

MUHASEBE MESLEĞİNDE BAĞIMSIZLIK STANDARDI İLE BÜTÜNLEŞTİRİLMİŞ YENİ ETİK KURALLARIN ULUSLARARASI VE ULUSAL KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ (IFAC-KGK-TÜRMOB)

International and National Comparative Analysis of New Ethical Rules Integrated with
the Independence Standard in Accounting Profession

Derleme

Seval KARDEŞ SELİMOĞLU¹  Gamze TİĞRE² 

Gönderim Tarihi: 02.10.2020

Kabul Tarihi: 11.01.2021

"İnsanları yasa ve ceza ile yönetirseniz, onlar bir daha yanlış yapmayacaklar, ancak şeref ve utanma duygularına sahip olmayacaklardır. İnsanları erdemle ve ahlak kuralları ile yönetirseniz, o zaman onlar hem utanma duygusuna sahip olacaklar, hem de doğruyu yapmaya çalışacaklardır."

Konfüçyüs

ÖZ Bugün dünyada iş ortamı, küresel olarak yeni iş modelleri ve ilerleyen teknolojiler ile daha karmaşık ve birbirine bağlı hale gelmektedir. Küresel değişim, ekonomik krizler ve şirket skandalları sonrasında her meslek açısından etiğin önemi giderek artmaktadır. Küresel finansal krizlerden sonra toplumun ve paydaşların etik davranış konusunda beklentisi giderek artmıştır. Çünkü krizler ve skandallar ile baş edebilmenin tek yolu iş yaşamında dürüstlük, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve adillikten geçmektedir. Bu dört önemli unsuru da etik bünyesinde taşımaktadır. Bu bağlamda etik, gelişen ve değişen toplumsal, ekonomik ve teknolojik dünyanın en temel yol haritasını oluşturmaktadır. Her meslekte olduğu gibi muhasebe mesleği açısından da etik kurallar mesleğin temel taşlarıdır. Muhasebe mesleği için bu kurallar büyük bir varlıktır. Mesleğin toplumdaki itibarını, kalitesini ve saygınlığını arttırmak açısından etik kurallar büyük önem arz etmektedir. Muhasebe mesleğinin etik kuralları meslek mensubunun müşteri, meslektaşları ve toplumla olan ilişkilerini dengeleyen ve bu dengenin de devamlılığını sağlayan bir felsefe ile yapılandırılmıştır ki bu mesleğin sürdürülebilirliği içinde yol haritası oluşturmaktadır. Günceli yakalamak ve ihtiyaçlara cevap verebilir olmak açısından etik kuralların da sürekli değişime uğraması ve ihtiyaca cevap verir olması ön koşuldur. Yeni etik kurallar, geleceğe dönük olması ile dinamik ve değişen bir dünyada mükemmel bir platformdur. Çünkü öğretmeyi, rehberlik etmeyi, bu mesleği yükseltmeyi ve güven yaratmayı hedefler.

¹ Prof. Dr., Anadolu Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi, sselimoglu@anadolu.edu.tr

² Sorumlu Yazar: Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bilim Dalı, Yüksek Lisans Öğrencisi, gamzeyenigun@anadolu.edu.tr

Yeni etik kurallar, işletmeler ve muhasebe mesleği için geleceğe yönelik sürdürülebilirlikleri ile ilgili yol haritalarıdır.

Bu çalışmanın amacı, muhasebe mesleği için yeniden düzenlenmiş olan etik kuralları ele alarak değişikliğin neden gerekli olduğu ve meslek açısından varması hedeflenen katma değer ne olduğu konusuna ışık tutmaktır. Çalışmanın içeriğinde; etiğin önemi, etik kurallarda değişime gidilmesinin sebepleri ve yeni-eski etik kuralların karşılaştırmalı sunularak yeni etik kuralların mesleğe getirdiği yeniden etik yapılanmanın nasıl olduğu ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışma ile muhasebe alanının uygulayıcıları olan meslek mensuplarına ve bu konuya ilgi duyan alanın akademisyenlerine katkı yaratmak hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Etik, Türkiye, IFAC, Muhasebe Mesleği

JEL Sınıflandırması: M41, M48

ABSTRACT Today, the business environment in the world is becoming more complex and interconnected with new business models and advancing technologies globally. After global change, economic crises and company scandals, the importance of ethics for every profession is increasing. After the global financial crisis, the expectations of the society and stakeholders regarding ethical behavior have increased. Because the only way to cope with crises and scandals is through honesty, transparency, accountability and fairness in business life. Ethics contains these four important elements within. In this context, ethics constitutes the most basic road map of the developing and changing social, economic and technological world. As in every profession, ethical rules are the cornerstones of the profession for the accounting profession. For the accounting profession, these rules are a great asset. Ethical rules have a great importance in terms of increasing the reputation, quality and prestige of the profession in society. The ethical rules of the accounting profession have been structured with a philosophy that balances the relations of the professional with the customers, colleagues and the society and ensures the continuity of this balance, which creates a roadmap for the sustainability of the profession. In order to be up-to-date and respond to needs, it is a prerequisite for ethical rules to be constantly changing and responsive to needs. It is an excellent platform in a dynamic and changing world with new ethical rules and future-orientation. Because it aims to teach, guide, raise this profession and create trust. The new codes of ethics are road maps for businesses and the accounting profession regarding their future sustainability.

The aim of this study is to shed light on the ethical rules that have been revised for the accounting profession, why change is necessary and what the added value is for the profession. In the content of the study; The importance of ethics, the reasons for the change in ethical rules and the comparative presentation of the new and old ethical rules are presented, and the answer to how the new ethical rules brought about the profession is explained. With this study, it is aimed to contribute to professionals who are accounting practitioners and academicians who are interested in this subject.

Keywords: Accounting, Ethics, Turkey, IFAC, Accounting Profession

JEL Classification: M41, M48

1. GİRİŞ

Etik olgusu son yıllarda ülkemizde ve dünyada sıklıkla gündeme gelmektedir. Bu olguyu anlayabilmek için tanımına ve tarihsel gelişimine kısaca değinmek gereklidir. “Tarihsel süreç içerisinde etik kavramının birçok tanımı yapılmıştır. Sözlük anlamı olarak etik; töre bilimi, ahlak bilimi, ahlaki, ahlakla ilgili olarak tanımlanmaktadır. Etik, ahlaki olanın özünü ve temellerini araştıran bilim, insan davranışları ile ilgili problemleri inceleyen felsefe dalı olarak tanımlanmaktadır. Etik, insanın bütün davranış ve eylemlerinin temelini araştıran ahlak felsefesidir (Güldür, t.y.)”.

“Meslek etiği ise etik disiplininin bir alt dalıdır. İnsan yaşamının büyük bir parçasını oluşturan meslek yaşamının da kendine göre kuralları ve bir etik anlayışı vardır. Bu anlayış çerçevesinde,

meslek etiği meslek yaşamındaki davranışları yönlendiren, neyin yapılacağı neyin yapılmayacağı konularında rehberlik eden etik prensipler ve standartların toplamıdır şeklinde ifade edilebilir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 60)”.

Tarihte etik 60’lı yıllar öncesinde daha çok dini açıdan ele alınmıştır. Haksız fiyat artışları, sıkı çalışma, tutumlu olma konuları işlenmiştir. 60’lı yıllarda, J.F.Kennedy tarafından yayımlanan Tüketici Hakları Bildirisi, güvenlik hakkı, seçme ve haber alma hakkı gibi temel tüketici hakları özellikle otomobil endüstrisine yönelik güvenin artırılmasında ön planda tutulmuştur. 70’li yıllarda iş etiği bir çalışma alanı olarak başlamış ve rüşvet, yanıltıcı reklamlar, çevre güvenliği gibi kavramlar işlenmiştir. Bunları takiben 80’li yıllar şirketler tarafından etik komiteler ve sosyal örgütlenmeler oluşturularak geçmiştir. 90’lara geldiğimizde artık iş etiği sistematik bir çalışma haline gelmiştir. 2000’li yıllarda ise kuruluşlarda iş etiğinin harekete geçmesi ve temel standartlar olması yolunda atılan adımlar karşımıza çıkmaktadır (Aytulun, 2017).

Günümüze kadar gelen bu süreçte küreselleşme, mal ve hizmetlerin uluslararası dolaşımı ve artan rekabet, toplumsal ve ülkeler arası dengesizliklerin ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Dengesizliklerin ortaya çıkmasında iş ve meslek etiğinin standartlarının düşmesi en temel sebeplerden birisidir. Bu nedenle toplumdaki insan kaynağının hem teknik bilgi açısından hem de etik davranış açısından kaliteli hale getirilmesi gerekir (İşgüden ve Çabuk, 2006: 64.). “Ancak etik değerlere ilişkin kuralların yasalara bağlanması oldukça zordur. Çünkü aldatma, çalma ve dolandırma gibi kurallar yasaya bağlanabilirken nitelikleri itibarıyla doğruluk, fazilet ve fedakârlık gibi değerlerin yasalara bağlanması neredeyse imkânsızdır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58)”. Bu yüzden toplumdaki insanlara etik olgusu doğdukları andan itibaren bir yaşam biçimi olarak yerleştirilmelidir.

