

Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları İle İlişkisi

Yrd. Doç. Dr. Recep Yılmaz

Sakarya Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü
rcyilmaz@sakarya.edu.tr

Murat Kaya

Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı
mky2050@gmail.com

Kurumsal
Yönetim
İlkelerinin
Muhasebe Etik
Kuralları ile
İlişkisi

17

Özet

21.yüzyılın başlarında ortaya çıkan uluslararası finansal raporlama skandalları bazı işletme paydaşlarının sömürüldüğünü ortaya çıkarmıştır. Finansal raporlarda yer alan bilgiler gerçekleri yansıtmadığı için bu bilgilere dayanarak karar veren işletme paydaşları büyük zararlara uğratılmışlardır. Bu nedenle muhasebecilere duyulan güven azalma eğilimi göstermiştir. Bunun sonucunda da şirketlerin kaynak maliyetleri artmıştır. Bütün bu olumsuzluklar şirketlerin kurumsal olmayan yönetim başarısızlıklarına dayandırılmaktadır. Kurumsal yönetim etik kurallara uymayı şart koşturmaktadır. Muhasebe sürecinde yer alan insanların ve yöneticilerin gerekli etik kurallara göre hareket etmemeleri de şirketlerin yönetim başarısızlıklarını arttırmıştır. Bu çalışmanın amacı, şirketlerdeki kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe etik kuralları ile birleşen ve birbirlerini destekleyen yönlerinin ortaya konmasıdır. Kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe mesleki etik kuralları literatür incelemesi ile araştırılmıştır. Finansal raporların doğru, eksiksiz ve güvenilir biçimde çıkar gruplarına ulaştırılması muhasebe bilgi sistemindeki üretimin etik kurallara uyumu ile gerçekleşmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının etik kurallara uyumu ile düzenlenmiş olduğu finansal raporlar, çıkar grupları ve paydaşların kararlarında yanılma oranını düşürecektir. Bu yapılan çalışmada muhasebe mesleki etik kurallarının amacı ile kurumsal yönetim ilkelerinin amacının doğru, dürüst, şeffaf, anlaşılır, kamu yararını göz önünde bulunduran bilgiler üretme temelinde birleştiği ve aynı yönde hareket ettiği gözlemlenmiştir. Bu araştırmanın sonucunda kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kuralları arasında pozitif, paralel ve etkin bir ilişki söz konusu olup, ilkeler ve etik kurallar birbirlerini her konuda desteklemektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri ülkeden ülkeye, kurumdan kuruma bazı farklılıklar gösterse de adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk temel ilkelerini içermektedirler.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal Yönetim, Muhasebe, Muhasebe Etik Kuralları

RELATIONSHIP BETWEEN PRINCIPLES OF CORPORATE GOVERNANCE AND ETHICS IN ACCOUNTING

Abstract

21. Which emerged at the beginning of the century, international financial reporting scandals led to the exploitation of some of the business stakeholders. The information contained in the financial statements of the business stakeholders to decide on the basis of this information to reflect the facts suffered huge losses. Therefore, decreased trust accounting and accountants. As a result, companies have increased funding costs had fallen some problems in finding the source. All this negativity is based on the failures of corporate governance. To comply with corporate governance requires ethical rules. People involved in the process of accounting and do not act according to ethical rules of managers in the corporate governance failures of the necessary increased. The purpose of this study to business corporate governance principles and accounting department ethics rules of relationship of the coin and together responsibility on the failures. Principles of corporate governance and accounting rules of professional ethics was investigated by examination of the literature. The purpose of the rules of professional ethics, the purpose of accounting and corporate governance principles of accurate, honest, transparent, understandable, considering the public interest to produce on the basis of information fed from the same source, and observed that the junction. Financial reports are accurate, complete and reliable accounting information system will be taken out of production takes place in compliance with ethical rules. Ethics, law-abiding members of accounting profession shows that it produces the real situation of enterprises in the financial statements, business stakeholders decisions. As a result, a positive correlation between corporate governance principles and ethical rules of accounting in parallel and there is an active relationship, principles and rules of ethics are supporting each other in all matters. Corporate governance principles from country to country have shown some differences from institution to institution, meanness, transparency, accountability and contain the basic principles of responsibility.

Key Words: Corporate Governance, Accounting, Accounting Ethics Rules

I. Giriş

Küreselleşen dünyada, finansal raporlama skandalları ile değişim ve gelişim sürecine giren sermaye piyasalarından tüm ülkelerdeki çıkar gruplarının beklentileri artmakta ve farklılık arz etmektedir. Uluslararası sermaye piyasalarındaki şirketlerin birçoğunun mali yapıları ülkelerin mali yapılarından daha büyük boyutlara ulaştığı görülmektedir. Böyle bir dünya ekonomisinde ülkeleri siyasilerin mi, yoksa şirketlerin mi yönlendirdiğinin konuşulduğu ve toplumların refah seviyelerinin artırılması ile ülke ekonomisinin uluslararası arenada söz sahibi olabilmesi için, özel sektörün tüm çıkar gruplarına en fazla katma değeri sağlayacağı düşünülmektedir.

Finansal raporlarda yer alan bilgiler tam ve doğru olmadığı için bu bilgilere dayanarak karar veren işletme paydaşları büyük zararlara uğramış ve skandallar böylelikle ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda şirketler kaynak bulma sıkıntısı yaşamış ve şirket yönetimleri sorgulanır bir duruma gelmiştir.

Şirketlerin kurulmasında ve sürdürülebilirliğinde bir araya gelen ve destek veren tüm paydaşların çıkarlarını adil bir biçimde korumak ve savunmak için iyi bir yönetim ve kontrol sistemi kurulmalıdır. Kurulacak bu kontrol ve yönetim sisteminin tüm paydaşlara güven ve şeffaf bir yapı sunması önem arz etmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri, işletmelerin verimli ve etkin bir kurumsal yönetim yapısı oluşturmalarına yönelik bir dizi prensip ve standartlar ile yol gösterici nitelikteki düzenlemeleri belirlemektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri düzenlenirken her işletmenin kendine özgü hukuki ve ekonomik durumu ele alınarak içinde bulunulan ekonomik ve kültürel şartlara uyum sağlaması göz önünde bulundurulmalıdır. Çünkü bir ülkedeki kurumsal yönetim düzenlemeleri ve uygulamaları kamunun belirlediği kurallardan farklı olarak değerlendirilmemelidir.

Şirket yönetimleri, hissedarlar ile diğer çıkar grupları arasındaki ilişkileri, tüm paydaşların hak ve sorumlulukları ile şirketin isabetli ve karlı karar verme süreçleri gibi iyi yönetim unsurlarını dikkate alarak faaliyetlerinin devamlılığını hedefler. Dolayısıyla şirketler tüm paydaşlara güven ve şeffaflık sunan bir kurumsal yönetime sahip olmak isterler.

Yukarıda belirtilen olumsuz gelişmeler şirketlerin yönetim başarısızlıklarına dayandırılmaktadır. Kurumsal yönetim şirketlerin adilliğini, güvenilirliğini ve hesap verebilirliğini içermektedir. Kurumsal yönetimin en önemli unsurlarından birisi muhasebe bilgi sistemidir. Çünkü muhasebe bilgi sistemi şirketlerin bilgi ve raporlama havuzudur. Bu havuz etik kurallar ile tam, doğru, güvenilir ve tutarlı bir nitelik kazanmaktadır. Kurumsal yönetim etik kurallara uymayı şart koşmaktadır. Muhasebe sürecinde yer alan insanların ve yöneticilerin etik kurallara göre hareket etmemeleri, yönetimin başarısız olmasında önemli bir etken olarak ön plana çıkmaktadır.

Muhasebe tüm paydaşların kullanabileceği bilgiler ürettiği için, muhasebe sürecinde yer alan meslek mensupları ve diğer çalışanların yeterli, tarafsız ve etik kurallara uygun davranmaları son derece önemlidir. Muhasebe meslek mensuplarının bilgi birikimi ve deneyiminin yanında mesleki etik kurallara uyması ile finansal raporların gerçekleri yansıtması paralellik gösterdiğinden dikkatten kaçırılmayacak bir husus olarak önem arz etmektedir.

