müşteri kabulü genel hatları ile sınırı çizilen ancak her işletmeye yönelik olarak da spesifik bir hale dönüştürülen karar sürecini içermektedir.

Etik kurallar içerisinde serbest çalışan meslek mensubunun, yeni bir müşteri kabul etmeden önce, bu kabulün temel ilkelere uyumu engelleyen herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını

belirlenmesi istenmektedir. Burada ortaya çıkabilecek tehditler dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine yönelik potansiyel tehditler, müşteriyle bağlantılı şüphe uyandıran konulardan ve müşterinin yasadışı faaliyetlere karışması (kara para aklama gibi), dürüst olmaması veya finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamalar yapması gibi hususlardan meydana gelmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.2). İlk aşamada özellikle istenen müşteri işletmeye ilişkin riskin belirlenmesidir (Johnstone, 2000: 3). Muhasebe meslek mensubunun bunu sağlayabilmek için müşteriye ait her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirmesi ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alması gerekir. Etik kurallar içerisinde denetçinin bu noktada alabileceği önlemler içerisinde müşteri, ortaklar, yöneticiler, üst yönetimden ve işletme faaliyetlerinden sorumlu kişiler hakkında bilgi edinme veya kurumsal yönetim uygulamalarını veya iç kontrolleri geliştirme konusunda müşterinin kararlı olmasını sağlama sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.3). Eğer yapılan değerlendirmeler sonucunda tespit edilen tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek mümkün değil ise, denetçinin müşteriye kabul etmemesi istenmektedir. Ayrıca belirtilen açıklamaların tekrar eden işlerde periyodik olarak gözden geçirilmesi de önerilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.3).

AICPA etik kuralları içerisinde açıklanan ilk defa işletmeye gelen bir müşteri kabulü sürecini daha kolay uygulanabilir hale getirmek amacıyla kendi üyelerinin kullanabilecekleri bir değerlendirme aracına dönüştürmüştür. Bu değerlendirme aracı üç aşamalı bir süreci kapsamakta olup, ilk aşamada olası müşteri işletmenin kabulünü etkileyen karakteristik ifadelerin derecelendirilmesine/puanlanmasına yer verilmekte, ikinci aşamada birinci aşamadaki puanlara bağlı olarak toplam 76 puanı alan işletmenin kabul edilme gerekçelerine yer verilmekte, üçüncü aşamada da 76 puanın altında kalan işletmenin müşteri olarak seçilmeme gerekçelerine yer verilmektedir. Aşağıda hazırlanan değerlendirme aracının ilk aşaması sunulmaktadır.

**Tablo 4.** İlk Defa Gelen Müşteri Kabulü Değerlendirme Aracı

Karakteristikler	Puanlama				
	5	4	3	2	1
	Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Kısmen Katılıyorum	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum
Olası müşteri firmamızın dürüstlüğüne göz önünde bulundurulur.					
İşletmenin ve çalışanlarının geçmişini incelediğimizde herhangi bir endişe uyandıracak durum bulunmamaktadır.					
Olası müşteri denetim sürecinde kendisinden istenilenleri yerine getirme ve sorulara açıkça cevap verme konusunda erişilebilir ve isteklidir.					
Olası müşteri denetim sürecinde iletişim açısından önemli bir noktada olduğunun farkındadır.					
Olası müşterinin önceki denetçisi veya muhasebecisi ile herhangi bir iletişim sorunu yaşadığını ya da anlaşmazlık içerisinde olduğunu gösteren bir durum bulunmamaktadır.					
Olası müşteri işletmedeki yönetimin dürüstlüğü ile ilgili herhangi bir endişe uyandıracak durum yoktur.					
Olası müşterinin yıllık faaliyetleri ve finansal tablolar hakkında bir görüşe sahip olduktan sonra, müşteri hakkında yüksek risk taşıyan ya da müşteri ile çalışmamız konusunda uyarıcı etki yaratan bir durum yoktur.					
Müşteri işletmenin sürekliliğini tehlikeye düşüren herhangi bir durum ya da olay saptanmamıştır.					
Müşteri işletmenin bizim denetim firmamızın çalışma alanı dışında kalan yüksek seviyede özelleştirilmiş bir iş sahasında ya da sektörde faaliyet göstermediği bilinmektedir. (Eğer bu ifadeye 3 ya da daha az puan verilirse aşağıdaki soruyu yanıtlayınız.)					
Eğer bir önceki ifadeye yanıtınız 3 ya da daha az ise daha uygun deneyimde olan bir firma ile ortaklaşa çalışma konusunda anlaşmaya varınız. (Yukarıdaki ifadeye yanıtınız 4 veya 5 ise bu soruyu yanıtlamayınız.)					
Müşteri işletmedeki yönetim veya yönetimden sorumlu yöneticilerin muhasebe standartlarını uyguladığı ve iç kontrolün finansal raporlama açısından etkin olduğu konusunda tarafımızca bir endişe bulunmamaktadır.					

Sözleşme hakkında rahatsızlık duymamıza neden olan bir durum yoktur.					
Denetim firması ve çalışanları benzer nitelikteki sözleşmelerde deneyime sahiptir.					
Denetim firması personeli müşterinin faaliyetinde bulunduğu sektör hakkında mesleki yeterliliğe ve bilgiye sahiptir ve denetim sürecini tamamlamak için yeterli personele sahiptir.					
Denetim firması yasaların ve etik kodların gerektirdiği bağımsızlık unsuruna sahiptir.					
Denetim firması denetim sürecinde yaşayabileceği bilgi yetersizliği noktasında yasal kuruluşlara ulaşabilecektir.					
Öngörülen denetim ücreti denetimin kalitesine zarar vermeden işi tamamlayabilmek için belirlenmiştir.					
<b>Toplam Puan</b>	<b>Sınır Puan 76 Olarak Belirlenmiştir.</b>				

**Kaynak:** AICPA, Client Acceptance Evaluation Tool (<http://www.aicpa.org>)

Yukarıda sunulan değerlendirme aracındaki ifadelere toplamda 76 puan ve üstü verildiğinde muhasebe firması müşteri kabulünü daha objektif bir şekilde değerlendirerek tamamladığını gösterebilecektir. Benzer nitelikte 76 puan ve altı elde edildiğinde müşteriyi reddetme gerekçesini de aynı objektiflik ile açıklayabilecektir. Böylelikle meslek mensubu belirli bir işi kabul etmeden önce, bu kabulün temel ilkelere uyumu engelleyen herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirleyebilecek ve mesleki yeterlilik ve özen ilkesi temelinde yerine getirebileceği hizmetleri sunma konusunda müşteri işletmeye yükümlülüğünü sunacaktır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.3). Bu yükümlülük denetçinin, her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirmesi ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almasını da içerecektir. Etik kurallar içerisinde bu önlemler yukarıda sunulan değerlendirme aracına benzer bir şekilde aşağıdaki gibi açıklanmaktadır. Sayılanların her biri aynı zamanda meslek mensubunun müşteri kabulü sırasında karşılaşılabileceği tehdidin derecesini belirleyen faktörler olarak da kabul edilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.3):

- Müşterinin yaptığı faaliyetlerin niteliği, faaliyetlerin karmaşıklığı, yapılacak işin özel yükümlülükleri ve gerçekleştirilecek çalışmanın amacı, niteliği ve kapsamı gibi konuların tam bir şekilde kavranması,
- İlgili sektörler veya işin konusu hakkında bilgi sahibi olunması,
- İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyime sahip olunması veya deneyim kazanılması,
- Gerekli yeterliğe sahip yeterli sayıda çalışanın görevlendirilmesi,
- Gerekli hallerde uzmanlardan yararlanılması,
- İşin yürütülmesi için gerçekçi bir zaman dilimi (takvim) üzerinde anlaşmaya varılması,
- İşin yalnızca yeterli şekilde yürütülebileceği durumlarda kabul edileceğine ilişkin makul bir güvence vermek üzere tasarlanmış kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyulmasıdır.

Sayılan önlemler meslek mensubunun görevlendirilmesi sürecinde ikinci aşama olan işin kabulü ile sonuçlanabileceği gibi, meslek mensubunun değerlendirmelerine bağlı olarak işin reddedilmesi şeklinde de ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca bu süreçte meslek mensubu bir uzmanın danışmanlığını veya çalışmasını dayanak olarak almayı da düşünebilir. Böyle bir durumda değerlendirme sırasında itibar, uzmanlık, mevcut kaynaklar ve uygulanabilir mesleki ve etik standartlar gibi faktörlerin göz önünde bulundurulması da gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.3).

AICPA etik kurallar içerisinde açıklanan daha önceden muhasebe/ denetim faaliyeti yapılan bir müşteri ile çalışmaya devam etme noktasında vereceği müşteri kabul sürecini daha kolay uygulanabilir hale dönüştürmek amacıyla kendi üyelerinin kullanabilecekleri bir değerlendirme aracı geliştirmiştir. Bu değerlendirme aracı çalışılan bir müşteri ile faaliyetlerin devam etmesi noktasında denetim firmalarının karar verme mekanizmalarını daha objektif bir hale getirmektedir. Aşağıda bu değerlendirme aracı sunulmaktadır.

**Tablo 5.** Müşteri ile Devam Etme Kararı Alma Aracı

Karakteristikler	Puanlama				
	5 Kesinlikle Katılıyorum	4 Katılıyorum	3 Kısmen Katılıyorum	2 Katılmıyorum	1 Kesinlikle Katılmıyorum
Çalıştığımız müşteri firmamızın dürüstlüğü göz önünde bulundurulur.					
Müşteri işletme denetim faaliyetlerinde kendisinden beklenenleri doğru bir şekilde yerine getirmekte isteklidir.					
Müşteri denetim sürecinde kendisinden istenilenleri yerine getirme ve sorulara açıkça cevap verme konusunda erişilebilir ve istekli bir tutum göstermiştir.					
Müşteri işletme ve çalışanları ile iletişimimiz iyidir.					
Müşteri işletmedeki yönetimin dürüstlüğü ile ilgili herhangi bir endişe uyandıracak durum tespit edilmemiştir.					
Müşterinin yıllık faaliyetleri ve finansal tabloları hakkında bir görüşe sahip olmak için yeniden ziyaret ettiğimizde, müşteri hakkında yüksek risk taşıyan ya da müşteri ile çalışmamız konusunda uyarıcı etki yaratan bir durum saptanmamıştır.					
Sözleşme hakkında rahatsızlık duymamıza neden olan bir durum yoktur.					
Müşteri işletme ile çalıştığımız süreçte etiksel ya da yasal olarak aykırılık yaşadığımız bir durum yoktur.					
Denetim firması ve çalışanları benzer nitelikteki sözleşmelerde deneyime sahiptir.					
Denetim firması personeli müşterinin faaliyette bulunduğu sektör hakkında mesleki yeterliliğe ve bilgiye sahiptir.					
Denetim firması personeli denetim sürecini tamamlamak için yeterli personele sahiptir.					
Denetim firması çalışanları sürekli eğitim konusunda gerekli yasal yeterliliklere sahiptir.					
Firmamız standartların ve etik kuralların gerektirdiği ölçüde bağımsızlık ilkesine uygunluk göstermektedir.					
Denetim firması denetim sürecinde yaşayabileceği bilgi yetersizliği noktasında yasal kuruluşlara ulaşabilecektir.					
Öngörülen denetim ücreti denetimin kalitesine zarar vermeden işi tamamlayabilmek için belirlenmiştir.					
<b>Toplam Puan</b>	<b>Sınır Puan 68 Olarak Belirlenmiştir.</b>				

**Kaynak:** AICPA, Client Acceptance Evaluation Tool (<http://www.aicpa.org>)

İlk değerlendirme aracı ile benzer şekilde tasarlanan müşteri ile devam etme kararı alma aracı üç aşamalı bir süreci içermektedir. İlk aşamada yukarıdaki tabloda verilen ifadelere toplamda 68 puan ve üstü verildiğinde müşteri ile denetim faaliyetleri devam edebilecek ve müşteri kabulü yeniden gerçekleşecektir. 68 puan ve altı verildiğinde ise müşteri ile devam etmeme kararı alınacak ve detaylı gerekçelendirmesi sunulacaktır. Böylelikle muhasebe firması müşteri kabulü ya da işin kabulü gerekçelerini daha objektif bir şekilde müşterilerine açıklayabilecektir.

Etik kurallar içerisinde mesleki görevlendirmeler ile ilgili son kısımda ise mesleki görevlendirmelerdeki değişiklik konusu ele alınmaktadır. Bir meslek mensubunun diğer meslek mensubunun yürüttüğü işin yerine geçmesi istenildiğinde bu durum ortaya çıkmaktadır. Bir başka meslek mensubunun elindeki işe teklif vermeyi düşünen denetçinin işi kabul edip etmemek açısından, temel ilkelere uyumu engelleyen ve önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek tehditler oluşturan durumlar gibi, mesleki veya başka bir sebebin olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. Meslek mensubunun, her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirmesi ve işi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar verebilmesi amacıyla önerilen değişikliklerle ilgili şart ve durumları belirlemek üzere mevcut denetçi ile doğrudan iletişime geçmesi de gerekebilir. Yaptığı değerlendirme ile herhangi bir tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerektiğinde önlemleri almalıdır. Etik kurallar içerisinde meslek mensuplarının bu noktada alabileceği önlemler içerisinde aşağıdakiler sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.4):

- Sözleşmeyi kabul edip etmemeyi kararlaştırmadan önce, aday denetçi firmanın bilmesi gereken herhangi bir gerçek ya da durum hakkındaki bilgileri mevcut denetçi firmaya sormak,
- Diğer kaynaklardan veya üçüncü gruplardan gerekli bilgileri toplamaktır.

Önlemlerin uygulanmasıyla tehditlerin ortadan kaldırılamaması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi durumunda meslek mensubunun, karşılanması gereken hususlara ilişkin başka yollarla tatmin

olmadıkça, işi kabul etmemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320). Bu süreçte en önemli nokta meslek mensubunun, mevcut meslek mensubu ile görüşmelere başlaması için, tercihen yazılı olacak şekilde, müşteriden izin alması gerektiğidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 320.7). Özellikle yeni örgütlenen muhasebe firmaları açısından bu görüşme talebinin yazılı olması önem taşımaktadır. Çünkü müşteri işletmedeki üst yönetimin belirtilen talebi tartışarak yanıtlaması ve yetkililerden alınan izin doğrultusunda değerlendirmenin yapılması yürütülen faaliyetlerin kalitesi açısından da önem taşımaktadır (Morris vd. 2009: 41).

Sonuç olarak mesleki görevlendirilme konusu ister ilk görevlendirme süreci olsun isterse de devam eden bir işin meslek mensubu değişikliği olsun her iki durum açısından da eşit seviyede değerlendirme süreçlerini barındırmaktadır. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun müşteri kabul edip, işe başlaması aşamasında bağımsızlık, sır saklama, mesleki yeterlik ve özen, teknik bilgiye hâkimiyet gibi temel ilkeleri göz önüne alarak karar vermesi gerekmektedir. Karar aşamasının her adımında karşılaşılabileceği tehditleri değerlendirip, gerekli önlemleri alması ve en azından tehditleri kabul edilebilir bir seviyeye çekmesi gerekmektedir.

#### **2.3.4. İkinci Görüşler**

Uygulamada serbest çalışan muhasebe meslek mensubundan; hali hazırda müşterisi olmayan bir şirket veya işletme tarafından ya da bu ilgililer adına belirli durum ya da işlemlere ilişkin muhasebe, denetim, raporlama, diğer standartlar veya ilkelerin uygulanmasına yönelik ikinci görüş vermesinin talep edildiği durumlara rastlanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 321.3). Meslek mensubundan istenen ikinci görüşler ile ilgili literatür incelendiğinde karşımıza "opinion shopping" olarak ifade edilen ve Türkçe'ye "denetim/muhasebe görüşü alışverişi" olarak çevirebilecek bir kavram çıkmaktadır. Bu kavram; bağımsız denetçinin olumsuz denetim görüşü verebileceğine inanan bir şirketin, bu durumdan kaçınmaya yönelik olarak bağımsız denetçinin işine son verdiği bir uygulamayı açıklamak amacıyla kullanılmakta (Yaşar, 2015) ve özellikle muhasebe skandalları sonrasında uygulamada kavrama daha sık rastlanmaktadır.

**Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 8**  
**İçerden Öğrenenlerin Ticareti Aldatmacası (1986)**

Ivan Boesky, şirket devralmalarına yatırım yaparak 200 milyon dolardan fazla bir servet kazanmıştır. Bu yatırımların çoğu, şirketlerin devir alındığının açıklanmasından yalnızca birkaç gün önce gerçekleşmiştir. Bu yatırımlardan dolayı içerden öğrenenlerin ticareti ile suçlanan Boesky, SEC (Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu) ile işbirliği yapmış ve yalnızca 3,5 yıl süren görüşme cezası almıştır. Ayrıca, bu nedenle oluşan kazanımları nedeniyle 100 milyon dolar cezaya çarptırılmış ve sürekli bir şekilde menkul kıymetler ile ilgili faaliyette bulunması yasaklanmıştır.

**Kaynak:** (<https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/> - Kaynağından alınarak çevrilmiştir.)

Denetimde görüş alışverişinin gerek denetimin kalitesini gerekse de denetçinin bağımsızlığını olumsuz bir şekilde etkilediği, literatürde yer alan çalışmalarda ampirik olarak ortaya konmaktadır (Lu, 2006). Bu nedenle de etik kurallar içerisinde ikincil görüşler bölümünde meslek mensubundan ya da firmasından böyle bir görüş istenildiğinde etik ilkelere uyumu engelleyebilecek tehditler oluşturulabileceği üzerinde sıklıkla durulmaktadır.

Bu tür bir görüş vermesi istendiği zaman meslek mensubu, her tür

tehdidin ciddiyetini değerlendirmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 321.3). Bu noktada kendisinden ikincil görüş istenen meslek mensubunun mevcut meslek mensubu ile iletişim kurması için müşteri izninin alınması ve hazırlanan görüşün de bir kopyasının mevcut meslek mensubuna ulaştırılması önemlidir. Eğer görüş isteyen işletme mevcut meslek mensubu ile iletişime izin vermiyor ise meslek mensubu, tüm şartları dikkate alarak istenen görüşü vermenin uygun olup olmayacağını da belirlemek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 321.4).

### **2.3.5. Ücretler ve Diğer Menfaatler**

Etik kurallar içerisinde yer alan bu bölüm içerisinde özellikle muhasebe/denetim faaliyetinin ücreti ve meslek mensubunun elde edeceği diğer menfaatler düzenlenmektedir. Bilindiği gibi uygulamada denetim faaliyetinin değeri denetçinin hata/hile belirleme veya müşteri işletmenin muhasebe sistemi ile ilgili görüş bildirme yeteneğine bağlı olarak denetlenen finansal tabloları kullanan bilgi kullanıcılarının algıları

doğrultusunda ortaya çıkmaktadır. Denetim ücretinin belirlenmesi hassas bir konudur. Bu konuda özellikle mesleki etik değerler gözetilerek ve bütçelenen ücretin denetim çıkarları ile örtüşmesi sağlanacak bir şekilde ne çok düşük ne de çok yüksek olarak belirlenmek durumundadır. Literatürde denetim ücretinin belirlenmesi konusu 1980'lerden itibaren çalışılan bir konudur. Bazı yazarlar denetim ücretinin müşteri işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin karmaşıklığına göre belirlenmesi konusunda ampirik kanıtlar sunarken, bazı yazarlar ise denetlenen işletmenin sektördeki pazar payı dikkate alınarak denetim ücretinin belirlenmesi yönünde ampirik kanıtlar sunmaktadır (Castro vd., 2015: 261). Sonuçta denetim ücretinin belirlenmesini etkileyen birçok değişken bulunmakta ve her bir müşteri işletmeye göre bu süreci etkileyen değişkenlerin sayısı da farklılaşmaktadır. Benzer açıklamalar serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının müşteriye sunduğu tüm hizmetlerin ücretleri açısından da yapılmaktadır.

Güncellenerek yayınlanan etik kurallar içerisinde Bölüm 330 bu konuya ilişkin detaylı açıklamalar sunmaktadır. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, mesleki hizmetlere ilişkin görüşmeler sırasında, uygun olarak nitelendirilebilecek ücret ne ise teklif etmesi istenmektedir. Ancak kimi zaman başka bir meslek mensubunun aynı işe daha düşük bir ücret vermesi durumu da ortaya çıkmaktadır. Bu durum tek başına etik ilkelere aykırı olmamakta ancak teklif verilen ücret düzeyinden kaynaklanan ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilmektedir. Bununla birlikte denetim faaliyetine ilişkin teklif verilen ücret düzeyine ve bu ücretin uygulanacağı hizmetlere bağlı olarak da bir tehdit ortaya çıkabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 330.3).

Yine serbest çalışan meslek mensubu bazı durumlarda bir müşteriyle ilgili yönlendirme ücreti veya komisyon alabilmekte ve bir müşteri elde etmek için yönlendirme ücreti ödeyebilmektedir. Açıklanan şekillerde bir menfaat elde etme durumu ortaya çıktığında meslek mensubunun tarafsızlığa ve mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek durumları göz önünde bulundurması ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye çekmek için gerekli önlemleri alması gerekmektedir. Aşağıdaki tablo üzerinde yapılan açıklamaların özetini görmek mümkündür.

**Tablo 6.** Hizmetin Ücretlendirilmesi ve Diğer Menfaatler

Faaliyet	Etik İlkeler	Değerlendirme Unsurları	Alınabilecek Önlemlere Örnekler
<b>Denetimin/Hizmetin Ücretlendirilmesi</b>	Mesleki Yeterlilik ve Özen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Başka bir denetçinin aynı işe daha düşük bir ücret vermesi</li> <li>Hizmetin niteliği</li> <li>- Muhtemel ücret aralığı</li> <li>- Ücret belirleme esası</li> <li>- İşlemin çıktısının veya sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmemesi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Müşterinin; denetimin/işin şartlarından ve özellikle ücretlerin belirlendiği esastan ve teklif edilen ücret kapsamına giren hizmetlerden haberdar olmasını sağlamak</li> <li>- Görev için ayrılacak yeterli zamanı ve uygun nitelikte çalışanları belirlemek</li> <li>- Ödemelerinin gerekçeleri hakkında müşteriyle önceden yazılı sözleşme yapmak</li> <li>- Serbest çalışan profesyonel muhasebeci tarafından yapılan işin ve ücretlendirmenin gerekçelerinin potansiyel müşterilere açıklamak</li> <li>- Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri belirlemek</li> <li>- Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan işin, bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilmesini sağlamak</li> </ul>
<b>Diğer Menfaatler</b>	Tarafsızlık	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu talep edilen özel bir hizmeti yerine getiremediği durumda, ücret, başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna veya başka bir uzmana, süregelen bir müşteriye önermek için alınmış olabilir.</li> <li>- Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, üçüncü bir taraftan (örneğin bir yazılım satıcısından), bir müşteriye mal ya da hizmetlerin satılmasına ilişkin olarak komisyon alabilir.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- İlgili müşteriye, kendisine yönlendirilen hizmet için bir başka meslek mensubuna yönlendirme ücreti ödenmesiyle ilgili her türlü düzenlemeyi açıklamak,</li> <li>- İlgili müşteriye, müşterinin bir başka meslek mensubuna yönlendirilmesi için yönlendirme ücreti alınmasıyla ilgili her türlü düzenlemeyi açıklamak,</li> <li>- Üçüncü bir tarafça müşteriye mal veya hizmet satılmasıyla bağlantılı olan komisyon anlaşmaları için müşterinin ön mutabakatını almak</li> </ul>

**Kaynak:** Etik Kurallar, 2018: Bölüm 330.4 – 330.5

Sayılanlara ek olarak, meslek mensubunun ödemelerin denetim şirketinin önceki sahiplerine ya da varislerine veya hak sahiplerine yapılması şartıyla bir başka denetim şirketinin tamamını ya da bir kısmını satın alması durumunda ortaya çıkan ödemeler komisyon veya yönlendirme ücreti olarak kabul edilmemektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 330.6).

### 2.3.6. Rüşvetler (Hediyeler ve Ağırlandırmalar Dahil)<sup>4</sup>

Yönetimde liderlik modeli, iş dünyasındaki kişilerin hedeflerine ulaşmada sosyal çevre ile olan ilişkilerinin önemli bir yer tuttuğunu ifade etmektedir. Sosyal ilişkileri yönetme araçlarından biri olan hediyeler ve ağırlandırma olgusu özellikle denetçinin algılanan bağımsızlığı açısından olumsuz etkiler yaratabilmektedir (Law, 2010: 109). Bu nedenle de hediye alma veya ağırlandırma teklifini kabul etme durumu denetim faaliyetleri açısından önemli bir değerlendirmeyi de içerisinde barındırmaktadır. Uygulamada bir müşteri tarafından; meslek mensubuna veya çekirdek ailesinin bir üyesine veya aile yakınlarından birine hediye ve ağırlandırma teklifi sunulabilir. Teklifin niteliğine, değerine ve amacına bağlı olarak meslek mensubunun, aldığı teklifin temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturup oluşturmadığı noktasında karar vermesi gerekmektedir. Söz konusu teklifin, karar alma veya bilgi edinme sürecini etkilemeye yönelik özel bir amaç olmaksızın işlerin normal akışında yapıldığı sonucuna varan bir meslek mensubu, genellikle, temel ilkelere uyuma yönelik tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu düşünerek teklifi kabul edebilir (KGK Tebliği, 2015: Bölüm 260). Örneğin uzun ve yorucu bir denetim faaliyeti ardından süreç tamamlandığında görüşünü hazırlayan denetim ekibinin müşteri işletmenin yöneticileri tarafından yemeğe götürülmesi durumu işin bitmesi ve görüşü etkileyecek bir durumun bulunmaması nedeni ile kabul edilebilir. Ancak denetim süreci içerisinde müşteri işletmenin yöneticileri tarafından çalışma süresince yemeğe götürülme konusunda teklif sunulması denetçilerin algılanan bağımsızlığı açısından tehdit oluşturabileceği için kabul edilmemelidir.

İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (UK National Audit Office) tarafından Şubat 2016'da yayınlanan hediye ve ağırlandırma tekliflerinin kabul edilmesi ile ilgili soruşturma raporuna göre, 2012 ve 2015 yılları arasında İngiliz kamu görevlilerine PWC tarafından 67, Deloitte tarafından 45, Ernst & Young tarafından 34, KPMG tarafından 30 defa ağırlandırma teklifi sunulmuştur.

**Kaynak:** UK Investigation into the Acceptance of Gifts and Hospitality Report, 2016.

4 Güncellenen IESBA Etik Kurallar içerisinde Bölüm 340 – Rüşvetler, Hediyeler ve Ağırlandırmalar Dahil başlığına ayrılmıştır. Bu bölüm IESBA tarafından yürütülen rüşvetler projesi devam etmekte olduğu için güncellenerek yayınlanan etik kurallar içerisinde boş bırakılmıştır. Bu nedenle çalışmada bu bölüm önceki etik kurallardaki açıklamalar ile özetlenmiştir.

### 2.3.7. Emanet Olarak Tutulan Müşteri Varlıkları<sup>5</sup>

Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, yasa tarafından izin verilmiş olmadıkça, müşterinin paralarını veya diğer varlıklarını emanet olarak kabul etmemelidir. Eğer tutması gerekiyor ise, bu tür varlıkları elinde bulunduran serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun tüm ilave yasal görevlere uygun olarak hareket etmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 350.3). Genel anlamda bir müşteriye ait varlıkları elinde bulundurmak, başta kişisel çıkar tehdidi olmak üzere temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilmektedir. Bu noktada meslek mensubu bu tür varlıkları, kişisel veya şirketinin varlıklarından ayrı tutmalı, varlıkları sadece amacına uygun olarak kullanmalı, bu varlıkların ve herhangi bir gelirin, kar payının veya ortaya çıkan kazancın hesabını her an için, bu hesaplardan sorumlu tüm kişilere vermeye hazır olmalı ve tüm ilgili kanun ve düzenlemelere uymalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 350.5). Böylelikle ortaya çıkabilecek tehditlere ilişkin önlemleri alabilecek ve etik ilkelere uyumu engelleyen bir durum da ortadan kaldırılmış olabilecektir.

5 Güncellenerek yayınlanan etik kurallar içerisinde Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması bölümü yer almamaktadır. Bu nedenle mesleki hizmetlerin pazarlanması konusunun serbest çalışan meslek mensupları için değerlendirmesi dipnot olarak sunulmaktadır. Bilindiği gibi 1970'lerden sonra pazarlama düşüncesi ve uygulamaları hizmet sektöründe ivme kazanmıştır. Ancak özellikle muhasebe, yönetim danışmanlığı, sağlık ve mühendislik gibi sektörlerde pazarlama faaliyetleri mesleki etik kurallar ile sınırlandırılmış durumdadır (Kotler ve Connor Jr, 1977: 71). Büyük veya küçük tüm denetim firmaları potansiyel müşterileri kadar mevcut müşterileri için de mesleki hizmetlerinin pazarlamasını yapabilirler. Bunun için farklı pazarlama araçları da kullanılmaktadır. Ayrıca tarihsel açıdan incelendiğinde muhasebe hizmetlerinde müşteri temelli bir pazarlama faaliyetinin benimsenmediği, bu durumdan özellikle kaçınıldığı da bilinmektedir. Özellikle günümüzde internet ve firmaların web sayfaları sundukları hizmetin yasalara ve etik kurallara uygun olarak pazarlanmasında en yaygın kullanılan pazarlama aracıdır. Son dönemde yürütülen çalışmalarda denetim firmalarının sundukları hizmetlere yönelik pazarlama faaliyetlerinde bulunmasının sundukları denetim hizmetinin kalitesini olumsuz bir şekilde etkileyeceği endişesi taşıdığı da görülmektedir. Hatta Broberg vd. (2013) tarafından yürütülen çalışmada denetçilerin pazarlama faaliyetlerinin mesleğinin güvenilirliğini ve değerini olumsuz etkilediği yönündeki görüşün yaygın kabul gördüğü de ortaya çıkmıştır (Hansson ve Löfvendahl, 2016). Bu yaklaşım etik kurallar içerisinde konunun özellikle yer almasını açıklar bir niteliktedir. Çünkü denetçinin mesleki hizmetlerin pazarlanması konusundaki reklam ve diğer pazarlama araçları ile ısrarcı faaliyetleri denetimin gerektirdiği temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdit oluşturabilmektedir. Denetçinin mesleki hizmetlerinin pazarlamasını yaparken mesleki itibarına zarar vermemesi ve sundukları hizmetler, taşıdığı nitelikler ve edindiği tecrübe konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunmadan, başkalarının işleriyle ilgili kötüyeli referanslar vermeden ve son olarak mesnetsiz karşılaştırmalar yapmadan bu faaliyeti yerine getirmesi gerekmektedir. Tüm bunlara uygun hareket etme noktasında denetçi seçilen pazarlama aracının uygun olup olmadığı konusunda şüphe duyuyor ise yetkili mercilere danışmalıdır (KKG Tebliği, 2015: Bl. 250).

### **2.3.8. Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme**

14 Temmuz 2016 tarihinde IESBA Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verilmesi (NOCLAR - Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations) adı altında yeni bir standart yayınlamıştır. Yayımlanan standart, muhasebe meslek mensuplarının, olası ya da şüpheli bir şekilde yasadışı eylemleri fark ettiklerinde, karşılaştıkları durumu yasa ve düzenlemeler ile uyumsuz olarak gördüklerinde, müşteri ya da işverenine bağlı kalarak, kamu yararı içerisinde nasıl hareket etmeleri gerektiğine dair rehberlik sağlayan bir çerçeve oluşturmaktadır. IESBA yayımlanan standardın gerekçesini muhasebe meslek etiği açısından önlem oluşturmanın yanında meslek mensuplarının kamu yararı içerisinde hareket etmeye yönelik sonsuz bağlılık göstermek için bir fırsat sağlayabilecekleri şeklinde açıklamaktadır.

Yani bu standart ile muhasebe meslek mensuplarının kuruluşların daha güvenilir ve hesap verilebilir bir hale getirilmesi için yasa ya da düzenlemelerin ihlalden kaynaklanabilecek tehlikelerden paydaşları ve halkı koruyabilmelerine yardımcı olan kamu yararı görevlerini güçlendirici bir nitelik taşımaktadır. Böylelikle meslek mensupları açısından temel gerekliliklerden biri olan gizlilik ile etiksel sorumluluk arasındaki bağ güçlendirilmekte ve bazı durumlarda kamu otoritelerine karşı olası bir uyumsuzluk durumunu müşteriye açıklama noktasında net bir rehber niteliği de taşımaktadır. Sonuç olarak standart, iş hayatında yasa ve düzenlemelerle uyum kültürünü arttırmada ve kurum içerisinde uyumsuzluğu önlemede kıdemli muhasebe meslek mensuplarının üzerine düşen görevleri ve sorumlulukları da açıklamaktadır (<http://www.turmob.org.tr/>; <http://www.ifac.org>).