“Küresel dünyada yaşanan finansal kriz ve skandallar toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiştir. Muhasebe mesleğinde sunulan hizmetin kalitesi, finansal verilerin doğru ve güvenilir olması, meslek mensuplarının tarafsızlık, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik ve sorumluluk gibi mesleki etik kurallarına uymasına bağlıdır. Bu nedenle mesleğin yürütülmesinde meslek mensuplarının etik kurallarının önemini bilincinde olması çok önemlidir (Bilen, 2008: 27; akt. Ayvaz ve Geçkil, 2017)”.

Muhasebe mesleğinde etik kurallar Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)³ ile hayata geçmiştir. Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili olarak uluslararası uygulamaları düzenleyen IFAC, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve bununla ilgili oluşturulan standartlar arasında uyum sağlama amacını üstlenmiştir. IFAC Etik Komitesi tarafından, bağımsız denetçiler ve muhasebeciler için hazırlanan etik standartlar (IFAC Code of Ethics for Professional Accountants) üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu etik standartları objektiflik, ahlak ve mesleki yeterlik kavramları ile desteklemekte ve tüm meslek mensuplarına uygulanmaktadır (TÜRMOB, 2010: 3).

Bu kurallardan yola çıkılarak Türkiye’de 3568 sayılı yasa kapsamında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Resmi Gazetede 19.10.2007 tarihinde “Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik” yayınlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre, temel etik ilkeleri dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sınıflandırılmaktadır. Yönetmelikte ayrıca, kişisel çıkar, yeniden değerlendirme, taraf tutma, yakınlık ve yıldırma amaçlı tehditler karşısında alınması gereken önlemler de sıralanmıştır. Bu yönetmelik sadece muhasebe meslek mensuplarına hitap etmektedir.

Diğer yandan denetçileri hedef kitle alan etik kurallar ise yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulan Kamu Gözetim Kurumu (KGK) tarafından yayınlanmıştır. Temel amacı yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamak olan KGK, IFAC tarafından 2018’de yenilenmiş olan “Muhasebeciler için

³ IFAC’IN İngilizce açılımı International Federation of Accountants olmakla birlikte Türkçeye çevirisi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu şeklindedir. Makalenin geri kalan kısımlarında kısaltması olan IFAC kullanılmıştır.

Uluslararası Etik Kuralları” ülkemize uygun hale getirip Eylül 2019’da “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” standardını yayınlamıştır (KGK, 2019a).

IFAC tarafından yayınlanan bu yeni etik kurallar yeniden yapılandırılmış ve birçok önemli düzeltmeyi de içermektedir. Etik kuralların benimsenmesini, uygulanmasını ve kullanımını kolaylaştırmak için yeniden yapılandırılmaya gidilmiştir. Aranılan şey tam olarak kurallarda netlik sağlamaktır. Başarılı bir uygulama elde edebilmek için kurallarda yeniliğe gitmek önem taşımaktadır. Eğer kurallar net değilse, kurallar; yorum, soru, uygulama için çok fazla boşluk bırakıyorsa bu da uygulamayı başarısız kılar.

İkelere dayalı olan bu kurallar muhasebe meslek mensupları için temel ilkelere, kavramsal çerçeveye ve bağımsızlık gereklerine çok daha fazla önem vermektedir. Dolayısıyla, yeniden yapılanma bize çok daha açık, kullanımı çok daha kolay, uygulanması ve çevirisi çok daha kolay olan kurallar verdi. Aynı zamanda dikkate değer önemli yenilemeler içermektedir. Örnek vermek gerekirse; kavramsal çerçeve daha açık ve daha sağlam hale gelmiştir. Güvencelerin açıklığa kavuşturulmasında ve muhasebe meslek mensubunun bağımsızlığına yönelik tehditleri nasıl ele alabileceği konusunda önemli gelişmeler vardır. İş ortağı rotasyonuna yeni önemli bir standart, uzun ilişkiler standardı eklenmiştir. Ayrıca, yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık verilmesi (Responding to NOCLAR)⁴ standardı da dâhil edilmiştir.

Kurallardaki yenilemeler, tüm muhasebe meslek mensuplarını ilgilendirmektedir. Denetçi, bağımlı yada bağımsız çalışan meslek mensupları şeklinde bir ayırım yapmamaktadır. Dolayısıyla, genel anlamda, uluslararası etik kuralların yeniden yapılandırılması muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hareket etme ve muhasebe mesleğine olan güveni artırma yeteneğine çok önemli bir katkı sağlamaktadır.

2. MUHASEBE MESLEĞİ İÇİN ETİK VE BAĞIMSIZLIK KAVRAMLARININ ÖNEMİ

“Muhasebe mesleğinde her ne kadar finansal bilgiye ihtiyacı olan kişi ya da kurumlara finansal tablolar aracılığıyla bilgi aktarımı en önemli faktör gibi görülse de bu bilgi aktarımının doğru, dürüst ve anlaşılır yani, etik değerlere uygun aktarılması çok daha önemlidir. Muhasebe meslek etiğinden, meslek mensuplarının yeterlilik, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsız karar alabilme gibi niteliklere sahip oldukları takdirde söz edilebilmektedir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 58)”.

Sözlük anlamı ile baktığımızda bağımsızlık kelimesi; bağımsız olma durumu, istiklal olarak karşımıza çıksa da bağımsızlık sadece bir ülkenin bağımsızlığı anlamına gelmemektedir. Muhasebe meslek mensupları için bağımsızlık; tarafsız ve dürüst olmanın yanında menfaat ilişkisine girmemek ve bağımsızlığını zedeleyecek davranışlarda bulunmamaktır. Meslek mensupları yükümlülüklerini dış etkenlerin etkisinde kalmadan, kendi mesleki yargı ve uzmanlıklarıyla tam bir bağımsızlıkla yürütmelidirler. “Bağımsızlık deneyim veya bilgi seviyesi ile ilgili olmayıp, ahlaki bir davranış biçimidir (Atağan, 2007)”. Bu yüzden bağımsızlık ve etik kavramları muhasebe mesleğinde iç içedirler.

Bağımsızlığı üçlü sacayağına dayandıracak olursak, sacayaklarının birini meslek mensupları, diğerini müşteriler ve son ayağını ise toplum oluşturmaktadır. Meslek mensupları birer kamu görevlisi olarak hareket etmeli ve toplumun çıkarlarını korumalıdır. Meslek mensubu olarak bir taraf olma söz konusu olmamalıdır. Bağımsızlığı zedeleyecek tehditlerle karşı karşıya kalınan durumlarda yeni etik kurallar meslek mensuplarının kılavuzu olmalıdır.

“Ulusal ve uluslararası yayımlanmış etik ilkeler ve kurallarda bağımsızlığın önemine her zaman dikkat çekilmiştir. Çünkü bağımsızlık diğer meslek gruplarında olduğu gibi muhasebe meslek mensuplarının da kalitesini ve güvenilirliğini artırıcı bir etkiye sahiptir (Kızılböğ, 2013: 108)”. İşte tam olarak bu sebeple yeni etik kurallar bağımsızlık standardı ile bütünleştirilmiştir. Bu kuralların kendisi, meslek mensuplarının çeşitli ilgi alanlarına temel ilkelerin uygulanmasını esas alan uzmanlaşmış

⁴ NOCLAR’ın açılımını IFAC non-compliance with laws and regulations olarak yapmaktadır. Responding to NOCLAR ise Türkçeye yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğa karşılık verilmesi olarak çevrilmiştir.

dokümanlardır. Bağımsızlık bu alanların en önemlilerinden birisidir. Öyle ki yeni etik kurallarda bağımsızlık standardı bütün bir bölümü oluşturmaktadır. Yeni etik kurallarda bağımsızlığa verilen önem, direkt başlıkta yer verilerek ortaya konulmuştur.