Bu çalışmada kurumsal yönetim ilkeleri incelenmiş, muhasebe mesleki etik kuralları araştırılmış ve kurumsal yönetim ilkeleri muhasebe mesleki etik kuralları açısından değerlendirilmeye çalışılmıştır.

II. Kurumsal Yönetim Ve Temel İlkeler

Genel olarak kurumsal yönetim ile ilgili yapılan anlatımlarda farklı bakış açıları dikkate alınarak dar ve geniş tanımlamalar yapılmıştır. Bu tanımlamalarda genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleri olarak adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri dikkat çekmektedir.

Kurumsal yönetim (corporate governance), bir işletmede hedefe ve kuruluş gayesine varabilmek için oluşturulan yönetim faaliyetlerinin kurallar ve prensipler çerçevesinde düzenlenmesi ve yürütülmesidir. Diğer bir ifade ile bir işletmenin beşeri ve finansal sermayeye ulaşmasına, bu konuda yapılacak faaliyetleri icra etmesine ve içinde yaşadığı ülkenin şartlarına uyum sağlayarak, uzun dönemde şirket ortaklarına ekonomik katkı sağlamasına yardımcı olan her türlü anayasa, kanun, yönetmelik, kural, prensip ve uygulamaları anlatır (TÜSİAD, 2002: 9). Kurumsal yönetim genel bir ifade ile şirketlerin amaçları doğrultusunda bir yol haritası çıkararak faaliyetlerin bu yol haritası çerçevesinde ifa edilmesi, sonuçlandırılması ve devamlılığın sağlanması adına uygulanan kurallar ve prensipler bütünüdür.

Genel kabul görmüş adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri, işletmelere yatırım yapacaklar açısından güven ortamının sağlanması ve sermaye piyasalarının ülke ve dünya ekonomisinin kalkınmasına olan katkısının artırılması için belirlenen prensipler ve kriterlerdir (Uyar, 2004: 6). Uluslararası piyasalarda uygulanabilirlik noktasında aynı çizgide buluşan şirketler, genel kabul görmüş bu ilkelerin düzenlenmesi, yürütülmesi ve uygulanması alanlarında devletler üzerinde de ciddi etkiler oluşturmuş ve neticeleri günümüzde kanuni düzenlemeler olarak ortaya çıkmış bulunmaktadır.

Kurumsal yönetim, ekonomik kalkınmanın ve gelişme sürecinin hızlandırılması ile birlikte yatırımcı güveninin kazanılmasının önemli unsurlarından birisidir. Kurumsal yönetim aynı zamanda işletmelerin hedeflerinin belirlendiği bir yapıyı ortaya çıkarmakta ve bu hedeflere nasıl ulaşılacağı ile işletmenin performansı ve faaliyetlerinin nasıl denetleneceğinin yol haritasını çizmektedir (TKYD, 2005: 9).

Kurumsal yönetim; en geniş anlamıyla, toplumların güvenilir ve standartları yüksek bir ortamda hedefe ulaşmak için oluşturduğu herhangi bir kurumun yönetiminin yürütülmesi ve düzenlenmesidir (TÜSİAD, 2005: 31). Kurumsal yönetim ilkelerini tam manasıyla uygulayan şirketlerin piyasa güvenilirlikleri ile piyasa değerleri arasında paralellikler bulunmaktadır. Bundan dolayıdır ki uluslararası genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulamaları şirketler açısından ilgili çıkar gruplarına karşı sergilenen önemli bir güven göstergesidir.

Ülkelerarası sınırların önemli olmadığı dünyamızda, sermaye küresel bir güç haline gelmekte ve devletlerarası rekabet de sürekli olarak artmaktadır. Uluslararası arenadaki mali krizler ve yönetim skandallarının domino etkisi oluşturması hem ülkelere hem de şirketlere ağır yükler ve sorumluluklar getirmektedir. Devletlerin ve şirketlerin bu etkilere karşı koyabilmeleri için iyi bir yönetsel organizasyon sergilemeleri gerekmektedir. Diğer bir deyişle uluslararası sermayelerin birleşerek daha güçlü yapılar oluşturması sonucunda, hem bu yapılar hem de rekabet edecek tüm devletler ve şirketler açısından kurumsal yönetimin önemi daha ön plana çıkmaktadır.

Kurumsal yönetimin devletler ve şirket yönetimleri açısından daha önemli bir seviyeye gelmesi, kurumsal yönetim amaçlarının belirlenmesini zorunlu ve önemli kılmaktadır. Kurumsal yönetimin amaçlarını genel olarak şöyle sıralayabiliriz:

- İlgili çıkar gruplarının küçük büyük ayırımına tabi tutulmadan her türlü haklardan eşit bir şekilde faydalanmasını sağlamak,
- Yönetim skandallarına karşı, ilgili tüm paydaşların menfaatlerini en üst seviyede korumak,
- Toplumun şirkete olan güven duygusunu, muhafaza etmenin yanında maksimum düzeye çıkarmak,
- Şirketin yönetiminde görev alan yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını yazılı ve net bir şekilde ortaya koymak.

Yatırımcılar açısından en kötü sonuç şirketlerin bilançolarında zarar açıklaması veya iflas etmesidir. Böyle bir duruma düşülmeden önce tüm paydaşlar şirketler hakkında düzenli bilgi almak isteyeceklerdir. Kurumsal yönetim tam burada devreye girerek şirketin ortakları dışındaki çıkar gruplarının şirket hakkında tam, doğru ve şeffaf bir şekilde bilgilendirilmesini, bilinçlendirilmesini ve şirket ile ilgili tüm ihtiyaçlarını karşılamasını temin eder. Ortaklar dışındaki çıkar grupları, mal veya hizmet satılan veya alınan kurum, kuruluş ve bireyler, yeni yatırımcılar, borç alınan kuruluşlar, içinde yaşanılan ülke, ulusal ve uluslararası rakipler olarak tanımlanabilir (Doğan, 2007: 11). Kurumsal yönetim, aynı zamanda bütün bu çıkar gruplarının beklentilerine en etkili bir şekilde cevap verme ve her kesimi memnun etme gibi bir görevi yüklenmenin yanında şirketlerin uluslararası ortak bir dili olma hüviyetini de sağlamış bulunmaktadır.

Uluslararası arenada meydana gelen sermaye pazarlarındaki sürekli değişiklikler neticesinde, devamlılığını sağlamak ve piyasadaki yerini sağlamlaştırmak isteyen şirketler bu değişikliklere ayak uydurmak ve kurumsal yönetimin önemini ve uygulanması gerekliliğini benimsemek zorunda kalmışlardır. Kurumsal yönetimin devletler ve şirketler açısından zorunlu ve önemli bir kavram ve anlayış haline gelmesinin nedeni, ülkelerarası sınırların kalkması ve küresel rekabete geçilmesi ve rekabetin daha zor hale gelmesi neticesinde bütün finansal aktörlerin oluşabilecek her türlü olumsuzluklardan benzer oranlarda etkilenen olmasıdır. Bu sebeplerden dolayı şirketlerin tüm paydaşlarının ihtiyaçlarına cevap verebilmesi, güvenilirliğin sağlanarak yeni mali politika ve stratejilerle küresel rekabette üstünlük sağlamak amacıyla genel kabul görmüş kurumsal yönetim anlayışının uygulanması şirketler açısından önem arz etmektedir (Abdioğlu, 2007: 13). Kurumsal yönetimin önemi ve uygulanması konusunda, mali kriz ve skandallar yaşayan çıkar grupları, şirketler ve devletlerin daha hızlı ve öncü rol oynadıkları görülmektedir. Bir Türk atasözünde de bir musibet bin nasihatten iyidir denmektedir.

Dünyada genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkeleri 13.01.2011 tarihinde kabul edilen 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile yürürlüğe girmiştir. Bu yeni kurallar sistemi ile tüm çıkar sahiplerinin menfaatlerinin en üst düzeyde korunması, şirket ve kurumlarımızın rekabet gücünün artırılması, iyi ve etkin bir yönetim kurulunun oluşmasının sağlanması, yönetim kurullarının doğru kararları en uygun zamanda alabilme yeteneğinin geliştirilmesi hedeflenmektedir.