Açıklamalar doğrultusunda güncellenen etik kurallar içerisinde Bölüm 360 serbest çalışan muhasebe meslek mensupları açısından konuyu bağımsız denetim faaliyetleri yerine getiren meslek mensupları ve finansal tablo denetimi dışındaki mesleki faaliyetleri yerine getiren meslek mensupları açısından ayrı ayrı detaylandırmaktadır. Bilindiği gibi muhasebe mesleğinin temel kabulü kamu yararına uygun hareket

etme sorumluluğu üzerinedir. Yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık vermek için meslek mensubu doğruluk ve mesleki davranışa uygun bir şekilde hareket etmek durumundadır. Bu tür durumlarda meslek mensubunun üst yönetimi veya işveren kuruluştaki yönetimden sorumlu olanları ortaya çıkan ya da çıkma şüphesi bulunan uyumsuzluğa yönelik uyarması gerekmektedir. Bununla birlikte kamu yararına uygun diğer önlemleri de almak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.4). Etik kurallar içerisinde yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğu kapsayan durumlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.5):

- Hile, yozlaşma ve rüşvet,
- Para aklama, terör ve suç eylemlerine finansman sağlama,
- Piyasaların ve ticaretin güvenliği,
- Banka ve diğer finansal ürünler veya hizmetler,
- Veri koruma,
- Vergi ve emeklilik borcu, ödemeleri,
- Çevre koruma,
- Kamu sağlığı ve güvenliğidir.

Etik kurallar içerisinde meslek mensubunun müşterinin finansal tablolarını önemli ölçüde etkileme olasılığına sahip olan yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk tespit ettiğinde, bu uyumsuzluğun potansiyel bir şekilde yatırımcıların, kredi veren kuruluşların, işletme yöneticilerinin veya genel anlamda kamu yararını olumsuz etkileyeceğini de gözeterek hareket etmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.5). Bununla birlikte bir işveren kuruluşun üst yönetimi, üst yönetimden sorumlu olanlarını da kapsayacak nitelikte bir işletmedeki faaliyetlerin yasa ve düzenlemelere uyumlu bir şekilde yürütüldüğünü garanti etmekten sorumludur (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.8). Bu noktada etik kurallar içerisinde serbest çalışan muhasebe meslek mensubu için zamanında gerekli adımların atılması hususundan bahsedilmektedir. Zamanında gerçekleştirilen işlemler, konunun potansiyel zararının dış bilgi kullanıcılarına olan etkilerini de azaltma konusunda önem taşımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.9).

Bunlara ek olarak etik kurallarda bu bölüm içerisinde finansal tabloların denetimi konusu da ayrı başlık halinde incelenmektedir. Yukarıdaki kısımda açıklanan detayların aynen geçerli olarak ifade edildiği bu bölüm içerisinde denetçinin gerçekleşen durumun doğası ve şartları, bu durum ile ilgili kişilerin kimler olduğu, ortaya çıkabilecek sonuçlar, üst yönetimin konuyu araştırması ile ilgili atacağı adımları dikkate alarak değerlendirme yapması ve mesleki yargısını kullanması istenmektedir. Aynı zamanda meslek mensubunun müşteri işletmedeki iç denetçiler ile durumu değerlendirmesi ve kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.12).

Denetçinin yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk oluşturan durum karşısında uyumsuzluğun giderilmesi, oluşmadan önlenmesi ve uygun otorite ile konuyu paylaşması gerekmektedir. Özellikle uluslararası denetim standartları içerisinde hileyi de içeren uyumsuzluğun tanımlanmasını ve karşılık verilmesini, üst yönetime bildirilmesini ve denetim raporuna durumun yansıtılmasına ilişkin başlıkları dikkate alarak hareket etmesi denetçinin yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık vermesi noktasında önem taşımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.14). Bu tür uygun adımlar ile önlenemeyen ya da daha ileri seviyede eylem gerektiren durumlar ile de karşılaşmak mümkündür. İleri seviyede eyleme ihtiyaç duyulan durumları değerlendirmek için etik kurallar meslek mensubunun aşağıdaki faktörleri dikkate alması gerektiğini vurgulamaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.20):

- Yasal ve düzenleyici çerçeve,
- Uyumsuzluğun veya şüpheli uyumsuzluk durumunun yeterli seviyede araştırılması durumu,
- Konunun düzeltilmesi, iyileştirilmesi veya ortadan kaldırılması için gerekli eylemlerin uygulamaya alınma durumu,
- Uyumsuzluğa neden olan durumun gerçekleşmeden önce belirlenmesine ilişkin bir eylemde bulunma durumu,
- Uyumsuzluğa neden olan durumun yeniden ortaya çıkma riskini azaltmak amacıyla uygun adımların belirlenme durumu,

- Uyumsuzluğa neden olan veya olma ihtimali bulunan durumun yetkili otorite tarafından yeterli seviyede açıklanmasıdır.

Sayılan faktörler meslek mensubunun daha ileri seviyede bir eylem için harekete geçmesine doğrudan etki yapmaktadır. Böyle bir durumda meslek mensubu müşteri işletmeyi bilgilendirmeli, uygun bir otoriteye konuyu yönlendirmeli veya ilgili işten ayrılmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.21). Bununla birlikte meslek mensubu uyumsuzluk ile ilgili tavsiye alma gereksinimi de hissedebilecektir. Etik kurallar denetçinin konunun karmaşık analiz ve değerlendirmeler içermesi durumunda işletme içinden ya da dışından yasal görüş almasına da imkan tanımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.24).

Etik kurallar meslek mensubunun yukarıda açıklanan adımları uygulamasına rağmen konunun yetkili mercilere açıklanıp açıklanmayacağına karar vermesini gerektirmektedir. Bu noktada denetçi mesleki yargısını kullanarak konunun olası sonuçlarını değerlendirmelidir. Bu

#### Muhasebe Skandalları – 7

##### American International Group (AIG) Skandalı (2005)

American International Group (AIG), 130 ülkede 88 milyondan fazla müşteriye sahip çok uluslu bir Amerikan sigorta şirkettir. 2005 yılında, CEO Hank Greenberg, hisse senedi fiyat manipülasyonundan suçlu bulunmuştur. SEC'nin Greenberg soruşturması, neredeyse 4 milyar dolarlık büyük bir muhasebe dolandırıcılığını ortaya çıkarmıştır. Şirketin defter kayıtlarında gelir olarak kredi kullandığı ve şirketin önceden ödeme sözleşmesi yaptığı şirketlere bunu zorla yaptırdığı tespit edilmiştir. Şirket, hisse senedi yatırımcılarından şirketin hisse fiyatını artırmasını da istemiştir. AIG, SEC'e 1,64 milyar dolar ceza ödemiştir. Şirket ayrıca Louisiana'daki emeklilik fonuna 115 milyon dolar ve Ohio'da üç emeklilik fonuna 725 milyon dolar ödemiştir.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

değerlendirme sürecine yardımcı olmak için yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık vermede yetkili mercilere açıklama konusuna etik kurallar içerisinde örnekler sunulmaktadır. Müşteri işletmenin hırsızlık faaliyetlerinin bulunması, finansal piyasalardaki işleyişi bozabilecek nitelikteki işlemlerinin olması, kamu sağlığını ya da güvenilirliğini tehdit eden ürünler satması vb. gibi örnekler bu bölümde yer almaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.25). Tüm bu süreçte meslek mensubunun karşılaştığı durumu, sonuçlarını, üst yönetimin konuyu nasıl karşıladığını ve

konu ile ilgili ne gibi bir eylemde bulunulduğunu raporlaması uyumsuzluğun giderilmesi veya yeniden ortaya çıkmaması açısından son derece önem taşımaktadır. Yapılacak belgelendirmenin uluslararası denetim standartlarının finansal tablo denetiminde meslek mensubundan belediği gerekliliklere uygun bir şekilde olması mesleğin kamu yararına hareket etme işlevinin gerçekleşmesi açısından kritik öneme sahiptir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.28).

Etik kurallar içerisinde bu bölümde son olarak finansal tablo denetimi dışında kalan mesleki faaliyetleri yerine getiren meslek mensupları açısından da konu açıklanmaktadır. Meslek mensubu denetim faaliyeti dışında kalan hizmetleri sunduğu müşteri işletmede yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa neden olan ya da olabilecek bir durum ile karşılaştığında konunun anlaşılması için gerekli bilgileri toplmalıdır. Bu noktada meslek mensubunun mesleki yargısı, bilgisi ve yeterliliği ile ortaya çıkan ya da çıkacak olan durumun doğası ve yapısı (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.29) değerlendirme sürecine doğrudan etki yapacaktır. Meslek mensubunun konuya ilişkin değerlendirme sürecinde müşteri işletmedeki yönetimden uygun kişi ile durumu tartışması gerekmektedir. Müşteri işletmede yönetimin hangi seviyesindeki ilgili kişiye ulaşılabileceği meslek mensubunun mesleki yargısına ve birtakım ilgili faktörlere bağlı olarak belirlenebilecektir. Bu faktörler içerisinde konunun yapısı ve şartları, gerçekte ya da potansiyel olarak konu ile ilgili olan kişiler, hile ile ilgili olma durumu, konunun potansiyel sonuçları, müşteri işletmedeki üst yönetimin konuyu araştırma ve uygun adımları atmaya yönelik kabiliyeti yer almaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.30).

Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu eğer müşteri işletmede denetim dışında bir hizmet sunuyor ise karşılaştığı uyumsuzluğu işletmenin denetim firmasına iletebilecektir. Bu noktada önemli olan, meslek mensubunun müşteri işletmedeki bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetim firması ile ya da firma ağı ile bağlantılı iş yapmamasıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.31). Meslek mensubu karşılaştığı durumu bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetim firmasına iletmek istediğinde birtakım faktörleri gözetmek durumundadır. Bu faktörler

içerisinde yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğun bulunup bulunmadığı, düzenleyici otorite veya işletme tarafından açıklama yapmasını engelleyen kısıtlamaların olup olmadığı, müşteri işletmede uyumsuzluğa karşılık vermek için uygun adımların atılabilme becerisinin olup olmadığı, işletmenin st yönetiminin konuyu daha önceden bağımsız denetçiye açıklayıp açıklamadığı, konunun işletmenin finansal tabloları üzerinde önemli etkiler yaratıp yaratmayacağı yer almaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.34).

Belirtilenlere ek olarak meslek mensubu uyumsuzluğa neden olan ya da olacak olan konuya ilişkin kamu yararı adına daha ileri seviye bir eyleme ihtiyaç duyulup duyulmadığını da değerlendirmek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.36). Bu değerlendirmede temel uyumun sürdürülmesi gözetilerek işletme içinden, dışından ya da düzenleyici otoritelerden veya yetkili mercilerden yasal tavsiye alması durumu da yer almaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.39). Sonuçta meslek mensubu ilgili konuyu, yönetim veya diğer kişiler ile tartışma sonuçlarını, yönetimin konuya karşılık vermek için attığı adımları, kendisine ilişkin mesleki yargıları ve değerlendirmeleri, kendi sorumluluğuna düşen kısmı nasıl yerine getirdiğini kısacası tüm süreci belgelendirmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 360.40). Böylelikle meslek mensubunun yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa neden olan ya da olma ihtimali bulunan duruma karşılık vermesi sağlanabilecektir.

#### **2.4. Kısım 4A – DENETİM VE İNCELEME SÖZLEŞMELERİ İÇİN BAğIMSIZLIK**

Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'e göre denetim şirketi ve personeli; mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduğuna ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve etik kuralların gerektirdiğı bağımsızlığın devamlılığını sağlamakla yükümlüdür. Uluslararası Denetim Standartları kalite kontrol standartları ile bağlantılı olarak denetim firmasının bağımsızlığa zarar vermeyecek nitelikte sorumluluk üstlenmesini gerektirmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.4). Özellikle

etik kurallar içerisinde denetim firmasının aldığı sorumluluklar içerisinde değerlendirme yapılırken, meslek mensubunun bağımsızlığının üzerinde durulmasının temel nedeni olarak finansal tablo denetiminin içerisinde meslek mensubunun sağlayacağı makul güvenceyi barındırması gösterilebilir. Bu noktada karşımıza güvence kavramı çıkmaktadır.

Bilindiği gibi güvence kavramı, denetimin temelini oluşturan kapsamlı bir kavramdır ve uygulama açısından bilginin kalitesini veya içeriğini karar alıcılar açısından arttıran bağımsız mesleki hizmetler olarak tanımlanmaktadır (Knechel ve Salterio, 2017: 14). Güvence denetimi niteliğinde olan denetim faaliyetleri her yılın sonunda yapılan, tüm yılı ayrıntılı bir şekilde kapsayan ve yeterli sayıda ve uygunlukta kanıt toplama temelinde gerçekleştirildiğinden ilgili dönemin finansal tablolarına doğrudan bir güvence sağlayan tam bağımsız denetimi ifade etmektedir. İşletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan denetimi ifade etmektedir (Uluslararası Denetim Standardı 2400). Çalışmanın bu kısmında etik kurallar tebliğinde yer alan denetçinin finansal tablolarla ilgili sonuç bildirdiği ve güvence denetimi niteliğinde olan tam bir finansal tablolar setine ve tek bir finansal tabloya ilişkin raporlama yapılmasına yönelik denetim ve inceleme faaliyetlerine ilişkin bağımsızlık hükümlerini detaylı bir şekilde açıklayan 4A Bölümü ele alınmaktadır. Bölümün uygulayıcılar açısından daha kolay uygulanabilir bir hale getirilmesi için öncelikle denetçi bağımsızlığı kavramı üzerinde durulmakta, ardında da kavramsal çerçeve yaklaşımı temel alınarak tehditler ve önlemlerin detaylı açıklamalarına yer verilmektedir.

Etik kurallar içerisinde denetçinin bağımsızlığını açıklamak için iki kavram üzerinde durulmaktadır. Bunlardan ilki denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini sağlayan, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek unsurlardan bağımsız olarak görüş/sonuç açıklamasını içeren esasta bağımsızlıktır. İkincisi ise denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve şartları değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü taraflarda/

**Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 9**

**Tasarruf ve Kredi Skandalı (1989)**

Tarihte birkaç büyük Tasarruf ve Kredi kuruluşunu yöneten şirket yöneticileri içerisinde en çok bilinenlerden biri olan Charles Keating gibi çok az dolandırıcının cesur davrandığı bilinmektedir. Tasarruf ve Kredi kuruluşları bankalar gibi çalışan, fakat yönetmelikleri olmadığı için asıl amacı şirket yetkililerini zenginleştirmek olan bir dizi kötü yatırımı içerisinde barındırmıştır. Keating ve ekibi yatırımcılarına değerli olmayan yatırım yaptıklarını söylememiş ve yatırımlarını sürdürmeye devam etmiştir. Keating sonunda tutuklanarak, menkul kıymet dolandırıcılığı suçundan hüküm giymiştir. Sonuç olarak, finans sektörünün ABD hükümeti üzerinde büyük etkiye sahip olması nedeniyle bu şirketlere yönelik düzenlemelere hızlı bir şekilde ağırlık verilmiştir ve çalışma alanları yasa/yönetmelik ile düzenlenmiştir.

**Kaynak:** James, 2011, ([https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/-](https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/15/) Kaynağından alınarak çevrilmiştir.)

kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüpheli-likten ödün verdiği algısını oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınması anlamına gelen şekilde bağımsızlıktır. Etik kurallar içerisinde bahsedilen denetçinin bağımsızlığının iki noktada ele alınması ilk olarak 1933 yılında Amerika'da yayınlanan ve 1934 yılından itibaren uygulamaya geçen Sermaye Piyasası Kanunu ile gündeme gelmiştir. Bu Kanun'a göre, bir muhasebe meslek mensubunun herhangi bir muhasebe/ denetim firmasında çalışan, yönetici olması ya da o fir-

madan finansal çıkarının bulunması durumunda tam anlamıyla bağımsız davranamayacağı üzerinde durulmuştur. Bu ifade ile literatürde denetçinin dürüstlük ve tarafsızlığı ile birlikte açıklanan esasta bağımsızlık ile şekilde bağımsızlık kavramsal ayrımları yapılmaya başlanmıştır. Genel anlamda herhangi bir ilişki denetçinin finansal tablolar üzerindeki görüşünü etkiliyor ise denetçinin bağımsız olamayacağı ile ilgili de açıklamalara yer verilmiştir (Carey, 2008: 297-298). Bu nedenle bağımsızlık konusu birçok araştırma verisinde denetim firması ya da muhasebe/denetim mesleği üzerine odaklansa da temelinde bireysel olarak denetçi bağlamında ele alınması gereken bir konu (Bartlett, 1991: 15) olduğunu söylemek mümkündür.

Ayrıca denetçinin bağımsızlığı konusunda yapılan düzenlemelerde ve yayınlanan tebliğlerde bağımsızlık kavramı net bir şekilde tanımlanmamıştır. Düzenleme süreçlerinde genellikle denetim

mesleğini yürüten meslek mensuplarının hangi faaliyetlerinin çıkar çatışması yaratabileceği üzerinde durulmuş ve bunların denetçinin bağımsızlığını ne şekilde etkileyebileceği açıklanmıştır. Kavramın daha anlaşılır bir şekilde uygulanmasını sağlayabilmek için hem tarafsızlık hem de tarafsızlığın görünürlüğü üzerine odaklanılmaya başlanmıştır. Yukarıda ifade edilen esasta bağımsızlık ve şekilde bağımsızlık kavramları bunu detaylandırmak için sunulan kavramlardır. İlk tanımda denetim sürecinde tarafsızlığını koruyamayan denetçinin yetkisizleştirilmesi üzerine odaklanılmakta, ikinci tanımda ise denetçi tarafsız karar verme gücüne sahip olmasına rağmen denetimdeki muhakeme sürecine zarar verebilen kabul edilemeyen diğer riskleri göz önüne alması gerektiği vurgulanmaktadır (Allen ve Siegel, 2002: 526).

Denetim faaliyetleri sürecinde denetçinin karar alımını etkileyebilen kabul edilebilir seviyede olmayan risklerin, denetçinin tam anlamıyla bağımsızlığının sağlanamayacağı düşüncesi ile birlikte açıklanması gereken bir durumdur. Bunu sağlayabilmek için denetçinin bağımsızlığının uygulama açısından daha anlaşılır hale getirilmesine ve herkes tarafından aynı şekilde yorumlanmasına imkân veren kavramsal çerçeve yaklaşımı benimsenmiştir. Allen ve Siegel'e (2002) göre bu yaklaşım, denetçiler açısından çeşitli başlıklarda önlemleri sınıflandırarak tanımlanmış tehditlere cevaplar sunabilmektedir. Bu doğrultuda denetçi açısından bağımsızlığına yönelik oluşan/oluşabilecek durumları değerlendirme konusunda faydalı bir karar verme modeli önermek de mümkündür. Aşağıda önerilen karar verme modeli detaylı bir şekilde gösterilmektedir.

<i>Karşılaşılan Durumun Olası Etkileri</i>			
<i>Tanımlanan Tehditler</i>		<i>Sınıflandırılan Önlemler</i>	
Kişisel Çıkar	<i>Değerlendirme Süreci</i>	Tamamıyla Faaliyeti Yasaklama	<i>Önlemler Kullanılarak Kabul Edilebilir Hale Getirme</i>
Kendi Kendini Denetleme		Faaliyeti Sınırlandırarak İzin Verme	
Taraf Tutma		Tehdidi ortadan kaldıran politika ve prosedürler geliştirerek faaliyete izin verme	↗
Yakınlık		Denetçinin müşteri işletmedeki üst yönetime veya denetim komitesine bilgi verme koşulu ile faaliyete izin verme	↘
Yıldırma			<i>Önlemler Kullanılarak Kabul Edilebilir Hale Getirilemeyen Faaliyetten Vazgeçme</i>

**Şekil 3:** Denetim ve İnceleme Hizmetleri Açısından Denetçi Bağımsızlığı Karar Modeli

**Kaynak:** Allen ve Siegel, 2002 (Kaynağından uyarlanarak geliştirilmiştir.)

Denetçi karşılaştığı durum ya da ilişkinin bağımsızlığını etkileme olasılığı ile ilgili yukarıda belirtilen sınıflandırılmış önlemlerin tanımlanmış tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirme açısından değerlendirmesini yapmalıdır. Yaptığı değerlendirme sonucu karşılaşılan durum ya da meydana gelen ilişki tehdit olmaya devam ediyor ise bu faaliyetten ya da ilişki sürecinden vazgeçmesi gerekmektedir.

#### Denetim Ağları Nedir?

Denetim şirketleri, mesleki hizmetleri sağlamaya ilişkin kapasitelerini artırmak için çoğu zaman diğer denetim şirketleriyle ve işletmelerle daha büyük yapılar oluştururlar. Söz konusu yapıların bir ağ oluşturup oluşturulmaması, denetim şirketleri ve işletmelerin yasal olarak birbirinden ayrı ve bağımsız olmasına değil, özel şart ve durumlara bağlıdır.

Örneğin; denetim şirketleri arasında iş birliğini hedefleyen ve denetim şirketlerinin ortak bir marka adını, ortak kalite kontrol sistemini veya önemli mesleki kaynakları paylaştığı daha büyük bir yapının bir denetim ağı olduğu kabul edilir (Etik Kurallar, 2018:Bölüm 400.50).

Böylelikle bağımsızlığını zedeleyecek bir durum da ortaya çıkmayacaktır. Uygulamada çok farklı durumlar veya durum kombinasyonları, bağımsızlığa yönelik tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili olabilmektedir. Bu nedenle bağımsızlığa yönelik tehditleri oluşturan her durumu tanımlamak ve uygun adımları belirlemek mümkün olmayabilir. Bu noktada etik

kurallar, denetim şirketlerinin ve denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve ele almasını gerekli kılan bir kavramsal çerçeve sunarak karar alım sürecini mümkün olduğunca kolaylaştırmaya ve anlaşılır kılmaya çalışmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.5). Denetim ve inceleme hizmetleri için bağımsızlığın açıklandığı bu bölümde birtakım kavramlar üzerinde durulmaktadır. Bu kavramlar ilgili bölüm detaylandırılmadan önce aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

#### Muhasebe Skandalları – 8

##### Lehman Brothers Skandalı (2008)

Lehman Brothers, New York kökenli küresel bir hizmet işletmesi idi. ABD'deki en büyük yatırım bankalarından birisiydi. 2008 mali krizinde, şirketin 50 milyar doların üzerinde kredi kullandığı keşfedildi. Bu krediler muhasebe boşlukları kullanılarak satışlar olarak finansal tabloların içerisine gizlenmişti. SEC soruşturmasına göre, şirket kısa vadede Cayman Adaları'ndaki bankalara hızla değer kaybeden varlıklar satmıştı. Daha sonra Lehman Brothers'ın bu varlıkları geri alacağını planladığı da anlaşılmıştır. Bu durum, şirketin 50 milyar dolar nakde daha sahip olduğu ve hızla değer kaybeden varlıklarının da 50 milyar dolar daha az olduğu izlenimini veriyordu. Skandalın ardından Lehman Brothers iflas etti.

**Kaynak:** <https://corporatefinanceinstitute.com/>

Denetim müşterisinin, borsaya kayıtlı bir işletme olması durumunda, denetim müşterisine yapılan referans, müşterinin doğrudan ya da dolaylı olarak üzerinde kontrolü olduğu ilgili işletmelerini kapsamaktadır. Denetim ekibi, bağımsızlık tehditlerini belirlerken ve değerlendirirken bu ilgili işletmeyi dahil etmeli ve gerekli önlemleri uygulamalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.20).

Bağımsızlığın hangi süreç için değerlendirilmesi gerektiği

de bu kısımda yer almaktadır. Etik kurallar açısından bağımsızlık hem denetim sözleşmesinin süresini hem de ilgili işletmenin finansal tablolarının kapsadığı dönemi içermektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.30).

Etik kurallar içerisinde uygulanan denetim standartları, yasa ya da düzenleme tarafından şart koşulmasa bile, bağımsızlık üzerinde makul bir etkisi olabilecek ilişkiler ve diğer konularla ilgili olarak denetim firması ile denetim müşterisinin yönetimden sorumlu olanları arasında düzenli iletişimde bulunulması gerekir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.40). Yine denetim firması denetim ve inceleme hizmetleri açısından bağımsızlığa ilişkin yapacağı değerlendirmeleri belgelendirmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.60).

Bir işletme, birleşme ya da alım sonucunda, bir denetim müşterisinin ilgili işletmesi haline geldiğinde, denetim firması, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinden sonra bağımsızlığını ve dolayısıyla denetim sözleşmesine devam edebilmesini etkileyebilecek, ilgili işletmelerle önceki ve şimdiki çıkarlarını ve ilişkilerini, mevcut önlemleri göz önünde bulundurarak belirlemeli ve değerlendirme yapmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.70). Bu süreç içerisinde denetim firması 4A kısmına ilişkin bir hükme aykırılık tespit edebilmektedir. Hatta bu kısmın bir hükmüne aykırılık, denetim firmasının bağımsızlığının korunduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürlere sahip olmasına rağmen oluşabilmektedir. Denetim firmasının, bu aykırılığın önemini ve denetim firmasının tarafsızlığı ve denetim raporu yayınlama yetisi üzerindeki etkisini değerlendirmesi gerekmektedir. Benzer değerlendirmeyi eğer aykırılık, bir önceki denetim raporunun yayınlanmasından önce oluşmuş ise de yapmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.86). Bu aykırılığın önemini değerlendirirken aşağıdaki faktörler göz önünde bulundurulmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.80):

- Aykırılığın niteliği ve süresi,
- Mevcut denetim sözleşmesi ile ilgili olarak daha önceki tüm aykırılıkların sayısı ve niteliği,
- Denetim ekibinin bir üyesinin, aykırılığa neden olan çıkar ya da ilişki hakkında bilgisi olup olmadığı,
- Aykırılığa neden olan kişinin denetim ekibinin bir üyesi olup olmadığı ya da bağımsızlık kuralları olan bir başka kişi olup olmadığı,
- Eğer bu aykırılık denetim ekibinin bir üyesi ile ilişkili ise bu kişinin rolü,
- Eğer bu aykırılık bir mesleki hizmetin sunulmasından kaynaklanmışsa, bu hizmetin, eğer varsa, denetim firmasının görüş bildireceği muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarda kaydedilen tutarlar üzerindeki etkisi,
- Bu aykırılık tarafından ortaya çıkan kişisel çıkar, taraf tutma, gözdağı veya diğer tehditlerin kapsamı.

Denetçi belirtilen aykırılık karşısında bağımsızlığa tehdit oluşturabilecek durum ile karşılaştığında ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir seviyeye indirmek için gerekli önlemleri almak durumundadır. Son olarak denetim firması, aykırılığı, alınan önlemleri, alınan kilit kararları ve yönetimden sorumlu olanlarla tartışılan tüm konular ile üye kuruluş, ilgili düzenleyici ya da gözetim kurulu ile yapılan tüm tartışmaları belgelendirmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 400.88). Yapılan açıklamalar doğrultusunda bu kısmın giriş açıklamaları tamamlanmış olup, bundan sonraki bölümde bağımsızlığa yönelik tehditleri oluşturabilecek nitelikteki durumların aşağıdaki şekil üzerinde detaylandırılan tehdit türlerine göre sınıflandırılmış hali sunulmaktadır.

**Tablo 7. Kısım 4A'nın Tehdit Türlerine Göre Sınıflandırılması**

Kişisel Çıkar Tehdidi	Kendi Kendini Denetleme Tehdidi	Taraf Tutma Tehdidi	Yakınlık Tehdidi	Yıdırma Tehdidi
410 - Ücretler	522 - Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler	525 - Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi	521 - Ailevi ve Kişisel İlişkiler	410 - Ücretler
411 - Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları	523 - Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi	600 - Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler	522 - Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler	430 - Fihli veya Karşı Davalar
430 - Fihli veya Karşı Davalar	525 - Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi	602 - İdari Hizmetler	524 - Denetim Müşterisinde İstihdam	520 - İş İlişkileri
510 - Finansal Çıkarlar	600 - Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler	603 - Değerleme Hizmetleri	525 - Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi	521 - Ailevi ve Kişisel İlişkiler
511 - Krediler ve Garantiler	601 - Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tablolara Hazırlanması	604 - Vergi Hizmetleri	540 - Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu Dâhil)	524 - Denetim Müşterisinde İstihdam
520 - İş İlişkileri	602 - İdari Hizmetler	607 - Dava Destek Hizmetleri	600 - Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler	600 - Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler
521 - Ailevi ve Kişisel İlişkiler	603 - Değerleme Hizmetleri	608 - Hukuki Hizmetler	602 - İdari Hizmetler	602 - İdari Hizmetler
522 - Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler	604 - Vergi Hizmetleri	610 - Kurumsal Finans Hizmetleri	609 - İşe Alım Hizmetleri	609 - İşe Alım Hizmetleri
523 - Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi	605 - İç Denetim Hizmetleri	800 - Kullanım ve Dağıtım Haklarında Bir Çeren Raporlar	800 - Kullanım ve Dağıtım Haklarında Bir Kısıtlama Çeren Raporlar	800 - Kullanım ve Dağıtım Haklarında Bir Kısıtlama Çeren Raporlar
524 - Denetim Müşterisinde İstihdam	606 - Bilgi Teknolojisi (BT) Sistemleri Hizmetleri			
540 - Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu Dâhil)	607 - Dava Destek Hizmetleri			
600 - Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler	608 - Hukuki Hizmetler			
602 - İdari Hizmetler	610 - Kurumsal Finans Hizmetleri			
609 - İşe Alım Hizmetleri	800 - Kullanım ve Dağıtım Haklarında Bir Kısıtlama Çeren Raporlar			

### 2.4.1. Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Durumlar

Kişisel çıkar tehdidi, finansal veya diğer bir tür çıkarın, denetçinin yargısını veya davranışını uygunsuz şekilde etkilemesi tehdididir. Denetçiler uygulamada çeşitli şekillerde kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek durum ve ilişkiler ile karşılaşmaktadırlar. Artan iş baskıları denetimin fonksiyonlarını yeniden tanımlamış ve denetim firması ile müşteri işletme arasındaki ilişkileri de etkilemiştir. Artık ilişkiler klasik denetim anlayışının gerektirdiği ile sınırlı kalmamakta, denetim firmasının müşteriye risk yönetimi, iç denetim, stratejik yönetim danışmanlığı, insan kaynakları danışmanlığı, yatırım danışmanlığı gibi geniş çaplı hizmetler sağlamasıyla daha da karmaşıklaşmaktadır. Bu noktada denetim firması ile müşteri işletme arasındaki ilişkilerin düzeyi karşılıklı çıkar elde etme olgusu temelinde bağımsızlık açısından yeniden sorgulanmaktadır (Jenkins ve Lowe, 1999). Artan rekabet ve diğer güvence dışı hizmetlerin sunumu gibi gereklilikler doğrultusunda kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek durumların uygulamadaki karmaşıklığını gidermek için etik kuralların bu bölümünde sık karşılaşılabilecek durumlara ve ilişkilere ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmektedir. Bu açıklamalar aşağıdaki başlıklar altında çalışmanın bu kısmında sunulmaktadır.

**1) Ücretler:** Denetim faaliyetleri açısından uygulamada ücret iki şekilde oluşmaktadır. Birincisi normal ücretlerdir. Bu ücretler denetim firması tarafından sunulan faaliyetlerdeki denetçinin çabaları, risk önleme ve normal seviyede hedeflenen karı da içerisine alan fiyatlardan meydana gelmektedir. Normal ücretler denetlenen işletme büyüklüğü, işletmenin karmaşıklığı ve işletme riski gibi faktörlere bağlı olarak hesaplanmaktadır. İkinci şekilde ortaya çıkan anormal ücretler ise, tamamıyla denetçi – müşteri ilişkisine bağlı olarak ortaya çıkan ve denetlenen işletme açısından farklılık gösteren ücretleri kapsamaktadır. Yürütülen denetim faaliyetinde anormal ücret söz konusu olduğunda denetim kalitesi ile ilgili olumsuz bir sorgulama da başlamaktadır (Choi vd., 2010).