3. MESLEK MENSUPLARI İÇİN YENİ ETİK KURALLAR (IFAC)

Profesyonel davranmak özellikle muhasebe meslek mensubu gibi işlev rolü olanlar için biraz daha özellikli hale getirilmelidir. İnsanlar muhasebe meslek mensuplarının güvenilir olabilmesi için belirli kıstasları yerine getirmesini beklerler. Güvenilir olabilmek için takip edilen temel ilkeler, etik kurallardır. Tek ve yüksek kaliteli etik standartlara sahip olmak, muhasebe meslek mensubu tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini ve tutarlılığını artırır. Etik kuralların açık, kolay anlaşılabilir, kolay tercüme edilebilir ve yoruma açık olmaması bu noktada önemlidir. IFAC'ın amacı etik davranışı ve uygulamayı arttırmak, bağımsızlık gereklilikleri de dâhil olmak üzere etik standartları belirleyerek kamu yararına hizmet etmek ve tüm dünya çapında muhasebe mesleği için çitayı yükseltmektir. IFAC'ın yayınlamış olduğu yeni etik kurallar; gelecekteki etik ve bağımsızlık standartlarını geliştirmek, muhasebe meslek mensuplarını kamu yararına hareket etme sorumluluğunu canlandırmak ve yerine getirmek için güçlü bir temel oluşturmaktadır.

Yeni etik kurallar daha açık, kuralların uygulaması ve kullanımı daha kolaydır. Kullanıcı dostudur. Örneğin; etik ile ilgili bir sorun veya ikileme karşı karşıya kaldığında ve daha genel olarak olumlu etik davranışı teşvik etmek için ön tarafında yer alan kılavuz muhasebe meslek mensuplarının kurallarda nasıl gezineceklerini anlamalarına yardımcı olarak bir tür rota görevi görür. Kılavuz, kuralların nasıl yeniden yapılandırıldığını gösterir ve nasıl kullanılması gerektiğini tartışır. Kılavuz aynı zamanda temel ilkelerin ve kavramsal çerçevenin kritik önemini ve bunların kuralların temeli olarak birlikte nasıl çalıştıklarını vurgulamaktadır.

Ayrıca, revize edilen kurallarda ana hükümler ve uygulama hükümleri arasında çok açık bir ayrım vardır. Tüm ana hükümler paragraflarının "R"⁵ harfiyle işaretlendiğini göreceksiniz, bu yüzden neyin takip edilmesi gerektiği konusunda şüphe olmamalıdır. "A"⁶ harfi ile gösterilen uygulama hükümleri ise kuralların doğru anlaşılabilmesi amacıyla; içerik, açıklama, atılacak adım veya dikkate alınacak husus için öneri, örnek veya başka şekilde bir rehberlik sağlar. Bu yaklaşım, daha önce bahsedilen, düzenleyiciler ve gözetim organları tarafından dile getirilen uygulanabilirliği güçlü bir şekilde desteklemektedir.

İçerik açısından yeni kurallar önemli yenilemeler içermektedir ve son dört yılda ortaya çıkan standartlardaki tüm gelişmeleri etkili bir şekilde paketlemektedir. Kurallar içinde, muhasebe mesleğinin etik karar verme açısından önemli olduğunu kabul ederek kavramsal çerçevede çok daha belirgin bir şekilde konumlanan önemli değişiklikler vardır. Yeni etik kurallar temel etik ilkelere uyumu tehdit eden önlemleri daha yakından inceleyip, önlemleri geliştirmeyi amaç edinmiştir. Mevzuata aykırılıklar; muhasebe meslek mensupları tarafından bu durumun farkına varmaları halinde ne yapmaları gerektiğine dair çerçeve oluşturarak kurallarda yeniden yapılandırılmıştır. Aynı şekilde, uzun süreli ilişki içerisinde olan denetçi ve müşterileri arasındaki bağımsızlık gereklilikleri de yeniden yapılandırılmıştır. Bunun yanı sıra güvence hizmetleri denetimi sunan denetçinin, mesleki şüpheciliği dikkate alarak temel ilkelere uyumu nasıl uygulayacağını içermektedir. Ve son olarak, yeni kurallar, mesleki yargıları kullanarak gerçekleri ve koşulları anlamının önemi konusunda açık bir rehberlik sağlar.

Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve

Bu kısım kuralların temeli, bel kemiğidir. Eski etik kurallardaki beş temel ilke burada da görülmektedir. Bu ilkeler tüm muhasebe meslek mensupları için beklenen standart davranışı ortaya

⁵ IFAC'ın yayınlamış olduğu yeni etik kurallarda "R" harfi Requirements'ın kısaltması olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu ise Requirements'ı Ana Hükümler olarak dilimize çevirmekte ve "A" harfi ile göstermektedir.

⁶ "A" harfi ise Application material'ın kısaltmasıdır. Kamu Gözetim Kurumu Application material'ın çevirisini Uygulama Hükümleri olarak yapmakta ve "U" harfiyle işaretlemektedir.

koymaktadır. Ayrıca mesleklere kamu çıkarlarının sorumluluğunun açıkça tanındığını da yansıtmaktadırlar.

Kurallardaki birinci kısımdaki en önemli değişikliklerden birisi kavramsal çerçeveye verilen önemdir. Kavramsal çerçeve Bölüm 120'yi ortaya koymaktadır. Bölüm 120'de yapı taşı yaklaşımı göz önünde bulundurulduğunda kuralların diğer kısımlarının her birinin başlangıcında o bölümlerde kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı anlatılmaktadır.

Bu nedenle kavramsal çerçeve, muhasebecinin kullanması için sağlam, sistematik üç aşamalı bir yaklaşım sağlar. İlk adım, temel ilkelere uyum tehditlerini tespit etmektir. İkinci adım, muhasebe meslek mensuplarının tespit edilen tehditlerin önemini değerlendirmesidir. Üçüncü adım, tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir seviyelere düşürülmesi ile ele alınmasıdır.

Bölüm 120'de ayrıca tehditler, korunma önlemleri, kabul edilebilir düzey ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi gibi kavramsal çerçevede kullanılan bazı önemli terim ve kavramların açıklaması yer almaktadır. Kavram çerçevesini doğru bir şekilde uygulayabilmek için bu terim ve kavramları zorunlu olarak anlamak gerekmektedir.

Kavramsal çerçevenin ilk adımı, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere ve elbette bağımsızlığa yönelik tehditleri tespit etmesini gerektirir. Tehditler standartta şu şekilde kategorize edilmiştir: Kişisel çıkar tehdidi, Kendi kendini denetleme tehdidi, Taraf tutma tehdidi, Yakınlık tehdidi, Yıldırma tehdidi. Bir önceki etik kurallarda da tehdit çeşitleri aynı şekilde ele alınmıştır. Sonra ikinci adım; kabul edilebilir bir seviye olup olmadığını görmek için her tehdidi değerlendirmektir. Yeni etik kurallar, kabul edilebilir bir seviyenin tanımını revize etti. Artık kurallar muhasebecinin tehdit düzeyinin kabul edilebilir olup olmadığını nasıl değerlendireceğini açıklıyor ve bu yüzden gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf testini kullanıyor. Eski kurallar da gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf kavramını kullanmaktaydı. Fakat yeni kurallar bu kavramı meslek mensupları tarafından durumlara uygulanacak bir testle çok daha açık ve anlaşılır bir hale getirmektedir. Test, muhasebe meslek mensubunun, gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf ile aynı sonuca ulaşımaya çalışmasını düşünmesini gerektirir. Yeni kurallar gerekli bilgiye sahip üçüncü tarafın muhasebe meslek mensubu olma gerekliliği olmadığını ortaya koymaktadır. Bunun yerine, muhasebe meslek mensubunun sonucunun uygunluğunu anlayabilmek ve değerlendirebilmek ve bunu tarafsız bir şekilde yapabilmek için, ilgili bilgi ve deneyime sahip biri olduğu varsayılmaktadır. Gerekli bilgiye sahip üçüncü taraf testleri, muhasebe meslek mensuplarının tespit ettiği uygunluğa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirmek için kullanılır. Cevap evet ise, tehdit kabul edilebilir bir seviye olarak kabul edilir ve başka bir şey yapılması gerekmez. Cevap hayır ise, kavramsal çerçevenin üçüncü adımı uygulanacaktır ve bu da tehditlerin ele alınmasıdır.