6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun genel gerekçesinin 89. paragrafında kurumsal yönetim anlayışının esası olarak dört temel ilkeye yer verilmiştir:

Adillik (Fairness): Kurumsal yönetimin adillik veya eşitlik ilkesi; şirket yönetiminin yapmış olduğu bütün icraat ve faaliyetlerinde, pay ve menfaat sahiplerine eşit davranmasını ve muhtemel çıkar çatışmalarının önlenmesini ifade eder (SPK, 2005: 3). Adillik veya eşitlik ilkesinin uygulanması şirket yönetiminin yapılan faaliyetlerdeki tarafsızlığının ve güvenilirliğinin teminatını sağlamış olur.

Şeffaflık (Transparency): Kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesi; şirket için hayati önem taşıyan ticari sır niteliğindeki ve henüz topluma ilan edilmemiş bilgiler hariç olmak üzere, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, yasal çerçevede içerisinde zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, ihtiyaçları giderebilir ve düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya ilan edilmesi hareketidir (SPK, 2005: 3). Şeffaf olmayan veya olamayan şirketlerin uzun vadede ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet etmesi, devamlılığını sağlaması ve ilgili çıkar gruplarının istek ve beklentilerini karşılaması pek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla şeffaflık ilkesi dürüstlüğü ve güvenilirliği beraberinde getirmekte olup çok dikkatli davranılması ve uygulanması gereken bir prensiptir.

Hesap Verebilirlik (Accountability): Kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi; şirketin yönetim kurulu üyelerinin ortaklığın pay sahiplerine karşı yapılan faaliyet ve uygulamalarla ilgili hesap verme mecburiyetini anlatmaktadır (SPK, 2005: 3). Bu ilke aynı zamanda yönetim kurulunun yetki ve sorumluluklarının sorgulanabilirliğini göstermektedir. Dolayısıyla yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının açık ve net bir şekilde ortaya konması ve yapılan icraatlardan dolayı hesap vermesi gerektiği ilgili çıkar grupları açısından önem arz etmektedir.

Sorumluluk (Responsibility): Sorumluluk ilkesi; şirket yönetim kurulunun anonim ortaklık adına aldığı kararlar ve neticeleri ile yaptığı tüm faaliyet ve performansların kanunlara, ilke ve kurallara, şirket ana sözleşmesine ve şirketin kendine özgü kurallarına uygunluğunu ve bunun kontrol edilebilmesini anlatmaktadır (SPK, 2005: 3). Kurumsal yönetim ilkelerinin sonuncusu olan sorumluluk ilkesi, şirket yönetim kurulunun imza attığı her iş ve işlemde dolayı sorumluluğunu ifade etmektedir.

Şirketlerin, uluslararası sermaye pazarlarında etkin rol oynayabilmesi ve daha ucuz maliyetli finans temin edebilmesi kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile daha da kolaylaşmaktadır. Aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması şirketlerin rekabet gücünü artırmakta ve şeffaflık algısını güçlendirmektedir. Kurumsal yönetimin omurgası ve yönetimlerin en önemli yardımcısı etik kurallar çerçevesinde işleyen muhasebe bilgi sistemidir.

III. Muhasebe, Meslek Etiği Ve Meslek Mensubunun Etiksel Özellikleri

Türk Dil Kurumu sözlüğünde meslek, "Belli bir eğitim ile kazanılan sistemli bilgi ve becerilere dayalı, insanlara yararlı mal üretmek, hizmet vermek ve karşılığında para kazanmak için yapılan, kuralları belirlenmiş iş" ve "Bir kimsenin geçimini sağlamak için sürekli yaptığı; bilgi, eğitim veya yaratıcı güç gerektiren etkinlik." şeklinde tanımlanmıştır (Türk Dil Kurumu sözlüğü).

Diğer bir deyişle meslek, insanın hayatını devam ettirebilmek için yapmak zorunda olmasının yanında iyi bir eğitim alması, tecrübesi, uzmanlaşması ve bu

yaptığı mesleğe yönelik istidatlarını geliştirmesi ve bütün bu yapılan olaylar silsilesinin şahıslara kazandırdığı unvandır.

Uyar, (2005: 1)'a göre, insanların toplum hayatında aralarındaki davranışlarda doğru ya da yanlış olguların esasını ortaya koyan felsefi bir yaklaşım etik olarak tanımlanmıştır. Aynı zamanda ahlak olgusunu da kapsayan kurallar bütünü olarak da nitelendirilebilir

Muhasebe mesleği diğer meslek gruplarına göre kamusal bir hüviyet misyonu üstlenmesinden dolayı mesleki prensipler ve ilkeler üzerinden hareket etmektedir(Uyar, 2005:1). Son yıllarda yaşanan finansal krizler ve yönetim skandallarının meydana gelmesinde muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken etik kurallara gereken önemi vermemesi de etkili olmuştur. Bundan dolayı da muhasebe mesleğinin güvenilirliği daha bir ön plana çıkmıştır. Tam bu noktada muhasebe meslek etiği kavramının önemi daha da belirginleşmiştir.

Uyar, (2005: 1)'a göre, muhasebe bölümünün önemli işlevlerinden biri de ilgili kişi ve kurumlara tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgiler arz etmektir. Arz edilen bu finansal bilgiler tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir değilse potansiyel yatırımcılar ve bilgi kullanıcıları isabetli ve faydalı kararlar alamazlar ve muhasebe sisteminden beklenen maksimum yarar elde edilemez. Dolayısıyla muhasebe meslek mensupları doğru, tam ve güvenilir bilgi üretiminde etkin bir rol oynadıklarından toplumsal bazda muhasebe ve etik kurallar daha da önemli hale gelmektedir.

Akdoğan, (2003: 30)'a göre, muhasebe meslek etiğinin kazandırılmasında ilk olarak eğitim ve öğretim kurumlarından başlanılmalı ve kazanım ile ilgili müfredatın geliştirilmesi amaçlanmalıdır. Bu müfredat geliştirilirken aşağıdaki ana başlıklar mutlaka irdelenmelidir:

- Yapılacak faaliyetlerle ilgili kararlar alırken etik kuralların bir rehber, bir klavuz ve hatta bir yol haritası görevinin olduğu öğretilmelidir,
- Muhasebe mesleğindeki etik değerler ortaya konularak gerekli tanımlamalar yapıldıktan sonra diğer konular bu tanımların üzerine inşa edilmelidir,
- Muhasebe meslek eğitimindeki değerler verilirken aynı zamanda sorumluluk bilinci de aşılanmalıdır,
- Muhasebe meslek etiği öğretilirken ortaya çıkabilecek olumsuzluklara ve bilinmeyenlere karşı nasıl davranılması gerektiği ile ilgili sistem oluşturulmalıdır,
- Muhasebe meslek etiği müfredatı belirlenirken muhasebe eğitimi ile entegre edilmelidir,
- Muhasebe mesleği icra edilirken kamusal bir faaliyet yapıldığı ve sonuçlarının toplumsal bir nitelik taşıdığı öğretilmeli,
- Etik kurallara uymanın hem mesleki hem de içtimai hayatta önemli avantajlar sağlayacağı anlatılmalı ve bunun toplumsal gelişmede zorunluluk olduğu zihinlere yerleştirilmelidir,
- Muhasebe meslek etiğinde meydana gelebilecek herhangi bir değişikliği kabullenme ve ayak uydurma konusunda sistem oluşturulmalı,
- Muhasebe meslek etiğinin geçmişi hakkında bilgilendirme yapılmalı ve meslek etiğinin genel kuralları ile ilişkilendirilmelidir.

Bu çerçeveden meslek etiği ve iş ahlakı konuları değerlendirildiğinde muhasebe meslek mensupları daha duyarlı, çözüm endeksli ve tutarlı bir yaklaşımı hayata tatbik etmelidirler (Aymankuy ve Sarıoğlan, 2005: 25).