Bu görüşü destekler nitelikte DeAngelo (1981) tarafından yürütülen çalışmada bir denetim firmasının özellikle mevcut sözleşme maliyetinin

altında bir denetim ücreti belirlemesi, denetçinin bağımsızlığını tehlikeye düşüren bir durum olarak açıklanmaktadır. Bunlara ek olarak literatürde denetçi bağımsızlığı ve ücrete bağımlılık arasındaki ilişki sıklıkla ampirik olarak incelenmiştir. Bu çalışmalardan biri olan Craswell vd. (2002) tarafından yürütölen çalışmada, denetlenen işletme için belirlenen ücrete bağılı olarak denetçi bağımsızlığının etkilendiğı ve dolayısıyla da denetçi görüşünün mesleki yeterlilik açısından istenilen kalitede olmadığı saptanmıştır. Akademik alışmalar ile benzer bir şekilde etik kurallar içerisinde de denetim ücretleri detaylı bir şekilde açıklanmaktadır. Etik kurallara göre denetçilerin kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek ücretler konusunu üç ayrı bölümde değerlendirmeleri gerekmektedir. Bunlardan ilki denetim şirketinin müşteri işletmeden almış olduğı denetim ücretidir. Bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretin, denetim görüşü bildiren denetim şirketinin tek bir kilit yönetici/ortağın müşterilerinden elde edilen gelirlerin ya da denetim şirketinin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi uygulamada kişisel çıkar tehdidi oluşturmaktadır. Ortaya çıkan tehdidin önemi denetim şirketinin faaliyet yapısı, köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğı ve müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi, müşterinin, ilgili kilit yönetici veya ortak ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi ve kilit yönetici veya ortaklara ya da ofisteki kilit yöneticilere veya ortaklara ait ücretlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağılı olma derecesi gibi faktörlere bağılı olarak değışmektedir. Sayılan faktörler açısından yapılan değerlendirme sonucunda tehdidin önemli olduğı sonucuna ulaşırsa müşteriye bağımlılığın azaltılması, dış kalite kontrol gözden geçirmeleri veya kilit denetim yargıları/muhakemeleri için üçüncü bir tarafa danışılması gibi önlemler alınarak tehdidin kabul edilebilir bir seviyeye indirgenmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 410.3). Denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda ise denetçi ortaya çıkabilecek tehdidi aşığıdaki şekilde değerlendirmek durumundadır.

Denetlenen Şirketin KAYIK Olması Durumunda	Art Arda 2 Yıl Boyunca	Denetim Şirketi Gelirlerinin % 15'inden Fazlası Olması Durumunda	Alınabilecek Önlemler	
			Yayımlanma Öncesi İnceleme	Yayımlanma Sonrası İnceleme
→	→	→	İkinci yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşünün yayımlanmasından önce, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi, söz konusu denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi gerçekleştirir.	İkinci yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlandıktan sonra ve üçüncü yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi ikinci yılın denetimini gözden geçirir.

**Şekil 4:** Denetlenen Şirketin KAYIK Olması Durumunda Denetim Ücreti

**Kaynak:** Etik Kurallar, 2018: Bölüm 410.4

Ücretler konusunda üzerinde durulması gereken ikinci nokta ödemesi gecikmiş olan ücretlerdir. Bir denetim müşterisinden alınacak ücretlerin uzun bir süre ödenmemesi ve özellikle bir sonraki yıla ait denetim raporunun yayımlanmasından önce önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilmektedir. Böyle bir durumda denetim şirketi, denetim raporu yayımlanmadan önce bu tür ücretlerin ödemesinin yapılmasını istemelidir. Ücretlerin rapor yayımlandıktan sonra ödenmemesi durumunda, her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetim işinde yer almayan ayrı bir denetçi tarafından yürütülen işle ilgili danışmanlık sunulması veya yapılan çalışmaların gözden geçirilmesi gibi önlemlerin alınması gerekir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 410.7).

Muhasebe meslek mensuplarının ücretler konusunda üzerinde durması gereken üçüncü nokta ise şarta bağlı ücretlerdir. Şartı bağlı ücretler; bir işlem çıktısıyla veya denetim şirketi tarafından sunulan hizmet sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir temele dayanılarak hesaplanan ücretleri kapsamaktadır. Denetim şirketi tarafından, denetim işiyle veya denetim müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak tahakkuk ettirilen bir şarta bağlı ücret zaman zaman kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir.

Denetim işi ile ilgili şarta bağlı ücret herhangi bir önlemle kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek kadar önemli olacağından böyle bir ücret düzenlemesi kabul edilemez niteliktedir. Ancak güvence dışı bir hizmette şarta bağlı ücretin tutarlarının aralığı, şarta bağlı ücretin belirleneceği konunun çıktısının uygun bir idare tarafından belirlenip belirlenmediği, hizmetin niteliği ve ilgili olay veya işlemin finansal tablolar üzerindeki etkisi gibi faktörler göz önüne alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Sonuçta her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 410.9 – 410.12).

**2) Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları:** Bir denetim ekibi üyesinin, söz konusu denetim müşterisine güvence dışı hizmetleri satmasıyla ilgili olarak değerlendirilmesi veya ödüllendirilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkmaktadır. Tehdidin ciddiyeti, kişinin ödüllendirilme veya performans değerlendirmesinin bu hizmetlerin satışına dayalı olan kısmı, denetim ekibindeki rolü ve terfi kararlarının bu hizmetlerin satışından etkilenip etkilenmediğine bağlı olarak değişebilecektir. Bu nedenle her türlü tehdidin ciddiyeti değerlendirilmeli ve tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değilse, denetim şirketi bu kişiye ilişkin ödüllendirme planını veya değerlendirme sürecini revize etmeli ya da tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için bu tür üyeleri denetim ekibinden çıkarmak veya denetim ekibi üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesini sağlamak gibi önlemler alınmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 411).

**3) Fiili veya Karşı Davalar <sup>6</sup>:** Denetim şirketi veya denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisi arasında bir dava oluşması veya dava oluşma ihtimalinin bulunması durumunda, kişisel çıkar tehdidi

---

6 Güncellenen etik kurallar içerisinde Bölüm 420 Hediyeler ve Ağırlanma olarak ayrılmıştır. Güncellenmeden önceki etik kurallar içerisinde bu bölümde ifade edilen denetim şirketinin veya denetim ekibi üyesinin bir denetim müşterisinden ağırlanma teklifini veya hediyeleri kabul etmesi durumu kişisel çıkar tehdidi meydana getirebilme durumudur. Hediyeler ve ağırlanma teklifi küçük ya da önemsiz bir değerde olmadığı sürece bu tehdidi önlemek mümkün olmayacaktır. Bu nedenle de denetim şirketi veya denetim ekibi üyesi bu tür hediyeleri veya ağırlanma tekliflerini kabul etmemelidir. Bu bölüm güncellenen etik kurallar içerisinde boş bırakılmış olup IESBA tarafından yürütülen Rüşvetler Projesine (Inducements Project) bağlı olarak ilerleyen dönemde güncellenebilecektir.

oluşturabilmektedir. Bu noktada oluşan tehditlerin ciddiyeti, hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi ve ihtilafın daha önceki bir denetim işiyle ilgili olup olmadığına göre değerlendirilmek durumundadır. Böyle bir tehdidi ortadan kaldırmak amacı ile hukuki ihtilafın bir denetim ekibi üyesiyle ilgili olması durumunda, bu kişinin denetim ekibinden çıkarılması veya yürütülen çalışmanın bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 430).

**4) Finansal Çıkarlar:** Bir denetim müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Finansal çıkarın bulunması ekonomik anlamda müşteri ile bağımlılık sorununu da beraberinde getirmektedir. Ekonomik bağımlılığın boyutu ise çoğu zaman alınan denetim ücretleri ya da güvence dışı hizmetlerden alınan yüksek ücretler temelinde gerçekleşmektedir (Alvin Alleyne vd., 2006: 624). Bunlara ek olarak finansal çıkarlar çeşitli durumlarda veya faaliyetlerde de daha belirgin bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu noktada denetçinin ya da denetim şirketinin finansal çıkar oluşturabilecek bir tehdidi aşağıdaki unsurlara bağlı olarak değerlendirmesi ve karar alması gerekmektedir. Etik kurallar içerisinde denetçinin değerlendirmesi gereken unsurlar aşağıdaki gibi sunulmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 510.3):

- Finansal çıkarı bulunan kişinin rolü,
- Finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğu ve
- Finansal çıkarın önemliliğidir.

Belirtilen üç unsura bağlı olarak değerlendirme yapıldığında ve ortaya çıkan tehdidin önlenemez ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirilemez olduğuna karar verildiğinde denetçinin bu durumdan çıkması ya da vazgeçmesi bağımsızlığını koruması açısından önem taşımaktadır. Denetçinin faaliyetleri süresince karşılaşılabileceği finansal çıkar oluşturan durumlar ve bunların kişisel çıkar tehdidi oluşturması ile ilgili etik kurallar içerisinde yer alan örnekleri aşağıdaki tablo üzerinde görmek mümkündür.

**Tablo 8.** Finansal Çıkar Nedeniyle Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Olaylar

<i>Finansal Çıkara Neden Olan Olay</i>	<i>Doğrudan Finansal Çıkar Oluşturma</i>	<i>Önemli Düzeyde Dolaylı Finansal Çıkar Oluşturma</i>	<i>Dolaylı Finansal Çıkar Oluşturma</i>	<i>Önlemler / Değerlendirme</i>
Kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya yatırım fonu gibi bir aracı yoluyla finansal çıkarların oluşması	X		X	Yatırım aracı üzerinde imkânının bulunması durumunda doğrudan finansal çıkar, tam tersi durumunda dolaylı finansal çıkar meydana getirir. Alınabilecek önlemler: - Finansal çıkarın elden çıkarılması - Finansal çıkarın, kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde yeterli bir bölümünün elden çıkarılması veya - Denetim faaliyetinin sonlandırılması gerekir.
Bir denetim ekibi üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerinden birinin veya bir denetim şirketinin, denetim müşterisi üzerinde finansal çıkarının bulunması durumu	X	X	X	Denetim ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği ve aile yakını açısından finansal çıkarın ifade ettiği önemlilik değerlendirilir. Önlemler: - Aile yakınının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın ise kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarması, - Denetim ekibi üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması, - Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması.
Bir denetim ekibi üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerinden birinin veya bir denetim şirketinin; denetim müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunan bir işletmeden finansal çıkarının bulunması durumu	X	X		Dolayısıyla, denetim ekibi üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerinden birinin veya denetim şirketinin bu tür bir finansal çıkarı olamaz. Belirtilen durumda çıkılması veya denetim faaliyetinin sonlandırılması gerekir.
Denetim şirketinin emeklilik fayda planının denetim müşterisinde olması durumu	X	X		Bu durum doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının olmasına yani kişisel çıkar tehdidi oluşturmasına neden olur. Gerekli önlemlerin alınmasından sonra tehdit önlenemez ise denetim faaliyetinin sonlandırılması gerekir.
Sorumlu denetçinin ilgili denetim işini yürüttüğü ofisteki ortak ve kilit yönetici veya bunların çekirdek aile üyelerinin söz konusu denetim müşterisinde finansal çıkarının olması durumu	X	X		Oluşan kişisel çıkar tehdidi, herhangi bir önlemin söz konusu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır. Denetim faaliyetinin sonlandırılması veya sorumlu denetçinin değiştirilmesi gerekir.
Denetim müşterisine denetim dışı hizmetler sunan ortak, kilit yönetici ve diğer personel veya bunların çekirdek aile üyelerinin denetim müşterisi üzerinde finansal çıkarının bulunması durumu	X	X		Oluşan kişisel çıkar tehdidi, herhangi bir önlemin söz konusu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır. Denetim faaliyetinin sonlandırılması veya denetim ekibinin değiştirilmesi gerekir.
Denetim şirketinin, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin denetim müşterisinde müteveli, kayyum vb. bir görevle finansal çıkarının oluşması durumu	X	X		- Kişisel ilişkiye sahip denetim ekibi üyesinin denetim ekibinden çıkarılması, - Denetim ekibi üyesinin denetim işiyle ilgili önemli karar alma süreçlerinin dışında tutulması veya - Denetim ekibi üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gerekir. Belirtilen önlemler ile tehdit ortadan kaldırılamıyor ise veya kabul edilebilir seviyeye indirilemiyor ise denetim faaliyeti sonlandırılır.

## Etik ve Etik Kurallar - Muhasebe Meslek Mensupları İçin

<p>Bir denetim şirketinin veya bir ortak veya kilit yöneticisinin ya da çalışanının ya da bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye veya bir şirket birleşmesi gibi yollarla denetim müşterisinden finansal çıkarının oluşması durumu</p>	X	X		<p>- Finansal çıkarın denetim şirketi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar hemen elden çıkarılır veya kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde, çıkarın yeterli bir bölümü elden çıkarılır</p> <p>- Finansal çıkarın bir denetim ekibi üyesi veya bu denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkar elde eden kişi bu finansal çıkarın hemen elden çıkarır veya çıkarın, kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde, yeterli bir bölümünü elden çıkarır veya</p> <p>- Finansal çıkarın denetim ekibinin üyesi olmayan bir kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkar mümkün olan en kısa sürede elden çıkarılır veya çıkarın kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde yeterli bir bölümü elden çıkarılır. Finansal çıkar elden çıkarılıncaya kadar geçecek sürede herhangi bir önlemin gerekli olup olmadığı belirlenir.</p>
<p>Bir denetim şirketi veya denetim ekibi üyesi ya da denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisi ile denetim müşterisi veya müşterinin kontrol gücüne sahip hissedar, yöneticisi veya yetkilisi ya da bu müşteri için üst düzey yönetim faaliyetleri yürüten diğer kişilerden biriyle birlikte kurulan bir iş ortaklığında finansal çıkara sahip olunması durumu</p>	X	X	X	<p>Finansal çıkarın ve iş ilişkisinin denetim şirketi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemli olması durumunda oluşan tehdit kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceği için iş ilişkisine girilmez ya da iş ilişkisi önemli olmayan bir düzeye indirilir veya sonlandırılır. Denetim ekibi üyesi açısından, bu tür bir finansal çıkar ve ilişki önemsiz düzeyde olmadıkça, bu üye denetim ekibinden çıkarılır.</p>
<p>Denetim şirketine ait bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü, müşterinin bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü ile birleştirmeye ve her iki taraf için bu paketin pazarlamasını yapmaya yönelik anlaşmaların/ düzenlemelerin yapılması durumunda finansal çıkar oluşması</p>	X	X	X	<p>Finansal çıkarın ve iş ilişkisinin denetim şirketi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemli olması durumunda oluşan tehdit kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceği için iş ilişkisine girilmez ya da iş ilişkisi önemli olmayan bir düzeye indirilir veya sonlandırılır. Denetim ekibi üyesi açısından, bu tür bir finansal çıkar ve ilişki önemsiz düzeyde olmadıkça, bu üye denetim ekibinden çıkarılır.</p>
<p>Denetim şirketinin, müşteriye ait ürün veya hizmetlerin dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine ait ürün veya hizmetlerin dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği dağıtım veya pazarlama anlaşmalarının/ düzenlemelerinin yapılması durumunda finansal çıkar oluşması</p>	X	X	X	<p>Finansal çıkarın ve iş ilişkisinin denetim şirketi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemli olması durumunda oluşan tehdit kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceği için iş ilişkisine girilmez ya da iş ilişkisi önemli olmayan bir düzeye indirilir/sonlandırılır. Denetim ekibi üyesi için, bu tür bir finansal çıkar ve ilişki önemsiz düzeyde olmadıkça, bu üye denetim ekibinden çıkarılır.</p>

**Kaynak:** IESBA Etik Kurallar, 2018: Bölüm 510

Tablodan da görülebileceği gibi etik kurallar içerisinde bu bölüm detaylı örneklendirmeler ile açıklanmaktadır. Uygulama açısından meslek mensubunun karşılaşılabileceği durumlar bunlar ile sınırlı olmayıp, karşılaşılan duruma göre benzer nitelikte bir yol izlemesi bağımsızlığın korunması açısından son derece önem taşımaktadır.

**5) Krediler ve Garantiler:** Banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim müşterisinden, bir denetim ekibi üyesine veya bu denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birine ya da denetim şirketine verilecek herhangi bir kredi veya kredi garantisi bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturabilmektedir. Kredi veya garantinin, normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim müşterisinden denetim ekibi üyesine veya denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birine verilmesi durumunda bağımsızlığa yönelik bir tehdit yoktur. Bu tür kredilere örnek olarak ipotekli gayrimenkul kredileri, kredili mevduat hesapları, otomobil kredileri ve kredi kartı bakiyeleri gösterilebilir. Ancak tam tersi bir durum varsa, denetçinin bağımsızlığına etki edeceği için denetim ekibi üyesi, denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi veya denetim şirketi bu kredi veya garantiyi kabul etmemelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 511).

**6) İş İlişkileri:** Bir denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasındaki yakın bir iş ilişkisi, ticari ilişkiler ya da ticari çıkarlardan kaynaklanmakta olup, kişisel tehdidi oluşturabilmektedir. Etik kurallar içerisinde bu tip ilişkilere örnekler aşağıdaki gibi sunulmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 520.3):

- Müşteriyle ya da kontrol gücüne sahip direktör, yetkili ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde finansal bir çıkara sahip bulunmak,
- Denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü ile müşterinin bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü bir araya getiren düzenlemeler yapmak ve iki tarafa da referans vererek bu hizmeti pazarlamak,
- Denetim firmasının, müşterinin ürün veya hizmetlerini dağıtması ya da pazarlamasını ya da müşterinin, denetim firmasının ürün veya hizmetlerini dağıtmasını ya da pazarlamasını üstlenen dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleridir.

Muhasebe Skandalları – 9

**Satyam Skandalı: Hindistan'ın Enron'u (2009)**

1990'larda bir kaç çalışan tarafından kurulan Satyam, 2008'de, 66 ülkede operasyonları ve 53 binden fazla personeli olan dev bir dış kaynak şirketi haline gelmiştir. Satyam, aralarında General Electric ve Nestle'nin de olduğu Fortune 500 listesinde yer alan küresel şirketlere iş yazılımları ve destek hizmeti sağlamıştır. 2009 yılında Satyam'a 'Kurumsal Yönetimde Mükemmellik' ödülü verilmiştir. Aynı yıl şirketin Yönetim Kurulu Başkanı Raju, başkanlığını yaptığı 2 inşaat şirketinin hisselerini toplamaya kalkışınca tüm dikkatleri üzerine çekmiştir. Raju, konu ile ilgili bir açıklama yaparken 'hayali aktifler' sorununu çözmeye çalıştıklarını ağızından kaçırmıştır. Şirketin karşılaştığı zorluklar, Dünya Bankası'nın, Satyam'ı yeni iş girişimlerinden men etmesiyle daha da artmıştır. Dünya Bankası'nın, bu çıkışının arkasında banka yetkililerine rüşvet teklif edilmesinin olduğu belirtilmiştir. Son olarak General Electric ve Nestle'ye yazılım hizmetleri sunan Satyam Computer'in kurucusu ve başkanı Ramalinga Raju, şirketin kârlarını yıllardır şişik gösterdiklerini itiraf edince Hint iş dünyası karışmıştır. Raju, Satyam'ın kârında yaptığı oynamalardan hiçbir yönetim kurulu üyesinin haberinin olmadığını ve şirket defterlerinde gözüken paraların yüzde 94'ünün (1 milyar dolar) hayali olduğunu açıklamıştır. Satyam'ın piyasa değeri de bir anda 7 milyar dolardan 500 milyon dolara düşmüştür. Ayrıca Bombay borsasının ana endeksi yüzde 7.3 düşmüş, Rupi değer kaybetmiştir. Piyasa gözlemcileri, oluş şekli itibarıyla Enron Skandalı'na benzeyen olayın, pek çok Hintli şirketi olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir.

**Not:** Satyam Computer skandalı nedeniyle, o dönem şirketin denetçi firması olan PwC'ye Hindistan Sermaye Piyasası Kurulu tarafından 2 yıl denetim yasağı getirilmiştir. Yasak 31 Mart 2018 tarihinde uygulamaya başlanmıştır. PwC'nin Hindistan'daki denetim faaliyetleri, bu ülkedeki toplam faaliyetlerinin 40%'ını oluşturmaktaydı ve şirketin bu ülkede 2.500 civarında çalışmanı bulunuyordu.

**Kaynak:** <https://www.accaffin.com/?view=article&id=332>.fn ansal-gelismeler-turu-ocak-2018, <http://www.milliyet.com.tr/hint-enron-u-satyam-sarsti-ekonomi-1044229/>, <http://www.turk-internet.com/portal/yazigoster.php?yaziid=22832> (Kaynaklarından derlenerek hazırlanmıştır.)

Etik kurallar içerisinde iş ilişkisinin, denetim firması ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemli olması halinde, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi çok belirgin olacağı için hiçbir önlemin bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye de indiremeyeceği de ifade edilmektedir. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmemeli ya da önemsiz bir düzeye indirilmeli ya da bırakılmalıdır. Bununla birlikte denetim firması ya da güvence ekibinin bir üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir güvence müşterisinden mal ya da hizmet satın alması durumunda eğer alışveriş normal iş çerçevesinde ve piyasa koşulları altında yapılmışsa, genel olarak bağımsızlık tehdidi yaratmayacağı da etik kurallar içerisinde yer almaktadır. Ancak, bu alışveriş işlemleri kişisel çıkar tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabileceği için herhangi bir tehdidin öneminin değerlendirilmesi ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemlerin uygulanması beklenmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 520).

**7) Ailevi ve Kişisel İlişkiler:** Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisinin denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olan bir çalışan veya denetim işinin ya da finansal tabloların kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi olması durumunda, sadece ilgili kişinin denetim ekibinden çıkarılması bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilmektedir. Bu tür yakın bir ilişki olması durumunda başka hiç bir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirememektedir. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkiye sahip kişinin denetim ekibinin üyesi olmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.3). Belirtilen tehditlerin önemi denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği, yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon ve meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.7). Denetçi tarafından her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilerek, gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır. Etik kurallar içerisinde böyle bir tehdit karşısında alınacak olan önlemlere örnek olarak denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın sorumluluklarının, denetim işi üzerindeki herhangi bir potansiyel etkiyi azaltacak şekilde yapılandırılması veya yapılan denetim çalışmasının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gösterilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.8).

**8) Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler:** Denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde veya kapsadığı dönemde, denetim ekibi üyesinin denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanı olarak hizmet vermesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi meydana gelebilmektedir. Böyle bir durumda ortaya çıkan tehditlerin varlığı ve önemi kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu, müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre ve denetim ekibindeki rolü dikkate alınarak değerlendirilmek durumundadır. Bu noktada

denetçi, ilgili kişinin denetim ekibinin üyesiyken yürüttüğü çalışmanın gözden geçirilmesini sağlayarak önlem almaya çalışabilir. Eğer önlemler tehditleri ortadan kaldırmak açısından yeterli değil ise faaliyetin sonlandırılması yolu tercih edilmelidir. Belirtilen durum uygulamada kimi zaman kendi kendini denetleme tehdidi de oluşturabilmektedir. Bu nedenle kişisel çıkar tehdidini önlemek amacıyla sağlanan faaliyetlerin kendi kendini denetleme tehdidini de önlemek amacıyla yapılması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 522).

**9) Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi:** Denetim şirketinin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanın denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermesi durumunda kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durum genellikle “*şirket genel sekreterliği*” pozisyonu açısından gündeme gelmektedir. Ulusal anlamda uygulamasına pek rastlanmayan bu yetkili pozisyonu kişisel çıkar tehdidini yaratmakta ve denetçi bağımsızlığına olumsuz etkiler yapmaktadır. Bu tür durumlarda, tehditlerin ciddiyeti değerlendirilmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır. Aynı zamanda denetçiler uygulamada bir işletmenin sekreteryası fonksiyonunun desteklenmesine yönelik rutin idari hizmetlerin yapılması veya işletmenin sekreteryasıyla ilgili idari konulara ilişkin işletmeye tavsiyeler sunulması gibi hizmetler de sunmaktadır. Bu nitelikteki hizmetlerde genellikle kararlar müşteri işletmenin yönetimi tarafından alındığı ve bu kararlar tavsiye niteliği taşıdığı için bağımsızlık açısından bir tehdit unsuru da oluşturmamaktadır. Belirtilen durum uygulamada kimi zaman kendi kendini denetleme tehdidi de oluşturabilmektedir. Bu nedenle kişisel çıkar tehdidini önlemek amacıyla sağlanan faaliyetler kendi kendini denetleme tehdidini de önlemek amacıyla yapılmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 523).

**10) Denetim Müşterisinde İstihdam:** Denetim müşterisinin bir yöneticisinin, yetkilisinin ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında

**Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) Olan Denetim Müşterileri**

Kamu yararını ilgilendiren bir kuruluşun denetimiyle ilgili olarak denetçilerin aşağıdaki koşulları yerine getirmesi denetçi bağımsızlığının sağlanması için yasa ile zorunlu hale getirilmiştir.

• Aynı kişi yedi yıldan daha uzun süre kilit denetçi olarak KAYİK'lerde görev yapamaz.

• Söz konusu sürenin bitiminden sonra kişi, iki yıl boyunca denetim için oluşturulan iş ekibinin bir üyesi veya müşterinin kilit denetçisi olamaz.

• Belirtilen süre içerisinde işletmenin denetimine katılamaz; denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme gerçekleştiremez; teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar ya da denetimin sonucunu doğrudan etkileyen diğer hususlarla ilgili olarak denetim için oluşturulan iş ekibiyle veya müşterilerle görüş alışverişinde bulunamaz.

Sayılan koşulların varlığı halinde denetim faaliyetinin sonlandırılması gerekmektedir. Belirtilenlere ek olarak denetim şirketindeki diğer ortakların ve kilit yöneticilerin; KAYİK olan denetim müşterisiyle uzun süreli ilişkisi kurması kişisel çıkar tehdidi meydana getirmektedir. Tehditlerin denetçi bağımsızlığını etkilemedeki önemlilik düzeyi ilgili kişinin ne kadar süredir denetim müşterisi ile ilişkisi olduğuna, denetim ekibindeki rolüne ve müşterinin yönetimiyle veya üst yönetimden sorumlu olanlarıyla etkileşimlerinin niteliğine, sıklığına ve kapsamına bağlı olarak değerlendirilmelidir. Yapılan değerlendirme sonucunda tehditlerin sayılan faktörlere bağlı olarak önemli düzeyde görülmesi halinde denetçinin ilgili kişiyi, rotasyona tabi tutarak denetim ekibinden çıkarmak ya da denetim müşterisiyle olan ilişkisini sonlandırmak veya denetim işine ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemeleri yapmak şeklinde önlemler alınması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 540.5).

**Önemli !!!**

Eski bir denetim ekibi üyesinin veya denetim şirketinin ortağının veya kilit yöneticisinin bu tür bir pozisyonda denetim müşterisi tarafından istihdam edilmesi ve denetim şirketi ile bu kişi arasında kayda değer bir bağlantının devam etmesi durumunda ortaya çıkan tehdit, hiç bir önlemin kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır (Bölüm 524.4).

önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanın, denetim ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olmuş olması durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşabilmektedir. Denetçi böyle bir durumun varlığında değerlendirme yaparken ilgili kişinin; denetim müşterisinin nezdindeki pozisyonu, denetim ekibiyle ne kadar etkileşim içinde olduğu, denetim ekibinin bir üyesi, denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olduğu zamandan beri geçen süre ve denetim ekibi veya denetim şirketindeki önceki pozisyonu gibi faktörleri dikkate almalıdır. Bu faktörler açısından değerlendirme sonucunda tehdidin önemli olduğuna karar verilirse bunu ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacıyla denetim planının değiştirilmesi, denetim ekibine müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ilişkin yeterli deneyime sahip

kişilerin atanması veya denetim ekibinin eski üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 524).

**11) Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu Dâhil):** Denetim firmaları için ekonomik açıdan

önemli büyüklüğe sahip olan müşterileri, firmanın portföyü açısından kritik bir rol oynamaktadır. Bu nedenle de denetim firmaları bu tür müşterileri ile daha yakın ilişki içerisinde bulunmakta ve onlara özen göstermektedirler. Belirtilen durum müşteri işletmeye sunulan uzun dönemli hizmetler açısından denetçi bağımsızlığının sorgulanmasını da kritik bir öneme taşımaktadır (Tepalagul ve Lin, 2015: 104). Etik kurallar içerisinde bir taraftan denetim müşterisine uzun süreli olarak hizmet sunulması bağımsızlık noktasında tartışılırken, bir taraftan da hizmet sunumunda kıdemli personelin denetim müşterisi ile uzun süreli ilişkisinin ortaya çıkartacağı bağımsızlık sorunu üzerinde durulmaktadır.

**Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 10**

**Mt. Gox - Tarih En Büyük Bitcoin Soygunu (2011)**

En büyük Bitcoin değişim platformu olan Japonya menşeli Mt. Gox'un -Bitcoin ticaretinin yüzde 70'ini elinde bulunduruyordu- yöneticisi Mark Karpeles, 31 Mayıs 2018 günü "zimmete para geçirmek" suçundan mahkemeye çıkmıştır. Olayın detayları 19 Haziran 2011 günü Mt.Gox borsasında gerçekleşen olaya kadar uzanmaktadır. Sitenin düzenleyicilerinden birinin bilgisayarına sızmayı başaran bir grup hacker, Bitcoin'in fiyatını 1 dolar olarak değiştirmiştir. Fiyatı 1 dolar olarak değiştirdikten sonra, kendilerine ilk başta 2000 adet kadar Bitcoin almışlardır. Bu esnada bazı kullanıcılar da, olayın farkında olmaksızın çok yüklü miktarlarda Bitcoin satın almışlardır. Çalınan diğer Bitcoinler ise bir daha sisteme geri dönmemiştir. Olay dünya çapında, Bitcoin o dönemde bu kadar popüler olmamasına rağmen inanılmaz bir yankı uyandırmıştır. Japonya merkezli borsa ise, olayın ardından müşterilerin güvenini yeniden kazanabilmek için çalınan Bitcoinlerin büyük bir miktarını müşterilerine tekrar iade etmiş ve birkaç yıl içinde yeniden eski gücüne kavuşmuştur. O dönem Bitcoin ticaret hacminin %70'ini tek başına üstlenen Mt. Gox da, bu olayla birlikte yönetim seviyesinde çatlaklar başlamıştır. İtibar zedelenmesi, şirketi zor duruma sokmuştur. Hackerlar, bir kez daha sisteme kolaylıkla sızmayı başararak, yine aynı işlemleri yapıp, o dönem için büyük bir vurgun gerçekleştirmiştir. Bu olay Mt. Gox'a tam 850 bin Bitcoin'e mal olmuştur. Şirket, bu olayın bir kez daha tekrar etmesinin ardından iflasını açıklamıştır. Japon polisi şirketin CEO'su Mark Karpeles'i sahtekarlık ve zimmete para geçirme suçundan tutuklamıştır. Karpeles, 5 yıla kadar hapis cezası ile yargılanmaktadır.

**Kaynak:** <https://koinbulteni.com/tarih-en-buyuk-5-kripto-para-borsasi-skandali-6960.html>, <https://uzmancoin.com/mark-kerpeles-bitcoin-4513/> - (Kaynaklarından derlenerek hazırlanmıştır.)

Etik kurallar içerisinde ilgili bölümde bir denetim içinde uzun süre boyunca aynı personelini çalıştırılmasının kişisel çıkar tehdidi oluşturabileceği belirtilmektedir. Tehditlerin ciddiyyetini değerlendirmek için ilgili kişinin ne kadar süredir denetim ekibi yesi olduğu, denetim ekibindeki rolü, denetim şirketinin yapısı, denetim işinin niteliği, müşterinin yönetiminin değişip değişmediği ve müşterinin muhasebe/ raporlama konularının niteliğinin veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediği gibi faktörler dikkate alınmalıdır. Bu faktörlerin tamamına yakını tespit edildiğinde denetçinin ilgili kıdemli personeli rotasyona tabi tutarak denetim ekibinden çıkarmak, personelin işlerinin, denetim ekibinin yesi olmayan bir denetçi tarafından gözden geçirilmesini sağlamak veya denetim işine ilişkin düzenli olarak bağımsız i veya dış kalite kontrol incelemeleri yapmak gibi önlemler alması ve tehdidi ortadan kaldırması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 540).