Tehditleri belirleyip değerlendirdikten sonra kabul edilebilir düzeyde olmayanları ele almamız gerekmektedir. Bu adım ise uygulanabilecek herhangi bir önlem olup olmadığına bakmak ile başlar. Yeni etik kurallarda önlemlerin tanımı açıklık oluşturmak adına düzeltilmiştir. Yeni tanım şu şekildedir; Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için muhasebe meslek mensubu tarafından -tek başına veya birlikte atılan adımlardır. Bu arada dikkat edilmesi gereken nokta tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için birden fazla eylemin gerekli olabileceğini bilmektir. Ayrıca yeni kurallar belli şartlar, politika ve prosedür kavramlarını açıklığa kavuşturur. Bu kavramlar bize tehditleri belirlerken ve kabul edilebilirlik düzeyini değerlendirirken faydalı olabilir. Ancak önlemler kadar özellikli değildir. Sadece firma veya işveren kuruluş tarafından meslek, mevzuat ve yönetmelikle, muhasebe meslek mensuplarının gelişmesi ve daha etik davranması için oluşturulmuştur. Peki, örnek olarak bu pratikte nasıl çalışır? Firmanın bir denetim müşterisine yakınlık tehdidi tespit edilirse, bu tespit belirlenmesi ve değerlendirilmesinde firmanın rotasyon politikası ve yasal gereklilikleri göz önünde bulundurulur. Fakat bu tek başına önlem olarak dikkate alınabilecek bir durum değildir. Yeni gerçekler ve koşullar belirlendiğinde, muhasebe meslek mensubunun kavramsal çerçeveyi ve 3 aşamalı yaklaşımı yeniden gözden geçirmesi gerekecektir.

Mesleki Yargı ve Şüphencilik

Kısım 1 ayrıca mesleki şüphencilik ve mesleki yargı ile ilgili yeni uygulama hükümlerini de içermektedir. Bunlar, eski kurallarda örtülü olan yerleri netleştirir. Etik kurallarda yapılan yenilemeler, tüm muhasebe meslek mensuplarının kavramsal çerçeve ve rehberlik uygularken mesleki yargı yapmasını gerektirmektedir. Bu durum, mesleki şüphencilikle ilgili olarak bir anlayış, gerçekleri ve koşulları elde etmenin önemini vurgulamaktadır.

Kurallar mesleki şüphencilik kavramına bağımsızlığın açıklamasının bir parçası olarak atıfta bulunur. Aynı zamanda temel ilkelerin mesleki şüphencilik uygulamalarını nasıl desteklediğini detaylandırmaktadır. Bu nedenle, bir denetçi, bir müşterinin aldığı pozisyonlarla ilgili endişelerini dile getirirken doğrudan açık ve dürüst olmak gibi eylemleri içeren ilkelerin bütünlüğüne uymaktadır. Ayrıca tutarsız bilgilerle ilgili araştırmalar yapmak ve beyanlarla ilgili endişeleri gidermek için denetim kanıtı aramak esasen yanlış veya yanıltıcı olabilir. Bunu, uygun eylemler ve koşullar hakkında bilgilendirici kararlar vermek için yaparlar. Bu eylemler yoluyla denetçi, denetim kanıtlarının eleştirel değerlendirmesini gösterir ve bu da mesleki mesleki şüphencilğe katkıda bulunur.

Kısım 2 – Bağımlı Çalışanlar / Kısım 3 – Bağımsız Çalışanlar

İkinci, üçüncü ve dördüncü kısımların her birinin kavramsal çerçevesinin ve uygulama hükümlerinin bir hatırlatıcısı ile başladığını görmekteyiz. Kısım 2'deki 210 ile 270 arasındaki bölümlerde, bağımlı çalışan meslek mensuplarının genellikle kendilerini bulduğu belirli durumları ele almak için ana hükümler ve uygulama hükümleri sunulmaktadır. Bölüm 300, kavramsal çerçeveyi uygulama ve aynı zamanda uygulanabilir uygulama hükümlerini sunma gereksinimlerini açıklamaktadır. 310 ile 360 arasındaki bölümlerde de bağımsız çalışan meslek mensuplarının sıklıkla karşılaştığı belirli durumları ele almak için ana hükümler ve uygulama hükümlerini sunar.

Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Hükümlerinin Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarına Uygulandığına Dair Açıklama

Kurallar bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarının farklı rollerinin olabileceği durumunu kabul eder. Bölüm 300, bağımsız çalışan meslek mensupları müşterilere hizmet ederken faaliyetlerine uygulanacaktır. Ancak bağımsız çalışan muhasebe meslek mensubu, firmaları ile gerçekleştirebilecekleri faaliyetler söz konusu olduğunda bağımlı bir muhasebe meslek mensubu olarak faaliyet gösterebilir. Örneğin, bağımsız muhasebe meslek mensubu da firmaları için mali tablolar hazırlamaktadır. Öyleyse bu faaliyetlerle bağlantılı olarak bölüm 2'deki etik gereklilikleri takip etmelidirler. Özetle; bağımsız çalışan meslek mensuplarının anlaşılabilir taraf, çalışan veya mal sahibi olarak firma ile olan ilişkisi uyarınca mesleki faaliyetlerde bulunduğu durumlarda, kişi, bu koşullar için geçerli olan Bölüm 2'deki hükümlere uymalıdır.

Bölüm 220 Finansal Bilgilerin Hazırlanması ve Sunumu

Her şeyden önce şimdiki kurallar, finansal bilgi hazırlarken veya sunarken işletmenin muhasebecilerinin sorumluluklarıyla ilgili daha kapsamlı hükümler sunmaktadır. Bu, kasıtlı olarak ihmal edilen bilgiler de dâhil olmak üzere yanlış bir şekilde yanılmamayı veya etkilememeyi ve işlerini yürütürken mesleki yargının kullanılmasını içerir. Muhasebecilerin bu takdir yetkisini kasten yanılmak veya etkilemek için kullanmamaları gerekir.

Yanıltıcı bilgilerle ilişkili olma tehlikesiyle ve ikilemlerle karşı karşıya kaldığında profesyonel muhasebecilere destek olma çabasıyla, kurallar, kurum içindeki yükselen konuyu profesyonel bir kuruluşa, iç ya da bağımsız denetçilere veya yönetim kuruluna danışmaya kadar önerilen yollar sunar. Eğer bu yolların hiçbiri başarılı olmazsa, muhasebe meslek mensubu kurumdan istifa etse dahi her bir gizlilik gerekliliğine dikkat etmek şartıyla kendisini bu bilgilerden ayırması gerekmez.

Temel İlkeleri İhlal Etme Baskısı

Kurallar, temel ilkeleri ihlal etme baskısı ile ilgili yeni hükümler geliştirdi. Buna göre muhasebecinin baskıya rağmen temel ilkeleri ihlal edemeyeceği ve başkalarının da temel ilkeleri ihlal etmesine neden olacak bir şey yapmaması gerektiği belirtilmektedir. Temel ilkeleri ihlal etme baskısıyla sonuçlanabilecek örneklerin bazıları şunlardır:

- Yatırımcı, analist veya borç verme beklentilerini karşılamak için yanıltıcı finansal sonuçları bildirme baskısı,
- İş yeterli beceri ve eğitim olmadan veya makul olmayan zaman dilimleri içinde tamamlama baskısı,
- Kuruluşların performans sonuçlarını mali tazminat alabilmek için manipüle etme baskısı.

Kuralların ikinci kısmını desteklemek için yapılan diğer geliştirmelerde olduğu gibi, muhasebe meslek mensubunun bu koşullarda ne yapacağını düşünmesi için rehberlik etmektedir. Bunlar:

- Baskıyı ortadan kaldıracabilecek ve çözüm bulabilecek bir kişi ile konuyu görüşmek,
- Baskıyı ortadan kaldıramayacak kıdemli bir meslek mensubu ise, daha kıdemli bir kişi ile konuyu görüşmek,
- İşveren kuruluş ile konuyu görüşmek (üst yönetim, iç ve dış denetçiler, üst yönetimden sorumlu kişiler),
- İşveren kuruluşun etik veya ihbarcılık politikalarını kullanarak konuyu açmak,
- Meslek örgütlerine, düzenleyici otoritelere veya yasal otoritelere görüş sormaktır.

Bölüm 250 ve 340 Hediyeler ve Ağırlandırma Dahil Teşvikler

Kısım 2, Bölüm 250 ve Kısım 3, Bölüm 340 teşviklerle ilgilidir. Teşvikler, olumlu ya da olumsuz başka bir bireyin davranışını etkilemek için kullanılan nesne durumlarına ya da eylemlere denir. Teşviklerin kendisi her zaman mutlaka kötü bir şey değildir. Bazı misafirperverlik teşviklerinin yanı sıra bir dizi başka şey de içerir; eğlence, hayırsever bağışlar, dostluk ve sadakat, istihdam, ticari fırsatlar gibi.

Yeni etik kurallar, teşvikler ile ilgili olarak, teşvikin gerçek olup olmadığını veya uygunsuz bir şekilde etkilenme niyetinde olup olmadığını değerlendirirken ilgili hususlar hakkında rehberlik sağlar. Bunlar:

- Ne alındı?
- Ne sıklıkta alındır?
- Ne zaman alındı?
- Neden alındı?
- Teşviklerin ardındaki neden nedir?
- İşin normal seyrinde olan bir şey mi yoksa ayrıcalıklı davranma mı?
- Teklifi kim ve kime yaptı?
- Sonunda durum ne kadar şeffaf?