Muhasebe meslek mensuplarının mesleğinin itibarına ve şahsiyetine uygun davranabilmeleri ve mesleğinin gereklerini yerine getirebilmeleri için öncelikle mesleğini sevmeleri gerekir. Bunun yanında iyi bir eğitime, tecrübeye ve yeteneğe sahip olmalı, mesleki etik kurallarını kendi hayatına düstur edinmeye adanmalı ve mesleki gelişime duyarlı olmalıdırlar (Uyar, 2005: 2). Muhasebe mesleğinin gelişmesi ve geleceğinin teminatı meslek mensuplarının mesleki etik kuralları uygulamasıyla doğru orantılıdır. Meslek mensupları ve mesleğinin itibarı için bu etik kurallar hayati önem arz etmektedir.

Uyar, (2005: 2)'a göre, içinde yaşanan topluluk meslek mensubundan doğru bilgiler arz etmesini ister. Bundan dolayı meslek mensubunun topluma karşı sorumluluk bilinci gelişmiş olmalıdır ki kamuya güvenilir ve doğru bilgileri bu bilinç sayesinde hiçbir tesir altında kalmadan ve vicdani bir şekilde arz edebilsin. Bu bilincin gelişimini muhasebe meslek mensubunun etik anlayışı sağlayacaktır. Bu çerçevede meslek mensubunun kamu hizmetini icra edebilmesi için kendisinde bulunması gereken en önemli özellik ve nitelikler; dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, mesleki özen ve titizlik, sosyal sorumluluk ve bağımsızlık olarak sayılabilir.

Dürüstlük: Doğruluk, güven ortamının sağlandığı samimi ve içten davranışları işaret eder. Doğruluğun ve güvenilirliğin sağlanmadığı ortamlarda dürüstlükten bahsetmek mümkün değildir. Böyle ortamlarda eşit ve tarafsız etik davranışların sergilenmesini de beklememek gerekmektedir (Uyar, 2005: 2). Dürüstlük kavramı meslek mensubu için olmazsa olmaz diyebileceğimiz temel bir kavram ve etik kuralların omurgasını oluşturmaktadır.

Güvenilirlik: Şirket yönetiminin doğru ve isabetli karar alabilmesi için muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilgi akışının tam, eksiksiz ve güvenilir olması gerekmektedir. Muhasebeden elde edilecek bilgilerin ve finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini en üst düzeye çıkarabilmek için şirket içi kontrol sisteminin kurulması şirketin geleceği açısından ciddi fayda sağlayacaktır. Meslek mensubunun mesleki hayatında başarılı olabilmesi ve bu başarıyı devam ettirebilmesi kendisine duyulacak güvene bağlıdır (Uyar, 2005: 2). Çünkü güven faktörü olmadan yapılacak bir seyahat aracın yolda durma mesafesinin tahmin edilememesi gibi bir durumla eş anlamlıdır.

Tarafsızlık: Küresel sermaye pazarlarına ulaşımın kolaylaşması sonucunda çıkar gruplarının hareket kabiliyetini arttırmış ve bunun sonucunda muhasebe meslek mensuplarınca tarafsızlık ilkesinin kabullenilmesini ve sahip çıkılmasını mecburi hale getirmiştir. 3568 sayılı kanunun 1. maddesinde; "Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye ve değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi makamların kullanımına tarafsız bir şekilde sunmaktır" demektedir. Dolayısıyla meslek mensupları ilgili kişiler ve kuruluşlar arasında sağlıklı muvazene unsuru olmak zorundadır (Uyar, 2005; 2). Bundan

dolayıdır ki yaptığı faaliyetlerde tarafsız olamayan meslek mensubunun dürüst, güvenilir ve adil olması da beklenemez.

Sır Saklama: 3568 sayılı Kanunun Meslek Sırları başlıklı 43. Maddesinde, meslek mensupları ve personellerinin icra ettikleri faaliyetleri çerçevesinde elde ettikleri bilgi ve sırları açıklamayacakları gibi suç teşkil eden durumların yetkili mercilere duyurulması zorunludur. Ayrıca meslek mensuplarının işini bıraktığı müşterisinin veya ayrıldığı şirketin sır niteliğindeki bilgi ve belgelerini başka bir mükellef veya yeni çalıştığı şirket için kullanması durumunda eski müşterisine veya şirketine vereceği zararın önlenmesi açısından sır saklama ilkesi çok önemlidir (Uyar, 2005: 2). Muhasebe mesleğinin halk arasındaki bir ismi de sır mesleğidir.

Bağımsızlık: Bağımsızlık ilkesi, mesleğin icra aşamasında herhangi bir etki ve baskı altında kalmadan tarafsız, adil ve yansız bir şekilde sonuç bildirmektir. Denetim ve muhasebe faaliyetinin en önemli unsurudur. Muhasebe ve denetim faaliyetlerini yürütürken baskılardan ve bağımlılıktan uzak hiçbir şeyin etkisinde kalmadan hesapların kontrolü, finansal raporların düzenlenmesi ve kontrolü, rapor verme, yorum yapma ve görüş bildirebilmek ancak muhasebe ve denetimin bağımsızlığı ile yapılabilir. Muhasebeci ve denetçi, mesleki faaliyetler ve uygulamalarında herhangi bir etki altında kalmadan objektifliğinden herhangi bir taviz vermemekle sorumludur (Yazıcı, 2003: 152). Bu bağlamda bağımsız olmayan muhasebeci ve denetçiden tarafsızlık ve güvenilirlik ile ilgili grupların haklarının korunması noktasında tam ve doğru bilgi üretmesini de beklememek gerekir. Çünkü bağımsız olamayan, güvenilir, tam ve doğru bilgi üretilmemekle birlikte adil de davranamaz.

Yeterlilik: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkındaki Yönetmelik' in 10 ve 11. Maddelerinde mesleki yeterlilik ve özen konularına değinilmektedir. Yönetmeliğin 10. Maddesinde: "Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir" denilmektedir.

Yeterlilik kavramı test edilirken adama göre iş değil işe göre adam olgusuyla hareket edilmelidir. Dolayısıyla bu kavram iyi test edilmezse hesap verebilirlik ve şeffaflık ilkelerinin uygulamasında sıkıntılar çekilebilir. Hatta güvenilirlik ve adillik ilkelerinde düzeltilmesi zor bir imaj oluşabilir.

IV. Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Muhasebe Etik Kuralları İlişkisi

A. Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe

1990 yılından sonra ortaya çıkan finansal krizler uluslararası ve ulusal sermaye piyasalarına olan güveni azaltmış ve yatırımcılar için güvenilir ve şeffaf olmayan bir şirketler yapısı algısını güçlendirmiştir. Yönetimdeki bu tür sıkıntılar ve skandallar muhasebe ile paralellik arz etmiş ve muhasebeye olan güven algısında da azalma oluşturmuştur. Muhasebe tarafından üretilen bilgilere olan güvenin tekrar kazanılabilmesi için kurumsal yönetim anlayışı şirketleri etkin ve kontrol edilebilir bir

yapıya dönüştürme amacı gütmektedir (Abdioğlu, 2009: 158). Bu yapıya hizmet edecek en iyi ve profesyonel yapı muhasebe bilgi sistemidir.

Mali ve hukuk sistemlerini uluslararası standartlarda uygulayan ülkeler ileri ülkelerle küresel rekabet etmede zorluk yaşamamaktadırlar. Bu standartlar o ülkede oluşturulan örgütler sayesinde. Düzenli bir muhasebe sistemi olmayan devletlerde adil, eşitlikçi ve bütün unsurlarıyla tam olarak işleyen bir hukuk sisteminden söz edilemez (İstanbul YMMO, 2006: 37).

Bir ülkedeki ekonomik gelişme düzeyi, o ülkedeki muhasebe biliminin uygulama seviyesinin göstergesidir (İstanbul YMMO, 2006: 38). Bu bağlamda muhasebe bilimine duyulan saygı ve verilen önemliliğin seviyesini öğrenmek için piyasadaki en küçük işletmedeki muhasebe sisteminden başlanarak inceleme yapılmalı ve bunun neticesinde gelişmişlik düzeyi ve adalet göstergesi hakkında karar verilmelidir.