**12) Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler:** Literatürde denetim müşterilerine güvence dışı sunulan hizmetlerde denetçi bağımsızlığının etkilenme düzeyleri ile ilgili birçok çalışma bulunmaktadır. Bu alışmalar içerisinde en dikkat çekicilerinden biri Svanström ve Sundgren'in (2012) yaptıkları çalışmadır. Çalışmada güvence dışı hizmetlerin denetim firmalarından satın alınması sürecinde araştırma kapsamındaki işletmelerin büyük bir kısmının denetim firması ile olan uzun dönemli ilişkilerinin etkili olduğu ortaya çıkmıştır. Bu da işletmeler açısından güvence dışı hizmet satın alımı sırasında ilişki içerisinde buldukları bir denetçiyi tercih ettiklerini ve bu noktada denetçinin bağımsızlığını etkileyebilecek bir durumun ortaya çıkmasını deneysel olarak açıklamaktadır. Etik kurallar içerisinde de denetim şirketlerinin genel olarak denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunduklarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

İş dünyasındaki yeni gelişmeler, finansal piyasaların gelişimi ve bilgi teknolojilerindeki değişimler, denetim müşterisine sunulabilecek güvence dışı hizmetlerin geniş kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını mümkün kılmamaktadır. Herhangi bir güvence dışı

hizmet değerlendirilirken, özel hüküm yoksa kavramsal çerçeveye yaklaşımı uygulanarak değerlendirme yapılmaktadır. Uygulamada kimi zaman güvence dışı hizmetlerin sunulması, denetim şirketinin veya denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığına yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Denetim şirketi; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağına karar vermek zorundadır. Eğer değerlendirme sonucu bir tehdit görüyorsa ise gerekli önlemleri alarak tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmeye çalışmalıdır. Eğer bunu gerçekleştiremiyorsa söz konusu güvence dışı hizmeti sunmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 600).

**13) İdari Hizmetler:** Güncellenen etik kurallar içerisinde yer alan Bölüm 602 bütün denetim müşterilerine denetim firması tarafından sunulan idari hizmetlerin oluşturabileceği tehditleri kapsamaktadır. Denetim firması tarafından müşteriye sunulan idari hizmetlere geçmeden önce güncellemeden önce etik kurallar içerisinde yer alan yönetim sorumluluklarına ve yeni başlık ile olan ilişkisine değinmek gerekmektedir.

Günümüzde işletmelerin paydaşları temel ortaklık yapısında yer alan kişilerden, toplumdaki bireylere kadar geniş bir kesimi kapsamaktadır. İşletmenin paydaşlarının sayısındaki artış işletme yöneticilerinin daha sorumlu bir şekilde davranmaları noktasında itici gücü oluşturmaktadır. Bu nedenle de işletme yöneticileri günümüzde daha fazla sorumluluk altına girmektedir (Waddock vd., 2002). Ancak en genel ifade ile bir işletmede yönetimin sorumlulukları; beşeri, finansal, teknolojik, maddi ve maddi olmayan kaynakların edinimi, sevki ve kontrolü ile ilgili kararlar almak da dâhil olmak üzere, işletmenin kontrol edilmesi, yönetilmesi ve yönlendirilmesinden oluşmaktadır. Bu noktada bir denetim şirketinin, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğunu üstlenmesi kişisel çıkar tehdidi meydana getirebilecektir. Bununla birlikte bir denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken de denetim şirketinin, yönetim sorumluluğunu üstlenme riskinden kaçınması ve müşteri yönetiminin yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığından

ve yargılara vardığından emin olması gerekmektedir. Belirtilen durum uygulamada kimi zaman kendi kendini denetleme tehdidi de oluşturabilmektedir. Bu nedenle kişisel çıkar tehdidini önlemek amacıyla sağlanan faaliyetlerin kendi kendini denetleme tehdidini de önlemek amacıyla yapılması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2016: Bölüm 290.159 – 162).

Güncellenen çerçevede yer alan idari hizmetler ise olağan ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetleri kapsamakta olup, genel olarak yönetim sorumluluğu altında yer almamaktadır. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında denetim müşterisini bilgilendirmek vb. gibidir. Bu tür faaliyetlerin rutin ve mekanikleşmiş olması ve meslek mensubunun bu faaliyetler ile ilgili mesleki yargısını kullanmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 602). Anlatılanlar doğrultusunda denetim müşterisine bu tür hizmetler sunan meslek mensuplarının, sundukları hizmetler sırasında karşılaştıkları durumların bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığına karar vermesi ve gerekli önlemleri alması önemlidir.

**14) İşe Alım Hizmetleri:** Denetim şirketi, uygulamada genellikle, müşteri işletmeye ilişkin iş tanımının yapılması, birkaç başvuru sahibinin mesleki niteliklerinin incelenmesi ve ilgili işe uygunlukları konusunda danışmanlık sunulması, adaylarla görüşülmesi ve finansal muhasebe, idari veya kontrol pozisyonlarına ilişkin yeterlilikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması gibi hizmetler sağlayabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 609.3). Belirtilen şekillerde denetim müşterisine işe alma hizmetlerinin

[Denetim şirketi, bir denetim müşterisine, yöneticisi veya yetkilisiyle ya da muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkiye sahip bir pozisyondaki idarecileriyle ilgili olarak bu tür pozisyonlar için adayların aranması veya araştırılması ve muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması gibi işe alma hizmetlerini sunamaz (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 609.7).]

sunulması durumunda zaman zaman kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkmaktadır. Tehdidin bağımsızlığa olan etkisinin değerlendirilmesinde müşteri tarafından talep edilen yardımın niteliği, işe alınacak

kişinin rolü ve hizmetin sağlandığı müşteri işletme ile adaylar arasında olası çıkar çatışmasının varlığı belirleyici olmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 609.5). İşe alım hizmetleri sunmada aranacak olan en önemli ölçüt denetim şirketinin finansal tabloların hazırlanması sürecinde çalışacak olan bir personelin işe alım hizmetini sunmamasıdır. Belirtilen durum denetçinin bağımsızlığını tehlike altına alan bir uygulamaya dönüşebilmektedir.

#### **15) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Denetim güvencesine ilişkin yukarıda açıklanan bağımsızlık şartları tüm denetim sözleşmelerine uygulanmaktadır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtımını hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması halinde izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.3). Denetim firması, denetim sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda potansiyel kullanıcılarla iletişim kurabilmektedir. Potansiyel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edilmek durumundadırlar (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.4).

#### **2.4.2. Kendi Kendini Denetleme Tehdidi Oluşturan Durumlar**

Kendi kendini denetleme tehdidi, denetçinin kendi şirketinde veya çalıştığı kurumda daha önceden kendisi veya bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin sonuçlarını, cari dönemde verdiği hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendirememesi tehdididir. Denetçiler uygulamada çeşitli şekillerde kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek durum ve ilişkiler ile

karşılaşmaktadır. Etik kurallar içerisinde uygulamada karşılaşılabilecek durumlara ve ilişkilere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

**1) Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler:** Denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde veya kapsadığı dönemde, denetim ekibi üyesinin denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanı olarak hizmet vermesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi meydana gelebilmektedir. Böyle bir durumda ortaya çıkan tehditlerin varlığı ve önemi kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu, müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre ve denetim ekibindeki rolü dikkate alınarak değerlendirilmek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 522). Tehdit yaratabilecek bir durum ortaya çıktığında bu hizmetin verilmesinden vazgeçilmesi gerekmektedir.

**2) Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi:** Denetim şirketinin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanın denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermesi durumunda kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durum genellikle “*şirket genel sekreterliği*” pozisyonu açısından gündeme gelmektedir. Ulusal anlamda uygulamasına pek rastlanmayan bu yetkili pozisyonu kişisel çıkar tehdidini yaratmakta ve denetçi bağımsızlığına olumsuz etkiler yapmaktadır. Bu tür durumlarda, tehditlerin ciddiyeti değerlendirilmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 523). Bu şekildeki bir durum aynı zamanda kişisel çıkar tehdidi de oluşturmaktadır. Bu nedenle denetçi durumun hangi tehdit türünü ortaya çıkardığına karar vermeli ve her ikisi için de gerekli önlemleri almalıdır.

**3) Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi:** Denetim şirketinin, çalışanlarını geçici olarak denetim müşterisinde görevlendirmesi, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilmektedir.

Uygulamada genellikle yardım şeklinde ortaya çıkan çalışan görevlendirmelerine rastlamak mümkündür. Bu hizmetin kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaması için kısa bir süreliğine yapılması ve hem bu bölüm kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunmamak hem de denetlenen firmadaki yönetim sorumluluklarını üstlenmemek şeklinde sağlanması gerekmektedir. Belirtilen koşullarda sunulan yardım hizmetinin bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaması için geçici görevli çalışan tarafından yürütülen çalışmanın yeniden gözden geçirilmesi ve bu çalışanın denetim ekibi üyeliğine dahil edilmemesi, yine çalışana, geçici görevli olduğu sırada yürüttüğü herhangi bir fonksiyon veya faaliyet için denetim sorumluluğu verilmemesi gibi önlemler alınması mümkündür. Bunlara ek olarak denetim müşterisi, geçici olarak görevlendirilen çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden her durumda sorumluluk taşımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 525).

**4) Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler:** Etik kurallar içerisinde denetim şirketlerinin genel olarak denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunduklarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Herhangi bir güvence dışı hizmet değerlendirilirken, özel hüküm yoksa kavramsal çerçeve yaklaşımı uygulanarak değerlendirme yapılmaktadır. Uygulamada kimi zaman güvence dışı hizmetlerin sunulması, denetim şirketinin veya denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığına yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Denetim şirketi; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağına karar vermek zorundadır. Eğer değerlendirme sonucu bir tehdit görüyor ise, gerekli önlemleri alarak tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmeye çalışacaktır. Eğer bunu gerçekleştiremiyor ise söz konusu güvence dışı hizmeti sunmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 600).

**5) Müşteri İşletmenin Muhasebe Kayıtlarının ve Finansal Tabloların Hazırlanması:** Literatürdeki birçok çalışmada (Simunic, 1984; Kinney vd., 2004) denetim firmaları tarafından denetim müşterisine, muhasebe kayıtlarının tutulması veya finansal tabloların hazırlanması gibi muhasebe ve defter tutma hizmetlerinin sunulması şeklindeki güvence dışı hizmetler sağlanmasının işletmelerin finansal raporlama kalitesine ve işletme sürekliliği ile ilgili daha net değerlendirmeler yapılmasına izin verdiği belirtilmektedir. Ancak yine aynı çalışmalarda bu işletmelere denetim şirketi tarafından güvence hizmetinin sunulmasının denetçinin bağımsızlığı üzerinde olumsuz etkiler oluşturabildiği de açıklanmaktadır. Bu noktada denetim şirketi açısından güvence dışı hizmetler sunduğu işletmenin finansal tablolarını denetlemesi halinde kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Benzer şekilde denetlenen müşterinin, hesap mutabakatına ilişkin sorunların çözülmesi veya yasal raporlamaya ilişkin bilgilerin toplanması ve analizi gibi konularda ve mevcut finansal tabloların belirli bir finansal raporlama çerçevesinden bir diğerine dönüştürülmesi (örneğin, topluluğa ilişkin muhasebe politikalarına uyum sağlamak veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları gibi farklı bir finansal raporlama çerçevesine geçiş) gibi muhasebe konularında da teknik yardım talep etmesi bağımsızlık açısından tehdit oluşturabilmektedir. Etik kurallar içerisinde denetçinin kendi kendini denetleme tehdidi açısından değerlendirme yaptığında denetim şirketi müşteri adına herhangi bir yönetim sorumluluğu üstlenmiyorsa, sunulan bu tür hizmetlerin genellikle bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmadığı da ifade edilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 601). Bu noktada tehdidin ciddiyeti açısından en önemli nokta denetim şirketinin sunduğu teknik yardımın sonucunda tüm kararların alınmasından müşterinin sorumlu olmasıdır. Tam tersi bir durum kendi kendini denetleme tehdidini ortaya çıkarmakta ve denetçinin bağımsızlığına doğrudan zarar vermektedir.

Bununla birlikte etik kurallar içerisinde müşteri işletmenin muhasebe kayıtları ve finansal tablolarının hazırlanmasının doğası gereği rutin veya mekanik işlemler niteliğinde çok az ya da hiç mesleki yargı gerektirmediği de ifade edilmektedir. Bu tür hizmetlere meslek

mensubunun değerlendirmesine kolaylık sağlamak açısından örnekler verilmektedir. Bunlar aşağıdaki gibidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 601.4):

- Müşteri kaynaklı verilere dayanarak maaş hizmetleri vermek,
- Denetim müşterisinin belirlemiş ya da onaylamış olduğu uygun muhasebe sınıflandırması işlemlerinin tutulması,
- Müşteri işletmenin maddi duran varlıklarına ilişkin muhasebe politikalarını, faydalı ömrünü ve kalıntı değerini belirlediğinde amortismanların hesaplanması,
- Müşteri tarafından kodlanmış işlemlerin büyük deftere işlenmesi,
- Müşteri onaylı kayıtların mizana işlenmesi,
- Mizandaki bilgilere dayanarak finansal tabloların hazırlanmasıdır.

**6) İdari Hizmetler:** Güncellenen çerçevede yer alan idari hizmetler, olağan ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetleri kapsamakta olup, genel olarak yönetim sorumluluğu altında yer almamaktadır. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında denetim müşterisini bilgilendirmek vb. gibidir. Bu tür faaliyetlerin rutin ve mekanikleşmiş olması ve meslek mensubunun bu faaliyetler ile ilgili mesleki yargısını kullanmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 602). Anlatılanlar doğrultusunda denetim müşterisine bu tür hizmetler sunan meslek mensuplarının, sundukları hizmetler sırasında karşılaştıkları durumların bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığına, tehdit oluşturuyor ise hangi tür tehdit olduğuna karar vermesi ve gerekli önlemleri alması son derece önemlidir.

**7) Değerleme Hizmetleri:** Muhasebe skandalları sonrasındaki dönemde toplumda finansal tablolara duyulan güvenin arttırılması amacıyla çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerin başında 2002 yılında çıkarılan Sarbanes – Oxley yasası gelmektedir. Bu yasa içerisinde denetim firmalarının güvence dışında sundukları hizmetler içerisinde değerlendirme hizmetlerinin hileli finansal raporlama ve denetçi bağımsızlığı açısından sorun yaratabilecek işlemlerden biri olarak

ifade edildiği görülmektedir (Rezaee, 2005). Bilindiği gibi değerlendirme; bir varlık, yükümlülük veya bütün olarak bir işletme için belli bir değer veya değer aralığını hesaplamak için geleceğe ilişkin gelişmelerle ilgili varsayımların yapılmasını, uygun yöntem ve tekniklerin uygulanmasını ve bunların kombinasyonunu kapsamaktadır. Müşteri işletmeye ilişkin değerlendirme hizmetlerinin yürütülmesi kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilmektedir. Denetçinin bu tehdide ilişkin değerlendirmeyi yaparken bir takım faktörleri göz önünde bulundurması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 603.3):

- Değerlemenin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olup olmadığı,
- Müşterinin; değerlendirme metodolojisinin ve diğer önemli muhakeme konularının belirlenmesine ve onaylanmasına dâhil olma düzeyi,
- Yerleşik metodolojilerin ve mesleki rehberlerin bulunup bulunmadığı,
- Standart ve yerleşik metodolojiler içeren değerlemelerde, söz konusu kalemin yapısındaki sübjektiflik düzeyi,
- Dayanak (temel) verilerin güvenilirliği ve kapsamı,
- Kapsanan tutarlarda, yapısal olarak, önemli dalgalanmalara yol açabilecek nitelikte gelecekteki olaylara bağlılık derecesi,
- Finansal tablolardaki açıklamaların kapsamı ve açıklığı.

Sayılan faktörlere göre değerlendirme yapan denetçi ortaya çıkan tehdidin önemli olduğuna ve bağımsızlık açısından olumsuzluk yaratabileceğine inanıyor ise değerlendirme hizmetine katılmamış bir denetçi tarafından, yapılan değerlendirme veya denetim çalışmasının gözden geçirilmesinin sağlanması; ya da bu hizmetleri sunan personelin denetim işine katılmamasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması şeklinde önlemler alarak tehdidi kabul edilebilir bir seviyeye indirmek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 603.3).

**8) Vergi Hizmetleri:** Robinson (2008) çalışmasında, Sarbanes – Oxley Yasası ile denetçiler tarafından verilen güvence dışı hizmetler içerisinde izin verilen vergi hizmetlerinin üzerinde durmakta ve vergi hizmetlerini sağlayan denetim firmasının hizmet sağladığı işletmenin finansal raporlama kalitesini arttırdığını ifade etmektedir. Yine çalışmada vergi hizmetleri içerisinde finansal tablolardaki vergi ile ilgili hesaplar ve vergi hesaplamaları gibi faaliyetler sayılmaktadır. Bu görüşü literatürde destekleyen birçok çalışma bulunmakta ve Amerikan Sermaye Piyasası Kanunu'nun da işletmelerin vergi hizmetlerini denetim firmalarından güvence dışı hizmetler olarak satın alması desteklenmektedir (Sage ve Sage, 2005: 31). Uygulamada meslek mensuplarının müşterilerine sundukları vergi hizmetleri çok kapsamlı hizmetlerden meydana gelmektedir. Bu kapsamlı hizmetlerin etik kurallar içerisinde vergi beyannamesinin hazırlanması, muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları, vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri ve vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesine yönelik yardım olmak üzere dört başlık altında toplandığı görülmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 604.3). Yapılan sınıflamaya bağlı olarak sunulan hizmetler birbiri ile ilişkili olsa da kendi kendini denetleme tehdidi noktasında ortaya çıkan tehditlerin ciddiyeti ayrı ayrı değerlendirilmek durumundadır. Aşağıdaki tabloda her bir hizmete yönelik yapılacak olan değerlendirmenin basitleştirilmiş görünümü sunulmaktadır.

**Tablo 9.** Vergi Hizmetlerinin Değerlendirilmesi

Sunulan Hizmetin Türü	İçerik	Değerlendirme ve Alınabilecek Önlemler
Vergi Beyannamesinin Hazırlanması	<p>- Ödenecek verginin hesaplanması dâhil olmak üzere, ilgili vergi idaresine sunulması gereken bilgilerin hazırlanması ve tamamlanması suretiyle müşterilerinin vergi raporlama yükümlülüklerine yardımcı olmak</p> <p>- Geçmiş işlemlere ilişkin vergi beyannamelerinin düzeltilmesi konusunda danışmanlık yapmak</p> <p>- Vergi idarelerinin ilave bilgi ve analiz istedikleri durumlarda müşteri adına dönüş yapmak</p>	<p>Denetlenen işletmenin yönetimi, önemli muhakemeler de dâhil beyannamelere ilişkin <b>sorumluluğu üstlenirse</b>, bu hizmetlerin sunulması genel itibarıyla bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz.</p>
Muhasebe Kayıtlarının Hazırlanması Amacıyla Yapılan Vergi Hesaplamaları	<p><b>Denetlenen İşletme KAYİK Değilse</b></p> <p>Daha sonradan denetim şirketi tarafından denetlenecek muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerine ilişkin hesaplamaların hazırlanması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hizmeti yerine getirmek için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak,</li> <li>• Hizmetin bir denetim ekibi üyesi tarafından yerine getirilmesi durumunda, vergi hesaplamalarını gözden geçirmesi için denetim ekibi üyesi olmayan ve uygun uzmanlık düzeyine sahip kıdemli bir çalışandan faydalanmak veya</li> <li>• Hizmetle ilgili olarak şirket dışındaki bir vergi uzmanından tavsiye almak</li> </ul>
	<p><b>Denetlenen İşletme KAYİK ise</b></p> <p>Denetim şirketi, KAYİK olan denetim müşterisi adına, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz.</p>	
Vergi Planlaması ve Diğer Vergi Danışmanlık Hizmetleri	<p>Denetlenen müşteriye, işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde nasıl yapılandıracağına veya yeni vergi mevzuatının ne şekilde uygulanacağına ilişkin danışmanlık sunulması gibi geniş kapsamlı hizmetleri içerir.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hizmeti yerine getirmek için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak,</li> <li>• Vergi hizmetinin sunulmasıyla ilgili bulunmayan bir vergi uzmanının hizmet konusunda denetim ekibine danışmanlık yapmasını ve finansal tablo uygulamalarını gözden geçirmesini sağlamak,</li> <li>• Hizmetle ilgili olarak şirket dışındaki bir vergi uzmanından tavsiye almak veya</li> <li>• Vergi idarelerinden ön izin veya görüş almak.</li> </ul>

<p>Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine Yönelik Yardım</p>	<p>Uygulamada vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında uyuşmazlıklar meydana gelebilmektedir. Genel anlamda uyuşmazlıkların ortaya çıkışı vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirdikten sonra, bu idarenin veya müşterinin, konunun karara bağlanması için uzlaşmaya ya da yargıya başvurması şeklinde gerçekleşmektedir. Böyle bir durumun varlığında denetim şirketinin vergi uyuşmazlığının çözümlenmesinde denetim müşterisini temsil etmesi, taraf tutma veya kendi kendini denetleme tehdidi ile karşılaşmasına neden olmaktadır.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hizmeti yerine getirmek için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak,</li> <li>• Vergi hizmetinin sunulmasıyla ilişkisi bulunmayan bir vergi uzmanının hizmetleri konusunda denetim ekibine tavsiyelerde bulunmasını ve finansal tablo uygulamalarını gözden geçirmesini sağlamak veya</li> <li>• Hizmetle ilgili olarak şirket dışındaki bir vergi uzmanından tavsiye almak</li> </ul>
---	--	---

**Kaynak:** IESBA Güncellenen Etik Kurallar, 2018: Bölüm 604

Tablo üzerinde denetim şirketinin kendisinden talep edilen vergi hizmetlerini çeşitliliğine bağlı olarak değerlendirmesi ve kendi kendini denetleme ile taraf tutma tehdidi oluşturmaması açısından alabileceği önlemler sunulmaktadır. Denetim şirketi kendisinden talep edilen hizmeti göz önüne alarak etik kurallar içerisinde sunulan ve bağımsızlığını olumsuz etkilemeyecek olan işlemleri yerine getirebilecektir.

**9) İç Denetim Hizmetleri:** Bilindiği gibi iç denetim, işletme varlıklarının her türlü zarara karşı korunduğunu, faaliyetlerin belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmayı, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlendirmeyi amaçlayan bir değerlendirme faaliyetidir. İç Denetçiler Enstitüsü (IIA-The Institute of Internal Auditors) tarafından yayınlanan iç denetim standartlarında iç denetim faaliyetlerinin kapsamı, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerini değerlendirmek ve bu süreçlere katkı sağlamak olarak ifade edilmektedir. Etik kurallar içerisinde ise iç denetim faaliyetleri; iç kontrolün izlenmesi, finansal ve operasyonel bilgilerin incelenmesi, işletmenin finansal olmayan faaliyetleri de dâhil olmak üzere işletme faaliyetlerinin verimliliğinin, etkinliğinin ve ekonomik olup olmadığının gözden geçirilmesi ve mevzuat ve diğer dış yükümlülükler ile yönetim politikalarına, direktiflere ve diğer iç yükümlülüklerle uygunluğun gözden geçirilmesi şeklinde sıralanmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 605).

#### İhbarcılık mı İslık Çalan mı?

1996 yapımı Köstebek (The Insider) isimli Russel Crowe'un başrolünü oynadığı film, Brown & Williamson şirketinde Ar-Ge Müdür Yardımcısı pozisyonundayken kovulan Wigand'ın (Russel Crowe) şirketin sırlarını CBS kanalında ifşa etmesini konu almış ve halk sağlığı uğruna şirketin gizliliğinin ne derece ifşa edilebilir olduğunun sorgulanmasının yolunu açmıştır. Film ile "Whistleblowers" yani ıslık çalan anlamına gelen bir kavram ilk kez popüler kültürle buluşmuş ve daha geniş kitlelerce tanınır hale gelmiştir. Bu kavramın kökleri 1777'lere kadar uzanmakta ve ilk "ıslık çalma" olayı, Amerikan Bağımsızlık Bildirisi imzalandıktan bir süre sonra ABD Deniz Kuvvetlerinin başındaki Amiral Hopkins'i görevinden ederek tarihin sayfalarında yerini almaktadır. Whistleblower'lar tarihsel perspektifte birçok olayda gün yüzüne çıkmış, bir kısmı kahraman ilan edilirken diğer kısmı hain olarak tanımlanmıştır. Bir Whistleblower olup da kariyerinde bunu olumlu yönde kullanmayı başarmış isimlerden biri Cynthia Cooper'dır. WorldCom'un finansal departmanında görev alırken şirketin 9 milyar dolarlık yolsuzluğunu saptamış ve şirketin denetçilerinin de bunu görmezden geldiğini ispat etmiştir. Bunu gerçekleştirdikten sonra Cynthia Cooper, terfi etmiş ve maaşını ikiye katlamayı başarmıştır.

**Kaynak:** Eralp, 2015: 8-9 [http://www.tice.org.tr/files/INmagazine\\_Sayi\\_1.pdf](http://www.tice.org.tr/files/INmagazine_Sayi_1.pdf)

Özellikle 1990'lardan sonra denetim firmalarının artan rekabet nedeniyle denetim gelirlerini çeşitlendirmek amacıyla daha fazla alanda güvence dışı hizmetler sunma noktasında arayış içerine girdikleri bilinmektedir. Bu süreçte verilen hizmetler içerisinde iç denetim, risk yönetimi ve iç kontrol gibi yukarıda ifade edilen hizmetlerin yaygınlaştığı da görülmektedir. Denetim firmalarının aynı işletmeye hem iç denetim hem de dış denetim hizmeti sunması finansal bilgi kullanıcıları açısından

denetçi bağımsızlığının nasıl sağlandığı sorusunun da tartışılmasına neden olmaktadır (Swanger ve Chewning, 2001).

Yani denetim şirketinin daha sonraki dış denetim sürecinde sunmuş olduğu iç denetim çalışmalarından faydalanması durumunda, denetim müşterisine sunulan iç denetim hizmetleri, bağımsızlığa yönelik kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaktadır. Denetim şirketi personelinin denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken yönetim sorumluluğunu üstlenmesi durumunda, oluşan tehdit herhangi bir önlemin kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacağından, denetim şirketinin yönetim sorumluluğunu üstlenmeden bu hizmetleri yerine getirmesi gerekmektedir. Yönetim sorumluluklarını üstlenmeyi içeren iç denetim hizmetlerinin örnekleri etik kurallar içerisinde aşağıdaki şekilde sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 605.4):

- İç denetim politikaları ya da iç denetim faaliyetlerinin stratejik yönünü kurmak,
- İşletmenin iç denetim çalışanlarının faaliyetleri için sorumluluk almak ve yönlendirmek,
- İç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağına karar vermek,
- Yönetim adına, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını yönetişimden sorumlu olan kişilere rapor etmek,
- Çalışanların veri erişim haklarındaki değişiklikleri inceleme ve kabul etme gibi iç kontrolün bir kısmını oluşturan prosedürleri yerine getirmek,
- İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak,
- Firmanın, iç denetim işinin kapsamını belirlemeden sorumlu olduğu ve bir veya daha fazla konuda sorumluluğa sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun tamamı ya da önemli bir kısmını oluşturan, dış kaynak kullanılmış (outsorce) iç denetim hizmetlerini yürütmektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında etik kurallar içerisinde ilgili bölümde yönetim sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak amacıyla denetim şirketinin, yalnızca aşağıdaki şartların karşılandığına dair tatmin olduğunda müşterisine iç denetim hizmetleri sunması ifade edilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 605.4):

- Müşterinin iç denetim faaliyetlerinden her zaman sorumlu olacak ve iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi sorumluluğunu alacak, tercihen kıdemli yöneticiler arasından uygun ve yetkin bir kişiyi ataması,
- Müşteri yönetiminin veya üst yönetimden sorumlu olanların; iç denetim hizmetlerinin kapsamını, riskini ve sıklığını gözden geçirmesi, değerlendirmesi ve onaylaması,
- Müşteri yönetiminin; iç denetim hizmetlerinin yeterliliğini ve iç denetimin yerine getirilmesi sonucu elde edilen bulguları değerlendirmesi,

- Müşteri yönetiminin iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan tavsiyelerden hangilerinin uygulanacağını değerlendirmesi ve uygulama sürecini yönetmesi ve
- Müşteri yönetiminin, üst yönetimden sorumlu olanlara, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan önemli bulgu ve tavsiyeleri raporlamasıdır.

Etik kurallar içerisinde denetim firmasının, bir iç denetim fonksiyonu işini üstlendiği durumlarda Uluslararası Denetim Standartları prosedürleri, bu işin uygunluğunun değerlendirmesini gerektirmektedir. Firmanın, denetim müşterisine iç denetim hizmeti sağlamak üzere bir sözleşme kabul etmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarının dış denetim yürütülürken kullanılacak olması, yani bu iç denetim hizmetinin sonuçlarını kullanacak olması ihtimali nedeniyle, özellikle bu hizmetlerin sunulmasında kendi kendini denetleme tehdidinden bahsedilmektedir. Bu noktada denetçinin tehdidin ciddiyetinin ilgili finansal tablo miktarlarının önemliliği, söz konusu finansal tablo miktarlarıyla ilgi ifadelerin yanlış ifade riski ve iç denetim hizmetinin üzerine konacak güvenilirlik derecesi gibi faktörleri dikkate alarak değerlendirme yapması ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacıyla gerekli önlemleri uygulaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 605.4).

**10) Bilgi Teknolojisi (BT) Sistemleri Hizmetleri:** Bir işletmede üst yönetim teknolojiyi anlama yeteneğini kaybetme eğilimi içerisinde olduğunda geniş çaplı olarak BT hizmetleri satın alınması, işletme içerisindeki faaliyetlerin, prosedürlerin ve kontrollerin etkili bir şekilde yürütülememesine neden olmaktadır. Böyle bir durum özellikle işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişine büyük oranda zarar vermektedir (Hall ve Liedtka, 2007: 97). Bu nedenle de işletmeler tarafından BT sistemleri ile ilgili dış kaynak kullanımı sağlamak ve iç kontrol sisteminin etkinliğini arttırmak öncelikli faaliyetler içerisinde yer almaktadır. Belirtilen hizmetlerin denetim şirketleri tarafından müşteriye sunulması da uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Denetim şirketi tarafından müşteriye BT sistemleriyle ilgili verilen hizmetler; kaynak verileri toplama, finansal raporlamaya yönelik iç kontrolün bir parçası şeklinde olma veya muha-

sebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkileyen bilgileri üretme gibi donanım ya da yazılım sistemlerinin tasarımını veya uygulamasını içermektedir. Bu sistemlere ilişkin hizmetlerin sunulması, hizmetlerin ve BT sistemlerinin niteliğine bağlı olarak kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilmektedir. Bu noktada sunulan hizmetlerin, bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Etik kurallar içerisinde hizmetlerin sunulmasında denetim şirketi personeli yönetim sorumluluğunu üstlenmediği süreç, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturmayan sistemler olarak aşağıdakiler sayılmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 606.3):

**Muhasebe Skandalları – 10**

**MF Global Holdings Ltd. Skandalı (2011)**

Lehman Brothers'ın çöküşünden yıllar sonra, başka bir şirket daha kısmen repo kurallarının istismarı nedeniyle batmıştır. Bir nakit ve türev broker-dealeri olan MF Global Holdings Ltd. (MF Global), şirketi daha kârlı gösterebilmek için Lehman Brothers'dan farklı bir şekilde repo işlemlerinden yararlanmış. MF Global'ın Avrupa'da ülke borçlanma araçlarına yatırım yaptığı ve daha sonra bu borçlanma araçlarını tahvilin veriminden daha düşük olan faiz oranından finansman için teminat olarak kullandığı ileri sürülmektedir. Bu esasen MF Global'e işlemler dizisiyle elde edilen bir kâr kaydı yapma imkanı verirken, para borçlanması yapmasını da sağlamıştır. Bu faiz oranı arbitrajını kullanarak MF Global, tahvillerin, repo işlemleriyle ilişkili borçlanma maliyetlerinden daha yüksek bir faiz oranı getirme özelliğinden faydalanarak bir kâr kaydı yapabilmıştır. Burada elde edilen MF Global'in kaydettiği kar rakamı, bu repo işleminin şirkete maliyeti ile Avrupa ülke borçlanma aracından alacağı faiz arasındaki farktan oluşmaktadır. Bununla birlikte şirketin kötü yatırımları, müşteriden aldıkları paraların tekrardan şirket varlıklarını elde etmek için kullanılmasına neden olmuştur. Sonuçta 1.6 milyar dolarlık müşteri parasının kayıp olduğu rapor edilmiştir.

**Kaynak:** Tözüm, 2016: 30-31 ve <https://opinionfront.com/biggest-accounting-scandals-of-all-time> (Kaynaklarından derlenmiştir.)