Tüm bu sorular, muhasebe meslek mensubunun, uygunsuz bir şekilde etkilemek için gerçek veya algılanan bir niyet olup olmadığını belirlemesine yardımcı olabilir.

Teşviklerle ilgili yenilemeler hem bağımlı çalışanları hem de bağımsız çalışanları etkiler. Bu yenilemeler muhasebe meslek mensubu için teşviklerin hem teklif edilmesini hem de kabullenmesinin uygun sınırlarını açıklığa kavuşturur. İlk süreç, teşvikin yasadışı olup olmadığını belirleyerek başlar. Örneğin rüşvet, yolsuzluk yasaları yetkisi dışında kalan bir şey. Yasadışı değilse, muhasebe meslek mensubu davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin olup olmadığını değerlendirecektir. Bölümlerdeki en önemli değişiklik, değersiz ve önemsiz olsa bile davranışı uygunsuz bir şekilde etkileme niyeti olan teşvikler sunmaya veya kabul etmeye yönelik yeni hükümdür. Davranışı uygunsuz bir şekilde etkilemek için gerçek veya algılanan bir niyet olmasa da tehditler olabilir. Dolayısıyla, muhasebe meslek mensubunun hala kavramsal çerçeveyi uygulaması gerekmektedir.

Bölüm 260 VE 360 IFAC/IESBA’NIN⁷ Yasa ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme Standardı (NOCLAR)

Muhasebe meslek mensubuna, bir müşteri veya işveren tarafından işlenen yasa ve düzenlemelere uyumsuzluklar olarak bilinen potansiyel yasadışı eylemin farkına vardıklarında kamu yararına yapılan

⁷ IESBA, International Ethics Standards Board for Accountant’ın kısaltması olarak kullanılmaktadır. Türkçeye çevirisi Uluslararası Muhasebe Meslek Mensubu Etik Standartlar Kurulu şeklindedir. Muhasebe meslek mensupları için etik kuralları IFAC’ın bünyesindeki IESBA’ yayınlamaktadır.

eylemler konusunda yol gösterici bir çerçevedir. Standartların hedeflediği yasa ve yönetmelikler açısından, mali tablolar üzerindeki önemli miktarlar veya açıklamalar ve ayrıca işletmenin iş ve işlemleri için temel olabilecek üzerinde doğrudan etkisi olan yasalar ve düzenlemeler vardır.

Örneğin ilgili yasa ve düzenlemeler, sahtecilik, rüşvet ve yolsuzluk, kara para aklama, terörün finansmanı gibi konular üzerinedir.

Profesyonel bir muhasebecinin yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğu kendi mesleki yargısına dayanarak mesleki bilgisi dâhilinde tanınması beklenmektedir.

Muhasebe meslek mensubu rolüne dayanan bazı durumlarda bu bölümler, yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukları uygun kamu makamlarına ifşa etmenin açık yolunu içerir. Bunlara karşılık verme hükümleri bölüm 260 ve bölüm 360'ta yer almaktadır.

Kıdemli Bağımlı Çalışanların Harekete Geçmesi

“IESBA Etik Kurallar, bir işletme bünyesindeki farklı görevlerin, farklı etki, yetki ve bilgiye erişim düzeyi olduğunu kabul eder. Buna göre, işletmede kıdemli bir muhasebe meslek mensubuna daha yüksek düzeyde yükümlülük verilir; çünkü bu kişiler işletmelerde önemli etki yaratabilecek karar alıcılardır (TÜRMOB, [t.y.a.](#))” Kıdemli (SENIOR) bağımlı çalışan (PAIB)⁸ yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukları belirledikten ve bunlar hakkında bilgi edindikten sonra, bu konuyu yönetim veya sorumlu yönetim ile görüşmesi gerekecektir. Bu, uyumsuzlukları düzeltmek için henüz yapmadıysa, sonuçları hafifletmek, tekrar etmesini engellemek ve yönetimin yasa ve düzenlemelere uyumsuzluğu uygun otoriteye rapor etmesini sağlamak için yönetim danışmanlığı da içerecektir. Ek olarak, kıdemli bağımlı çalışanların bağımsız denetçiye açıklamanın gerekli veya uygun olup olmadığını göz önünde bulundurması gerekecektir.

Kıdemli bağımlı çalışanlar için, yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk belirlenmeden önce kurallar altındaki sorumlulukları proaktif olarak dikkate almak önemlidir. Bu, uyumsuzluğu engelleyebilecek kurum politikalarını ve süreçlerini tartışmalarına ve ayrıca yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk tanımlanırsa raporlama yapılarının zaten mevcut olduğundan emin olmalarına izin verir.

Denetçilerin Harekete Geçmesi

NOCLAR ülkede mevcut olan yasa ve yönetmeliklerin gerekliliğini geçersiz kılmaz. Denetçinin hala yasal yükümlülüklerine uyması gerekir. Bu, yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukları uygun otoriteye bildirme gereksinimini veya müşteriye bilgi verme hükmünü içerebilir. Denetçi uyumsuzluklar hakkında bilgi edindikten sonra üst düzey bağımlı çalışana benzer şekilde, konuyu yönetim veya yönetimden sorumlu olanlar ile görüşecektir. Bu, uyumsuzlukların, yinelenmeden telafi edilmesi ve yönetimin uyumsuzlukları uygun otoriteye bildirmesi ile ilgili yönetim tavsiyesini içerebilir. Bu tartışmalara ve yönetimden sorumlu olanların yönetim eylemlerine bağlı olarak denetçinin, yasa ve düzenlemelere uyumsuzlukların uygun otoriteye bildirilmesinin eylem yolu olup olmadığını da dikkate alması gerekir. Ayrıca denetçinin diğer müşteriyle olan ilişkisine devam ettiğini de dikkate alması gerekecektir.

Kısım 4A: – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık

Kısım 4B: – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Hizmetleri Denetiminde Bağımsızlık

Kısım 4A & B Uluslararası Bağımsızlık Standartlarıdır. Kuralların 4A Kısmı, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bir denetim müşterisine uzun süreli ilişki ve güvence dışı hizmet sağlamayı içerir. Bölüm 540- Çalışanların Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi- Bölüm 600- Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması, değişen önemli kısımlardır. Kısım 4A'nın 410'dan 800'e kadar olan bölümleri, bağımsızlığın gerekli olduğu belirli durumlara özgü gereksinimleri ve uygulama hükümlerini sunar.

⁸ IFAC yeni etik kurallarda Bölüm 260'da kıdemli bağımlı çalışanların mevzuata aykırılıklara nasıl yanıt vereceğini anlatmıştır. Kıdemli bağımlı çalışanlar; Senior Public Accountant in Business (Senior PAIB) şeklinde kullanılmıştır. PAIB'leri, mali işler kordinatörü, CFO, finans kordinatörü vb üst düzey yöneticiler, müdürler ve müdür yardımcılığı olarak örneklendirilebilir.

Kısım 4B ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır. Bu, şirket içi bir iç kontrol sistemine ilişkin güvence veya belki de sera gazı emisyonlarına ilişkin şirket beyanına ilişkin güvence gibi raporları içerir.

Uzun Süreli İlişki

Uzun süreli ilişki projesi⁹ IESBA ile oldukça uzun bir geçmişe sahiptir. Bu konuda önemli miktarda tartışmaya ek olarak 2 konuyla ilgili sunum taslağı hazırlanmıştır. Zaman içinde dünyadaki diğer yargı yetkileri, kurallara eklediğimizden daha kısıtlı bir süre rotasyon uygulamıştır. Ve IESBA'nın ortak rotasyon hükümlerini tekrar gözden geçirmesi yönünde çağrılar yapıldı. Bu hükümler, bir denetim veya başka bir güvence müşterisine uzun süre hizmet etmekten kaynaklanan yakınlık, kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldırmak için önemlidir.

Geçmişte, kamu yararını ilgilendiren kuruluşun kilit denetim ortağı olan herkes, 7 yıl hizmet verdikten sonra 2 yıl boyunca sözleşmeden ayrılmak zorunda kalmaktaydı. Sonuç olarak, sözleşme ortağı aslında 16 yılın 14 yılı aynı müşteriye hizmet veriyordu. Bu nedenle, şu anda kurallarda zaman aralığı hala 7 yıl, ancak sözleşme ortağı için ayrılma süresi 5 yıldır. Kalite kontrol ortağı içinse 3 yıl, sözleşmedeki kilit denetim ortağı olarak nitelendirilen diğer kilit denetim ortaklarının halen 2 yıllık rotasyon olacaktır.