Kurumsal yönetim anlayışı, şirketlerin başarılı faaliyet ve icraatlarının neticesinde şirketin piyasa değerini yükselten, işlerliğini ve rağbet görme oranını sürekli artıran, şirketin pay sahiplerine, çalışanlarına ve diğer çıkar gruplarına karşı önceden belirlemiş olduğu plan ve program tahminlerini gerçekleştiren, bunları yaparken de ilgili taraflarla kanun, ilke ve kurallara uyumlu, etik kural ve prensipler doğrultusunda hareket eden bütüncül bir sistemdir. Kurumsal yönetim anlayışını benimseyen ve uygulamaya koyan şirketlerde ilgili çıkar gruplarına karşı görev tanımlamaları daha belirginleşmektedir (Abdioğlu, 2007: 16). Kurumsal yönetim anlayışının bahsedilen konulardaki başarı oranını yükseltebilmenin en önemli unsuru dürüst, güvenilir, tarafsız ve yeterli bir muhasebe sistemidir. Çünkü güvenilir ve dürüst muhasebe temelli olmayan yönetim anlayışı 21. Yüzyılın başlarında mali krizler ve yönetim skandalları ile çökmüştür.

İlgili çıkar gruplarının kurumsal yönetim ilke ve kurallarının muhasebe ile entegre edilerek uygulanması neticesindeki beklentileri şu şekilde özetlenebilir (Akgül, 2009: 46-47):

- Şirket yöneticilerinin tam, doğru, güvenilir ve zamanında hesap verme zeminin hazırlanması,
- Şirket kaynaklarının isabetli, etkin, tasarruflu ve verimli bir şekilde kullanılmasına imkân hazırlanması,
- Şirketin finansal durumunun net bir şekilde ortaya konularak ülke kaynaklarından en üst düzeyde yararlanılması,
- Şirketin çıkar grupları nezdinde şeffaf ve güvenilir imajını en üst düzeye çıkararak daha ucuz sermayenin şirket bünyesine dâhil edilmesi,
- Şirketin şeffaflık ve dürüstlük ilkeleri çerçevesinde ilgili tarafların menfaatlerine karşılık verebilecek ve tatmin edebilecek şekilde çalışmasının sağlanması ve ihtiyaç duyulan bilgilere şeffaflık ilkesi gereğince ulaşılabilmesi,
- Şirketin olabilecek her türlü olumsuzluk ve krizlere karşı hassas yapıya kavuşturulması ve her an tepki verecek düzeyde güncellenmesi,
- Şirketin ilgili yasal mevzuat ve etik ilkeler çerçevesinde hareket etme kabiliyetinin oluşturulması, geliştirilmesi ve korunması,

- Şirketin şeffaflık ve bağımsızlık ilkeleri çerçevesinde herhangi bir yönetim hatasından veya ihlalden dolayı ortaya çıkabilecek olumsuzlukların en aza indirilmesi veya sıfırlanması konusunda profesyonel bir sistem kurulması.

Ülkeler ve şirketler açısından en geniş anlamda güvenilir ve başarılı bir kurumsal yönetim; sermaye piyasalarında asgari şeffaflık temelli standart bir pozisyon elde edilmesi ve ilgili çıkar gruplarının yönlendirilmesi bakımından önemi yadsınmaz. Ekonomik hayatın devamlılığı ve her türlü finansal olaylara karşı kendini uyumlaştırabilmesi ile ekonomik refah düzeyinin yükseltilmesi ve ilgili çıkar gruplarına yansıtılmasında, güvenilir ve şeffaf bir muhasebe temelli kurumsal yönetim anlayışının uygulanması gerekliliğinin söylenmesi zorunluluk olmuştur (Akgül, 2009: 47).

B. Kurumsal Yönetim ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi

Şirketlerin küresel rekabet ortamında devamlılıklarını sağlayabilmeleri için tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgiye ihtiyaçları süreklilik arz etmektedir. Bilgi, küresel rekabette çok önemli bir güç odağıdır. Şirketin dış dünya ile ilişki kurmasını sağlayan muhasebe bilgi sistemlerinde üretilen bilgi ve finansal raporların, şirketin devamlılığı ve alınacak kararların isabetli olması konusundaki etkisi çok önemlidir. Bilginin şirketler açısından bir değer taşıyabilmesi için doğruluk, ilgililik, tamlık, zamanlılık, ulaşılabilirlik, anlaşılabilirlik, güvenilirlik ve etkin maliyet özelliklerine sahip olması gerekmektedir. Bu özelliklere sahip bilginin üretilebilmesi için mali nitelikli şirket faaliyetleri ile ilgili bilgi ve verileri toplayan ve arşivleyen, bu bilgileri işleyerek ilgili grupların kullanımına sunulmak üzere finansal rapor haline getiren, belirli bir zamandaki bütün olayların aslına uygunluğunu denetleyen bilgi sistemine muhasebe bilgi sistemi denmektedir (Demir, 2010: 142-143). Muhasebe bilgi sistemi kurumsal yönetimin başarısı ve başarısının devamlılığı açısından kurumsal yönetimin beyni, hard disk veya dış dünya ile irtibat kuran lisanı olarak da tanımlanabilir.

Güvenilir ve işleyişi eksiksiz bir sistem oluşturabilmek için düzenli bir örgüt ve çarkları iyi işleyen bir bilgi sistemine, şirketler her zaman ileri derece de gereksinim hissederler. Muhasebe bilgi sistemi, karar verme sürecinde kaynak olma özelliğinin yanında etkin rol oynadığından dolayı şirketlerin bilgi sistemleri içerisinde önceliği almaktadır. Kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanmasında, geliştirilmesinde, yeni önlemlerin alınmasında, karar verme sürecine doğru ve güvenilir bilgi akışında, uluslararası entegrasyon sağlanmasında ve bunların neticelerinin çıkar gruplarına doğru ve eksiksiz bir şekilde ulaştırılmasında muhasebe bilgi sistemi etkin ve belirleyici bir rol oynamaktadır (Abdioğlu, 2009: 157). Bu bağlamda elde edilen uluslararası tecrübeler etkin bir muhasebe bilgi sistemine sahip olmayan şirketlerin yönetsel başarıyı ve etkin bir rekabet gücünü sağlayamadığını göstermektedir. Muhasebe bilgi sistemi olmayan şirketler kurumsal yönetimde belli bir başarı sağlasalar da uzun vadeli ve sürekli bir başarı elde etmeleri mümkün görülmemektedir.

Muhasebe bilgi sistemi şirketlere ait finansal işlemlere ilişkin bütün bilgileri bünyesinde biriktirmektedir. Muhasebe bilgi sistemi ne kadar etkin olursa muhasebenin ürettiği bilgilerin değeri de o kadar fazla olur. Ayrıca yönetimlerin başarısı ile muhasebe bilgi sisteminin etkinliği arasında genel olarak doğru orantı vardır. Şirketlerin kısa ve uzun vadeli planlama ve strateji üretmelerinde, varlıkların

dağılımı ile ilgili kararlarda, maliyet planlamalarında, finansal bilgilerin hazırlanmasında ve raporlanmasında şirketlerin yönetimlerine yardımcı olma çerçevesinde, muhasebe bilgi sistemi önemli bir görev ifa etmektedir (Abdioğlu, 2009: 163). Diğer bir deyişle muhasebe bilgi sistemi, şirketin diğer departmanlarından elde ettiği bilgileri derleyerek yönetimin ve bilgi kullanıcılarının kullanabileceği anlaşılabilir, okunabilir ve analiz edilebilir bir duruma getiren ve aynı zamanda bilgi havuzu görevi gören, hem kamuya hem de ilgili çıkar gruplarına karşı her an hesap verme konumunda işlev görmektedir.

İçinde bulunan ve istenilene kolay bir şekilde ulaşılabilen bilgi çağında, çıkar gruplarının hareket kabiliyetleri artmış ve yatırımlar uluslararası boyuta taşınmıştır. Muhasebede üretilen bilgi ve raporlar, şirketler hakkında verilecek kararlarda önemli bir görev üstlenmektedirler. Bu bilgi ve raporlar, şirketler hakkında genel kanaat bildirdiğinden dolayı, muhasebe tarafından sağlıklı, doğru ve güvenilir raporların üretilmesi ve sunulması şeffaflık ilkesi gereğince kamu açısından stratejik öneme sahiptir (Uyar, 2008: 2).