- Finansal raporlamaya yönelik iç kontrolle ilgisi olmayan BT sistemlerinin tasarımı ve uygulanması,
- Muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloların önemli bir bölümünü oluşturan bilgileri üretmeyen BT sistemlerinin tasarımı ve uygulanması,
- Müşterinin ihtiyaçlarını karşılamak için gereken kişiselleştirme-uyarlama- işleminin önemsiz olması durumunda, denetim şirketi tarafından geliştirilmeyen “kullanıma hazır” muhasebe veya finansal bilgi raporlama yazılımının uygulanması ve

- Bir başka hizmet tedarikçisi veya müşteri tarafından tasarlanan, uygulanan veya işletilen bir sistemle ilgili değerlendirme yapılması ve önerilerde bulunulmasıdır.

Bu kapsamda sunulan hizmetlerin denetlenen işletmenin KAYİK olup olmamasına bağlı olarak da değiştiği etik kurallar içerisinde açıklanmaktadır. Eğer denetlenen işletme KAYİK değilse, finansal raporlamaya yönelik iç kontrolün önemli bir bölümünü oluşturan veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya müşteri muhasebe kayıtları için önemli bilgiler üreten BT sistemlerinin tasarımı veya uygulanması da dâhil hizmetlerin sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaktadır. Bunu ortadan kaldırmak amacıyla denetçinin uygun önlemleri alması gerekmektedir. Eğer denetlenen işletme KAYİK ise denetim şirketi BT sistemlerinin tasarlanması veya uygulanmasını içeren sayılan hizmetleri sunamaz (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 606.5).

**11) Dava Destek Hizmetleri:** Dava desteği hizmetleri, uzman görgü tanığı olarak hareket etme, dava ya da diğer yasal uyuşmazlık sonucunda alacak ya da borç olabilecek tahmin edilen zararlar ya da diğer miktarların hesaplanması ve belge yönetimi ve geri alımında yardımcı olma gibi faaliyetleri kapsayabilmektedir. Bu hizmetleri kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilmektedir. Eğer denetim firması, bir denetim müşterisine dava destek hizmeti veriyor ise ve bu hizmet denetim firmasının görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen zarar ve diğer miktarların tahminini içeriyorsa, firmanın kavramsal çerçeve yaklaşımına uygun olarak hareket etmesi gerekmektedir. Diğer dava desteği

**Önemli !!!**

Bir denetim şirketi kilit yöneticisinin veya ortağının ya da çalışanın denetim müşterisinin hukuki işlerinden sorumlu hukuk müşaviri gibi bir pozisyona atanması, herhangi bir önlem ile kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek kadar önemli düzeyde kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditleri oluşturur. Hukuk müşavirliği gibi bir pozisyon, genellikle bir işletmenin hukuki işleri için geniş bir sorumluluğa sahip kıdemli yönetici pozisyonuna karşılık gelmektedir ve sonuç olarak denetim şirketinin hiçbir üyesi bu tür bir görevlendirmeyi kabul etmemelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 607).

hizmetleri durumunda, ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilmeli ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri uygulamalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 607).

**12) Hukuki Hizmetler:** Bir işlemin yürütülmesinde (örneğin, sözleşme desteği hukuki danışmanlık, hukuki durum tespiti ve yeniden yapılandırma) denetim müşterisini destekleyen hukuki hizmetler, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilmektedir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti sunulan hizmetin niteliği ve bir denetim ekibi üyesi tarafından sağlanıp sağlanmadığı, müşterinin finansal tablolarıyla ilgili olarak herhangi bir konunun önemliliği gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 608.4). Meslek mensubu ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemini değerlendirmesi ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensupları kullanması ve hukuki hizmetler sağlamaya dahil olmamış bir muhasebe meslek mensubunun, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi gibi önlemleri uygulaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 608.4). Bununla birlikte denetim firmasından, bir uyuşmazlık ya da davada, denetim müşterisi için savunma rolünde hareket etmesi istenmişse, ilgili miktarın denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olmaması durumunda, denetim firması ortaya çıkan tüm tehditlerin önemini değerlendirmeli ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulamalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 608.5 – 608.6).

**13) Kurumsal Finans Hizmetleri:** Denetim şirketi tarafından bir denetim müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak, müşteri için işletme satın almalarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek, elden çıkarma işlemleri konusunda tavsiyelerde bulunmak, finansman sağlayıcı işlemlere yardımcı olmak ve yapılandırma tavsiyeleri sunmak gibi kurumsal finansman hizmetleri sağlamak taraf tutma ve kendi kendini denetleme tehditleri oluşturabilmektedir. Böyle bir durumda hizmetleri yerine getirmek için denetim ekibi üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak veya bu hizmeti sunma sürecine katılmayan bir uzman tarafından denetim ekibine hizmetle ilgili tavsiyede bulunmasını ve ilgili muhasebe uygulaması ile finansal tablo uygulamalarının gözden geçirmesini sağlamak gibi önlemler alınarak tehdit ortadan kaldırılır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 610).

#### **14) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Denetim güvencesine ilişkin yukarıda açıklanan bağımsızlık şartları tüm denetim sözleşmelerine uygulanır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda denetçinin bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.3). Denetim firması, denetim sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda potansiyel kullanıcılarla iletişim kurabilmektedir. Potansiyel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edilmek durumundadırlar (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.4).

#### **2.4.3. Taraf Tutma Tehdidi Oluşturan Durumlar**

Denetçinin, bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığını tehlikeye düşürecek şekilde savunması tehditidir. Denetçiler uygulamada çeşitli şekillerde taraf tutma tehdidi oluşturabilecek durum ve ilişkiler ile karşılaşmaktadırlar. Etik kurallar içerisinde uygulamada karşılaşılabilecek durumlara ve ilişkilere ilişkin detaylı açıklamalara yer verilmektedir.

**1) Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi:** Denetim şirketinin, çalışanlarını geçici olarak denetim müşterisinde görevlendirmesi, taraf tutma tehdidi oluşturabilmektedir. Uygulamada genellikle yardım şeklinde ortaya çıkan çalışan görevlendirmelerine rastlamak mümkündür. Bu hizmetin taraf tutma tehdidi oluşturması için kısa bir süreliğine yapılması ve hem bu bölüm kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunmama hem de denetlenen firmadaki yönetim sorumluluklarını üstlenmeme şeklinde sağ-

lanması gerekmektedir. Belirtilen koşullarda sunulan yardım hizmetinin bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaması için geçici görevli çalışan tarafından yürütülen çalışmanın yeniden gözden geçirilmesi ve bu çalışanın denetim ekibi üyeliğine dahil edilmemesi, yine çalışana, geçici görevli olduğu sırada yürüttüğü herhangi bir fonksiyon veya faaliyet için denetim sorumluluğu verilmemesi gibi önlemler alınması mümkündür. Bunlara ek olarak denetim müşterisi, geçici olarak görevlendirilen çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden her durumda sorumluluk taşımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 525).

## **2) Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler:**

Denetim şirketleri genel olarak denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunmaktadır. Ancak güvence dışı hizmetlerin sunulması, denetim şirketinin veya denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığına yönelik taraf tutma tehdidi ortaya çıkarabilmektedir. Bu nedenle de sunulacak hizmete ilişkin değerlendirme yapılırken özel bir hüküm yoksa kavramsal çerçeve yaklaşımı doğrultusunda denetçi muhakeme gücüne bağlı olarak

### **Tüm Zamanların En Önemli Finansal Hileleri – 11**

#### **Türkiye'nin Ponzi Skandalı: ÇİFTLİKBANK (2018)**

Kurucusu İtalyan kökenli Amerikan vatandaşı, dolandırıcı Charles Ponzi'nin adı ile anılan bu sistemde, sisteme giren kimse diğer bir kişinin zarara uğradığını bilmemektedir. Kendisine mantıklı gelen projeden para kazandığını düşünmektedir. Türkiye'nin Ponzi Skandalı olarak ifade edilen 200 bin TL yatırıma aylık 50 bin lira kazanç vaadiyle sanal çiftlik hayvanları satan KKTC merkezli Çiftlikbank, aslında internet üzerinden oynanan sanal bir oyundur. Kişiler siteye üye olduktan sonra sanal tarım yatırımları gerçekleştirmekteydi. Yatırdığı paraya göre, tavuk, arı veya keçi satın alıyorlardı. Üyelere, sanal yatırımın ardından yüzde 40'a yakın kazanç sağlandığı iddia ediliyordu. Çiftlikbank'a ilk yaptırım Gümrük ve Ticaret Bakanlığından gelmişti. Bakanlık, adında "banka" geçmesi nedeniyle şirketin reklamlarını üç ay süreyle durdurma kararı almıştı. Bakanlıklar tarafından mercer altına alınan ve kurdıkları internet sitesi aracılığıyla çok yüksek kâr vaadiyle milyonlarca lira toplayan KKTC menşeli 'Çiftlikbankta 2018'de flaş bir gelişme yaşanmış, Çiftlikbankın sahibi Mehmet Aydın bir ses kaydı göndererek yaptığı açıklamada çıkan haberler nedeniyle hiç bir bankanın kendilerine güvenmediğini, bu nedenle üyelere günlük olarak yapılan ödemelerin artık aylık yapılacağını duyurmuştu. Sonuçta internet oyunu üzerinden halktan 1 milyar TL'yi aşkın fon toplandığı anlaşıldı. Çiftlikbank CEO'su yurtdışına kaçtı. Hakkında dava açıldı.

**Kaynak:** [http://www.cumhuriyet.com.tr/haberturkiye/910316/Ponzi\\_yarim\\_milyar\\_yuttu.html](http://www.cumhuriyet.com.tr/haberturkiye/910316/Ponzi_yarim_milyar_yuttu.html) ve <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/ciflik-bank-cok-konusuldu-ama-tam-bir-ponzi-tez-gahi-40784814-> (Kaynaklarından derlenmiştir.)

karar alır ve bağımsızlığını etkileyebilecek tehditleri ortadan kaldırır ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 600).

**3) İdari Hizmetler:** Güncellenen çerçevede yer alan idari hizmetler ise, olağan ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetleri kapsamakta olup, genel olarak yönetim sorumluluğu altında yer almamaktadır. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında denetim müşterisinin bilgilendirilmesi vb. gibidir. Bu tür faaliyetlerin rutin ve mekanikleşmiş olması ve meslek mensubunun bu faaliyetler ile ilgili mesleki yargısını kullanmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 602). Anlatılanlar doğrultusunda denetim müşterisine bu tür hizmetler sunan meslek mensuplarının sundukları hizmetler sırasında karşılaştıkları durumların bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığına, tehdit oluşturuyor ise hangi tür tehdit olduğuna karar vermesi ve gerekli önlemleri alması önemlidir.

**4) Değerleme Hizmetleri:** Muhasebe skandalları sonrasındaki dönemde toplumda finansal tablolara duyulan güvenin artırılması amacıyla çeşitli yasal düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemelerin başında 2002 yılında çıkarılan Sarbanes – Oxley Yasası gelmektedir. Bu Yasa içerisinde denetim firmalarının güvence dışında sundukları hizmetler içerisinde değerlendirme hizmetlerinin hileli finansal raporlama ve denetçi bağımsızlığı açısından sorun yaratabilecek işlemlerden biri olarak ifade edildiği görülmektedir (Rezaee, 2005). Bilindiği gibi değerlendirme; bir varlık, yükümlülük veya bütün olarak bir işletme için belli bir değer veya değer aralığını hesaplamak için geleceğe ilişkin gelişmelerle ilgili varsayımların yapılmasını, uygun yöntem ve tekniklerin uygulanmasını ve bunların kombinasyonunu kapsamaktadır. Müşteri işletmeye ilişkin değerlendirme hizmetlerinin yürütülmesi taraf tutma tehdidi oluşturabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 603). Denetçi ortaya çıkan tehdidin önemli olduğuna ve bağımsızlık açısından olumsuzluk yaratabileceğine inanıyor ise değerlendirme hizmetine katılmamış bir denetçi tarafından, yapılan değerlendirme veya denetim çalışmasının gözden geçirilmesinin sağlanması;

ya da bu hizmetleri sunan personelin denetim işine katılmamasını sağlayacak düzenlemelerin yapılması şeklinde önlemler olarak tehdidi kabul edilebilir bir seviyeye indirmek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 603.3).

**5) Vergi Hizmetleri:** Robinson (2008) çalışmasında, Sarbanes – Oxley Yasası ile denetçiler tarafından verilen güvence dışı hizmetler içerisinde izin verilen vergi hizmetlerinin üzerinde durmakta ve vergi hizmetlerini sağlayan denetim firmasının hizmet sağladığı işletmenin finansal raporlama kalitesini arttırdığı ifade etmektedir. Yine çalışmada vergi hizmetleri içerisinde finansal tablolardaki vergi ile ilgili hesaplar ve vergi hesaplamaları gibi faaliyetler sayılmaktadır. Bu görüşü literatürde destekleyen birçok çalışma bulunmakta ve Amerikan Sermaye Piyasası Kanunu'nda da işletmelerin vergi hizmetlerini denetim firmalarından güvence dışı hizmetler olarak satın alması desteklenmektedir (Sage ve Sage, 2005: 31). Uygulamada meslek mensuplarının müşterilerine sundukları vergi hizmetleri çok kapsamlı hizmetlerden meydana gelmektedir. Bu kapsamlı hizmetlerin etik kurallar içerisinde vergi beyannamesinin hazırlanması, muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları, vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri ve vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesine yönelik yardım olmak üzere dört başlık altında toplandığı görülmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 604.3). Yapılan sınıflamaya bağlı olarak sunulan hizmetler birbiri ile ilişkili olsa da kendi kendini denetleme tehdidi noktasında ortaya çıkan tehditlerin ciddiyeti ayrı ayrı değerlendirilmek durumundadır. Tablo 8'de sunulan değerlendirme süreci bu kısımda da aynen geçerli olup, denetçi sunduğu hizmetin türüne bağlı olarak gerekli değerlendirmeleri yaparak bağımsızlığını etkileyebilecek hizmeti ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir seviyeye indirmek durumundadır.

**6) Dava Destek Hizmetleri<sup>7</sup>:** Denetim müşterisine hukuki ihtilafların çözümü ve bir işlemi yapmasını destekleyen hukuki hizmetler sunulması durumunda taraf tutma tehdidi ortaya çıkabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 607).

---

7 Bu duruma ilişkin detaylı açıklamalar kendi kendini denetleme tehdidi bölümünde verilmektedir.

**7) Hukuki Hizmetler:** Bir işlemin yürütülmesinde (örneğin, sözleşme desteği hukuki danışmanlık, hukuki durum tespiti ve yeniden yapılandırma) denetim müşterisini destekleyen hukuki hizmetler, taraf tutma tehdidi oluşturabilmektedir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti sunulan hizmetin niteliği ve bir denetim ekibi üyesi tarafından sağlanıp sağlanmadığı, müşterinin finansal tablolarıyla ilgili olarak herhangi bir konunun önemliliği gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 608.4). Meslek mensubunun ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirmesi ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensupları kullanılması ve hukuki hizmetler sağlamaya dâhil olmamış bir muhasebe meslek mensubunun, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi gibi önlemleri uygulaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 608.4). Bununla birlikte denetim firmasından, bir uyuşmazlık ya da davada, denetim müşterisi için bir savunma rolünde hareket etmesi istenmişse, ilgili miktarın denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olmaması durumunda, denetim firması ortaya çıkan tüm tehditlerin önemini değerlendirmeli ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulamalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 608.5 – 608.6).

**8) Kurumsal Finans Hizmetleri:** Denetim şirketi tarafından bir denetim müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak, müşteri için işletme satın almalarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek, elden çıkarma işlemleri konusunda tavsiyelerde bulunmak, finansman sağlayıcı işlemlere yardımcı olmak ve yapılandırma tavsiyeleri sunmak gibi kurumsal finansman hizmetleri sağlamak taraf tutma tehdidi oluşturabilmektedir. Böyle bir durumda hizmetleri yerine getirmek için denetim ekibi üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak veya bu hizmeti sunma sürecine katılmayan bir uzman tarafından denetim ekibine hizmetle ilgili tavsiyede bulunmasını ve ilgili muhasebe uygulaması ile finansal tablo uygulamalarının gözden geçirilmesini sağlamak gibi önlemler alınarak tehdit ortadan kaldırılır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 610).

**9) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Denetim güvencesine ilişkin yukarıda açıklanan bağımsızlık şartları tüm denetim sözleşmelerine uygulanır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda denetçinin bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.3). Denetim firması, denetim sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda potansiyel kullanıcılarla iletişim kurabilmektedir. Potansiyel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edilmek durumundadırlar (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.4).

**2.4.4. Yakınlık Tehdidi Oluşturan Durumlar**

Denetçinin, bir müşteri veya işveren ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarlarıyla çok fazla ilgilenmesi veya işlerini makul olmayacak düzeyde kabul etmesi tehdididir. Denetçiler uygulamada çeşitli şekillerde yakınlık tehdidi oluşturabilecek durum ve ilişkiler ile karşılaşmaktadırlar. Etik kurallar içerisinde uygulamada karşılaşılabilecek durumlara ve ilişkilere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

**1) Ailevi ve Kişisel İlişkiler:** Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisinin denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olan bir çalışan veya denetim işinin ya da finansal tabloların kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi olması durumunda, sadece ilgili kişinin denetim ekibinden çıkarılması bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.

Bu tür yakın bir ilişki olması durumunda başka hiç bir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkiye sahip kişinin denetim ekibinin üyesi olmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.3). Belirtilen tehditlerin önemi denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği, yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon ve meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.7). Denetçi tarafından her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilerek, gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır. Etik kurallar içerisinde böyle bir tehdit karşısında alınacak önlemlere örnek olarak denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın sorumluluklarının, denetim işi üzerindeki herhangi bir potansiyel etkiyi azaltacak şekilde yapılandırılması veya yapılan denetim çalışmasının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gösterilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.8).

**2) Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler<sup>8</sup>:**

Denetim ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması durumunda kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 522).

**3) Denetim Müşterisinde İstihdam<sup>9</sup>:** Denetim müşterisinin bir yöneticisinin, yetkilisinin ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanın, denetim ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olmuş olması durumunda yakınlık tehdidi oluşabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 524).

**4) Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi:**

Denetim şirketinin, çalışanlarını geçici olarak denetim müşterisinde görevlendirmesi, yakınlık denetleme tehdidi oluşturabilmektedir. Uygulamada genellikle yardım şeklinde ortaya çıkan çalışan

---

8 Bu duruma ilişkin detaylı açıklamalar kişisel çıkar tehdidi bölümünde verilmektedir.

9 Bu duruma ilişkin detaylı açıklamalar kişisel çıkar tehdidi bölümünde verilmektedir.

görevlendirmelerine rastlamak mümkündür. Bu hizmetin yakınlık tehdidi oluşturmaması için kısa bir süreliğine yapılması ve hem bu bölüm kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunmamak hem de denetlenen firmadaki yönetim sorumluluklarını üstlenmemek şeklinde sağlanması gerekmektedir. Belirtilen koşullarda sunulan yardım hizmetinin bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaması için geçici görevli çalışan tarafından yürütülen çalışmanın yeniden gözden geçirilmesi ve bu çalışanın denetim ekibi üyeliğine dâhil edilmemesi, yine çalışana, geçici görevli olduğu sırada yürüttüğü herhangi bir fonksiyon veya faaliyet için denetim sorumluluğu verilmemesi gibi önlemler alınması mümkündür. Bunlara ek olarak denetim müşterisi, geçici olarak görevlendirilen çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden her durumda sorumluluk taşımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 525).

**5) Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu Dâhil):** Etik kurallar içerisinde birtaraftan denetim müşterisine uzun süreli olarak hizmet sunulması bağımsızlık noktasında tartışılırken, bir taraftan da hizmet sunumunda kıdemli personelin denetim müşterisi ile uzun süreli ilişkisinin ortaya çıkartacağı bağımsızlık sorunu üzerinde durulmaktadır. Etik kurallar içerisinde ilgili bölümde bir denetim işinde uzun süre boyunca aynı personelin çalıştırılmasının yakınlık tehdidi oluşturabileceği belirtilmektedir. Tehditlerin ciddiyetini değerlendirmek için ilgili kişinin ne kadar süredir denetim ekibi üyesi olduğu, denetim ekibindeki rolü, denetim şirketinin yapısı, denetim işinin niteliği, müşterinin yönetiminin değişip değişmediği ve müşterinin muhasebe/ raporlama konularının niteliğinin veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediği gibi faktörler dikkate alınmalıdır. Bu faktörlerin tamamına yakını tespit edildiğinde denetçinin ilgili kıdemli personeli rotasyona tabi tutarak denetim ekibinden çıkarmak, personelin işlerinin, denetim ekibinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlamak veya denetim işine ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemeleri yapmak gibi önlemler alması ve tehdidi ortadan kaldırması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 540).

**6) Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler:** Etik kurallar içerisinde de denetim şirketlerinin genel olarak denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunduklarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Denetim şirketi; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağına karar vermek zorundadır. Eğer değerlendirme sonucu bir tehdit görüyor ise gerekli önlemleri alarak kabul edilebilir bir düzeye indirmeye çalışacaktır. Eğer bunu gerçekleştiremiyor ise söz konusu güvence dışı hizmeti sunmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 600).

**7) İdari Hizmetler:** Güncellenen çerçevede yer alan idari hizmetler ise, olağan ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetleri kapsamakta olup, genel olarak yönetim sorumluluğu altında yer almamaktadır. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında denetim müşterisinin bilgilendirilmesi vb. gibidir. Bu tür faaliyetlerin rutin ve mekanikleşmiş olması ve meslek mensubunun bu faaliyetler ile ilgili mesleki yargısını kullanmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 602). Anlatılanlar doğrultusunda denetim müşterisine bu tür hizmetler sunan meslek mensuplarının sundukları hizmetler sırasında karşılaştıkları durumların bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmadığına karar vermesi ve gerekli önlemleri alması önemlidir.

**8) İşe Alım Hizmetleri:** Denetim şirketi, uygulamada genellikle, müşteri işletmeye ilişkin iş tanımının yapılması, birkaç başvuru sahibinin mesleki niteliklerinin incelenmesi ve ilgili işe uygunlukları konusunda danışmanlık sunulması, adaylarla görüşülmesi ve finansal muhasebe, idari veya kontrol pozisyonlarına ilişkin yeterlilikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması gibi hizmetler sağlayabilmektedir (Bölüm 609.3). Belirtilen şekillerde denetim müşterisine işe alma hizmetlerinin sunulması durumunda zaman zaman yakınlık tehdidi ortaya çıkmaktadır. Tehdidin bağımsızlığa olan etkisinin değerlendirilmesinde müşteri

tarafından talep edilen yardımın niteliği, işe alınacak kişinin rolü ve hizmetin sağlandığı müşteri işletme ile adaylar arasında olası çıkar çatışmasının varlığı belirleyici olmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 609.5).

**9) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Denetim güvencesine ilişkin yukarıda açıklanan bağımsızlık şartları tüm denetim sözleşmelerine uygulanır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtımı hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda denetçinin bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.3). Denetim firması, denetim sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda potansiyel kullanıcılarla iletişim kurabilmektedir. Potansiyel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edilmek durumundadırlar (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.4).

**2.4.5. Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar**

Denetçi üzerinde nüfuzu kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdidi yıldırma tehdidini ortaya çıkarmaktadır. Denetçiler uygulamada çeşitli şekillerde yıldırma tehdidi oluşturabilecek durum ve ilişkiler ile karşılaşmaktadırlar. Etik kurallar içerisinde uygulamada karşılaşılabilecek durumlara ve ilişkilere ilişkin detaylı açıklamalara aşağıdaki başlıklar altında yer verilmektedir.

**1) Ücretler:** Etik kurallara göre denetçilerin yıldırma tehdidi yaratabilecek ücretler konusunu üç ayrı bölümde değerlendirmeleri gerekmektedir. Bunlardan ilki denetim şirketinin müşteri işletmeden almış olduğu denetim ücretidir. Bir denetim müşterisinden alınan toplam

ücretin, denetim görüşü bildiren denetim şirketinin tek bir kilit yönetici/ortağın müşterilerinden elde edilen gelirlerin ya da denetim şirketinin aldığı toplam ücretin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi uygulamada yıldırma tehdidi oluşturmaktadır. Ortaya çıkan tehdidin önemi denetim şirketinin faaliyet yapısı, köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu ve müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi, müşterinin, ilgili kilit yönetici veya ortak ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi ve kilit yönetici veya ortaklara ya da ofisteki kilit yöneticilere veya ortaklara ait ücretlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Sayılan faktörler açısından yapılan değerlendirme sonucunda tehdidin önemli olduğu sonucuna ulaşırsa müşteriye bağımlılığın azaltılması, dış kalite kontrol gözden geçirmeleri veya kilit denetim yargıları/muhakemeleri için üçüncü bir tarafa danışılması gibi önlemler alınarak tehdidin kabul edilebilir bir seviyeye indirgenmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 410.3).

#### Muhasebe Skandalları – 11

##### Tesco Skandalı (2014)

Şirketin kârında yapılan «abartılı kar beklentisi skandalı» ortaya çıkmadan ve skandal duyulmadan önce, İngiltere'deki rakipleri ile şirketlerin faaliyet karlılığı, ciro büyüme hızı ve öz sermaye karlılığı göstergelerinin karşılaştırmalı analizi yapıldığında Tesco'nun neredeyse her alanda rakiplerini ikiye katladığı görülmektedir. Şirketin denizaşırı yatırımlarının verimsizliği sebebiyle, en yakın rakibi olan Morrison'un operasyonel karlılık marjlarında Tesco'yu yakalamaya başlamış olmasına karşın, Tesco en yakın rakibinden yaklaşık %50 daha fazla hasılat ve büyüme hızı yakalamış görünüyordu. 2014 yılının ilk yarısında Tesco'nun kârının 250 milyon sterlin (408 milyon dolar) daha fazla hesaplandığının ortaya çıkması, şirketi zor durumda bırakırken, şirketin yöneticileri hakkında da inceleme başlatılmasına neden oldu. Perakende Sektörü Düzenleyici Kurumu tarafından başlatılan soruşturmada ise tedarikçilere yapılan ödemelerin 24 aya kadar geciktirildiği, şirket sistemlerinde kasıtlı olarak yer alan veri hataları ve mükerrer fatura kesilmesi sorunlarının düzeltilmemesi ve satış ekibine, şirket hedeflerini yakalamaları için olağanüstü bir baskı yapıldığı tespit edildi. Ardından İngiltere'nin Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kurumu (FCA) tarafından yapılan soruşturmada 3 üst düzey yöneticisi hile yapmaktan suçlu bulunan Tesco hakkında yatırımcılara yanıltıcı bilgiler yayınlamak suçu ile de 100 milyon poundluk bir dava açıldı. Yapılan açıklamada Tesco'nun 129 milyon sterlin ceza ödemeyi ve yatırımcıların zararlarını telafi etmek için bir plan dâhilinde 85 milyon sterlin ödemeyi kabul ettiği açıklandı. Tüm bunların ardından şirket, 2015 Şubat ayında 2014 yılının mali sonuçlarını 96 yıllık tarihinin en büyük zararını açıklayarak yaptı. Bu zarar tutarı ise 8,5 milyar pound idi.

**Kaynak:** [https://www.bbc.com/turkce/basinozeti/2014/09/140923\\_basin\\_ozeti](https://www.bbc.com/turkce/basinozeti/2014/09/140923_basin_ozeti), <https://www.accafin.com/?view=article&id=317:denetim-de-analitik-inceleme-tesco-skandalı-orneği> (Kaynaklarından derlenmiştir.)

**2) Fiili veya Karşı Davalar:** Denetim şirketi veya denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisi arasında bir dava oluşması veya dava oluşma ihtimalinin bulunması durumunda, yıldırma tehdidi oluşabilir. Bu noktada oluşan tehditlerin ciddiyeti hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi ve ihtilafın daha önceki bir denetim işiyle ilgili olup olmadığına göre değerlendirilmek durumundadır. Böyle bir tehdidi ortadan kaldırmak amacı ile hukuki ihtilafın bir denetim ekibi üyesiyle ilgili olması durumunda, bu kişinin denetim ekibinden çıkarılması veya yürütülen çalışmanın bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 430).

**3) İş İlişkileri:** Etik kurallar içerisinde iş ilişkisinin, denetim firması ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemli olması halinde, ortaya çıkan yıldırma tehdidi çok belirgin olacağı için hiçbir önlemin bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği ifade edilmektedir. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmemeli ya da önemsiz bir düzeye indirilmeli ya da bırakılmalıdır. Bununla birlikte denetim firması ya da güvence ekibinin bir üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir güvence müşterisinden mal ya da hizmet satın alması durumunda eğer alışveriş normal iş çerçevesinde ve piyasa koşulları altında yapılmışsa, genel olarak bağımsızlık tehdidi yaratmayacağı da etik kurallar içerisinde yer almaktadır. Ancak, bu alışveriş işlemleri yıldırma tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabileceği için herhangi bir tehdidin öneminin değerlendirilmesi ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemlerin uygulanması beklenmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 520).

**4) Ailevi ve Kişisel İlişkiler:** Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisinin denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olan bir çalışan veya denetim işinin ya da finansal tabloların kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi olması durumunda, sadece ilgili kişinin denetim ekibinden çıkarılması

bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilir. Bu tür yakın bir ilişki olması durumunda başka hiç bir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkiye sahip kişinin denetim ekibinin üyesi olmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.3). Belirtilen tehditlerin önemi denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği, yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon ve meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 521.7).

**5) Denetim Müşterisinde İstihdam:** Denetim müşterisinin bir yöneticisinin, yetkilisinin ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanın, denetim ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olmuş olması durumunda yıldırma tehdidi oluşabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 524).

**6) Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler:** Etik kurallar içerisinde de denetim şirketlerinin genel olarak denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunduklarına ilişkin açıklamalara yer verilmektedir. Denetim şirketi; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağına karar vermek zorundadır. Eğer değerlendirme sonucu bir tehdit görüyor ise gerekli önlemleri alarak tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmeye çalışacaktır. Eğer bunu gerçekleştiremiyor ise söz konusu güvence dışı hizmeti sunmaması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 600).

**7) İdari Hizmetler:** Güncellenen etik kurallar içerisinde yer alan Bölüm 602 bütün denetim müşterilerine denetim firması tarafından sunulan idari hizmetlerin oluşturabileceği tehditleri kapsamaktadır. Bir denetim şirketinin, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmesi yıldırma tehdidi meydana getirebilecektir. Bununla birlikte bir denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken de denetim şirketinin, yönetim sorumluluğunu üstlenme riskinden kaçınması ve müşteri yönetiminin yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları

aldığından ve yargılara vardığından emin olması gerekmektedir. Belirtilen durum uygulamada bağımsızlığı tehdit eden bir duruma dönüşmekte ve denetçinin bu durumu önlemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 600).

**8) İşe Alım Hizmetleri:** Denetim şirketi, uygulamada genellikle, müşteri işletmeye ilişkin iş tanımının yapılması, birkaç başvuru sahibinin mesleki niteliklerinin incelenmesi ve ilgili işe uygunlukları konusunda danışmanlık sunulması, adaylarla görüşülmesi ve finansal muhasebe, idari veya kontrol pozisyonlarına ilişkin yeterlilikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması gibi hizmetler sağlayabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 609.3). Denetim müşterisine belirtilen şekillerde işe alma hizmetlerinin sunulması durumunda zaman zaman yıldırma tehdidi ortaya çıkmaktadır. Tehdidin bağımsızlığa olan etkisinin değerlendirilmesinde müşteri tarafından talep edilen yardımın niteliği, işe alınacak kişinin rolü ve hizmetin sağlandığı müşteri işletme ile adaylar arasında olası çıkar çatışmasının varlığı belirleyici olmaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 609.5).

**9) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:** Denetim güvencesine ilişkin yukarıda açıklanan bağımsızlık şartları tüm denetim sözleşmelerine uygulanır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtımını hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda denetçinin bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.3). Denetim firması, denetim sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda potansiyel kullanıcılarla iletişim kurabilmektedir. Potansiyel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edilmek durumundadırlar (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 800.4).