Önemli bir denetim ortağı veya denetim ekibinin bir üyesi olarak hizmet vermenin ötesinde, rotasyon boyunca faaliyetler konusunda kısıtlamalar olduğunu da not etmek önemlidir. Birincisi, rotasyon boyunca, görevlendirmeye ilgili herhangi bir teknik danışmanlık yapılamaz. İkinci olarak, rotasyon boyunca müşteri ilişkileri ortağı olarak hareket etme yasağı da vardır. Son olarak, açıkça yasaklanmayan diğer faaliyetlerin üst yönetim ile veya yönetişimden sorumlu olanlarla sık sık etkileşime girmemesi ya da denetim sözleşmesinin sonucu üzerinde doğrudan bir etki yaratmaması için kapsamlı bir gereklilik vardır.

Müşteri, kamu yararı (KAYİK) veya özel kuruluş (KAYİK dışı) olsun, genel hükümlerde muhasebe meslek mensubunun uzun süreli ilişkiden doğabilecek bağımsızlığını tehdit edecek durumlara bakması gerektiğini açıkça ortaya koyan bazı ek yenilemeler vardır. Dolayısıyla, özel kuruluşlar için belirli bir rotasyon öngörülmesi de, muhasebe meslek mensubunun denetim müşterisine sahip olabileceği muhasebe meslek mensubunun rolü ne olursa olsun, muhasebe meslek mensubunun müşteriye çok uzun bir süre hizmet etmekle ilgili tehditleri dikkate alması şartı vardır.

Güvence Dışı Hizmetler

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri

Ana değişiklikler bölüm 600 ve 950 içindir. Bu bölüm, denetimin gözden geçirilmesi ve diğer güvence denetimlerine sağlanan güvence dışı hizmetleri tartışmaktadır. Önlemler projesi kapsamında 600 ve 950 numaralı bölüm yeniden yapılandırılmış kurallarda önemli ölçüde geliştirilmiştir. Geliştirmeler, güvence dışı hizmetler sunmaktan kaynaklanan tehditlerin nasıl tanımlanacağı, söz konusu tehditlerin düzeyinin nasıl değerlendirileceği ve daha sonra tehditlerin kendilerinin nasıl ele alınacağı da dâhil olmak üzere, kavramsal çerçeveyi nasıl geliştirmesi gerektiğini içerir.

Bir denetim müşterisi incelemesine veya başka bir güvence müşterisine güvence dışı hizmetler sağlayarak oluşturulan tehditlerin düzeyini değerlendirirken göz önünde bulundurulması gereken ek örnek faktörleri içerecek şekilde iyileştirmeler yapılmıştır. Bağımsızlığa yönelik tehditlere karşı alınacak önlemler de dâhil olmak üzere, her alt bölüme sahip yeni uygulama hükümleri de bulunmaktadır.

Ayrıca bu alandaki kavramsal çerçeveyi uygularken, kurallar, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunmaktan kaynaklanan tehdidin tanımlanması, toplamda değerlendirilmesi ve ele alınması gerektiğini açıklığa kavuşturmuştur. Başka bir deyişle, tek başına hizmetleri değil, tek başına hizmetlerin bütünlüğünü düşünmeniz gerekir. Kurallar ayrıca, denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken firmanın yönetim sorumluluğu üstlenmesini yasaklayan gereksinimlerin önemini

⁹ IFAC tüm yayınlarını ilk başta proje olarak adlandırmaktadır. Yayınlar uzun süreçlere dayandığı ve bir çok tartışmalardan geçtiği için makalede de proje kelimesini kullanılmaktadır.

de vurgular. Ayrıca, yasağın bilincini daha da artıran, güvence dışı hizmetlerle ilgili bir yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek yeni örnekler de vardır. Son olarak, kurallar, önlemler ile ele alınamayan tehditleri olan belirli güvence dışı hizmetleri açıkça belirtmiştir ve bu nedenle yasaklanmıştır. Açıkça yasaklanmamış ancak güvence altına alınmayan önlemlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için hala uygulanamayacağı güvence dışı hizmetlerde, kurallar güvence dışı hizmetlerin ya da denetim sözleşmesinin feshedilmesi gerektiğini belirtir.

4. ETİK KURALLARIN ULUSAL BOYUTLARI

4.1. Bağımsız Denetçiler İçin Yeni Etik Kurallar (KGK)

“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 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta halka açık şirketler, borçlanma araçları ihraç eden şirketler, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere bağımsız denetime tabi olmaya ilişkin cari limitlere göre Türkiye'nin en büyük 10.000 işletmesinin bağımsız denetim süreçlerini incelemek ve gözetmek için kurulmuştur (KGK, [2019b](#))”.

Yürütülen kamu gözetimi sistemi süreçleri Avrupa Birliği ile eşdeğerliliğe sahip olan KGK'nın görevlerinden biriside Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartlarının oluşturulmasına ilişkin mevzuat çalışmalarında bulunmak ve mevzuat değişikliklerini önermek, takip etmek ve düzenleme çalışmalarına katılmaktır. Bu görev ışığında uluslararası alanda muhasebe meslek mensupları için etik kurallarda gidilen düzenlemeye KGK da ayak uydurarak Bağımsız Denetçiler için Yeni Etik Kuralları yayımlamıştır (KGK, [2019a](#)).

Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar 4 kısımdan oluşmaktadır. Bu kısımlar sırasıyla:

- Kısım 1- Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler, Kavramsal Çerçeve
- Kısım 2- Boş bırakılmıştır
- Kısım 3- Bağımsız Denetçiler
- Kısım 4 - A&B Bağımsızlık Standartları başlığı altında Kısım 4A Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık, 4B Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık

Bu kuralların IFAC'ın hazırlamış olduğu etik kurallarla başlık olarak bazı noktalarda farklılaştığını görmekteyiz. IFAC etik kuralları tüm muhasebe meslek mensuplarına atfederken, KGK görev tanımı ve çerçevesinden dolayı denetçilere atfetmiştir. En temel ayrılık bu noktada gerçekleşmektedir.

Kısım 1'de Denetçilerin Etik Kurallara uyumunu kolaylaştıracak ana hükümler ve uygulama hükümlerinin ayrımı verilmiştir. Bunun yanında temel ilkeler olan; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ele alınmıştır. Son olarak kavramsal çerçeve ile denetçinin temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemesi, bu tehditleri değerlendirmesi ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir düzeye indirmek üzere ele alması anlatılmıştır. Kısım 2, boş bırakılmıştır. Kısım 3'te Bağımsız denetçiler açısından kavramsal çerçevenin uygulanması, çıkar çatışmalarının değerlendirilmesi, denetçinin görevlendirilmesi, ikinci görüşler, ücretler ve diğer menfaatler, hediyeler ve ağırlanma dâhil teşvikler, emanet olarak tutulan müşteri varlıkları, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi ele alınmıştır. Kısım 4 ise Bağımsızlık Standartları olarak adlandırılmakta ve A&B şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Kısım 4A'da bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmesi için bağımsızlık standartlarını kapsamaktadır. Bağımsızlığın gerekli olduğu özel durumlar ele alınmıştır. Kısım 4B'de ise bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan güvence denetimlerinde bağımsızlığı ele alır.

Türkiye’de Etik Kurallarla ilgili KGK’nın yanı sıra TÜRMOB da Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabını ve IESBA Etik Kuralları yayınlamıştır.

4.2. Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı (TÜRMOB)

“1942 yılında Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği, 1967 yılında Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, 1974 yılında Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu, 1976 yılında Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği kurulmuştur. Yıllardır verilen mücadelelerin sonucunda çağdaş dünyanın vazgeçilmez unsurlarından biri olan mali müşavirlik mesleği 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile yasal statüsüne kavuşmuştur. Meslek camiası yıllardır verilen mücadelenin sağladığı birikimle kısa sürede örgütlenmesini tamamlayarak odalarına ve odaların üst birliği olan TÜRMOB çatısı altında toplanmışlardır (TÜRMOB, [t.y.b.](#))”

Meslek mensupları için etik kurallar el kitabı IFAC tarafından 2014 yılında İngilizce olarak yayınlanmış, 2015 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkçeye çevrilmiş ve IFAC’ın izniyle çoğaltılmıştır.

Kurallar Bölüm A, B, C olmak üzere üç bölümden oluşmaktadır. Bölüm A; meslek mensupları için temel etik ilkeleri ortaya koymakta ve bunların uygulanabilmesi için temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve tehditlerin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürülmesi adımlarını kapsayan kavramsal çerçeveyi açıklamaktadır. Bölüm B ve C kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. Bölüm B serbest çalışan meslek mensupları için Bölüm C ise işletmelerde çalışan meslek mensupları için geçerlidir. Ayrıca Bölüm C’de serbest çalışan meslek mensuplarının kendi özel durumlarına göre ilgili bulabilecekleri metinde yer almaktadır.

TÜRMOB bu el kitabıyla sadece bağımlı ve bağımsız çalışan meslek mensuplarını ele alarak kuralların çevirisini yapmıştır. Oysaki IESBA’nın Etik Kuralları bağımlı, bağımsız çalışan, denetçi ayrımı yapmaksızın bütün meslek mensuplarını içerecek şekilde tek bir set olarak hazırlanmıştır.

Birlik, IESBA’nın son olarak 2018’de revize ettiği etik kuralları 2020 yılında IESBA Etik Kurallar başlığı ile örnek olaylarla ele almıştır. Bölümler; Beş temel ilke, Kavramsal çerçeve- 1. Adım: Tehditlerin belirlenmesi, Kavramsal çerçeve- 2. Adım: Tehditlerin değerlendirilmesi, Kavramsal çerçeve- 3. Adım: Tehditlerin ele alınması, Bağımsızlık, Çıkar çatışmaları, Hediyeler ve ağırlanma dâhil, Teşvikler ve mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesinden (işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için) oluşmaktadır.¹⁰ Bölümler örnek olaylar üzerinden ele alınmıştır.

Birinci bölüm, muhasebe meslek mensuplarına rehberlik eden, kamu çıkarını gözetmesinde yardımcı olan beş temel ilkeden oluşmaktadır. Temel ilkeler meslek mensuplarının yürüdükleri yolda etik ikilemde kalması durumunda pusulaları olmaktadır. TÜRMOB da temel ilkelerin her birisini etik ikileme yol açabilecek soruları yöneltmek için açıklamıştır.

Meslek mensuplarının günlük hayatındaki işleyişte temel ilkelere uyumunu engelleyecek birçok tehdit ile karşılaşabilmektedir. Bu tehditler belirlenip, değerlendirildikten sonra ele alınmalıdır. Tüm bunların yapılabilmesi için kavramsal çerçeve uygulanmalıdır. Kavramsal çerçeve uygulanırken üçüncü taraf testlerinin ve mesleki yargının önemine vurgu yapılmıştır.

Bölüm 2’de temel ilkeler ile uyuma yönelik tehditler örnek sorular üzerinden açıklanmıştır. Tehditlerin belirlenirken meslek mensuplarının koşulları iyi tanınması gerekir. Bölüm 3’te tehditleri belirledikten sonra kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı değerlendirilmektedir. Bu aşamada üçüncü taraf testlerinin kullanımının önemine vurgu yapılmaktadır ve örnek olaylarla tehditlerin kabul edilebilirlik düzeyi açıklanmıştır. Bölüm 4’te kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditlerin ele nasıl alınacağı anlatılmaktadır. Tehditler; ortadan kaldırmak suretiyle, kabul edilebilir düzeye indirmek suretiyle veyahut tehdidi oluşturacak olan mesleki faaliyeti sonlandırmak veya reddetmek suretiyle ele alınır. Diğer bölümleri takip eden örnek olaylara, bu bölümde de kuralların daha anlaşılabilir olması

¹⁰ TÜRMOB Web sitesinde yer alan bilgilere göre makalenin yazıldığı en son tarihli örnek olay 08.08.2020 olup yeni bölümlerin ekleneceği bilgisi verilmiştir.

için yer verilmiştir.

Bağımsızlık IESBA'nın yeni etik kurallarda en çok önem verdiği konudur. Bağımsızlık denetçinin yürütmüş olduğu faaliyete ilişkin olarak sergilediği duruştur. Bu duruş ile de tüm paydaşların ihtiyaç duyduğu güveni sağlar. Bağımsızlığın bir temel ilke olmamasına rağmen, temel ilkelere uyuma yönelik tehditlerin bağımsızlık içinde bir tehdit oluşturabileceği vurgulanmaktadır. Bunlar; kendi kendini denetleme, taraf tutma, yıldırma. Birlik bu tehditleri gerekli örnek olaylarla açıklamıştır. Bu tehditlerin değerlendirilmesi ve ele alınması konusunda, kabul edilemez düzeyde olanlar için kavramsal çerçevede yer alan Bölüm 4'e yönlendirmişlerdir.

Diğer bölümlerde ise çıkar çatışmalarının ne durumlarda ortaya çıkabileceği ve nasıl ele alınması gerektiği, hediyeler ve ağır lanma dâhil teşviklerin ne olduğu ve nasıl değerlendirilmesi gerektiği ele alınmıştır. Son olarak işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi (NOCLAR) standardı ele alınmıştır.

Sonuç olarak buraya kadar uluslararası düzenleyici olarak IFAC, ulusal düzenleyici olarak KGK ve TÜRMOB'un etiği ele alışları ile ilgili detaylıca bilgi verilmiştir. Şimdi ise bu üç kurumun karşılaştırmalı olarak analizi yapılacak ve aralarında benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

5. ULUSLARARASI VE ULUSAL YASAL DÜZENLEYİCİLER KARŞILAŞTIRMALI ANALİZ

Bu başlık altında muhasebe ve denetim alanının uluslararasındaki tek yetkili kuruluşu IFAC'tır. IFAC'a üye ülkeler IFAC'ın bu alandaki düzenlemelerini baz alarak kendi kültürleriyle ve yasal düzenlemeleriyle uyumlaştırarak ulusal bazda uygulamaya taşımakla yükümlüdürler. Türkiye'de IFAC'ın üye ülkesi olarak uyumlaştırma sürecini denetim ve muhasebe alanında KGK ile meslek mensupları bağlamında ise TÜRMOB ile yürütmektedir. Ulusal düzenleyici kurumları (KGK, TÜRMOB) baz alarak IFAC'la karşılaştırmalı analizi yapıldığında Tablo'da özetlenen sonuca ulaşmaktayız.

Tablo

Uluslararası ve Ulusal Yasal Düzenleyiciler (Karşılaştırmalı Analiz)

Uluslararası Yasal Düzenleyiciler	Ulusal Yasal Düzenleyiciler	
IFAC	KGK	TÜRMOB
Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve (Part 1 – Complying with the Code, Fundamental Principles and Conceptual Framework)	Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	Bölüm A – Etik Kuralların Genel Uygulanışı
Kısım 2 – Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları (Part 2 – Professional Accountant in Business)	Kısım 2 – (...)	Bölüm C – İşletmelerde Çalışan Meslek Mensupları
Kısım 3 – Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları (Part 3 – Professional Accountant in Public Practice)	Kısım 3 – Bağımsız Denetçiler	Bölüm B – Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları
Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B) (International Independence Standards (Parts 4a and 4B))	Bağımsızlık Standartları (Kısım 4A ve 4B)	
Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık (4A – Independence for Audit and Review Engagements)	Kısım 4A – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık	
Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık (4B – Independence for Assurance Engagements Other Than Audit and Review Engagements)	Kısım 4B – Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık	

Etik kurallar uluslararası ve ulusal boyutta incelendiğinde bazı noktalarda farklılaştığı görülmektedir. IFAC'ın yeni yayınlamış olduğu etik kurallar 2016 baskısıyla yer değiştirmiştir. Öyle ki bağımsızlık 2018 baskısında büyük bir öneme sahiptir. Eski ismi Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı olan ismi yeni baskıda Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları dâhil) olarak değişmiştir. KGK bu kuralları Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) olarak Türkçeye çevirmiştir. TÜRMOB ise Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2013 baskısını kullanmaktadır. IFAC “Yeni Etik Kurallar El Kitabı Nasıl Hazırlandı” ana başlığı ile Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun rolünü, el kitabının kapsamını, 2016 baskısından farklılıkları ve kuralların daha iyi anlaşılmasını sağlayacak kılavuzu ortaya koymaktadır. Bu kısım KGK'nın yayınlamış olduğu etik kurallarda mevcut değildir. TÜRMOB'un yayınlamış olduğu 2013 baskısında aynı şekilde “El Kitabı Nasıl Düzenlendi” ana başlığı ile birlikte yukarıda sayılmış olunan alt başlıklara yer verildiği görülmektedir. İçindekiler kısmında başlıklar ve içeriklerde farklılaşmalar mevcuttur. IFAC Kısım 1, KGK Kısım 1 ve TÜRMOB Bölüm A'da genel itibarıyla etik kurallara uyum, temel ilkeler ve kavramsal çerçeve ele alınmaktadır. IFAC Kısım 2, işletmelerde bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarına yöneliktir. Görev tanımı gereği KGK'nın hedef kitlesi bağımsız denetçiler olması sebebiyle Kısım 2 boş bırakılmıştır. TÜRMOB el kitabında ise Bölüm C, Kısım 2'ye tekabül etmektedir. IFAC Kısım 3 ve TÜRMOB Bölüm B bağımsız çalışan meslek mensuplarını hedef almaktadır. KGK Kısım 3'de sadece bağımsız denetçileri hedef almıştır. Bu bölümleri takiben IFAC Kısım 4'de denetim ve sınırlı bağımsız denetim sözleşmeleri ile ilgili Bölümü 4A ve diğer güvence sözleşmeleri ile ilgilenen Bölümü 4B'de özellikle bağımsızlık gerekliliklerini vurgulamaktadır. KGK'da Kısım 4'ü aynı şekilde çevirmiştir. TÜRMOB'un el kitabı 2013 baskısı olduğu için bu kısım yer almamaktadır. Bağımsızlık bu el kitabında Bölüm B- Serbest Çalışan Meslek Mensupları kısmında işlenmektedir. Tüm el kitaplarının sonunda karşımıza terimler sözlüğü, kısaltmalar ve yürürlük tarihleri çıkmaktadır. IFAC Kısım 1 tüm muhasebe meslek mensuplarına hitap etmektedir ve Kısım 2,3,4 bu kısmın üzerine kuruludur.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Etik kurallar bir mesleğin toplumdaki itibarı ve saygınlığını artırıcı rol oynar. Her mesleğin etik kuralları mutlaka oluşturulmuş olmalıdır. Ülkemizde 600 çeşit meslek vardır. Muhasebe mesleği de bunlardan biridir. Muhasebe mesleğindeki etik kodlar uluslararası normlarda kabul görmüş, düzenlenmiş ve yayımlanmıştır. Muhasebe mesleğinin, toplumun ve paydaşların kendisinden beklentilerini karşılayabilmek ve kamu yararına hareket edebilmesi için uluslararası alanda düzenleyici olan IFAC'ın yayınlamış olduğu standartlar ve kurallara uyması gerekmektedir. Bu yayınların en temelini etik kurallar oluşturmaktadır. IFAC bu etik kuralları oluşturup yayınlarken üye ülkelerin bu kuralları alıp kendi yasal mevzuatlarına ve kültürlerine uyumlaştırmalarını ve öyle yayınlamalarını önermektedir. Etik kurallar meslekte şeffaflık, dürüstlük, tarafsızlık ve hesap verilebilirliği sağlamaktadır. Bu sayede etik kurallar meslek mensuplarına paydaşlar tarafından duyulan güveni de artırırlar. Öte yandan IFAC son yayınladığı halinde yayınladığı etik ilkeleri bağımsızlık standardı ile çok fazla ilişkilendirmiş hatta bu pandemi döneminde mesleğin sürdürülebilirliğinin de etik kurallara tam uyumla sağlanabileceğini sık sık beyan etmektedir.

Ülkemizde IFAC'ın üye ülkelerinden birisi olarak yayınlanan etik kuralları alıp yasal mevzuatımız ve ulusal kültürümüzle uyumlaştırmak mevzuata taşımıştır. Ülkemizde muhasebe meslek mensuplarına ilişkin iki önemli kurum görülmektedir. Bunlardan biri Kamu Gözetim Kurumu ki yasal otoritedir. İkincisi ise bir sivil toplum kuruluşu (STK) olan meslek mensubunun temsilci örgütü TÜRMOB'dur. KGK, IFAC'ın yasal temsilcisi olmakla birlikte denetçiler için yasal düzenlemeler yaparken, TÜRMOB ise muhasebe meslek mensupları için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın onayı ile düzenlemeler yapmaktadır. İki kurum farklı gibi görünse de özüne bakıldığında birbirini tamamlayıcıdır, birbirinden ayrıştıramaz kurumlardır. Diğer bir deyişle mesleğin ve meslek mensubunun geleceğini şekillendirmesinde çok önemli rol oynayan ortak paydaşlarıdır. İster yasal otorite olarak KGK isterse STK olarak TÜRMOB meslek mensubuna yol haritası çizen ve mesleğin sürdürülebilirliğini sağlayan önemli iki kurumdur.

Ülkemizde hem KGK hem de etik ilkeleri yasal boyutta yayımlayan ve uygulamasını takip etmektedirler. KGK denetçiler için bu işin çerçevesini çizerken ve yasal mevzuata taşırken TÜRMOB ise mesleğin bağımlı – bağımsız çalışan tüm mensupları için kanunda tanımlanan belli işler (defter tutma, tasdik ve danışmanlık gibi) için etik kuralları alıp yayınlamışlardır. Özellikle KGK içerik olarak bağımsız denetçiler için olan etik kuralları bağımsızlık standardı ile bütünleşik bir yapıda ele alarak yayımlamıştır. TÜRMOB ise meslek mensubu için olan kısımları ele almış bağımsızlık ile fazlaca bütünleştirmeden yayımlamıştır. Ancak ne KGK ne de TÜRMOB IFAC'ın meslek mensupları için olan etik standartları tam haliyle yayınlamamışlardır ki bu ülkemiz için bir eksiklik gibi gözükse de şu ana kadar asgari ölçüde günceli takip etmiş olmak ve uluslararası uyumlaşmaya için çaba harcıyor olmak bile mesleki gelişim açısından önemli bir adımdır.

Sonuç olarak, ülkemizin de meslek mensupları açısından etik kuralların kısmen de yayınlanmış olması çok önemlidir. Etik kuralların denetçi için ayrı, meslek mensubu için ayrı olarak yayınlanması uygulamada bazı sakıncalar getirebilir. Etik muhasebe mesleği icra eden tüm meslek mensupları için tek bir settir ki IFAC'da bu bakış açısıyla etik kurallarını yayınlamaktadır. En kısa süre de ülkemizde de etik kuralların tek bir elden ve tek set olarak yayınlanması gerektiğine inanıyoruz. Bu çalışmada, uluslararası boyutuyla ülkemizdeki boyutu karşılaştırarak farklılığı ortaya koyarak meslekle ilgili olan paydaşlar ve bu alanda çalışan akademisyenler açısından farkındalık yaratmak amaçlanmıştır.

Beyan ve Açıklama

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

Finansal Destek

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin: Kardeş Selimoğlu, S. ve Tiğre, G. (2021). Muhasebe mesleğinde bağımsızlık standardı ile bütünleştirilmiş yeni etik kuralların uluslararası ve ulusal karşılaştırmalı analizi (IFAC-KGK-TÜRMOB). *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 4(1), 21-36.

KAYNAKÇA

- Atağan, H. (2007). *Uluslararası gelişmeler çerçevesinde denetçinin bağımsızlığı*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Aytulun, A. (2017). *Mali etik*. 12.02.2020 tarihinde <http://www.tmud.org.tr/Files/Arsiv/MaliEtikDD.ppt> adresinden erişilmiştir.
- Ayvaz, E. ve Geçkil, T. (2017). Muhasebe mesleğinde etik: Muhasebe meslek mensuplarının tutumlarını ölçme sorunsalı. *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi*, 17-33.
- Bilen, A. ve Yılmaz, Y. (2014). Muhasebe mesleğinde etik ve etikle ilgili çalışmalar. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 57-72.
- Güldür, M. M. (t.y.). *Meslek Etiği*. Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri. 05.03.2020 tarihinde https://acikders.ankara.edu.tr/pluginfile.php/21991/mod_resource/content/1/Meslek%20Eti%C4%9Fi%207.%20Hafta.pdf adresinden erişilmiştir.
- İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). Meslek etiği ve meslek etiğinin meslek yaşamı üzerindeki etkileri. *Sosyal Bilimler Dergisi*, 9, 60-86.
- KGK. (2019a). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar*. 23.01.2020 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/2019_etikkurallar.pdf adresinden erişilmiştir.

- KGK. (2019b). *KGK kariyer uzmanı (broşür)*. 15.02.2020 tarihinde https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf adresinden erişilmiştir.
- Kızılboğa, R. (2013). İç denetim sisteminde denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığının önemi. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 1(1), 107-119.
- TÜRMOB. (2010). 2. *Muhasebe Etik Kongresi “Yaşamda ve Meslekte Etik”*. <https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/download/acfe55f7-a913-4583-ac91-35210c617ed4>
- TÜRMOB. (t.y.a.). *IESBA etik kurallar, mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesi (işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için) örnek olay-8*. 28.07.2020 tarihinde https://turmob.org.tr/haberler/52f20611-77d4-460a-87db-58875491bce8/_,%2027.08.2020 adresinden erişilmiştir.
- TÜRMOB. (t.y.b.). *TÜRMOB Hakkında*. 09.05.2020 tarihinde <https://turmob.org.tr/Kurumsal/TURMOB-Hakkında> adresinden erişilmiştir.