Sektörlere göre şirketler irdelendiğinde, her şirketin farklı bölümleri vardır. Ancak muhasebe bölümü her şirkette mutlaka bulunmaktadır. Şirketlerin muhasebe bölümünü en etkin kullanan birim yönetim kadrosudur. Bu kadronun görevi doğru ve isabetli kararlar vererek şirketi karlı ve etkin olarak yönetmektir. Bilgi akışında problemler olan muhasebe bilgi sistemine dayanılarak alınacak kararlarda isabetsizlik ve zararlar kaçınılmaz olacaktır.

Ülkeler ve çıkar grupları açısından denetleme konusu önem arz etmektedir. Çünkü şirketlerin faaliyetlerinin denetlenebilmesinin temel dayanağı muhasebedir (İstanbul YMMO, 2006: 45). Denetim, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgiler üzerinden yapılmaktadır. Denetim, bu bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri göz önünde tutularak doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılmasıdır. Bu anlamda şirketin ve yönetimin faaliyetlerinin denetlenmesi ilgili çıkar grupları açısından çok önemli olup, kesinlikle güvensizlik manasına gelmemektedir. Bir Alman atasözüne göre de kontrol güvene mani değildir.

C. Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları Açısından Değerlendirilmesi

Bilimsel çalışmalar ve politika belirleyicileri, kurumsal yönetim ilkelerini benimseyen ve uygulayan şirketlerin, uluslararası piyasalardan ucuz maliyetli ve geniş imkânlarla sermaye bulma yeteneğine sahip olduğu, küresel rekabet gücünü arttırdığı, finansal krizlere karşı daha duyarlı hale geldiği ve kaynaklarını daha etkin ve verimli kullanabildiğini belirtmektedirler. Bu çerçevede uluslararası finansal krizler kurumsal yönetim ilkelerinin önemini ve uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir (SPK, 2011: 1).

Şirketlerin faaliyetlerine süreklilik kazandırabilmeleri için güçlü bir finansal yapıya sahip olmaları gerekmektedir. Bu finansal yapıya sahip olabilmek için yurt içinden kaynak sağlama imkânı azalmış ve şartlar zorlaşmıştır. Bunun yanında yeni kaynak bulabilme imkânı yurt dışı sermaye pazarları olarak karşımıza çıkmıştır. Tabii ki şirketler yeni kaynakları temin edebilmek için kendilerini anlaşılabilir, dürüst, şeffaf ve tatmin edici bir şekilde ifade etmeleri gerekmektedir. Kendilerini iyi ifade edebilen,

yatırımcıların güvenlerini kazanan ve ilgilerini çeken şirketler, kurumsal yönetim ilkelerini en iyi uygulayanlardır. Şirketlerin yatırımcıların güvenini kazanmaları, kendileri açısından daha düşük maliyetli ve daha ucuz yeni kaynaklar elde etme imkânlarının doğmasına zemin hazırlayacaktır (Arı, 2007: 90). Bu zemini hazırlayan kurumsal yönetim ilkesi ise şeffaflıktır. İlgili çıkar grupları tarafından istenilen bilgilere istenilen zamanda ulaşılması ve gerekli tatminin sağlanması şartıyla en uygun zemin kendiliğinden oluşmuş olacaktır.

İlgili çıkar gruplarının muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgilere olan güvenin artırılmasında en önemli etken, muhasebe ve denetimi teşvik eden kurumsal yönetimdir (Arı, 2008: 49). Genel kabul görmüş muhasebe kuralları ile hareket ederek bilgi üretiminde bulunan etkin bir muhasebe bilgi sistemi aynı zamanda etkin bir kurumsal yönetimin omurgasıdır. Kurumsal yönetim ilkelerinin başarıya ulaşabilmesi sürekli ve doğru bilgi akışıyla mümkündür. Bu bilgi akışındaki yükün büyük bir kısmını muhasebe bilgi sistemi üstlenmektedir. Bundan dolayıdır ki kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kurallarının uygulama alanları ile başarı yüzdeleri paralellik göstermektedir.

Genel olarak çıkar gruplarının ihtiyacı olan bilgileri muhasebe bilgi sistemi temin etmektedir. Kurumsal yönetim ilkeleri ve muhasebe etik kuralları çerçevesinde muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bu bilgilerin basit ve tatmin edici bir şekilde çıkar gruplarının erişimine sunulması gerekmektedir. Çıkar gruplarının bilgilendirilmesi kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesinin uygulanması ile yapılmaktadır (Pamukçu, 2011: 146). Dolayısıyla dürüstlük ve güvenilirlik etik kurallarının ışığında muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgiler, kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi çerçevesinde bilgi kullanıcılarına ulaştırılır.

Yukarıda bahsedildiği üzere kamunun aydınlatılması görevi kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesi çerçevesinde yapılmaktadır. Bu da muhasebe bilgi sisteminde üretilen bilgilerle sağlanmaktadır. Muhasebe etik kuralları çerçevesinde çalışan muhasebe bilgi sistemi, hem şirket yönetimlerinin hem de çıkar gruplarının ihtiyacı olan bilgileri kullanıcıları tatmin edici, karar vermede anlaşılabilir ve karşılaştırma imkânı olabilecek şekilde arz edebilir (Arsoy, 2008: 17).

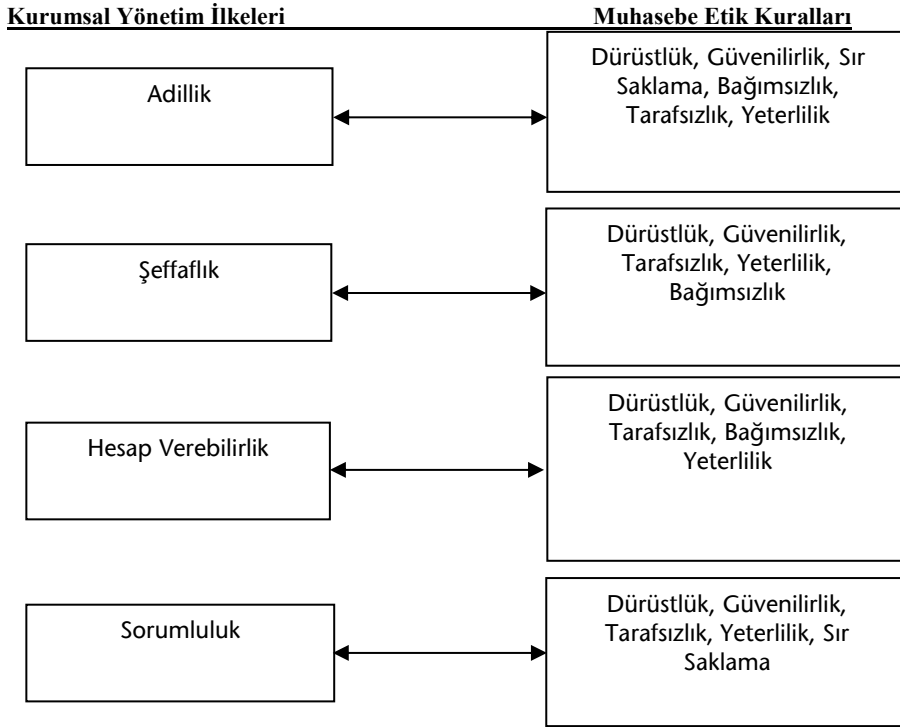
Meslek mensubunun ahlaki tutumu, bilginin dürüst, güvenilir, doğru, eksiksiz, istikrarlı ve tutarlı bir şekilde kullanıcılara sunulmasını belirlemektedir (Uyar, 2005: 1). Meslek mensubunun sahip olacağı etik kurallar bu anlamda çok önemlidir. Etik kurallara uymayan meslek mensubunu uygulamaları sonucunda toplum dışlayacaktır. Çünkü bazı etik kurallar meslek mensuplarıyla özdeşleşmiştir.