## **2.5. Kısım 4B – DİĞER DENETİM VE İNCELEME HİZMETLERİ DİŐINDA KALAN GÜVENCE SÖZLEŞMELERİ İÇİN BAĞIMSIZLIK**

Güncellenen etik kurallar içerisinde Kısım 4B diğer denetim ve inceleme hizmetleri dışında kalan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık konusunu detaylandırmaktadır. Denetim ve inceleme sözleşmeleri dışında kalan bu sözleşmeler finansal tablolardaki bir unsurun ya da hesabın spesifik olarak denetimini veya müşteri işletmenin anahtar performans göstergeleri üzerine verilen performans güvencesini (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.1) içermektedir. Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Güvence Sözleşmeleri için Uluslararası Güvence Çerçevesi, bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve hedeflerini tanımlamakta ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının (ISA) uygulanacağı sözleşmeleri belirlemektedir. Güvence sözleşmesinin unsurları ve hedefleri, ISA Güvence Çerçevesi hükümlerine göre tasarlanmaktadır. En genel anlamı ile bir güvence denetiminde, denetçi; hedef kullanıcıların (sorumlu taraf dışındaki), denetim konusunun kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılarına olan güven düzeyini artırmak için tasarlanmış bir sonuç belirtmektedir. Böylelikle denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktı, kıstasların denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgileri kapsamaktadır. Örneğin Güvence Çerçevesi; iç kontrolün etkinliği hakkındaki bir yönetim beyanının (denetim konusunu oluşturan bilgi) iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi için oluşturulmuş COSO veya CoCo gibi bir çerçevenin (kıstaslar), iç kontrole, bir sürece (denetim konusu) uygulanmasından kaynaklandığını belirtmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.7 - 900.8). Güvence denetimleri uygulamada iki şekilde ortaya çıkmaktadır. AŞağıdaki tablo üzerinde bu sözleşme türleri sunulmaktadır.

**Tablo 10.** Güvence Denetim Türleri

Güvence Denetimi Türü	Tanımı	Sunumu
Beyana Dayalı Güvence Denetimi	Bu denetim türünde, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sorumlu tarafça yerine getirilir ve denetim konusunu oluşturan bilgiler, sorumlu tarafça hedef kullanıcıların erişimine açılmış beyan şeklindedir.	Beyan şeklindedir.
Doğrudan Raporlama Şeklinde Yapılan Güvence Denetimi	Bu tür güvence denetiminde denetçi, ya doğrudan denetim konusunun değerlendirilmesini veya ölçümünü gerçekleştirir ya da değerlendirmeyi veya ölçümü gerçekleştiren sorumlu taraftan, hedef kullanıcılara sunulmayan bu değerlendirme veya ölçüm hakkında bir açıklama alır. Denetim konusunu oluşturan bilgi, hedef kullanıcılara güvence raporunda sunulur.	Rapor şeklindedir.

**Kaynak:** Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.18 – 900.20

Belirtilen şekillerde ortaya çıkan diğer güvence denetimleri kapsamında da bağımsızlık ilkesine uygunluk sağlamak bir gerekliliktir. Bir önceki bölümde olduğu gibi bu bölümde de denetçilerin bağımsızlığa ilişkin ortaya çıkabilecek tehditleri değerlendirirken mesleki muhakeme gücüne bağlı olarak kavramsal çerçeve yaklaşımından yararlanmaları gerekmektedir. Benzer nitelikte bağımsızlığın esasta ve şekilde bağımsızlık olmak üzere iki unsuru taşıması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.4).

İster beyan esaslı ister doğrudan raporlamalı olsun bazı güvence sözleşmelerinde birçok sorumlu taraf olabilir. Bu tip sözleşmelerde her bir sorumlu tarafa bu bölümde bahsedilenlerin uygulanmasının yararlı olup olmadığının belirlenmesinde denetim firması; firmasının, güvence ekibinin bir üyesinin ve sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkileri tarafından yaratılan bağımsızlığa gölge düşürecek tehdidin ilgili konu bilgisi dâhilinde açıkça önemsiz olup olmadığını göz önüne alıp, ilgili konuyu ve ilişkili kamu çıkarının derecesi gibi faktörleri tek değerlendirmek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.21).

Etik kuralların bu kısmında kavramsal çerçeve yaklaşımının uygulanacağı sözleşme dönemine ilişkin açıklamalara dayandırılmaktadır. Güvence müşterisinden bağımsızlık hem sözleşme süresinde hem de konu bilgisinin kapsadığı süre boyunca gereklidir. Sözleşme dönemi, güvence ekibinin belirli bir sözleşmeyle ilgili olarak güvence hizmeti vermesi ile başlamakta ve güvence raporunun yayınlanması ile sona ermektedir. Sözleşme görevinin devam eden iş niteliğinde olması durumunda ise sözleşme görevi her iki tarafın da mesleki ilişkinin sona erdiğini beyan etmesi veya final güvence raporunun yayınlanmasından daha sonra sona ermektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.30). Bununla birlikte bir şirket, denetim firması tarafından görüş bildirilecek konu bilgisinin kapsadığı veya daha sonraki dönemde güvence müşterisi olursa, denetim firması bağımsızlık tehdidi yaratabilecek aşağıdaki durumları belirlemelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.31):

- Konu bilgisinin kapsadığı dönem veya daha sonraki dönemde ancak güvence sözleşmesinin kabul edilmesinden önce, güvence müşterisi ile olan finansal veya iş ilişkileri,
- Güvence müşterisine verilen önceki hizmetler.

Değerlendirme sürecinde konu bilgisinin kapsadığı dönemde veya sonrasında ancak güvence ekibinin güvence hizmetlerine başlamasından önce ve bu hizmetlere, güvence sözleşmesi döneminde izin verilmemiş ise bu hizmetlerin verilmesinin bağımsızlığı tehdit edeceği göz önünde bulundurulmalıdır. Eğer tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise güvence sözleşmesi ancak tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için bu hizmeti veren personelin güvence görevine dahil edilmemesini sağlamak durumundadır. Bununla birlikte; güvence ve güvence dışı işlerin uygun olduğuna dair profesyonel muhasebeci görüşü almak gibi önlemleri de uygulamak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.32). Ancak güvence dışı hizmet henüz tamamlanmadıysa ve güvence sözleşmesiyle bağlantılı olarak mesleki hizmetlerin başlamasından önce bu hizmetin tamamlanması veya iptal edilmesi mümkün değilse, denetim firması ancak aşağıdaki durumlarda tatmin olursa güvence hizmetini kabul etmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.33):

- Güvence dışı hizmetin kısa bir süre içinde tamamlanacağı,
- Müşterinin, kısa bir süre içinde başka bir servis sağlayıcısına geçiş için ayarlamalar yapacağı,
- Denetim firmasının hizmet süresi boyunca gerektiğinde önlemleri uygulayabileceği,
- İlgili konu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışılarak kabul edilmelidir.

Sayılan durumlar gerçekleştiğinde denetim firması güvence hizmetini kabul etmelidir. Detaylandırılan bu değerlendirme sürecinin bağımsızlık şartlarıyla uygunluğu konusunda sonuç oluşturulması açısından muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısına ilişkin kanıtlarını sağlamak amacıyla belgelendirme yapması istenmektedir. Bununla birlikte belgelendirmenin olmaması etik kurallar açısından, bir denetim firmasının belli bir konuyu dikkate alıp almadığının ya da bağımsız olduğunun göstergesi de değildir. Belirtilen belgelendirme sürecinde iki durum ile meslek mensubunun karşı karşıya geleceği ve her ikisini de etik kurallar içerisinde açıklandığı şekilde belgelendirmesi gerektiği de açıkça ifade edilmektedir. İlk durum bir tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerekiyor ise muhasebe meslek mensubunun tehdidin niteliğini ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uyguladığı ya da uygulayabileceği mevcut önlemleri belgelendirmesidir. İkinci durum ise eğer bir tehdit, önlemlerin yeterli olması ve muhasebe meslek mensubunun bu önlemlerin zaten tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olması gibi nedenler doğrultusunda önlemlerin olmadığı sonucuna vardığını belirlemek için ciddi bir analiz gerektiriyor ise ortaya çıkmaktadır ve muhasebe meslek mensubu tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgelendirmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.40).

Son olarak etik kurallarda bu kısmın bir hükmüne aykırılık olması durumunda meslek mensubunun neler yapması gerektiği açıklanmaktadır. Bu kısmın bir hükmüne aykırılık tespit edildiğinde, denetim firması aykırılığa neden olan çıkar ya da ilişkiyi sonlandırmalı, askıya almalı ya da ortadan kaldırmalıdır. Ayrıca bu aykırılığın önemi ile

denetim firmasının tarafsızlığı ve bir denetim raporu çıkarma yeteneği üzerindeki etkisini değerlendirmelidir. Denetim firması, aykırılığın sonuçlarını yeterli bir Şekilde ele almak için önlem alınıp alınamayacağını belirlemelidir. Bu belirlemeyi yaparken, denetim firması mesleki yargı kullanacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, aykırılığın önemini, alınacak önlemlerin ve o anda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli gerçekler ve koşulları tartarak, denetim firmasının tarafsızlığının bozulduğu böylece denetim firmasının bir güvence raporu çıkaramayacağı sonucuna varıp varamayacağını dikkate almak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 900.50).

Çalışmanın takip eden kısmında bir önceki bölümde ifade edilen Şekilde belirlenen tehditlerin türlerine bağlı olarak bölümün sınıflandırılması tekniği benimsenmektedir. Belirtilenler doğrultusunda etik kurallar içerisinde denetçinin bağımsızlığını esas alan bu bölümde konu tehdit türleri açısından detaylandırılmaktadır. Yani karşılaştığı duruma ya da ilişki türüne göre tanımlanan tehditler bağlamında alınacak önlemler denetçi bağımsızlığı ile iliŐkilendirilerek örnekler yardımıyla sunulmakta ve aşağıdaki tabloda etik kurallar içerisinde Kısım 4B'de yer alan ilgili maddelere ilişkin genel bir sunum yapılmaktadır. Böylelikle uygulayıcıların konuyu karşılaştıkları durumlar ile daha rahat bir Şekilde uyumlaŐtırmalarına imkn tanınmaktadır.

**Tablo 11.** Kısım 4B'nin Tehdit Türlerine Göre Sınıflandırılması

Kişisel Çıkar Tehdidi	Kendi Kendini Denetleme Tehdidi	Taraf Tutma Tehdidi	Yakınlık Tehdidi	Yıldırma Tehdidi
<p><b>905</b> - Ücretler</p> <p><b>907</b> – Fıllı ya da Karşı Davalar</p> <p><b>910</b> - Finansal Çıkarın Bulunması</p> <p><b>911</b> - Krediler ve Teminatlar</p> <p><b>920</b> – İş İlişkileri</p> <p><b>921</b> - Ailevi ve Kişisel İlişkiler</p> <p><b>922</b> - Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler</p> <p><b>923</b> - Güvence Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi</p> <p><b>950</b> - Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması</p> <p><b>990</b> – Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar</p>	<p><b>922</b> - Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler</p> <p><b>923</b> - Güvence Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi</p> <p><b>950</b> - Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması</p> <p><b>990</b> – Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar</p>	<p><b>950</b> - Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması</p> <p><b>990</b> – Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar</p>	<p><b>921</b> - Ailevi ve Kişisel İlişkiler</p> <p><b>922</b> - Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler</p> <p><b>924</b> – Güvence Müşterisinde İstihdam</p> <p><b>940</b> – Personelin Güvence Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi</p> <p><b>950</b> - Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması</p> <p><b>990</b> – Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar</p>	<p><b>905</b> - Ücretler</p> <p><b>907</b> – Fıllı ya da Karşı Davalar</p> <p><b>920</b> – İş İlişkileri</p> <p><b>921</b> - Ailevi ve Kişisel İlişkiler</p> <p><b>924</b> – Güvence Müşterisinde İstihdam</p> <p><b>950</b> - Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması</p> <p><b>990</b> – Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar</p>

### 2.5.1. Kişisel Çıkar Tehdidi Oluşturan Durumlar

Diğer güvence hizmetleri açısından kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlar aşağıda sınıflandırılarak sunulmaktadır.

**1) Ücretler:** Denetçilerin kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek ücretler konusunu üç ayrı bölümde değerlendirmeleri gerekmektedir. Bunlardan ilki denetim şirketinin müşteri işletmeden almış olduğu denetim ücretidir. Bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretin, denetim görüşü bildiren denetim şirketinin tek bir kilit yönetici/ortağın müşterilerinden elde edilen gelirlerin ya da denetim şirketinin aldığı toplam ücretin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi uygulamada kişisel çıkar tehdidi oluşturmaktadır. Ortaya çıkan tehdidin önemi denetim şirketinin faaliyet yapısı, köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu ve müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi, müşterinin, ilgili kilit yönetici veya ortak ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi ve kilit yönetici veya ortaklara ya da ofisteki kilit yöneticilere veya ortaklara ait ücretlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Sayılan faktörler açısından yapılan değerlendirme sonucunda tehdidin önemli olduğu sonucuna ulaşırsa müşteriye bağımlılığın azaltılması, dış kalite kontrol gözden geçirmeleri veya kilit denetim yargıları/muhakemeleri için üçüncü bir tarafa danışılması gibi önlemler alınarak tehdidin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 905.3).

Ücretler konusunda üzerinde durulması gereken ikinci nokta ödemesi gecikmiş olan ücretlerdir. Bir denetim müşterisinden alınacak ücretlerin uzun bir süre ödenmemesi ve özellikle bir sonraki yıla ait denetim raporunun yayımlanmasından önce önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilmektedir. Böyle bir durumda denetim şirketi, denetim raporu yayımlanmadan önce bu tür ücretlerin ödemesinin yapılmasını istemelidir. Ücretlerin rapor yayımlandıktan sonra ödenmemesi durumunda, denetim şirketinin her tür tehdidin ciddiyetini değerlendirmesi ve gerektiğinde bunları ortadan

kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetim işinde yer almayan ayrı bir denetçi tarafından yürütülen işle ilgili danışmanlık sunulması veya yapılan çalışmaların gözden geçirilmesi gibi önlemleri alması gerekmektedir. Bununla birlikte denetim şirketi; ödemesi gecikmiş ücretlerin, müşteriye verilen bir kredi gibi kabul edilip edilemeyeceğini ve ödemesi gecikmiş ücretlerin önem düzeyinden dolayı denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya güvence denetimine devam etmesinin uygun olup olmadığını belirlemek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 905.4).

Denetçilerin ücretler konusunda üzerinde durması gereken üçüncü nokta ise şarta bağlı ücretlerdir. Şartı bağlı ücretler; bir işlem çıktısıyla veya denetim şirketi tarafından sunulan hizmet sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir temele dayanılarak hesaplanan ücretleri kapsamaktadır. Denetim şirketi tarafından, güvence denetimleri ile ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak tahakkuk ettirilen bir şarta bağlı ücret zaman zaman kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Güvence dışı hizmetin çıktısının ve dolayısıyla ücret tutarının, denetim konusunu oluşturan bilgiler açısından önemli bir konuyla ilgili geleceğe ilişkin veya güncel bir yargıya bağlı olması durumunda, herhangi bir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler kabul edilemez niteliktedir. Ancak güvence dışı bir hizmette şarta bağlı ücretin tutarlarının aralığı, şarta bağlı ücretin belirleneceği konunun çıktısının uygun bir idare tarafından belirlenip belirlenmediği, hizmetin niteliği ve ilgili olay veya işlemin finansal tablolar üzerindeki etkisi gibi faktörler göz önüne alınarak değerlendirilmelidir. Sonuçta her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 905.6 – 905.9).

**2) Hediyeler ve Ağırlandırma:** Güncellenen etik kurallar içerisinde bu bölüm 906 olarak belirlenmiş ancak açıklamaları şu an devam etmekte olan IESBA Rüşvetler Projesi sonuçlarına bağlı olarak güncelleneceği için boş bırakılmıştır. Güncelleme öncesi etik kurallar içerisinde bu konu bir güvence müşterisinden ağırlandırma teklifinin veya hediyelerin kabul

edilmesinin, kişisel çıkar tehdidi oluşturabileceği şeklinde açıklanmıştır. Denetim şirketinin veya güvence ekibi üyesinin, küçük ve önemsiz bir değerde olmadığı müddetçe, hediyeleri veya ağırlanma teklifini kabul etmesi durumunda oluşan tehditler, herhangi bir önlem ile kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek kadar önemli kabul edilmiştir. Sonuç olarak, denetim şirketi veya güvence ekibi üyesinin bu tür hediyeleri veya ağırlanma tekliflerini kabul etmemeleri gerektiği ifade edilmiştir (Etik Kurallar, 2016).

**3) Fiili ya da Karşı Davalar:** Denetim şirketi veya güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisi arasında bir hukuki ihtilaf meydana gelmesi veya gelme ihtimalinin bulunması durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Oluşan tehditlerin ciddiyeti hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi ve daha önceki bir güvence denetimiyle ilgili olup olmadığı gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmek durumundadır. Böyle bir durumda her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için hukuki ihtilafın bir güvence ekibi üyesiyle ilgili olması durumunda, bu kişinin güvence ekibinden çıkarılması veya yürütülen çalışmanın bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 907).

**4) Finansal Çıkarlar:** Bir güvence müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Diğer güvence hizmetleri açısından finansal çıkara neden olan olayların değerlendirilmesi yapılırken meydana gelen durumun doğrudan ya da önemli düzeyde dolaylı ya da dolaylı bir şekilde finansal çıkara neden olup olmadığı değerlendirilmekte ve değerlendirme sonucuna göre denetçi tarafından kavramsal çerçeve yaklaşımı kullanılarak karar alınmaktadır. Aşağıdaki tablo üzerinde bu bölümde yer alan durumlara ve etkilerine yönelik açıklamalara yer verilmektedir.

**Tablo 12.** Finansal Çıkara Neden Olan Durumlar

<i>Finansal Çıkara Neden Olan Olay</i>	<i>Doğrudan Finansal Çıkar Oluşturma</i>	<i>Önemli Düzeyde Dolaylı Finansal Çıkar Oluşturma</i>	<i>Önemler/Değerlendirme</i>
Bir güvence ekibi üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerinden birinin veya bir denetim şirketinin, güvence müşterisi üzerinde finansal çıkarının olması durumu	X	X	Oluşan kişisel çıkar tehdidi, hiçbir önlem söz konusu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır doğrudan finansal bir çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz.
Güvence ekibinin bir üyesinin, güvence müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunduğu bildiği bir aile yakınının finansal çıkarının olması durumu	X	X	- Aile yakının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın ise kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarması - Güvence ekibi üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması - Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması
Bir güvence ekibi üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerinden birinin veya bir denetim şirketinin; güvence müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunan bir işletmede finansal çıkarının olması durumu	X	X	Güvence ekibi üyesinin, kişinin çekirdek ailesinin üyelerinden birinin veya denetim şirketinin bu tür bir finansal çıkarı olamaz.
Denetim şirketinin, güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin güvence müşterisinde müteveli, kayyum vb. bir görevle finansal çıkarının olması durumu	X	X	Aşağıdaki durumlar haricinde bu tür bir çıkara sahip olunamaz: - Müteveli, kayyum vb. bir görevle sahip olan kişinin, onun çekirdek aile üyelerinden birisinin veya denetim şirketinin, söz konusu kuruluşun üyesi –faydalanıcısı– olmaması, - Müteveli, kayyum vb. bir görevle sahip olan kişinin güvence müşterisi üzerinde sahip olduğu payın söz konusu kuruluş için önemli olmaması, - Müteveli, kayyum vb. bir görevle sahip olan kişinin denetim şirketi üzerinde önemli bir etkisinin olmaması ve - Müteveli, kayyum vb. bir görevle sahip olan kişinin, çekirdek aile üyelerinden birisinin veya denetim şirketinin, güvence müşterisine ilişkin finansal çıkar içeren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkilememesi.
Bir denetim şirketinin veya güvence ekibinin bir üyesinin ya da bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye veya bir şirket birleşmesi gibi yollarla güvence müşterisinden finansal çıkar elde etme durumu	X	X	- Finansal çıkarın denetim şirketi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar hemen elden çıkarılır veya kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde, çıkarın yeterli bir bölümü elden çıkarılır veya - Finansal çıkarın bir güvence ekibi üyesi veya bu güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkarı elde eden kişi bu çıkarı hemen elden çıkarır veya çıkarın, kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde, yeterli bir bölümünü elden çıkarır.
Bir denetim şirketi veya güvence ekibi üyesi ya da güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisi ile güvence müşterisi veya yönetimi arasında kurulan, ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan yakın bir ilişki durumu	X	X	- Finansal çıkarın önemsiz düzeyde olmaması ve iş ilişkisinin denetim şirketi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemsiz olmaması durumunda oluşan tehdit, herhangi bir önlemin söz konusu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır. Dolayısıyla, iş ilişkisine girilmez ya da iş ilişkisi önemli olmayan bir düzeye indirilir veya sonlandırılır. - Güvence ekibi üyesi açısından, bu tür bir finansal çıkar ve ilişki önemsiz düzeyde olmadıkça, bu üye güvence ekibinden çıkarılır.

**Kaynak:** Etik Kurallar, 2018: Bölüm 910

**5) Krediler ve Garantiler:** Banka veya benzeri bir kuruluş olan güvence müşterisinden, bir güvence ekibi üyesine veya bu güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birine ya da denetim şirketine verilecek normal borç verme hükümleri dışında ortaya çıkan herhangi bir kredi veya kredi garantisi bağımsızlığa yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Normal borç verme hükümleri dâhilinde ortaya çıkan kredi ve garantilere örnek olarak ipotekli gayrimenkul kredileri, kredili mevduat hesapları, otomobil kredileri ve kredi kartı bakiyeleri gösterilebilmektedir. Belirtilen örneklerin dışında ortaya çıkan krediler ve garantilerin, bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturduğu tespit edildiğinde ise çalışmanın, güvence denetimiyle ilgili olmayan ve krediyi almamış olan, denetim ağına dâhil bir şirketin denetçisi tarafından gözden geçirilmesini sağlamak gibi önlemler alınabilir, aksi takdirde böyle bir tehdit ciddi olacağından kabul edilmemesi gerekir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 911).

**6) İş İlişkisi:** Bir denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasındaki yakın bir iş ilişkisi, ticari ilişkiler ya da ticari çıkarlardan kaynaklanmakta ve kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Etik kurallar içerisinde bu tür iş ilişkilerine örnek olarak müşteriyle ya da kontrol eden sahibi, direktörü, yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkara sahip bulunmak; denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü ile müşterinin bir ya da daha fazla hizmeti ya da ürününü bir araya getiren faaliyette bulunmak ve iki tarafa da referans vererek bu paketi pazarlamak; denetim firmasının, müşterinin ürün veya hizmetlerini dağıtması ya da pazarlamasını ya da müşterinin, denetim firmasının ürün veya hizmetlerini dağıtması ya da pazarlamasını sağlayan dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleri verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 920.3).

Finansal çıkar ve iş ilişkisi, denetim firması ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemsiz olmadıkça, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir

bir düzeye indiremez. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmemeli ya da ilişki önemsiz bir düzeye indirilmeli ya da bırakılmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 920.4).

Bununla birlikte denetim şirketi veya güvence ekibi üyesi veya güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından mal ve hizmetlerin bir güvence müşterisinden satın alınması, söz konusu işlemin olağan iş akışında ve piyasa şartlarında yapılması durumunda, genelde bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. Ancak her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için işlemin ortadan kaldırılması veya boyutunun azaltılması veya söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 920.5).

**7) Ailevi ve Kişisel İlişkiler:** Bir güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi veya belirli çalışanları arasında bulunan ailevi ve kişisel ilişkiler; kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Bu tür bir tehdidin seviyesinin mevcudiyeti ve önemi, kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.3). Genel anlamda bir güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesinin, sözleşmenin konu bilgisini önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışan olması durumunda bağımsızlık tehdidi ortaya çıkmaktadır. Bu durumda meslek mensubunun çekirdek aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon ve ilgili kişinin güvence ekibi üzerindeki rolü gibi faktörler dikkate alınarak tehdidin ciddiyeti değerlendirilmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.4).

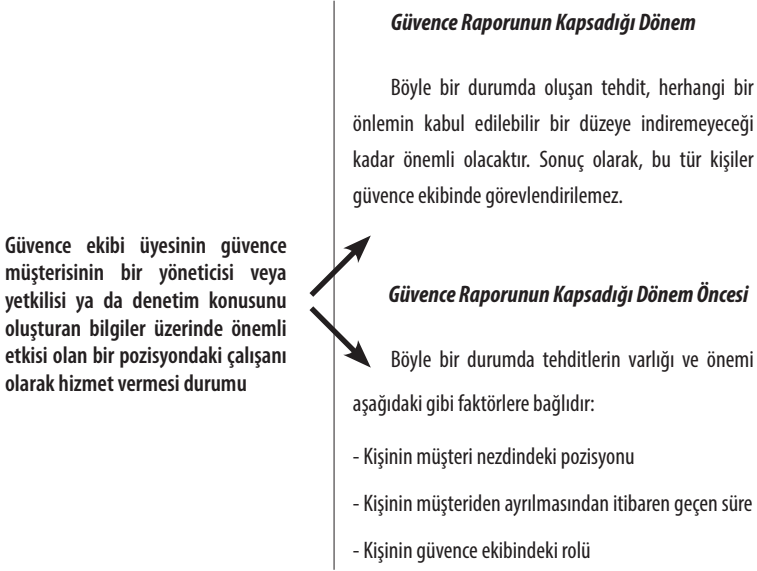
Benzer şekilde bir güvence ekibi üyesinin yakın aile üyesi güvence müşterisinin direktör ya da yetkilisi veya güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olması durumunda kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilecektir. Böyle bir durumda meslek mensubu güvence ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyonu ve muhasebe meslek mensubunun güvence ekibi üzerindeki rolü gibi birtakım

faktörler dikkate alınarak değerlendirme yapılmak durumundadır. Tehditlerin ciddiyetini önlemek veya ortadan kaldırmak amacıyla etik kurallar içerisinde ilgili kişiyi güvence ekibinden çıkarmak veya güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak gibi önlemler alınabileceği ifade edilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.7).

Son olarak etik kurallar içerisinde bu bölümde güvence ekibi üyesinin, çekirdek veya yakın aile üyesi olmayan ancak güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan direktörü, yetkilisi ya da çalışanı ile yakın ilişkisi olması durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşturabileceği açıklanmaktadır. Böyle bir durumda ortaya çıkan ya da çıkabilecek tehdidin ciddiyeti güvence ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği ve derecesi, bu kişinin elinde tuttuğu pozisyon ve muhasebe meslek mensubunun güvence ekibi üzerindeki rolü gibi birtakım faktörlerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Tehditleri ortadan kaldırmak amacıyla is, yukarıdaki durumlar ile benzer şekilde güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak veya üzerinde çalışılan güvence sözleşmesinin uygun bir uzman tarafından gözden geçirilmesini sağlamak gibi önlemler geliştirebilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.8).

**8) Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler:**

Güvence ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda güvence müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması durumunda kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Bu noktada ortaya çıkan tehdidin değerlendirilmesi için güvence raporunun kapsadığı dönem etkili olmaktadır. Aşağıdaki tablo üzerinde değerlendirme süreci özetlenmektedir.



**Şekil 5:** Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler

**Kaynak:** Etik Kurallar, 2018: Bölüm 922

Buna ek olarak denetim şirketinin bir ortağının, kilit yöneticisinin veya çalışanınin güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermesi durumunda, oluşan kişisel çıkar tehdidi, herhangi bir önlemin kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacağından hiçbir ortak, kilit yönetici ya da çalışan, güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet veremez (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 922).

**9) Güvence Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet**

**Verilmesi:** Eğer denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet veriyorsa, kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, hiç bir ortak ya da çalışan, güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet veremez. Bununla birlikte müşteri işletmenin sekretarya işlerini desteklemek üzere rutin idari hizmetleri yapmak veya şirket idari konuları ile ilgili tavsiyede bulunmak, müşteri yönetimi ile ilgili kararları desteklemek amacıyla

hizmet veriyor ise etik kurallar içerisinde bu hizmetlerin bağımsızlığı tehdit eden durumlar ortaya çıkarmayacağı ifade edilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 923).

**10) Güvence Müşterisinde İstihdam:** Güvence ekibinin bir üyesinin, gelecekte müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, güvence sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda denetim firmasının politikaları ve prosedürleri, güvence ekibi üyelerinin müşteri ile istihdam görüşmelerine girdiklerinde denetim firmasını bilgilendirmelerini gerektirecektir. Bu tür bir bildirim alınmasında, tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ilgili kişinin güvence ekibinden çıkarılması ya da bu kişinin denetim ekibindeyken aldığı tüm önemli kararların incelenmesi gibi önlemlerin alınması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 924.5).

**11) Personelin Güvence Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi:** Bir güvence denetiminde uzun süre boyunca aynı kıdemli personelin çalıştırılması kişisel çıkar tehdidi oluşturabilmektedir. Tehditlerin ciddiyeti kişinin ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğuna ve ekipteki rolüne, denetim şirketinin yapısına, güvence denetiminin niteliğine, müşterinin yönetiminin değişip değişmediğine ve denetim konusunu oluşturan bilgilerin niteliğinin veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediğine bağlı olarak ortaya çıkabilecektir. Eğer belirtilen faktörlere bağlı yapılan değerlendirmede tehdidin ciddi düzeyde olduğu tespit edilirse denetçi tarafından bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için kıdemli personelin, rotasyona tabi tutularak güvence ekibinden çıkarılması, personelin işlerinin, güvence ekibinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması veya denetim işine ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemelerinin yapılması gibi önlemler alınması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 940).

**12) Güvence Müşterilerine  
Güvence Dışı Hizmetlerin  
Sunulmasına İlişkin Hükümler:**

Denetim şirketleri genel olarak güvence müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunmaktadır. Ancak güvence dışı hizmetlerin sunulması, denetim şirketinin veya güvence ekibi üyelerinin bağımsızlığına yönelik tüm tehdit türlerini oluşturabilmektedir. Bu noktada hizmet kabul edilmeden önce özel bir hüküm yok ise denetçi kavramsal çerçeve uygulayarak muhakeme gücü ile tehdidin ciddiyetini değerlendirmek durumundadır. Bununla birlikte bağımsızlığına etki edecek düzeyde önemlilik gösteren bir tehdit var ise

denetçi bu hizmeti vermektan kaçınmak durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950.3). Etik kurallar içerisinde bu bölümde üzerinde durulan konulardan bir diğeri de yönetimin sorumlulukları üzerindeki yasaklanan hükümlerdir. Denetim firması güvence müşterisine güvence hizmeti sunarken, güvence hizmetinin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenmemelidir. Eğer denetim firması, güvence müşterisine sunduğu diğerk herhangi bir hizmetin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenirse, bu sorumluluğun konu ve denetim firması tarafından sağlanan güvence sözleşmesinin konu bilgisi ile ilgili olmadığını garantisinin de verilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte denetim firması tarafından sunulan hizmete ilişkin güvence sözleşmesinin konu bilgisi ile ilgili olarak, bir yönetim sorumluluğu üstlenme riskini önlemek için, yönetimin bir üyesinin yönetime özgü sorumluluklar olan önemli

**Yönetim Sorumlulukları**

Beşeri, finansal, teknolojik, maddi ve maddi olmayan kaynakların edinimi, sevk ve kontrolü ile ilgili kararlar almak da dâhil olmak üzere, işletmenin kontrol edilmesi, yönetilmesi ve yönlendirilmesinden oluşmaktadır. Aşağıdakiler, yönetim sorumluluğunda olduğu kabul edilecek faaliyetler arasındadır:

- Politika ve stratejik yönleri belirlemek,
- Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak,
- Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek,
- İşlemleri onaylamak,
- Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek,
- Denetim şirketinin veya üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek,
- Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak,
- İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi için sorumluluk almak.

Denetim şirketi, ilgili güvence dışı hizmetinin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenmemelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950.6).

yargı ve kararları alma, hizmetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarından ortaya çıkan eylemlerin yapılması sorumluluğunu kabul etme sorumlu olduğuna dair denetim firmasının tatmin edilmesi gerekecektir. Bu durum, denetim firmasının yönetim adına sehven herhangi bir önemli yargı ya da kararda bulunması riskini azaltıcı bir nitelik taşımaktadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950.7).

**13) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Diğer denetim ve inceleme sözleşmelerine yönelik verilen güvence hizmetlerinde Kısım 4B içerisindeki hükümler uygulanmaktadır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda denetçinin bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 990).

## **2.5.2. Kendi Kendini Denetleme Tehdidi Oluşturan Durumlar**

Diğer güvence hizmetleri açısından kendi kendini denetleme tehdidi yaratabilecek durumlar aşağıda sınıflandırılarak sunulmaktadır.

**1) Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler:**

Güvence ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda güvence müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması, kendi kendini denetleme tehdidinin doğmasına neden olabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 922.3). Bu kısmın detaylı açıklamaları kişisel çıkar tehdidi oluşturan durumlar içerisinde aynı başlıkta sunulmuştur.

**2) Güvence Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi:**

Eğer denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet veriyorsa, kendi kendini denetleme tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, hiç bir ortak ya da çalışan, güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet veremez

(Etik Kurallar, 2018: Bölüm 923). Bu kısmın detaylı açıklamaları kişisel çıkar tehdidi oluşturan durumlar içerisinde aynı başlıkta sunulmuştur.

**3) Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Diğer Hususlar:** Denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetim konusunu oluşturan bilgiler haline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilmektedir. Örneğin, denetim şirketi geleceğe yönelik finansal bilgiler geliştirip hazırlamış ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence sağlamışsa kendi kendini denetleme tehdidi oluşacaktır. Böyle bir durumda denetim şirketinin denetim konusunu oluşturan bilgilere katılım düzeyinin ciddiyetini değerlendirmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan herhangi bir kendi kendini denetleme tehdidinin, önlem alınmak suretiyle kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilemeyeceğini belirlemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950).

**4) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:** Bu kısım güncellenen etik kurallar içerisinde 990 başlıklı bölümde yer almaktadır. Denetim firması tarafından hazırlanan raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu güvence sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 990). Aksi takdirde meslek mensubunun bağımsızlığına yönelik genel bir tehdit oluşturmaktadır.

### 2.5.3. Taraf Tutma Tehdidi Oluşturan Durumlar

Diğer güvence hizmetleri açısından taraf tutma tehdidi yaratabilecek durumlar aşağıda sınıflandırılarak sunulmaktadır.

**1) Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Diğer Hususlar:** Denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin

denetim konusunu oluşturan bilgiler haline gelmesi durumunda, taraf tutma tehdidi oluşabilmektedir. Örneğin, denetim şirketi geleceğe yönelik finansal bilgiler geliştirip hazırlamış ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence sağlamış ise taraf tutma tehdidi oluşacaktır. Böyle bir durumda denetim şirketinin denetim konusunu oluşturan bilgilere katılım düzeyinin ciddiyetini değerlendirmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan herhangi bir taraf tutma tehdidinin, önlem alınmak suretiyle kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilemeyeceğini belirlemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950).

**2) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Bu kısım güncellenen etik kurallar içerisinde 990 numaralı bölümde yer almaktadır. Denetim firması tarafından hazırlanan raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu güvence sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 990). Aksi takdirde meslek mensubunun bağımsızlığına yönelik genel bir tehdit oluşturmaktadır.

**2.5.4. Yakınlık Tehdidi Oluşturan Durumlar**

Diğer güvence hizmetleri açısından yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlar aşağıda sınıflandırılarak sunulmaktadır.

**1) Ailevi ve Kişisel İlişkiler:** Bir güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisinin direktörü, görevlisi ya da belirli bir çalışanı arasındaki ailevi ya da kişisel ilişki, yakınlık tehdidi oluşturabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921). Bu duruma ilişkin detaylı açıklamalar kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkaran durumlarda aynı başlık altında sunulmaktadır.

**2) Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler:** Güvence ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda güvence müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması durumunda yakınlık tehdidi ortaya çıkabilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 922.3).

Bu kısmın detaylı açıklamaları kişisel çıkar tehdidi oluşturan durumlar içerisinde aynı başlıkta sunulmuştur.

**3) Güvence Müşterisi Tarafından İstihdam Edilme:** Güvence müşterisinin bir yöneticisinin veya yetkilisinin ya da denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyondaki çalışanın, güvence ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olmuş olması durumunda yakınlık tehdidi oluşabilmektedir. Bu durumda tehdidin öneminin ilgili kişinin güvence müşterisinin nezdindeki pozisyonu, güvence ekibiyle ne kadar etkileşim içinde olduğu, güvence ekibinin bir üyesi veya denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olduğu zamandan beri geçen süre ve güvence ekibi veya denetim şirketindeki önceki pozisyonu gibi faktörler dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için bu kişinin denetim şirketinden herhangi bir fayda elde etmeye ya da ödeme almaya hakkı olmayacak şekilde düzenlemelerin yapılması, bu kişiye olan herhangi bir borcun denetim şirketi için önemli düzeyde olmayacağı şekilde düzenlemeler yapılması, güvence denetimi planının değiştirilmesi, güvence ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ilişkin yeterli deneyime sahip kişilerin atanması veya güvence ekibinin eski üyesinin çalışmalarının bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 924).

**4) Personelin Güvence Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi:** Bir güvence denetiminde uzun süre boyunca aynı kıdemli personelin çalıştırılması yakınlık tehdidi oluşturabilmektedir. Tehditlerin ciddiyeti kişinin ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğuna ve ekipteki rolüne, denetim şirketinin yapısına, güvence denetiminin niteliğine, müşterinin yönetiminin değişip değişmediğine ve denetim konusunu oluşturan bilgilerin niteliğinin veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediğine bağlı olarak ortaya çıkabilecektir. Eğer belirtilen faktörlere bağlı yapılan değerlendirmede tehdidin ciddi düzeyde olduğu tespit edilirse denetçi tarafından bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için kıdemli personelin, rotasyona tabi tutularak güvence

ekibinden çıkarılması, personelin işlerinin, güvence ekibinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması veya denetim işine ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemelerinin yapılması gibi önlemler alınması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 940).

**5) Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Diğer Hususlar:** Denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetim konusunu oluşturan bilgiler haline gelmesi durumunda, yakınlık tehdidi oluşabilmektedir. Örneğin, denetim şirketi geleceğe yönelik finansal bilgiler geliştirip hazırlamış ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence sağlamış ise yakınlık tehdidi oluşacaktır. Böyle bir durumda denetim şirketinin denetim konusunu oluşturan bilgilere katılım düzeyinin ciddiyetini değerlendirmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan herhangi bir yakınlık tehdidinin, önlem alınmak suretiyle kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilemeyeceğini belirlemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950).

**6) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:** Bu kısım güncellenen etik kurallar içerisinde 990 numaralı Bölümde yer almaktadır. Denetim firması tarafından hazırlanan raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu güvence sözleşmelerinin dâhil olduğu belli durumlarda bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile sağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 990). Aksi takdirde meslek mensubunun bağımsızlığına yönelik genel bir tehdit oluşturmaktadır.

### 2.5.5. Yıldırma Tehdidi Oluşturan Durumlar

Diğer güvence hizmetleri açısından yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlar aşağıda sınıflandırılarak sunulmaktadır.

**1) Ücretler:** Denetçiler açısından yıldırma tehdidi yaratabilecek ücretler konusu üç ayrı bölümde değerlendirilmektedir. Bunlardan ilki denetim şirketinin müşteri işletmeden almış olduğu denetim ücretidir. Bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretin, denetim görüşü bildiren denetim şirketinin tek bir kilit yönetici/ortağın müşterilerinden elde edilen gelirlerin ya da denetim şirketinin aldığı toplam ücretin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi uygulamada yıldırma tehdidi oluşturmaktadır. Ortaya çıkan tehdidin önemi denetim şirketinin faaliyet yapısı, köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu ve müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi, müşterinin, ilgili kilit yönetici veya ortak ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi ve kilit yönetici veya ortaklara ya da ofisteki kilit yöneticilere veya ortaklara ait ücretlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi gibi faktörlere bağlı olarak değişmektedir. Sayılan faktörler açısından yapılan değerlendirme sonucunda tehdidin önemli olduğu sonucuna ulaşırsa müşteriye bağımlılığın azaltılması, dış kalite kontrol gözden geçirmeleri veya kilit denetim yargıları/muhakemeleri için üçüncü bir tarafa danışılması gibi önlemler alınarak tehdidin kabul edilebilir bir seviyeye indirilmesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 905.3).

Ücretler konusunda üzerinde durulması gereken ikinci nokta ödemesi gecikmiş olan ücretlerdir. Bir denetim müşterisinden alınacak ücretlerin uzun bir süre ödenmemesi ve özellikle bir sonraki yıla ait denetim raporunun yayımlanmasından önce önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda, yıldırma tehdidi oluşabilmektedir. Böyle bir durumda denetim şirketinin, denetim raporu yayımlanmadan önce bu tür ücretlerin ödemesinin yapılmasını istemelidir. Ücretlerin rapor yayımlandıktan sonra ödenmemesi durumunda, her tür tehdidin ciddiyetle değerlendirilmesi ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetim işinde yer almayan

ayrı bir denetçi tarafından yürütülen işle ilgili danışmanlık sunulması veya yapılan çalışmaların gözden geçirilmesi gibi önlemlerin alınması gerekmektedir. Bununla birlikte denetim şirketi; ödemesi gecikmiş ücretlerin, müşteriye verilen bir kredi gibi kabul edilip edilemeyeceğini ve ödemesi gecikmiş ücretlerin önem düzeyinden dolayı denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya güvence denetimine devam etmesinin uygun olup olmadığını belirlemek durumundadır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 905.4).

Denetçilerin ücretler konusunda üzerinde durması gereken üçüncü nokta ise şarta bağlı ücretlerdir. Şartı bağlı ücretler; bir işlem çıktısıyla veya denetim şirketi tarafından sunulan hizmet sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir temele dayanılarak hesaplanan ücretleri kapsamaktadır. Denetim şirketi tarafından, güvence denetimleri ile ilgili doğrudan ya da dolaylı olarak tahakkuk ettirilen bir şarta bağlı ücret zaman zaman yıldırma tehdidi oluşturabilir. Güvence dışı hizmetin çıktısının ve dolayısıyla ücret tutarının, denetim konusunu oluşturan bilgiler açısından önemli bir konuyla ilgili geleceğe ilişkin veya güncel bir yargıya bağlı olması durumunda, herhangi bir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler kabul edilemez. Ancak denetim şirketince, güvence dışı bir hizmette şarta bağlı ücretin tutarlarının aralığı, şarta bağlı ücretin belirleneceği konunun çıktısının uygun bir idare tarafından belirlenip belirlenmediği, hizmetin niteliği ve ilgili olay veya işlemin finansal tablolar üzerindeki etkisi gibi faktörler göz önüne alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Sonuçta her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilmeli ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 905.6 – 900.9).

**2) Fiili ya da Karşı Davalar:** Denetim şirketi veya güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisi arasında bir hukuki ihtilaf meydana gelmesi veya gelme ihtimalinin bulunması durumunda, yıldırma tehdidi oluşturabilir. Oluşan tehditlerin ciddiyeti hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi ve daha önceki bir güvence denetimiyle ilgili olup olmadığı gibi faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir. Böyle bir durumda her

tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için hukuki ihtilafın bir güvence ekibi üyesiyle ilgili olması durumunda, bu kişinin güvence ekibinden çıkarılması veya yürütülen çalışmanın bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 907).

**3) İş İlişkisi:** Bir denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasındaki yakın bir iş ilişkisi, ticari ilişkiler ya da ticari çıkarlardan kaynaklanmakta ve yıldırma tehdidi oluşturabilmektedir. Etik kurallar içerisinde bu tür iş ilişkilerine örnek olarak müşteriyle ya da kontrol eden sahibi, direktörü, yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkara sahip bulunmak; denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü ile müşterinin bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü bir araya getiren faaliyetler sağlamak ve iki tarafa da referans vererek bu paketi pazarlamak; denetim firmasının, müşterinin ürün veya hizmetlerini dağıtması ya da pazarlaması ya da müşterinin, denetim firmasının ürün veya hizmetlerini dağıtmasını ya da pazarlamasını sağlayan dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleri verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 920.3).

Finansal çıkar ve iş ilişkisi, denetim firması ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemsiz olmadıkça, ortaya çıkan yıldırma tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmemeli ya da önemsiz bir düzeye indirilmeli ya da bırakılmalıdır (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 920.4).

Bununla birlikte denetim şirketi veya güvence ekibi üyesi veya güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından mal ve hizmetlerin bir güvence müşterisinden satın alınması, söz konusu işlemin olağan iş akışında ve piyasa şartlarında yapılması durumunda, genelde bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. Ancak her tür tehdidin

ciddiyeti değerlendirilir ve gerektiğinde bunları ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için işlemin ortadan kaldırılması veya boyutunun azaltılması veya söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması gibi önlemler alınabilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 920.5).

**4) Ailevi ve Kişisel İlişkiler:** Bir güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi veya belirli çalışanları arasında bulunan ailevi ve kişisel ilişkiler; yıldırma tehdidi oluşturabilmektedir. Bu tür bir tehdidin seviyesinin mevcudiyeti ve önemi, kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olarak değerlendirilmelidir (Bölüm 921.3). Genel anlamda bir güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, sözleşmenin konu bilgisini önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışanı olması durumunda bağımsızlık tehdidi ortaya çıkmaktadır. Bu durumda meslek mensubu çekirdek aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon ve ilgili kişinin güvence ekibi üzerindeki rolü gibi faktörleri dikkate alarak tehdidin ciddiyetini değerlendirmelidir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.4).

Benzer şekilde bir güvence ekibi üyesinin yakın aile üyesi güvence müşterisinin direktör ya da yetkilisi veya güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olması durumunda yıldırma tehdidi ortaya çıkabilecektir. Böyle bir durumda meslek mensubu güvence ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyonu ve muhasebe meslek mensubunun güvence ekibi üzerindeki rolü gibi birtakım faktörleri dikkate alarak değerlendirme yapmak durumundadır. Tehditlerin ciddiyetini önlemek veya ortadan kaldırmak amacıyla etik kurallar içerisinde ilgili kişiyi güvence ekibinden çıkarmak veya güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak gibi önlemler alınabileceği ifade edilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.7).

Son olarak etik kurallar içerisinde bu bölümde güvence ekibi üyesinin, çekirdek veya yakın aile üyesi olmayan ancak güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan direktörü, yetkilisi ya da çalışanı ile yakın ilişkisi olması durumunda yıldırma

tehdidi oluşturabileceği açıklanmaktadır. Böyle bir durumda ortaya çıkan ya da çıkabilecek tehdidin ciddiyeti güvence ekibi üyesiyle ile bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği ve derecesi, bu kişinin elinde tuttuğu pozisyon ve muhasebe meslek mensubunun güvence ekibi üzerindeki rolü gibi birtakım faktörlerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Tehditleri ortadan kaldırmak amacıyla ise yukarıdaki durumlar ile benzer şekilde güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak veya üzerinde çalışılan güvence sözleşmesinin uygun bir uzman tarafından gözden geçirilmesini sağlamak gibi önlemler geliştirebilir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 921.8).

**5) Güvence Müşterisinde İstihdam:** Güvence ekibinin bir üyesinin, gelecekte müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, güvence sözleşmesine katılması durumunda, yıldırma tehdidi ortaya çıkabilmektedir. Böyle bir durumda denetim firmasının politikaları ve prosedürleri, güvence ekibi üyelerinin müşteri ile istihdam görüşmelerine girdiklerinde denetim firmasını bilgilendirmelerini gerektirecektir. Bu tür bir bildirim alındığında, tehdidin öneminin değerlendirilmesi ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ilgili kişinin güvence ekibinden çıkarılması ya da bu kişinin denetim ekibindeyken aldığı tüm önemli kararların incelenmesi gibi önlemlerin alınması gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 924.5).

**6) Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Diğer Hususlar:** Denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetim konusunu oluşturan bilgiler haline gelmesi durumunda, yıldırma tehdidi oluşabilmektedir. Örneğin, denetim şirketi geleceğe yönelik finansal bilgiler geliştirip hazırlamış ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence sağlamış yıldırma tehdidi oluşacaktır. Böyle bir durumda denetim şirketinin denetim konusunu oluşturan bilgilere katılım düzeyinin ciddiyetini değerlendirmesi ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan herhangi bir yıldırma tehdidinin, önlem alınmak suretiyle kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilemeyeceğini belirlemesi gerekmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 950).

**7) Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar:**

Bu kısım güncellenen etik kurallar içerisinde 990 numaralı bölümde yer almaktadır. Denetim firması tarafından hazırlanan raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu güvence sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda bağımsızlık şartları, sadece potansiyel kullanıcıların raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık olması ile bağlanan ortamda denetim firmasının potansiyel kullanıcılar ile iletişim kurması yoluyla izin verilmektedir (Etik Kurallar, 2018: Bölüm 990). Aksi takdirde meslek mensubunun bağımsızlığına yönelik genel bir tehdit oluşturmaktadır.

**3. ETİK KURALLARA İLİŞKİN GÜNCELLEME ÇALIŞMALARI**

KGK tarafından 2015 yılında yayınlanan bağımsız denetçiler için etik kurallar, IESBA'nın yayınlamış olduğu etik kuralların Türkçe'ye çevirisinden oluşmaktadır. Yayınlama tarihinden günümüze kadarki süreçte IESBA tarafından etik kurallarda güncelleme çalışmaları yapılmış, yeni kurallar eklenmiş ve etik kuralların yeniden yapılandırılması amacıyla da kapsamlı bir proje başlatılmıştır. Çalışmanın bu kısmında etik kurallarda meydana gelen değişikliklere, güncellemelere ve yeniden gözden geçirme çalışmalarına tarihsel açıdan yer verilmektedir. Ardından gelecekte IESBA tarafından tamamlanacak olan çalışmaların özeti sunulmaktadır.

✓ **21 Aralık 2015 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

Bu tarihte IESBA meslek mensupları için etik kuralların yeniden yapılandırılması projesi kapsamında iki nihai taslak yayınlamıştır. Bu taslaklardan ilki meslek mensupları için etik kuralların yapısının geliştirilmesini (Exposure Draft 1- Improving the Structure of the Code of Ethics for Professional Accountants—Phase I) içermektedir. Etik kurallar içerisindeki A ve B kısımlarına ilişkin görüşleri toplamayı hedefleyen ilk taslak, başlatılan yapılandırma projesi gündemine aşağıdaki proje başlıklarının da alınmasını sağlamıştır (<http://www.ifac.org/>):

- Etik kurallar içerisindeki önlemlerin açıklığı, uygunluğu ve etkinliği üzerine odaklanan Önlemler Projesi

- Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verilmesi Projesi (NOCLAR)
- Etik kurallar içerisinde 290. Bölümde bağımsızlığı etkileyen uzun dönemli ilişkilerin gözden geçirilmesi projesi (Uzun Süreli İlişkiler Projesi)

Yayınlanan ilk taslakta yapılandırma amaçları olarak, etik kurallardaki dilin daha anlaşılır hale getirilmesi, etik gerekliliklerin uygulama materyalinden açık bir şekilde ayrılması, etik kurallara uygun davranma gereklilikleri için meslek mensuplarının sorumluluklarının arttırılması, etik kurallara uygulayıcılar açısından yeni bir rehberin sağlanması sayılmıştır. Belirtilen amaçlara yönelik hazırlanan taslak üzerinden 18 Nisan 2016 tarihine kadar tüm kamuoyunun görüş bildirmesi istenmiştir.

Yayınlanan ikinci taslak, etik kurallardaki önlemlere ilişkin revizyonların önerilmesini (Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code—Phase 1) kapsamaktadır. Bu taslak ile özellikle kavramsal çerçeve yaklaşımının uygulanmasını yaygınlaştırmak, meslek mensuplarının muhakeme gücünü kullanmalarına olumlu etkiler yapacak olan yeni bir yapı sunmak, önlemlerin daha açık ve anlaşılır tanımlarını yapmak hedeflenmiştir (<http://www.ifac.org/>). IESBA ikinci taslağı da 21 Mart 2016 tarihine kadar tüm kamuoyunun görüşlerine açmıştır.

#### ✓ **14 Temmuz 2016 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

Bu tarihte IESBA *Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verilmesi* (NOCLAR - Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations) başlıklı yeni bir standart yayınlamıştır. Yayınlanan standart, muhasebe meslek mensuplarının, olası ya da şüpheli bir şekilde yasadışı eylemleri fark ettiklerinde, karşılaştıkları durumu yasa ve düzenlemeler ile uyumsuz olarak gördüklerinde, müşteri ya da işverenine bağlı kalarak, kamu yararı içerisinde nasıl hareket etmeleri gerektiğine dair rehberlik sağlayan bir çerçeve oluşturmaktadır. IESBA yayınlanan standardın gerekçesini muhasebe meslek etiği açısından önlem oluşturmasının yanında meslek mensuplarının kamu yararı içerisinde hareket etmeye

yönelik bağlılık göstermelerini sağlayan bir fırsat oluşturabileceği şeklinde açıklamaktadır.

Yani bu standart muhasebe meslek mensuplarının kuruluşların daha güvenilir ve hesap verilebilir bir hale getirilmesi için yasa ya da düzenlemelerin ihlalden kaynaklanabilecek tehlikelerden paydaşları ve halkı koruyabilmelerine yardımcı olan kamu yararı görevlerini güçlendirici bir nitelik taşımaktadır. Böylelikle meslek mensupları açısından temel gerekliliklerden biri olan gizlilik ile etiksel sorumluluk arasındaki bağ güçlendirilmekte ve bazı durumlarda kamu otoritelerine karşı olası bir uyumsuzluk durumunu müşteriye açıklama noktasında net bir rehber niteliği de taşımaktadır.

Sonuç olarak standart, iş hayatında yasa ve düzenlemelerle uyum kültürünü arttırmada ve kurum içerisinde uyumsuzluğu önlemede kıdemli muhasebe meslek mensuplarının üzerine düşen görevleri ve sorumlulukları da açıklamaktadır (<http://www.turmob.org.tr/>; <http://www.ifac.org>).

✓ **23 Eylül 2016 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

IESBA 2016 Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabını yayınlamıştır. Yayımlanan etik kurallar içerisinde 225 ve 360 bölümleri eklenmiştir. Bu bölümler meslek mensuplarının yasalara ve düzenlemelere karşı uyumsuzluk tespit ettiklerinde ya da böyle bir durumun varlığından şüphelendiklerinde yerine getirmeleri gereken sorumlulukları açıklamaktadır. Bununla birlikte 100 – Giriş ve Temel İlkeler, 140 – Sır Saklama, 150 – Mesleğe Uygun Davranış, 210 Denetçinin Görevlendirilmesi ve 270 – Emanet Olarak Tutulan Müşteri Varlıkları bölümlerine de yeni eklenen bölümler ile bağlantılı olan açıklamalar yapılmıştır. Yayımlanan etik kuralların yürürlüğe giriş tarihi 15 Temmuz 2017 olarak belirtilmiştir (<https://www.ethicsboard.org/iesba-code>).

✓ **24 Ocak 2017 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

Bu tarihte IESBA muhasebe meslek mensuplarının dünya çapında etiksel gerekliliklerini düzenlemek, daha kolay ve anlaşılır hale getirerek küresel olarak etkili uygulamayı sağlamak ve uyumlaştırmayı

kolaylaştırmak amacıyla başlatmış olduğu etik kuralların yeniden yapılandırılması projesi kapsamında üç adet nihai taslak yayınlamış ve kamuoyu görüşüne sunmuştur. İlk taslakta etik kurallarda muhasebe meslek mensuplarının son dönemde sonuçlandırdıkları hizmetler de dâhil olmak üzere yasa ve düzenlemelere uyumsuz olan durumlara cevap vermesi, denetim ya da güvence hizmeti müşterisi ile denetçiler arasında uzun dönemli ilişkilerin kurulması ve iş hayatında sıklıkla karşılaşılan etiksel sorunlara yönelik kuralların yeniden yapılandırılması amaçlanmaktadır. Bu taslak 25 Mayıs 2017 tarihine kadar görüşe açılmıştır.

İkinci taslakta denetçiler tarafından sağlanan güvence dışı hizmetlerin sürdürülmesinde denetçi bağımsızlığını sağlayan önlemlerin yapılandırılması amaçlanmaktadır ve taslak 25 Nisan 2017 tarihine kadar görüşe açılmıştır. Üçüncü taslakta ise tüm meslek mensupları açısından kamu yararına yönelik hizmet sunumlarını daha açıklayıcı bir hale getirmek hedeflenmektedir ve taslak 25 Nisan 2017 tarihine kadar görüşe açılmıştır (<http://www.ifac.org/>). Sunulan taslaklardaki en önemli değişiklikler ise aşağıdaki gibidir (<http://economia.icaew.com/>):

- Yayınlanan taslak metinlerde uygunluk üzerine önemli değişiklikler yapılmaktadır.
- Kavramsal çerçeve yaklaşımının uygulamasını daha anlaşılır ve güçlü hale getirmek amaçlanmaktadır.
- KAYİK'lerdeki denetçilerin rotasyonu konusu üzerine odaklanılmaktadır.
- Yasalara ve düzenlemelere uyumsuz olarak hareket edilme olasılığı karşısında meslek mensuplarının bu durumlara cevap verme sorumluluklarını düzenlemektedir.
- Finansal bilginin hazırlanması ve sunumunda meslek mensuplarının sorumluluklarını daha kapsamlı bir şekilde açıklamaktadır.
- Temel ilkelere uyum konusunda daha baskıcı düzenlemelere yer vermektedir.

Sayılan değişikliklerin her biri aynı zamanda IESBA tarafından başlatılan etik kuralların yeniden yapılandırılması projesinin temel amaçlarına da ulaşmayı sağlayacak bir nitelik taşımaktadır. Belirtilen şekilde yeniden yapılandırılan etik kurallar özellikle etiksel davranış biçimlerinin meslek mensuplarının tamamı tarafından kabul gören evrensel bir standart hale getirme konusunda kritik bir öneme sahiptir.

✓ **11 Mayıs 2017 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

Bu tarihte IESBA tarafından mesleki şüphecilik ve mesleki yargı ile ilgili uygulama materyali önerisini içeren (Proposed Application Material Relating to Professional Skepticism and Professional Judgement) bir taslak yayınlamıştır. Yayınlanan taslakta üzerinde durulan konuların başında etik kurallar içerisinde yer alan temel ilkelere biri olan mesleki şüpheciliğin denetçilerin güvence hizmeti uygulamaları ve diğer güvence sözleşmeleri açısından nasıl etkili bir şekilde kullanılabileceği ve kavramsal çerçeveye göre mesleki yargının uygulandığı durumlarda denetçilerin uygun koşulları ve gerçekleri bilmelerinin ne kadar önemli olduğu gelmektedir. Yayınlanan taslak 25 Temmuz 2017 tarihine kadar kamuoyu görüşüne açılmıştır (<http://www.ifac.org/>).

✓ **3 Kasım 2017 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

Bu tarihte IESBA muhasebe/denetim firmaları tarafından belirlenen ücretler ile ilgili bir anket yayınlamıştır. IESBA tarafından ücretler ile ilgili anketin yayınlanma nedeni bazı paydaşların firmalar tarafından belirlenen ücretleri, denetçi bağımsızlığını ve etik kurallar içerisinde yer alan mesleki yeterlilik ve özen ilkesini etkileyen bir unsur olarak görmesidir. Denetçi bağımsızlığı ve temel ilkelere uyum finansal bilginin güvenilirliğini arttıracığı için doğal olarak denetimin kalitesini de olumlu yönde etkileyebilecektir.

Yayınlanan ankete yatırımcılar ve diğer bilgi kullanıcıları, kurumsal yönetim çevresi, düzenleyici otoriteler, ulusal standart koyucular, IFAC üyeleri ve diğer ilgi gruplarının katılımı beklenmektedir. Ankette özellikle üzerinde durulan dört temel konu IESBA tarafından Mart 2016'da kurulan Ücret Çalışma Grubunun (Fees Working Group) denetim ücretleri

üzerindeki baskılarının azaltılması, firma ve sözleşmenin düzeyine bağlı olarak müşteriye yüksek oranda bağımlı ücretlerin belirlenmesi, bir denetim müşterisinden alınan denetim ücretlerinin denetim dışındaki ücretlere göre daha yüksek oranda olması, denetim firmalarının gelirlerinin yüksek oranda denetim dışı hizmetlerden sağlanmasıdır (<https://www.ifac.org/>).

✓ **9 Nisan 2018 Tarihindeki Güncelleme Çalışmaları**

IESBA bu tarihte etik kuralların kullanımını kolaylaştırmak için güncellenmiş etik kuralların tamamını yeniden yayınlamıştır. Bu çalışmada esas alınan etik kuralların içeriği en son yayınlanan kurallar setine uygundur. Yayınlanan yeni yapı son dört yıldır devam eden güncelleme çalışmalarının sonunda ortaya çıkan ve meslek mensuplarının bağımsızlığını tehdit eden durumlara ilişkin ayrı kısımlarda sunulan kurallar setidir. Temel etik ilkeler güncellenen çalışmada değiştirilmeden benimsenmiş, ancak tekdüzen bir kavramsal çerçeve yaklaşımını tüm kurallar için revize eden büyük değişiklikler yapılmıştır.

Böylelikle güncellenerek sunulan yeni yapı içerisinde temel ilkelere uyumu tehdit eden durumları önlemek amacıyla geliştirilen önlemler revize edilmiş, serbest çalışan meslek mensupları için hazırlanan etik kurallarda yeni ve güncellenen bölümler eklenmiş, güncellenen etik kurallar meslek mensuplarının mesleki yargılarını kullanma süreçlerinde ortaya çıkan/çıkacak olan durum ve koşulların önemini vurgulayan yeni bir rehber olarak tasarlanmış, denetim ve güvence sözleşmeleri için mesleki şüphencilik için temel ilkelere uyumlu olarak nasıl kullanılacağı yeniden açıklanmıştır (<https://www.ifac.org/>).

## **EK - Güncellenen Etik Kuralların Listesi**

### **Kısım 1 – Etik Kuralların Genel Uygulanışı, Temel İlkeler ve Kavramsal ereve**

Bölüm 100 – Etik Kuralların Uygulanışı

Bölüm 110 – Temel İlkeler

Alt Bölüm 111 – Dürüstlük

Alt Bölüm 112 – Tarafsızlık

Alt Bölüm 113 – Mesleki Yeterlilik ve zen

Alt Bölüm 114 – Gizlilik

Alt Bölüm 115 – Mesleki Davranış

Bölüm 112 – Kavramsal ereve

### **Kısım 2 – İşletmelerde alışan Muhasebe Meslek Mensupları**

Bölüm 200 – Kavramsal erevenin Uygulanışı

Bölüm 210 – ıkar atışmaları

Bölüm 220 – Bilginin Hazırlanması ve Sunumu

Bölüm 230 – Yeterli Uzmanlıkta Hareket Etme

Bölüm 240 – Finansal çıkarlar, dllendirme, Finansal Raporlama ve Karar Alma

Bölüm 250 – Rüşvetler

Bölüm 260 – Kural ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme

Bölüm 270 – Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı

### **Kısım 3 – Serbest alışan Muhasebe Meslek Mensupları**

Bölüm 300 – Kavramsal erevenin Uygulanışı

Bölüm 310 – ıkar atışmaları

Bölüm 320 – Mesleki Görevlendirmeler

Bölüm 321 – İkinil Görüşler

Bölüm 330 – Ücretler ve Diğer Ödüllendirmeler

Bölüm 340 – Hediyeler ve Diğer Ağırlandırmaları İçeren Rüşvetlere Ayrılmıştır

Bölüm 350 - Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar

Bölüm 360 – Kural ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme

**Kısım 4A – Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri İçin Bağımsızlık**

Bölüm 410 - Ücretler

Bölüm 411 - Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları

Bölüm 420 – (Hediye ve Ağırlandırmalara Ayrılmıştır.)

Bölüm 430 – Fiili veya Karşı Davalar

Bölüm 510 - Finansal Çıkarlar

Bölüm 511 - Krediler ve Garantiler

Bölüm 520 – İş İlişkileri

Bölüm 521 - Ailevi ve Kişisel İlişkiler

Bölüm 522 - Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler

Bölüm 523 - Denetim Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi

Bölüm 524 – Denetim Müşterisinde İstihdam

Bölüm 525 - Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi

Bölüm 540 - Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu Dâhil)

Bölüm 600 - Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasına İlişkin Hükümler

Bölüm 601 - Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması

Bölüm 602 – İdari Hizmetler

Bölüm 603 - Değerleme Hizmetleri

Bölüm 604 - Vergi Hizmetleri

Bölüm 605 - İç Denetim Hizmetleri

Bölüm 606 - Bilgi Teknolojisi (BT) Sistemleri Hizmetleri

Bölüm 607 – Dava Destek Hizmetleri

Bölüm 608 – Hukuki Hizmetler

Bölüm 609 - İşe Alım Hizmetleri

Bölüm 610 - Kurumsal Finans Hizmetleri

Bölüm 800 - Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar

**Kısım 4B – Diğer Denetim ve İnceleme Hizmetleri Dışında Kalan Güvence Sözleşmeleri İçin Bağımsızlık**

Bölüm 900 - Diğer Denetim ve İnceleme Hizmetleri Dışında Kalan Güvence Sözleşmeleri İçin Kavramsal Çerçevenin Uygulanması

Bölüm 905 – Ücretler

Bölüm 906 – (Hediye ve Ağırlamalara Ayrılmıştır.)

Bölüm 907 – Fiili ya da Karşı Davalar

Bölüm 910 - Finansal Çıkarın Bulunması

Bölüm 911 - Krediler ve Teminatlar

Bölüm 920 – İş İlişkileri

Bölüm 921 - Ailevi ve Kişisel İlişkiler

Bölüm 922 - Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler

Bölüm 923 - Güvence Müşterisinin Yöneticisi veya Yetkilisi Olarak Hizmet Verilmesi

Bölüm 924 – Güvence Müşterisinde İstihdam

Bölüm 940 – Personelin Güvence Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi

Bölüm 950 - Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması

Bölüm 990 – Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar

## KAYNAKÇA

- AAA (1966), A Statement of Basic Accounting Theory, USA: American Accounting Association Press.
- Abbott, A. (1983), Professional Ethics, American Journal of Sociology, 88(5): 855-885.
- Akdoğan, H.(2003a), Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Mart.
- Akdoğan, H. (2003b), Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Öneme Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1470, Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, No: 783, Eskişehir.
- Al- Adeem, K. R. (2010), Accounting Theory: A Neglected Topic in Academic Accounting Research, Unpublished Dissertation, Case Western Reserve University, Department of Accountancy, Doctor of Philosophy, USA.
- Aldemir, C. (2018), Kamuda Kurumsal Yönetişim Uygulamaları Üzerine Bir Değerlendirme, içinde Tugba Uçma Uysal ve Ganite Kurt (editörler), Disiplinlerarası Bakış Açısı ile Yönetişim, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Allen, C. (2010), Comparing the Ethics Codes: AICPA and IFAC, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2010/oct/20103002.html>, Erişim Tarihi: 10.03.2018.
- Allen, W. T. and Siegel, A. (2002), Threats and Safeguards in the Determination of Auditor Independence, Wash, ULQ, 80: 519.
- Alvin Alleyne, P., Devonish, D. & Alleyne, P. (2006), Perceptions of Auditor Independence in Barbados, Managerial Auditing Journal, 21(6): 621-635.
- Armstrong, M. B., Ketz, J. E. and Owsen, D. ( 2003), Ethics Education in Accounting: Moving Toward Ethical Motivation and Ethical Behavior, Journal of Accounting Education, Volume: 21.
- Arslan, M. (2005), İş ve Meslek Ahlakı, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Arslan, M. (2001), İş ve Meslek Ahlakı, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.

- Aydın, İ. P. ( 2002), *Yönetmel, Mesleki ve Örgütsel Etik*, 3. Baskı, Pegem A Yayıncılık.
- Baker, C. R. (2014), *Alternative Perspectives on Accounting in the Public Interest*, In: Mintz S. (eds) *Accounting for the Public Interest, Advances in Business Ethics Research (A Journal of Business Ethics Book Series)*, Vol 4, Springer, Dordrecht.
- Bartlett, R. W. (1991), *A Heretical Challenge to the Incantations of Audit Independence*, *Accounting Horizons*, 5(1), 11.
- Barton, J. ( 2005), *Who Cares About Audit Reputation?*, *Contemporary Accounting Research*, 22: 549-586.
- Bauman, Z. (2001), *Parçalanmış Hayat: Postmodern Ahlak Denemeleri (Life in Fragments- Essays in Postmodern Morality)*, Translated by: İsmail Türkmen, *Ayrıntı Yayınları*, İstanbul, 18-53.
- Bauman, Z. (1993), *Postmodern Etik (Postmodern Ethics)*, Translated by: Alev Türker, *Ayrıntı Yayınları*, İstanbul.
- Bedford N. M. and Baladouni V. (1962), *A Communication Theory Approach to Accountancy*, *The Accounting Review*, 37(4): 650-659, October. .
- Behrman, J. N. (1981), *Discourses on Ethics and Business*, Oelgeschlager, Gunn & Hain Publishing, US.
- Bell, T. B., Peecher, M. E. and Solomon, I. (2005), *The 21st Century Public Company Audit*, New York, NY: KPMG LLP.
- Beyer, A., Cohen, D. A., Lys, T. Z. and Walther, B. R. (2010), *The Financial Reporting Environment: Review of the Recent Literature*, *Journal of Accounting and Economics*, 50: 296-34.
- Blundell, N. (1983), *Tarih Boyunca Dünyayı Sarsan Yanlışlar, Çeviren: Melek Kaya*, *Milliyet Yayınları*, No: 18.
- Broberg, P. Umans, T. & Gerlofstig, C. (2013), *Balance between Auditing and Marketing: An Explorative Study*, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22: 57-70.
- Campbell, T. ve Houghton, K. (2005), *Ethics and Auditing*, ANU E Press.
- Carey, J. L. (2008), *The Independence Concept Revisited*, *Research in Accounting Regulation*, 20: 295-302.

- Castro, W., Peleias, I. & Silva, G. (2015), Determinants of Audit Fees: A Study in the Companies Listed on the BM&FBOVESPA, Brazil, R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, 26(69): 261-273, DOI: 10.1590/1808-057x201501560.
- Cevizci, A. (2002), Etiğe Giriş, 1. Baskı, Paradigma Yayınları, İstanbul, Ocak.
- Choi, J. H., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010), Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 29(2): 115-140.
- CIPFA (2011), Ethics and You - A Guide to the CIPFA Standard of Professional Practice on Ethics, <http://www.cipfa.org/~media/files/membership/conduct>, Erişim Tarihi: 28.12.2017.
- Citron, D. B. (2003), The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession, Accounting, Auditing & Accountability Journal, 16(2): 244 – 274.
- Conroy, S. J. and Emerson, T. L. N. (2006), Changing Ethical Attitudes: The Case of the Enron and ImClone Scandals, Social Science Quarterly, Southwestern Social Science Association, 87(2), June.
- Collins, A. & Schultz, N. (1995), A Critical Examination of the AICPA Code of Professional Conduct, Journal of Business Ethics, 14(1): 31-41.
- Crawford, M. A. & Loyd, D. (2008), CPA's Multistate Guide to Ethics and Professional Conduct, CCH Publishing, USA.
- Craswell, A., Stokes, D. J. & Laughton, J. (2002), Auditor Independence and Fee Dependence, Journal of Accounting and Economics, 33(2): 253-275.
- Çukacı, Y. (2006), Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:8, Sayı:1.
- DeAngelo, L. E. (1981), Auditor Independence, 'Low Balling', and Disclosure Regulation, Journal of Accounting and Economics, 3(2): 113-127.
- Dellaportas, S. & Davenport, L. (2008), Reflections on the Public Interest in Accounting, Critical Perspectives on Accounting, 19(7): 1080-1098.

- Dinç, E. ve Kaya, U. ( 2006), Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlakı Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Ocak.
- Dolfsma, W. (2005), Accounting as Applied Ethics: Teaching a Discipline, Erasmus Research Institute of Management Report Series Research in Management, Reference Number: ERS-2500-065-ORG, Netherland, November.
- Düzmen, S. (2003), Muhasebe Mesleğinde Etik, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Eralp, D. (2015), İçerdeki Hain ya da İdealist? Whistleblower, [http://www.tice.org.tr/files /INmagazine\\_Sayi\\_1.pdf](http://www.tice.org.tr/files /INmagazine_Sayi_1.pdf), Erişim Tarihi: 02.03.2018.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E. & Li, C. (2014), Fee Pressure and Audit Quality, Accounting, Organizations and Society, 39(4): 247-263.
- Forester-Miller, H. & Davis, T. (1996), A Practitioner’s Guide to Ethical Decision-Making. Alexandria, VA: American Counseling Association.
- Foucault, M. (2007), Cinselliğin Tarihi (The History of Sexuality: An Introduction. Vol. 1 and Vol. 2. Translated by: Hülya Uğur Tanrıöver), Ayrıntı Yayınları, İstanbul, 138-142.
- Gaffikin, M. (2007), Accounting Theory and Practice: The Ethical Dimension, Finance Working Paper 07/04, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, pp. 1-20.
- Gallegos, F. and Carlin A. (2004), Best Practices in Due Professional Care: An IT Audit Perspective, Journal EDPASS, 31:8.
- Gatewood, R. D. & Carroll, A. B. (1991), Assessment of Ethical Performance of Organization Members: A Conceptual Framework, Academy of Management Review, 16(4): 667-690.
- Gedikkaya, M. T. (2017), Program Denetimi ve Değerlendirilmesi, içinde Nail Öztaş (ed.) Kamu Yönetimini Tanımak, Nobel Yayınları, Ankara.
- Gilman, S. C. (2005), Ethics Codes and Codes of Conduct As Tools for Promoting an Ethical and Professional Public Service: Comparative Successes and Lessons, Washington DC.

- Glover, S. M. and Prawitt, D. F. (2014), Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum, *Current Issues in Auditing*: Fall 2014, 8(2): 1-10.
- Goldman, A and Barlev, B. (1974), The Auditor-Firm Conflict of Interests: Its Implication for Independence, *The Accounting Review*, 49 (4): 707-718.
- Green, D. (2000), Audits on the Leading Edge, *CA Magazine*, Toronto, 133(4): 47.
- Greer, L. and Tonge, A. ( 2006), Ethical Foundations: A New Framework for Reliable Financial Reporting, *Business Ethics: A European Review*, Volume:15, Number: 3, July.
- Gül, K. ve Ergün, H. ( 2004), Muhasebe Mesleğinde Etik, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Sayı:11, Ocak.
- Gülmen, A. C. (2015), Ahilik ve Etik Kodların Tarihsel İzleri, [http://www.tice.org.tr/files/INmagazine\\_Sayi\\_1.pdf](http://www.tice.org.tr/files/INmagazine_Sayi_1.pdf), Erişim Tarihi: 07.01.2018.
- Habermas, J. (2001), İletişimsel Eylem Kuramı 1. ve 2. Cilt (Theorie des Kommunikativen Handels Band 1 und Band 2), Translated by: Mustafa Tüzel, Kabalcı Yayınevi, İstanbul.
- Hacırüstemoğlu, R., Demir, V. and Akışık, O. ( 2004), Küreselleşmenin Muhasebe Mesleğinin Yeniden Düzenlenmesi Üzerine Etkisi, *First International Accounting Conference on the Way to Convergence, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı Yayınları*, İstanbul, 3-5 Kasım.
- Hahn, U., Askelson, K. & Stiles, R. (2006), *Global Technology Audit Guide 5: Managing and Auditing Privacy Risks*, Altemonte Springs, Florida: Institute of Internal Auditors Research Foundation, [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Praktijkgidsen/GTAG5 .pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkgidsen/GTAG5.pdf), Erişim Tarihi: 05.01.2018.
- Hall, J. A. & Liedtka, S. L. (2007), The Sarbanes-Oxley Act: Implications for Large-scale IT Outsourcing, *Communications of the ACM*, 50(3): 95-100.
- Hanson, E. I., Hamre, J. C. and Walgenbach, P. H. (1993), *Financial Accounting An Introduction*, Seventh Edition, The Dayden Press, Harcourt Brace College Publishers.

- Hansson, E. & Lofvendal, F. (2016), Increased Use of Marketing in the Audit Industry: Effect on Independence Price and Quality, <http://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:958415/FULLTEXT01.pdf>, Erişim Tarihi: 10.03.2018.
- Haynes, F. ( 2002), Eğitimde Etik, eviren: Semra Kunt Akbaş, 1. Baskı, Ayrıntı Yayınları.
- Hentati-Klila, I., Dammak-Barkallah, S. & Affes, H. (2017), Do Auditors' Perceptions Actually Help Fight against Fraudulent Practices? Evidence from Tunisia, *Journal of Management & Governance*, 21(3): 715-735.
- Hopwood, A. G. (1976), *Accounting and Human Behaviour*, Second Edition, USA: Prentice- Hall Inc., Prentice- Hall Contemporary Topics in Accounting Series, Englewood Cliffs, New Jersey.
- Howell, R. (2010), Choosing Ethical Theories and Principles and Applying Them to the Question: 'Should the Seas Be Owned?', *International Journal of Transdisciplinary Research* 5(1): 1-28.
- IAESB (2015), IES 4 - Professional Values Ethics and Attitudes – 4 Support Material, [https://www.slideshare.net/IFAC\\_Multimedia/ies-4-professionalvaluesethicsandattitudes](https://www.slideshare.net/IFAC_Multimedia/ies-4-professionalvaluesethicsandattitudes), Erişim Tarihi: 12.03.2018.
- IESBA (2018), *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2018 Edition*, Newyork, <https://www.ethicsboard.org>, Erişim Tarihi: 11.04.2018.
- IESBA (2016), *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2016 Edition*, Newyork, <https://www.ethicsboard.org>, Erişim Tarihi: 11.01.2018.
- IIA Australia (2017), *White Paper – Conflicts of Interest: A Framework*, [http://iaa.org.au/sf\\_docs/default-source/quality/whitepapers/iaa-australia-white-paper-conflicts-of-interest.pdf?sfvrsn=2&submission=267946846](http://iaa.org.au/sf_docs/default-source/quality/whitepapers/iaa-australia-white-paper-conflicts-of-interest.pdf?sfvrsn=2&submission=267946846), Erişim Tarihi: 25.12.2017.
- James, G. (2011), *Top 14 Financial Frauds of All Time*, <https://www.cbsnews.com/media/top-14-financial-frauds-of-all-time/>.
- Jenkins, J. G. & Lowe, D. J. (1999), Auditors as Advocates for Their Clients: Perceptions of the Auditoreclient Relationship, *Journal of Applied Business Research*, 15(2): 73-78.

- Johnstone, K. M., M. H. Sutton and T. D. Warfield (2001), Antecedents and Consequences of Independence Risk: Framework for Analysis. *Accounting Horizons* 15(1): 1-18.
- Johnstone, K. M. (2000), Client-acceptance Decisions: Simultaneous Effects of client Business Risk, Audit Risk, Auditor Business Risk, and Risk Adaptation, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1):1-25.
- Kadous, K., Kennedy, S. J., & Peecher, M. E. (2003), The Effect of Quality Assessment and Directional Goal Commitment on Auditors' Acceptance of Client-preferred Accounting Methods, *The Accounting Review*, 78(3): 759-778.
- Kaminski, K. A., Wetzel, T. S., and Guan, L. (2004), Can Financial Ratios Detect Fraudulent Financial Reporting?, *Managerial Auditing Journal*, 19 (1): 15-28.
- Kaya, E. ve Azaltun, M. (2005), Muhasebe Meslek Etiği ve Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MÖDAV Yayınları, Sayı: 2, Cilt: 7, Haziran.
- Kesgin, S. S.(2017), Onur, Etik ve Hesapverebilirlik, içinde Nail Öztaş (ed.) *Kamu Yönetimini Tanımak*, Nobel Yayınları, Ankara.
- Ketz, J. E. (Ed.) (2006), *Accounting Ethics: Theories of Accounting Ethics and Their Dissemination* (Vol. 2). Taylor & Francis.
- Kirel, Ç. (2000), Örgütlerde Etik Davranışlar, Yönetimi ve Bir Uygulama Çalışması, *Anadolu Üniversitesi Yayınları*, Eskişehir.
- Kinney, W. R., Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004), Auditor Independence, Non-Audit Services, and Restatements: Was the US Government Right?, *Journal of Accounting Research*, 42(3): 561-588.
- Knechel, W. R. & Salterio, S. E. (2017), *Auditing: Assurance and Risk*, Taylor & Francis.
- Kothari, S. P. (2001), Capital Markets Research in Accounting, *Journal of Accounting and Economics*, 31: 105-231.
- Kotler, P. & Connor Jr, R. A. (1977), Marketing Professional Services, *The Journal of Marketing*, 71-76.
- Larsen, E. J. (1991), *Modern Advanced Accounting*, Fifth Edition, McGraw Hill Inc., California.

- Larson, S. M. (1977), *The Rise of Professionalism, A Sociological Analysis*, University of California Press, Berkeley, CA.
- Law, P. (2010), *The Influence of the Types of NAS Provisions and Gifts Hospitality on Auditor Independence*, *International Journal of Accounting & Information Management*, 18(2): 105-117.
- Lee, T. (1995), *The Professionalization of Accountancy: A History of Protecting the Public Interest in a Self-interested Way*, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(4): 48-69.
- Lochner, P. R. (1975), *The No-Fee and Low Fee Legal Practice of Private Attorneys*, *Law and Society Review*, 9(43): 1-73.
- Lu, T. (2006), *Does Opinion Shopping Impair Auditor Independence and Audit Quality?* *Journal of Accounting Research*, 44(3): 561–583.
- Maliye Bakanlığı (1990), *SM, SMMM ve YMM'lerin alışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik*, *Resmi Gazete*, Tarih: 3.1.1990, Sayı: 20391.
- Maurice, J. (1996), *Accounting Ethics*, First Edition, Pitman Publishing, Great Britain.
- Meigs R. F. and Meigs, W. B. (1993a), *Accounting the Basis Business for Business Decisions*, International Edition, 9. Edition, Mc. Graw Hill.
- Meigs R. F. and Meigs, W. B. (1993b), *Financial Accounting*, International Edition, Seventh Edition, McGraw Hill Inc.
- Mohapatra, S. (2011), *Earnings Management, Human Rationality, and Relative Deprivation – Some Critical Assessments*, [http://dspace.unive.it/bitstream/10579/1051/1/Siddharth\\_2011.pdf](http://dspace.unive.it/bitstream/10579/1051/1/Siddharth_2011.pdf), Erişim Tarihi: 13.12.2017.
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L. & Bazerman, M. H. (2006), *Conflicts of Interest and the Case of Auditor Independence: Moral Seduction and Strategic Issue Cycling*, *Academy of Management Review*, 31(1): 10-29.
- Morris, G. D., McKay, S. & Oates, A. (2009), *Finance Director's Handbook*, Elsevier.
- Muğan, C. Ő. ve Akman, N. H. (2005), *Principles of Financial Accounting, New Dimensions in Financial Reporting*, Second Edition, Gazi Kitabevi, Ankara, Şubat.

- Muğan, C. Ş. (1999), *Ahlak, Toplumsal ve Kişisel Değerler: Muhasebe Mesleği ve Eğitimi Üzerine Etkileri*, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV Yayınları, Şubat.
- Müslümov, A. ve Aras, G. (2002), *Türkiye’de Muhasebe ve Finansal Yönetim Uygulamalarında Etik Davranışları Etkileyen Faktörlerin Analizi*, 21. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma, Muğla, 29 Mayıs-02 Haziran.
- Neale, A. (1996), *Professional Conduct and Professional Misconduct: A Framework and Its Application to the Accounting Profession*, Journal of Business Ethics, 15(2): 219-226.
- Norman, C., Rose, A. & Rose, J. (2010), *Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk*, Accounting, Organizations and Society, 35(5): 546–557.
- Okab R., Al-Oqool M. A. and Bashayreh M. M. (2014), *The Importance of the Accounting Information and the Role of the Scientific Accounting Research in Developing the Economic Development Service in the Developing Countries (Case Study Jordan)*, Research in Applied Economics, 6(1): 240 – 257.
- Özgener, Ş. (2004), *İş Ahlakının Temelleri: Yönelimsel Bir Yaklaşım*, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özkol, E., Kök, D., Çelik, M., Gönen, S. (2005), *Meslek Etiği ve Muhasebe Meslek Elemanlarının Etik İlkelere Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması*, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Mayıs.
- Parker, L. (1987), *A Historical Analysis of Ethical Pronouncements and Debate in the Australian Accounting Profession*, ABACUS, 23: 122–140.
- Pieper, A. (1999), *Etiğe Giriş*, çeviren: Veysel Atayman ve Gönül Sezer, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Scarbrough, D. P. & Chilton, R. C. (1995), *Changes in the Code of Ethics of the US Accounting Profession, 1917 and 1988: The continual Quest for Legitimation*, Accounting, Organizations and Society, 20(6): 507-546.

- Preuss, L. (1998), On Ethical Theory in Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 13(9): 500-508.
- Resmi Gazete (1990), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik”, Tarih: 03.01.1990, Sayı: 20391, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr>, Erişim Tarihi: 30.12.2017.
- Resmi Gazete (2001), Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararları”, Tarih: 18.10.2001, <http://www.resmigazete.gov.tr>, Erişim Tarihi: 28.12.2017.
- Resmi Gazete (2007), Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Tarih: 19.10.2007, Sayı: 26675, <http://www.resmigazete.gov.tr>, Erişim Tarihi: 30.12.2017.
- Resmi Gazete (2014), Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ”, Tarih: 27.03.2014, Sayı: 28954, <http://www.resmi.gazete.gov.tr>, Erişim Tarihi: 25.12.2017.
- Resmi Gazete (2015), Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, Tarih: 22.05.2015, Sayı: 29363, <http://www.resmi.gazete.gov.tr>, Erişim Tarihi: 30.12.2017.
- Resmi Gazete (2017) Bağımsız Denetçiler için Sürekli Eğitim Tebliği, Tarih: 04.11.2017, Sayı: 30230, <http://www.resmigazete.gov.tr>, Erişim Tarihi: 05.11.2017.
- Rezaee, Z. (2005), Causes, Consequences, and Deterrence of Financial Statement Fraud, *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3): 277-298.
- Rezaee, Z. (2004), Restoring Public Trust in the Accounting Profession by Developing Anti-Fraud Education, Programs, and Auditing, *Managerial Auditing Journal*, 19(1):134-148, <https://doi.org/10.1108/02686900410509857>, Erişim Tarihi: 23.12.2017.

- Robinson, D. (2008), Auditor Independence and Auditor-provided Tax Service: Evidence from Going-concern Audit Opinions Prior to Bankruptcy Filings, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2): 31-54.
- Rood, D. K. (2017), Managing Conflicts of Interest, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/nov/how-to-manage-conflicts-of-interest.html>, Erişim Tarihi: 17.12.2017.
- Saban, M. ve Atalay, B. (2005), Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Eylül.
- Sage, L. G. & Sage, J. A. (2005), Tax Services Implications of the Sarbanes-Oxley Act of 2002, *Managerial Finance*, 31(9): 29-34.
- Schickel, J. A. (2012, June), Virtue Ethics and Accounting Practice, In Eighth International Conference on Catholic Social Thought and Management Education, Dayton, OH.
- Schwartz, M. S., Dunfee, T. W. & Kline, M. J. (2005), Tone at the Top: An Ethics Code for Directors?, *Journal of Business Ethics*, 58(1-3): 79.
- Shaub M. K. & Braun R. L. (2014), Call of Duty: A Framework for Auditors' Ethical Decisions, In: Mintz S. (eds) *Accounting for the Public Interest, Advances in Business Ethics Research (A Journal of Business Ethics Book Series)*, Vol 4, Springer, Dordrecht.
- Selimoğlu, S. K. (1997), Muhasebe Meslek Ahlakı, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMMO Yayınları, No. 20, 30 Nisan- 4 Mayıs.
- Simunic, D. A. (1984), Auditing, Consulting, and Auditor Independence, *Journal of Accounting Research*, 679-702.
- Spalding, A. D. & Oddo, A. (2011), It's Time for Principles-based Accounting Ethics, *Journal of Business Ethics*, 99(1): 49-59.
- Spence, E. (2006), Conflicts of Interest in Auditing: Are they Conducive to Corruption?, In *Ethics and Auditing*, The Australian National University, ISBN: 1920942262 (online).

- Strohm, C. (2006), *United States and European Union Auditor Independence Regulation: Implications for Regulators and Auditing Practice*, Deutscher Universitas – Verlag, Germany.
- Süer, A. Z. (2004), *Profesyonel Muhasebe Mesleğinde Enron Skandalı ve Sonrası Gelişmeler*, VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No: 49, İstanbul.
- Svanström, T. & Sundgren, S. (2012), *The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises*, *International Journal of Auditing*, 16(1), 54-78.
- Swanger, S. L. & Chewning Jr, E. G. (2001), *The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Analysts' Perceptions of External Auditor Independence*, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 20(2): 115-129.
- Tausch, C. F. (1932), *Business Ethics*, *International Journal of Ethics*, Volume: 42, Number: 3, April.
- Tepalagul, N. & Lin, L. (2015), *Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review*, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1): 101-121.
- Tierney, E. P. (1997), *İş Ahlakı - Yöneticiler için Bir Rehber*, 1. Baskı, Rota Yayınları, İstanbul, Temmuz.
- Toraman, C. ve Akcan, A. (2003), *Muhasebe Denetiminde Etik Teori, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 8, Ocak.
- Tözüm, H. (2016), *Lehman Brothers'ın Repo Oyunu: REPO 105*, Haluk Tözüm, 5.
- Trenerry, A. (1996), *Issues in Accounting*, Harper Educational Publishers, Australia.
- Trigo, A., Belfo, F., Estébanez, R. P. (2014), *Accounting Information Systems: The Challenge of the Real-Time*, *Procedia Technology* 16: 118-127.
- Trompeter, G. (1994), *The Effect of Partner Compensation Schemes and Generally Accepted Accounting Principles on Audit Partner Judgment*, *Auditing*, 13(2): 56.

- Trussel, J. (2003), Assessing Potential Accounting Manipulation: The Financial Characteristics of Charitable Organizations with Higher than Expected Program-Spending Ratios, *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 32 (4): 616-634.
- Türk, Z. (2004), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Nobel Litabevi, Adana.
- Uçma, T. (2007), *Muhasebe Meslek Mensubu Olmak İsteyenlerin Etik Değer Anlayışlarının Belirlenmesi ve Muğla Üniversitesi Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.
- Uçma Uysal T., Aldemir C. ve Kurt G. (2017), *Hesaplanabilir Hale Getirme Kavramının Kamu Kurumlarının Şeffaflığındaki Önemi*, International Congress on Political, Economic and Social Studies, ICPESS, 9-11 Kasım 2017, Ankara.
- UK Investigation into the Acceptance of Gifts and Hospitality Report (2016), <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2016/02/Investigation-into-the-acceptance-of-gifts-and-hospitality.pdf>, Erişim Tarihi: 21.11.2017.
- Ural, T. (2003), *İşletme ve Pazarlama Etiği*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Uslu, S. (1997), *Muhasebe Mesleği Meslek Ahlakı ve Moral Değerler*, III. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Muhasebe Denetimi Mesleğinde Yetkiler, Sorumluluklar ve Meslek Ahlakı, İSMMM Yayınları, No. 20, 30 Nisan- 4 Mayıs.
- Uysal, Ö. Ö. (2002), *Muhasebe Eğitiminde Etik: Araşsal Etik mi?*, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:7, Ekim.
- Waddock, S. A., Bodwell, C. & Graves, S. B. (2002), *Responsibility: The New Business Imperative*, *The Academy of Management Executive*, 16(2): 132-148.
- Weaver, G. R. (1995), *Does Ethics Code Design Matter? Effects of Ethics Code Rationales and Sanctions on Recipients' Justice Perceptions and Content Recall*, *Journal of Business Ethics*, 14(5): 367-385.
- Weber, M. (2008), *Protestan Ahlakı ve Kapitalizmin Ruhu (The Protestant Ethic and the Spirit of Capitalism)*, translated by: Zeynep Gürata, Ayraç Yayınları, Ankara.

- White, J. & Taft, S. (2004), Frameworks for Teaching and Learning Business Ethics within the Global Context: Background of Ethical Theories, *Journal of Management Education*, 28(4): 463-477.
- Yaşar, A. (2015), Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 65: 81-96, Ocak,
- Yayla, H. E. ve Cengiz, E. (2005), Muhasebe Mesleğinin Tercih Edilmesinde Etkili Olan Faktörlerin Belirlenmesine Yönelik Bir Alan Çalışması: Karadeniz Teknik Üniversitesi Örneği, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl: 5, Sayı: 16, Eylül.
- Yıldız, F. (2001), Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakının Önemi ve Mesleğin Saygınlığını Azaltan Etmenler, *Trakya Üniversitesi Bilimsel Araştırma Dergisi*, Cilt: 1, Sayı: 2, Ocak.
- Yüksel, M. (2015), Etik Kodlar, Ahlak ve Hukuk, *Hacettepe HFD*, 5(1): 9-26.  
[http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/globalPDFmembers/2012/2012e/ethical\\_matters.pdf](http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/globalPDFmembers/2012/2012e/ethical_matters.pdf), Erişim Tarihi: 25.02.2018.  
<https://www.accafin.com/?view=article&id=332:finansal-gelismeler-turu-ocak-2018>, Erişim Tarihi: 25.02.2018.  
<https://www.accafin.com/?view=article&id=317:denetim-de-analitik-inceleme-tesco-skandali-ornegi>, Erişim Tarihi: 27.02.2018.  
<http://www.aicpa.org>, Erişim Tarihi: 27.02.2018.  
<https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/privatecompaniespracticesection/qualityservicesdelivery/keepingup/downloadabledocuments/client-continuance-tool.xlsx>, Erişim Tarihi: 27.02.2018.  
<https://www.aicpa.org/InterestAreas/ProfessionalEthics/Community/DownloadableDocuments/AICPA-Ethics-Codification-Project.pdf>, Erişim Tarihi: 27.02.2018.  
[https://www.bbc.com/turkce/basinozeti/2014/09/140923\\_basin\\_ozeti](https://www.bbc.com/turkce/basinozeti/2014/09/140923_basin_ozeti), Erişim Tarihi: 23.02.2018.  
<https://corporatefinanceinstitute.com/>, Erişim Tarihi: 28.02.2018.  
[http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/turkiye/910316/Ponzi\\_yarim\\_milyar\\_yuttu.html](http://www.cumhuriyet.com.tr/haber/turkiye/910316/Ponzi_yarim_milyar_yuttu.html), Erişim Tarihi: 27.02.2018.  
<https://www.ethicsboard.org/iesba-code>, Erişim Tarihi: 25.08.2018.

- <http://etik.tesmer.org.tr>, Erişim Tarihi: 27.02.2018.
- <http://economia.icaew.com/en/news/january-2017/iesba-making-progress-on-code-of-ethics-restructure>, Erişim Tarihi: 27.02.2018.
- <http://highered.mheducation.com/sites/0072994029/> ,Erişim Tarihi: 17.01.2018.
- <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/ciftlik-bank-cok-konusuldu-ama-tam-bir-ponzi-tezgahi-40784814>, Erişim Tarihi: 26.03. 2018.
- <https://www.iasplus.com/en/news/2014/11/iesba-ed>, Erişim Tarihi: 17.01.2018.
- <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit/guidance-for-audit-committees/reviewing-auditor-independence.ashx>, Erişim Tarihi: 20.01.2018.
- <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/ethics/the-conceptual-approach-to-protecting-auditor-independence.ashx?la=en>, Erişim Tarihi: 17.01.2018.
- <http://www.ifac.org>, Erişim Tarihi: 20.03. 2018.
- [www.ifac.org/paib](http://www.ifac.org/paib), Erişim Tarihi: 20.03. 2018.
- <http://www.ifac.org/news-events/2016-07/iesba-redefines-accountants-ethical-role-when-laws-and-regulations-broken>, Erişim Tarihi: 14.06. 2018.
- <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics?overview>, Erişim Tarihi: 20.03. 2018.
- <http://www.ifac.org/news-events/2017-01/iesba-takes-decisive-step-forward-restructured-international-code-ethics-issues>, Erişim Tarihi: 24.01.2018.
- <http://www.ifac.org/news-events/2017-05/iesba-enhances-international-code-ethics-proposes-new-guidance-professional>, Erişim Tarihi: 24.01.2018.
- [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20\(2\).pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%205%20(2).pdf), Erişim Tarihi: 24.01.2018.
- <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-Update-Restructuring-Code-Ethics-Professional-Accountants.pdf> , Erişim Tarihi: 24.12.2017.

- <https://www.ifac.org/publications-resources/iesba-fees-questionnaire>,  
Erişim Tarihi: 07.12.2017.
- <https://koinbulteni.com/tarihin-en-buyuk-5-kripto-para-borsasi-skandali-6960.html>, Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- <http://www.milliyet.com.tr/hint-enron-u-satyam-sarsti-ekonomi-1044229/>,  
Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- <https://opinionfront.com/biggest-accounting-scandals-of-all-time>,  
Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- <http://www.turk-internet.com/portal/yazigoster.php?yaziid=22832>,  
Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- <http://tarihinizinde.com/cumhuriyet-tarihi-ilk-yolsuzluk-ve-davasi/>  
Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- <http://www.tdk.gov.tr>, Erişim Tarihi: 13.12.2017.
- <http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/download/3bc33838-ed8a-449d-bcee-77a3727b1b37>, Erişim Tarihi: 20.02.2018.
- <https://uzmancoin.com/mark-kerpeles-bitcoin-4513/>, Erişim Tarihi:  
15.03.2018.

**ISBN**  
978-975-7590-35-4



**T.C.**  
**SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI**



[sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)  
[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)



İnönü Bulvarı (Eskişehir Yolu) No:45  
06520 Balgat/Çankaya - ANKARA