Meslek mensubunun toplumsal alandaki sorumlulukları çok geniş bir çerçeveyi kapsamaktadır. Kaliteli hizmet, kendisinden talep edilen bilgi ve tecrübelerini kanunlar ve etik kurallar çerçevesinde bilgi kullanıcılarına sunması sonucu oluşan tatmin düzeyi ile doğru orantılıdır. Meslek mensubunun, bu hizmetleri ifa ederken ortaya çıkacak sıkıntı ve meseleleri aşmada ve yeni çözümler üretmede meslek ahlakı ve meslek etiğinin önemi daha belirginleşmektedir (Uyar, 2005: 1). Çünkü etik kurallar, değişim ve gelişime uyum sağlamada meslek mensubu açısından önemli bir görev üstlenmektedirler.

Kurumsal yönetim anlayışı ile etik kuralların ortak hedeflerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Abdioğlu, 2007: 15-16):

- Şirket yönetiminin yetkilerini kendi lehlerine kullanmalarının kurallarla önlenmesi,
- İlgili çıkar gruplarına güvenilir ve dürüst bilgilerin şeffaf bir şekilde sunulabilmesi,
- Yatırımcı ve girişimcilerin sermaye ve haklarının şeffaflık, adillik ve güvenilirlik ilkeleri çerçevesinde güvenli bir zemin oluşturularak korunması,
- Şirket ortaklarının şirket tarafından yapılan faaliyet ve icraatlarda dürüst, adil ve eşit yöntemler uygulanarak bilgilendirilmesinin sağlanması,
- Şirket hakkında toplumun tam ve doğru bilgilendirilmesi, halka açık ortaklıklar açısından yatırımcılar için önemli olan bilgiyi zamanında, tam ve doğru olarak kamuoyuna sunmaları,
- Şirket yönetim kurulunun yetki ve yükümlülüklerinin net olarak açıklanması,
- Şirketle menfaat ilişkisi içinde olan azınlık hak ve hukukunun korunması ve güvenin sağlanması,
- Şirket üst düzey yönetiminin, almış olduğu kararlar ve neticesindeki faaliyetleri dolayısıyla şirket ortaklarına ve diğer çıkar gruplarına sorumluluk ilkesi çerçevesinde hesap verme mükellefiyetinin sağlanması,
- Şirketin verilen yetki ve sorumlulukları neticesinde uygulamaya yönelik vekâlet maliyetlerinin azaltılması ve denetlenmesi;
- Şirket karının ödemelerinde paydaşlarına ve hatta şirketle ortaklık ilişkisi olan bütün çıkar gruplarının hakları nispetinde verileceğinin güvencesinin sağlanması,
- Şirketin büyük hissedarlarının azınlık hisselerini ele geçirme veya haklarına el koyma tehlikesine karşı önlem alınması.

Finansal bilgilerin ve raporların tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgi şeklinde çıkar gruplarına ulaştırılması şirketlerin devamlılığı açısından stratejik öneme sahiptir. Bu sürecin kesintisiz ve etkin bir şekilde devam edebilmesi için şirketin muhasebe bilgi sistemindeki bilgi üretiminde benimsenen etik kurallar ile şirket yönetiminin bu bilgileri kullanırken uygulamış olduğu kurumsal yönetim ilkeleri aynı temelli olduğu görülmektedir. Bu kısımda kurumsal yönetim ilkelerinin muhasebe etik kuralları ile eşleşen, aynı mantıkla hareket eden, uygulama birliği ve sahası aynı olan, aynı prensip ve politikalar üzerinden sürdürülen ve hatta temel dayanak olarak aynı prensipleri benimseyen kural ve ilkelerin şekilsel anlatımı aşağıdaki gibidir.



Şekil 1: Kurumsal Yönetim İlkeleri ile Muhasebe Etik Kurallarının Eşleştirilmesi
Şekilde de görüldüğü üzere; bir şirket yönetiminin adil, şeffaf, hesap verebilir ve sorumluluk kavramlarına uygun hareket edebilmesi, ilgili çıkar gruplarına sunulan bilgilerin dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, sır saklama, bağımsızlık ve yeterlilik ilkeleri çerçevesinde hazırlanması gerekmektedir. Çünkü:

- Dürüst olmayan adil davranamaz,
- Dürüst ve adil olmayan güvenilirliği sağlayamaz,
- Tarafsız olmayan eşitlikçi ve adil davranamaz,
- Bağımsız olmayan yani bir tarafa bağlı olan bağımsız ve adil davranamaz,
- Bağımsız olamayan güvenilir, doğru ve tam bilgi üretmez,
- Dürüst ve tarafsız davranamayan şeffaf olamaz,
- Yeterliliği ve dürüstlüğü sağlayamayan hesap veremez. Hesap verse bile güvenilirliği sağlayamaz,
- Dürüstlük ve şeffaflığı beceremeyen sorumlu davranamaz,
- Adilliği sağlayamayan tarafsızlığı ve güvenilirliği kaybeder,
- Şeffaflığı sağlayamayan dürüst olarak nitelendirilemez ve aynı zamanda güvenilirliği ve tarafsızlığı kaybeder,
- Hesap veremeyen bir yönetim dürüst ve güvenilir bir yönetim değildir,
- Sorumluluğu özümseyememiş bir yönetim çıkar grupları karşısında dürüst, güvenilir ve tarafsız değildir.

Muhasebe bilgi sisteminin bilgi üretiminde etik kurallara uyumu adillik, şeffaflık, hesap verebilir ve sorumluluğu getirir. Çünkü:

- Dürüst ve tarafsız bilgi üretilmezse adillikten, eşitlikçi yaklaşımdan ve şeffaflıktan söz edilemez,
- Dürüstlük ve güven unsuru sağlanamazsa şeffaflıktan bahsedilemez,
- Sırlar saklanamazsa çıkar grupları adına adil davranıştan söz edilemez,
- Dürüst, güvenilir ve tarafsız bilgiler üretilmezse doğru hesap vermeden söz edilemez,
- Sır saklama ve güvenilirlik kavramları sağlanamazsa çıkar grupları adına adillikten söz edilemez,
- Bağımsızlık kavramı sağlanamazsa tam ve doğru hesap verilemez,
- Yeterlilik kavramı sağlanamazsa şeffaflık ve hesap verilmeye sıkıntılar çekilebilir.

Bu karşılaştırmaların ışığında kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kuralları arasında sıkı bir ilişki olduğu, birbirini direkt etkilediği, birbirine bağlı çarklar gibi bir kavram uygulanmazsa diğer kavramın uygulanamayacağı sonucu çıkmaktadır. Diğer bir deyişle kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kuralları arasında doğru bir orantı vardır.

V. Genel değerlendirme ve sonuç

Kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe mesleki etik kuralları literatür incelemesi ile araştırılmıştır. Kurumsal yönetim ilkeleri ülkeden ülkeye, kurumdan kuruma bazı farklılıklar gösterse de, adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk temel ilkelerini içermektedirler. Kurumsal yönetim uluslararası düzeyde büyük ölçüde kabul görmüş, her ülke yasal ve diğer ilgili düzenlemeleri yapmış ve yapmaktadır.

Finansal bilgilerin ve raporların tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgi şeklinde çıkar gruplarına ulaştırılması şirketlerin devamlılığı açısından stratejik öneme sahiptir. Bu sürecin kesintisiz ve etkin bir şekilde devam edebilmesi için şirketin muhasebe bilgi sistemindeki bilgi üretiminde benimsenen etik kurallar ile şirket yönetiminin bu bilgileri kullanırken uygulamış olduğu kurumsal yönetim ilkeleri temelde aynı kaynaktan beslenmektedir.

Kurumsal yönetim, etik kurallara uygun hareket edilmesi için gerekli yapıların oluşturulmasını önermektedir. Muhasebe mesleki etik kurallarının oluşturulması, benimsenmesi ve etkin olarak uygulanması başarılı kurumsal yönetim uygulamalarına hizmet edecektir. Doğru, dürüst, tarafsız, eşit davranan muhasebe meslek mensuplarının ürettiği finansal raporlar işletmelerin gerçek durumunu olduğu gibi yansıtacaktır. Bu finansal raporlara dayanarak karar veren işletme paydaşları yanıltılmamış olacakları için haksızlığa uğramayacaklar ve sömürülmeyeceklerdir.

Finansal bilgilerin ve raporların tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgi şeklinde çıkar gruplarına ulaştırılması şirketlerin muhasebe bilgi sisteminde üretimin etik kurallara uyumu ile gerçekleşmektedir.

Kurumsal yönetim ilkelerinin başarıya ulaşabilmesi sürekli ve doğru bilgi akışıyla mümkündür. Bu bilgi akışındaki yükün büyük bir kısmını muhasebe bilgi

sistemi üstlenmektedir. Bundan dolayıdır ki kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kurallarının uygulama alanları ile başarı yüzdeleri paralellik göstermektedir.

Bu nedenle isabetli kararlar alma ve çıkar gruplarının ihtiyaçlarının karşılanabilmesi, diğer bir deyişle iyi kurumsal yönetim uygulamasının başarıya ulaşabilmesi için;

- Kurumsal yönetim ilke ve uygulamalarına gereken önem verilmeli ve dünyadaki değişim ve gelişimlere karşı duyarlı yapısal ve hukuksal zemin oluşturulmalıdır.
- Şirketlerin kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulamaları şirketlerin karlılığı ve sürekliliği açısından çok önem arz etmektedir.
- Muhasebe mesleki etik kuralları ile ilgili seminerler düzenlenmelidir.
- Üniversitelerin ilgili bölümlerine kurumsal yönetim ilkeleri ve muhasebe etik kuralları ile ilgili dersler konulmalıdır.
- Muhasebe meslek mensuplarına kurumsal yönetim ve mesleki etik kurallarla ilgili eğitimler verilmelidir.
- Uluslararası genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkelerinin geliştirilebilmesi ve uygulanabilmesi için kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan sistemler incelenmeli ve en uygun olanının tatbik edilmesi gerekmektedir.
- Üniversiteler ile mesleki örgütler kurumsal yönetim ve mesleki etik kurallarla ilgili dünyadaki yenilikleri ve değişiklikleri ülkemize aktarma konusunda işbirliği yapmalı ve bu konuda sürekli üretken olup yeni teklifler ve projeler sunmalıdırlar.
- Üniversiteler ile meslek örgütleri kurumsal yönetim ile mesleki etik kurallarının düzenlenmesi, benimsenmesi ve uygulanması konusunda ortaya çıkacak güzellikleri ve aksaklıkları belirleyerek ilgililere aktarmada işbirliği halinde olmalıdırlar.

Kurumsal yönetim uygulamalarının başarıya ulaşması sonucunda şirketler ve ilgili çıkar grupları açısından şu tür faydalar ortaya çıkmaktadır:

- İlgili çıkar grupları şirket yönetim kurullarına karşı şeffaflık ve güvenilirlik zırhını elde ederek daha isabetli kararlar alacaktır.
- Şirket yönetimlerinin istikrarlı bir yönetim uygulamaları gerçekleştirmelerine neden olacaktır.
- Şirketlerin ulusal ve uluslararası piyasalardaki yarışlarda rekabet güçlerinin artmasını ve dolayısıyla uluslararası piyasalarda etkin rol almasını sağlayacaktır.
- Finansal krizler ve skandallara karşı şirketin etkin mücadele etmesini sağlayacaktır.
- Uluslararası piyasalarla sürekli etkileşim halinde olarak değişim ve yeniliklere karşı duyarlı hale gelecektir.
- Şirketlerin rekabet gücünü artırarak ilgili çıkar gruplarına sağlayacağı faydaların en üst seviyeye çıkarılmasını sağlayacaktır.

- Şirketlerin ilgili çıkar gruplarına faydayı en üst seviyede sunması neticesinde yeni yatırımcıların daha düşük maliyetle şirkete olan talebini arttıracaktır.
- Şeffaflık ve güvenilirliğin artırılmasıyla banka, finans kurumları, satıcılar ve şirkete borç verenlerin daha düşük maliyetle finans temin etmesine neden olur.

Sonuç olarak, kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe mesleki etik kurallarının aynı düzlemde kesiştiği görülmüştür. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile hareket ederek bilgi üretiminde bulunan etkin bir muhasebe bilgi sistemi aynı zamanda etkin bir kurumsal yönetimin omurgasını oluşturmaktadır. Muhasebe mesleki etik kurallarının amacı ile kurumsal yönetim ilkelerinin amacı doğru, dürüst, şeffaf, anlaşılır, kamu yararını göz önünde bulunduran bilgiler üretme açısından aynı nokta buluştuğu ve çıkış noktalarının aynı temelli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bundan dolayı da kurumsal yönetim ilkeleri ile muhasebe etik kuralları arasında pozitif, paralel ve etkin bir ilişki söz konusudur. İlkeler ve etik kurallar birbirlerini her konuda desteklemektedirler.

Kaynaklar

ABDİOĞLU, Hasan, (2007), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, İstanbul.

ABDİOĞLU, Hasan, (2009), İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi Cilt 12 Sayı 21, Haziran.

AKDOĞAN, Habib, (2003), Muhasebe Meslek Etiğinin Kamunun Aydınlatılmasındaki Önemine Meslek Mensuplarının Yaklaşımları, Anadolu Üniversitesi Basımevi.

AKGÜL, Barış, (2009), Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyarınca Banka Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Ankara.

ARI Mustafa, (2007), Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yeni Yaklaşımlar, Doktora Tezi, İstanbul.

ARI, Mustafa, (2008), Kurumsal Yönetim ve Finansal Raporlamanın Güvenilirliği, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi, Ekim.

ARSOY, Aylin Poroy, (2008), Kurumsal Şeffaflık ve Muhasebe Standartları, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi.

AYMANKUY, Yusuf ve SARIOĞLAN, Mehmet, (2005), Muhasebe Meslek Mensuplarının Meslek Etiğine Yaklaşımları ve Balıkesir İl Merkezinde Bir Uygulama, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt 8, Sayı 14, <http://sbe.balikesir.edu.tr/edergi/c8s14/makale/c8s14m2.pdf>, 01.12.2011

DEMİR, Berna, (2010), Muhasebe Bilgi Sistemlerinde Bilgi Kalitesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, sayı 48, Ekim.

- DOĞAN, Mustafa, (2007), Kurumsal Yönetim, Siyasal Yayınevi, Ankara.
- İstanbul YMMMO, 2006, Kurumsal Muhasebe Düzeni ve Bunun Türkiye'deki Durumu, Rapor, Haziran.
- PAMUKÇU, Fatma, (2011), Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan.
- SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, (2005), Kurumsal Yönetim İlkeleri, Şubat.
- SPK, Sermaye Piyasası Kurulu, (2011), Seri: IV. No: 54 Sayılı Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ Hakkında Açıklama, <http://www.spk.gov.tr/duyurugoster.aspx?aid=20111011&subid=0&ct=c> 05.03.2012
- TKYD, Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği, (2005), OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri, İstanbul.
- Türk Dil Kurumu Sözlüğü, <http://tdkterim.gov.tr/bts/> 01.03.2012.
- TÜRMOB, (2007), Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, http://www.turmog.otg.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/09-Etik_ilkeler.pdf 28.02.2012.
- TÜSİAD, Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği, (2005), Sermaye Piyasaları için Örnek Şirket Yapısı, Yayın No: TÜSİAD-T/2005-06/403, Haziran.
- TÜSİAD, Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği, (2002), Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Yayın No: 336, İstanbul, Aralık.
- UYAR, Süleyman, (2004), Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/66MaliCozum/20%20suleyman%20uyar.pdf> 05.04.2012.
- UYAR, Süleyman (2005), Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler, Makale, <http://www.muhassebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, Erişim 11.10.2011.
- UYAR, Süleyman, (2008), Lehman Brothers Ve Küresel Finansal Krizin Ardından Kurumsal Yönetim Ve Denetim Çıkış Yolu Olabilir mi? <http://www.muhassebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/016>, 05.04.2012.
- YAZICI, Mehmet, (2003), Kurumsal Muhasebe Denetimi, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayınları.