

## MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE ETİK

Yrd. Doç. Dr. Berna Demir  
Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi  
Uygulamalı Bilimler Yüksekokulu  
Muhasebe ve Denetim Bölümü  
[berna.demir@bilecik.edu.tr](mailto:berna.demir@bilecik.edu.tr)

### Özet

Kamu ve özel sektöre ait işletmeler, üretim yapmak, topluma hizmet etmek, kar elde etmek, istihdamı sürekli kılmak gibi amaçlar için kurulan kurumlardır. Bu amaçların yerine getirilmesi ve sağlıklı kararlar alınabilmesinde üretilen finansal bilgilerin rolü büyüktür. Muhasebe, işletmenin durumu ile ilgili finansal bilgileri üreten ve sunan bir bilgi sistemidir. İşletme ile ilgili kişi ve kurumların doğru kararlar alabilmesi için muhasebede üretilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması büyük önem taşımaktadır. Bu konuda muhasebecilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Ayrıca tarafsız ve uzman kişiler tarafından denetimin yapılması, bilgilerin güvenilirliğini daha da arttıracaktır. Etkin bir yönetim bilgi sistemi için iyi işleyen bir muhasebe ve denetim sistemi zorunludur. Muhasebe ve denetimden beklenen yararların sağlanabilmesi için meslek mensupları tarafsızlık, sorumluluk, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik gibi mesleki etik kurallarına uymalıdır. Bu çalışmada, muhasebe ve denetim etiğinin önemi ve ulusal ve uluslararası kuruluşlarca yapılan etik ile ilgili düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Muhasebe Mesleği, Denetim Mesleği, Etik, Meslek Etiği.

## ETHICS IN ACCOUNTING AND AUDITING PROFESSIONS

### Abstract

Public and private sector organizations are those which are established to make production, serve the public, make profits, and provide continuous employment. Financial knowledge in reaching these objectives and making good decisions is very important. Accounting is an information system which generates financial knowledge about an organization and gives it us. In order for people and institutions to make affective decisions, it is essential for the knowledge generated in accounting be accurate and reliable. Accountants bear tremendous responsibility on this. Besides, that audit is carried out by impartial experts will improve reliability of the knowledge further. A well-functioning accounting and audit system for effective management information system are essential. In order to realize the expected benefits from the accounting and auditing, professionals must comply with the codes of professional ethics such as impartiality, responsibility, confidentiality, integrity, and reliability. This study will put emphasis on the importance of ethics in accounting and auditing and regulations produced by national and international organizations relating to ethics

**Keywords:** Accounting Profession, Auditing Profession, Ethics, Professional Ethics

### GİRİŞ

*Etik*, bir insanın davranışları esnasında kullandığı ahlaki ilkeler bütünüdür. Kişilerin nasıl davranmaları gerektiğini gösteren etik; görev ve sorumlulukları esas alan bir davranış kuralı ya da disipline işaret etmekte ve bir kişinin neyi yapıp neyi yapmaması gerektiği konusunda davranış biçimini tanımlayan kuralları konu edinmektedir (Kutlu, 2008: 146).

*Meslek*, Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde, “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” şeklinde tanımlanmıştır.

*Meslek etiği*, bir mesleğin icrası esnasında toplum yararı gözetilerek uyulması gereken davranış kuralları olarak tanımlanabilmektedir. Meslek etiğinin en önemli yanlarından biri, dünyanın neresinde olursa olsun, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranmalarının gerekli olmasıdır (TESMER).

Günümüzde her meslekte, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi için meslek mensuplarının bir takım kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olması gerekmektedir. Meslek mensuplarının bu niteliklere sahip olmaları, hem meslek mensubunun, hem de mesleğin gelişmesine büyük katkılar sağlayacaktır (Sakarya ve Kara, 2010: 58).

Sorumluluk, yükümlülük, ödev gibi kavramlar etik açısından çok önemlidir. Meslek mensubu kendi kişisel çıkarlarının yanı sıra, müşterilerinin, meslektaşlarının, toplumun ve devletin de çıkarlarını gözetmeli ve sorumluluklarını yerine getirmelidir. Toplumun meslek mensuplarından beklentisi adil ve herkes tarafından saygı gösterilen bir davranış içinde bulunmalarıdır (İşgüden ve Çabuk, 2006: 61).

Mesleğin örgütlenmesi ve mesleki etik kuralların belirlenmesi; meslek mensuplarının meslek etiğine uygun davranmaları, mesleğin gelişmesi ve toplumun güveninin kazanılması açısından büyük önem taşımaktadır.

### **MUHASEBE VE DENETİM KAVRAMI**

Muhasebe, işletme için finansal sonuçlar doğuran olay ve işlemlere ait verileri parasal tutarlar ve gereğinde diğer sayısal veriler halinde toplayan, bu verileri, işletme ile ilgisi olan belli başlı kişilerin gereksinim ve amaçlarını gözönünde bulundurarak kayıt, sınıflandırma ve analiz yoluyla işleyen, elde ettiği sonuçları çoğunluğu dönemsel olarak düzenlenen özetleyici raporlar halinde ilgilere sunan sistematik bir bilgi sağlama düzeni olarak tanımlanabilir (Bozkurt, Sezer ve Karakuş, 2013: 63).

Muhasebede üretilen bilgilerin doğru, tarafsız ve güvenilir olması, işletme ile ilgili tarafların doğru kararlar alabilmesi için büyük önem taşımaktadır. Bu konuda muhasebecilere önemli sorumluluklar düşmektedir. Ayrıca tarafsız ve uzman kişiler tarafından denetimin yapılması, bilgilerin güvenilirliğini daha da arttıracaktır. Etkin bir yönetim bilgi sistemi için iyi işleyen bir muhasebe ve denetim sistemi zorunludur.

Muhasebenin ürettiği mali tabloların, muhasebe standartlarına uygunluğunu, yine denetim standartlarına göre inceleyerek, muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini artıran muhasebe denetimi, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ekonomik sistemin önemli bir parçasıdır. Denetçi tarafından üretilen raporlar, başta sermaye piyasası yatırımcıları olmak üzere, güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan bütün kesimleri ilgilendirir (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 127).

Muhasebe ve denetim birbirleriyle yakın ilişki içinde iki kavramdır. Çünkü muhasebesiz denetim olmaz ve denetimin gerekliliği muhasebenin gerekliliğini beraberinde getirir. Muhasebesiz denetleme dayanaksız; denetimsiz muhasebe ise sağlamasızdır (Uzay, Tanç ve Erciyes, 2009: 127).

### **MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE ETİĞİN ÖNEMİ**

Muhasebe ve denetim mesleği, ülkenin iktisadi bütünlüğünü oluşturan kurum, işletme, vakıf, dernek, sendika gibi birimlerin, muhasebe ve denetim işlerini; yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun, tarafsız, nesnel, sır tutar ve güvenilir bir tutumla; belirli bir yerde ve kendi sorumluluklarında yapan bireylerin sürekli olarak edindikleri iş ve uğraş alanıdır (Çukacı, 2006: 95).

Muhasebe ve denetimden beklenen yararların sağlanabilmesi ve meslek itibarının korunması için meslek mensupları tarafsızlık, sorumluluk, gizlilik, dürüstlük, güvenilirlik gibi mesleki etik kurallarına uymalıdır.

Meslek mensubu, devletten topluma, mesleki kuruluşlardan müşterilere kadar çok geniş bir alanda sorumlulukları olan kişidir. Edindiği bilgi ve deneyimini, bunu talep edenlere muhasebe mesleği ile ilgili yasaların ve mesleki kuruluşların öngördüğü sınırlar ve açıklamalar çerçevesinde sunmalıdır. Meslek mensubu

bu görevi yerine getirirken zaman zaman ahlak kurallarıyla çelişkiye düşebilir. Bu sorunları gidermede mesleğin gerektirdiği meslek etiği önemli bir rol oynamaktadır (Bilen ve Yılmaz, 2014: 59).

Son yıllarda, meslek etiğine uygun olmayan davranışlar sonucu yaşanan olumsuz gelişmeler (Ör: Enron Skandalı), toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiş ve meslek etiği ile ilgili çalışmalar daha da hız kazanmıştır.

### **MUHASEBE VE DENETİM MESLEĞİNDE ETİK İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER**

Muhasebe ve denetimde etik kurallarla ilgili ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından çok kapsamlı çalışmalar yapılmıştır. Muhasebe ve denetim meslek mensuplarının uymaları gereken etik kurallar belirlenmiş, meslek kuruluşları tarafından etik eğitimi çalışmaları başlatılmış, meslek etiği ile ilgili teorik ve uygulamalı kitap ve makaleler yayınlanmış, muhasebe etik kongreleri düzenlenmiş ve üniversitelerin ders müfredatlarında etik ile ilgili derslere yer verilmiştir.

Muhasebe ve denetim etiği ile ilgili ulusal ve uluslararası meslek örgütleri tarafından geniş kapsamlı düzenlemeler yapılmaktadır. Meslek mensuplarının uymaları gereken etik kurallar, meslek örgütlerinin belirlediği ilkeler çerçevesinde şekillenmektedir.

### **ULUSLARARASI KURULUŞLAR VE YASALAR TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER**

#### **Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Amerika’da muhasebe mesleği ile ilgili önemli bir kuruluş olan AICPA tarafından 1966 yılında, “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması zorunludur (Bilen ve Yılmaz, 2014: 59).

Mesleki Davranış Yasası’nda yer alan ilke ve kurallar aşağıda açıklanmıştır (Çukacı, 2006: 100-101):

#### **AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri:**

- Sorumluluklar**; bağımsız olarak çalışan meslek elemanlarının adına iş yaptıkları bireye, meslektaşlarına ve kamuya karşı eşit mesafeli olduklarını bilerek faaliyetlerin herhangi bir tarafın lehine veya aleyhine bozulmaması.
- Kamu çıkarı**; yapılan faaliyetler sonucunda kamu yararı gözetilerek genel ekonominin aleyhinde durumların ortaya çıkmasını engellemelidir.
- Dürüstlük**; sorumlu olunan tüm tarafların hakkının her ne nedenle olursa değişmeyeceği fikrinin sorumlu olunan taraflara verilerek onların nezdinde gerekli güvenin sağlanmasıdır,
- Tarafsızlık ve Bağımsızlık**; taraf adına ücret karşılığı iş yapılıyor olsa bile, meslek elemanlarının yapılan iş sürecinde bağımsız olduğunu düşünerek tarafsız olarak faaliyetlerini sürdürmesidir.
- Özenli çalışma**; sorumluluk bilinci içerisinde yerine getirilen faaliyetleri, taraflardan birini mağdur etmeyecek biçimde, teknik bilgiye sahip olarak meslek ahlakının vermiş olduğu bilinç dahilinde hareket etmesidir.
- Sunulan hizmetin kapsamı ve niteliği**; meslek elemanlarının sunacakları hizmetlerin yasa da belirtilenler dışında kalanlarını tercih ederken, işin nitelik ve kapsamını belirlemede meslek etiğini göz önünde tutarak tercih edilmesidir.

#### **AICPA Mesleki Davranış Yasası Kuralları:**

- Bağımsızlık**; meslek mensubu faaliyetlerine devam ederken yapmış olduğu işin belirli bir taraf için veya devlet için yapıldığı düşüncesi ile hareket etmemelidir.
- Dürüstlük ve Tarafsızlık**; muhasebe faaliyetleri yerine getirilirken çıkar çatışmalarına girmeksizin, işletmenin mali yapısının olduğu gibi gösterilmesi için, herhangi bir grup veya bireylerin etkisi altında kalınmamalıdır.
- Genel Standartlara Uyum**; mevcut yasalar doğrultusunda mesleki yeterliliğe ulaşmış, gerekli mesleki hassasiyeti göstererek, belirli bir plan dahilinde çalışmalıdır.
- Standartlara Uyum**; meslek elemanının faaliyetlerini sürdürmesi sırasında meslek örgütleri tarafından kabul edilen standartlara uygun davranmalıdır.

- Muhasebe ilkeleri ve uyum; muhasebe faaliyetlerinin yerine getirilmesinde meslek elemanları Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkelerine uygun davranışlar sergilemelidir.
- Müşteri bilgilerinin gizliliği; adına iş yapılan müşterinin faaliyetlerinin sonucunda çıkan ekonomik veya muhasebe bilgilerinin işletmenin dışında bulunan birey ve gruplara açıklanmayarak o bilgiler sır nitelikli olarak saklanmalıdır.
- Şartlı ücret; yapılacak işlerin niteliği belirlendikten sonra ücret (Konulan alt ve üst limitler dahilinde olmak şartı ile) işin sonunda değil başında takdir edilmelidir.
- Meslek onuru ile bağdaşmayan davranış; meslek elemanlarının sorumlu oldukları gruplardan birisi olan meslektaşlarının genel itibarını ve meslek mensubunun kendi bireysel itibarını ve mesleğin gelecekteki onuru ile bağdaşmayan her türlü hakarettten kaçınılmalıdır.
- Reklam yapma yasağı; gerçek nitelikli olmayan veya abartılı şekilde bilgi verilmesi sonucunda veya bir baskı unsuru kullanılarak dayatma sonucu müşteri temin edilmemelidir.
- Komisyon ve danışma ücretleri; meslek elemanının kendi faaliyet alanı dışındaki, bir mal veya ürünün temin edilmesi veya bir hizmetin sunulmasının temin edilmesi için aracılık yaparak bunun sonucunda ücret almamasıdır.
- Meslek unvanı ve mesleği icra biçimi; mevcut yasaların vermiş oldukları yetkilerin kullanılabilmesi için, verilen meslek unvanı haricinde bir unvanın kullanılmamasıdır.

### **Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

INTOSAI, 1953'te Küba'nın başkenti Havana'da gerçekleştirilen uluslararası kongre sonucunda oluşturulmuş; daha sonrasında ise bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olarak Birleşmiş Milletler üyesi tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu uluslararası bir organizasyon haline gelmiştir (Koçberber, 2008: 71).

INTOSAI, 1998 yılı Kasım ayında Uruguay'ın başkenti Montevideo'da yaptığı 44. Yönetim Kurulu toplantısında kamu sektörü denetçileri için hazırlanmış olan Mesleki Etik Kurallarını ('Code of Ethics') onaylayarak kamuoyuna açıklamıştır (Akyel, 2010: 108).

INTOSAI Mesleki Etik Kurallarına yön veren ilkeler aşağıdaki başlıklar altında belirlenmiştir (Koçberber, 2008: 71-73).

- Dürüstlük; INTOSAI etik ilkelerinin en önemlisi dürüstlüktür. Dürüstlük genel olarak doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülmektedir. Kamuoyunda kendilerine duyulan güven duygusunu sürekli kılabilmek için denetçilerin davranışları kusursuz ve şüphe uyandırmayacak biçimde olmalıdır.
- Bağımsızlık; Denetçiler denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak durumundadırlar. Bağımsızlık ilkesini "nesnel davranış" ve "yansızlık" başlığı altında iki alt ilke şekillendirmektedir. Denetçinin bağımsızlığı, kişisel veya dış çıkarlar nedeniyle hiçbir şekilde zedelenmemelidir.
- Tarafsızlık; Yüksek denetim kurumunun gerçekte var olan ve kamuoyu tarafından da varlığı algılanan politik tarafsızlığının korunması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle denetçiler denetim sorumluluklarını tarafsız bir biçimde yerine getirebilmek için politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermelidirler.
- Çıkar Çatışmasından Kaçınılması; Denetçiler bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini zedeleyebilecek veya böyle bir görüntünün verilmesine neden olabilecek hediye veya para ödülleri reddederek bağımsızlıklarını korumalı ve muhtemel bir çıkar çatışmasını önlemelidirler.
- Meslek Sırlarının Saklanması; Denetim süreci içinde elde ettikleri bilgiyi denetçiler üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamalıdır. Ancak; Yüksek Denetim Kurumunun olağan çalışmasının gereği olarak ve yasalar veya diğer hukuki düzenlemelerle belirlenmiş sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla yapılan açıklamalar bunun dışındadır.
- Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık Olma; Denetçiler, yürürlükteki denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, politikalarını, prosedürlerini ve uygulamalarını bilmeli ve bunları uygulamalıdır. Ayrıca, denetçiler denetlenen kurumun faaliyetlerini yönlendiren anayasal, yasal ve kurumsal prensip ve standartlar hakkında da yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar.

### **Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

Amerika Birleşik Devletleri'nde bulunan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) 190 ülkede 180.000 den fazla üyesi bulunmaktadır (IIA). Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünde ülkemizi temsil etmektedir.

Enstitü, üyelerinin uyması gereken etik kurallar hazırlamıştır. Etik kuralları belirleme amacı, Enstitü tarafından, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır. Etik kurallar için dört temel ilke ve 11 davranış kuralı belirlenmiştir. Bu ilke ve kurallar aşağıda verilmiştir (Koçberber, 2008: 76-77):

İlkeler:

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık,
- Meslekî Ehliyet
- Sır Saklamadır.

Davranış kuralları:

- Üyeler ve CIA (Certified Internal Auditor)'ler görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüst, objektif ve gayretli olacaktır.
- Üyeler ve CIA'lar kurumlarının meseleleri ile ilgili tüm konularda veya hizmet sundukları kişilere bağlılık gösterecektir. Fakat üyeler ve CIA'lar bilerek herhangi bir uygunsuz veya yasal olmayan bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.
- Kurumlarına veya iç denetim mesleğine yakışmayan faaliyetlere bilerek katılamazlar.
- Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınırlar.
- Mesleki kararlarına zarar verecek veya zarar verebileceği tahmin edilen, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkisinde buldukları kişi ve kuruluşlardan değerli herhangi bir şeyi/hediye kabul edemezler.
- Sadece mesleki yeterlilikleri ile tamamlamayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.
- "İç Denetim Uygulama Standartları" ile uyum sağlanması için uygun yöntemleri kullanırlar.
- Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri kullanırken sağduyulu olurlar. Gizli bilgileri, kişisel kazançları için kullanamayacakları gibi, yasalara aykırı veya kurum menfaatine zarar verecek şekilde kullanamazlar.
- İşlerin sonuçlarını raporlarken, bildikleri tüm belgelere dayalı olarak gerçekleri ortaya koyarlar. Eğer bu gerçekler ortaya konmazsa, incelemede bulunan faaliyet raporları çarpıtılabilir veya yasal olmayan uygulamalar gizlenebilir.
- Uzmanlıklarında iyileşme ve hizmetlerin kalite ve etkinliği için sürekli olarak gayret gösterirler.
- Mesleki uygulamalarda "enstitü" tarafından bildirilen yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek standartlarını koruma yükümlülüğünün bilincinde olurlar. Üyeler, "kararnamelere" uyar ve enstitünün hedeflerini desteklerler.

**Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

IFAC, 1977 yılında kurulmuş olup, 130 ülkeden 175 kuruluşa bağlı eğitim, endüstri ve ticaret konularında çalışan ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan yaklaşık 2,8 milyon üyesi bulunmaktadır (IFAC). Ülkemizi TÜRMÖB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali müşavirler Odaları Birliği) temsil etmektedir.

IFAC'a bağlı olan Uluslararası Etik Standartlar Kurulu (IESBA), profesyonel muhasebecilere yönelik etik standartları oluşturmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Etik Kuralları, tüm meslek mensuplarınca uygulanacak kurallar, sadece bağımsız çalışanlarca uygulanacak kurallar ve bağımlı çalışanlarca uygulanacak kurallar olarak üç alt başlık altında sınırlandırılmıştır. Belirlenen ilke ve kurallar aşağıda verilmiştir (IFAC, 2015; TÜRMÖB, 2013):

Muhasebe meslek mensubu, aşağıdaki temel ilkelere uyacaktır.

- Dürüstlük - bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.
- Tarafsızlık - mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli, bunlara izin vermemelidir.
- Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen - uygulamalar, yasalar ve teknik çerçevede içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir.
- Gizlilik - meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır, açığa vurma için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça, tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgileri aktarmaz.

-**Mesleki Davranış** - konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda, mesleği gözden düşürecek herhangi bir hareketten kaçınmalıdır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilere uygulanacak kurallar:

- Mesleki Görevlendirme
- Çıkar Çatışması
- İkinci Görüşler
- Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması
- Hediye ve İkramlar
- Müşteriden emanet olarak alınan varlıklar
- Tarafsızlık - Bütün Hizmetler
- Bağımsızlık – Denetim ve İnceleme Hizmetleri
- Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri

Bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise şunlardır:

- Potansiyel Anlaşmazlıklar
- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması
- Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme
- Finansal Çıkarlar
- Rüşvetler

### **Sarbanes - Oxley Yasası ile Yapılan Düzenlemeler**

Küresel etkili muhasebe ve denetim skandalları finansal bilgilere ve bağımsız denetim şirketlerine olan güveni sarsmıştır. Kaybedilen güvenini tekrar sağlamak üzere 2002 yılında ABD’de 11 ana başlıktan oluşan Sarbanes - Oxley Yasası çıkarılmıştır. SOX Yasası, ABD’de muhasebe ve denetim anlamında dünyadaki en önemli yasalardan birisidir. SOX Yasası uygulamada etkisini hemen göstermiş muhasebe ve denetimde etik çalışmalarını dahil tüm yasal düzenlemelerde dikkate alınan küresel bir dönüm noktası haline gelmiştir (Bilen ve Yılmaz, 2014: 61).

SOX Yasasının getirdiği başlıca düzenlemeler şunlardır (Dinç ve Cengiz, 2014: 225);

- PCAOB (Kamu Gözetim Kurulu)’un oluşturulmuştur.
- Denetlenen firmalarda defter tutma vb. hizmetler yasaklanmıştır.
- Hukuki danışmanlık hizmetleri yasaklanmıştır.
- Denetlenen firmada iç denetim sağlanması hizmeti yasaklanmıştır.
- Hile ile ilgili yeni federal suçların oluşturulmasıdır.

Sarbanes Oxley Yasası ile birlikte; bağımsız denetim şirketlerinin denetim dışı hizmetlerine sınırlamalar, şirketlerin mesleki etik kurallarını oluşturma zorunluluğu, periyodik raporlarla kamuya açıklanacak yükümlülüklerin artırılması, bilanço dışı işlemler ve önceden tahmin edilebilen finansal sonuçlar için daha sıkı kurallar benimsenmesi gibi yeni düzenlemeler getirilmiştir (Dinç ve Cengiz, 2014: 226).

Sarbanes Oxley Yasasının 11 Ana Başlığı (Akküçük, 2009: 9);

- Halka açık şirketlerin muhasebe gözetim kurulu
- Denetçi bağımsızlığı
- Kurumsal sorumluluk
- Kamuyu aydınlatıcı şirket açıklamalarının geliştirilmesi
- Mali analiz ile uğraşanların çıkar çatışması
- Kurul kaynak ve otoritesi (Sermaye Piyasası Kurulu)
- Çeşitli çalışmalar ve raporlar
- Yolsuzluklar için cezai müeyyideler
- Beyaz yaka cezai müeyyidelerindeki artışlar
- Kurumsal vergi iadesi
- Kurumsal yolsuzluk ve hesap verebilirlik.

## ULUSAL KURULUŞLAR VE YASALAR TARAFINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

### Maliye Bakanlığı Tarafından Yapılan Düzenlemeler

1992 tarihinde Maliye Bakanlığı Tarafından 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayınlanmıştır. Tebliğde, amacın; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması olduğu belirtilmiştir.

Tebliğde 12 temel muhasebe kavramı açıklanmıştır. Bu kavramlardan, meslek etiği ile ilgili olanlar aşağıda verilmiştir. Birinci kavram olan “sosyal sorumluluk kavramı” etik ile doğrudan ilgilidir ve meslek mensuplarının etik kurallara uymasını zorunlu kılmaktadır.

#### Etik ile ilgili kavramlar:

-Sosyal Sorumluluk Kavramı : Bu kavram, muhasebenin işlevini yerine getirme hususundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir. Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder.

- Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı : Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gereğini ifade eder.

- Tutarlılık Kavramı : Bu kavram, muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gereğini ifade eder. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur.

- Tam Açıklama Kavramı: Bu kavram, mali tabloların bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Mali tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, mali tablo kalemleri kapsamında yer almayan ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir.

-Özün Önceliği Kavramı: Bu kavram, işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gereğini ifade eder. Genel olarak işlemlerin biçimleri ile özleri paralel olmakla birlikte, bazı durumlarda farklılıklar ortaya çıkabilir. Bu takdirde, özün biçime önceliği esastır.

### 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nda Etik ile İlgili Düzenlemeler

Ülkemizde muhasebe mesleğinin örgütlenmesini sağlayan 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu 13.06.1989 Tarih ve 20194 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmî mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek meslekî standartları gerçekleştirmek üzere, "Serbest Muhasebecilik", "Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik" ve "Yeminli Malî Müşavirlik" meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir (Madde 1).

Kanuna göre, Serbest muhasebeci malî müşavirler ve yeminli malî müşavirler odaları, bu Kanunda yazılı esaslar uyarınca meslek mensuplarının ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, bu mesleklerin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadıyla kurulan, tüzelkişiliğe sahip, kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarıdır (Madde 14) .

Kanununda yer alan etikle ilgili mesleki düzenlemeler;

- bağımsızlık
- tarafsızlık
- dürüstlük
- güvenirlilik
- mesleki dikkat ve özen
- reklam yasağı
- sır saklama gibi unsurları içermektedir.

Kanunun 48. maddesinde, mesleğin vakar ve onuruna aykırı fiil ve hareketlerde bulunanlarla, görevlerini yapmayan veya kusurlu olarak yapan yahut da görevinin gerektirdiği güveni sarsıcı hareketlerde bulunan meslek mensupları hakkında, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerinin gereği gibi yürütülmesi maksadı ile durumun niteliğine ve ağırlık derecesine göre disiplin cezaları verildiği ve bu cezaların neler olduğu açıklanmaktadır.

### **Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Tarafından Yapılan Düzenlemeler**

3568 sayılı Meslek Yasasına bağlı olarak kurulan TÜRMOB, muhasebe mesleğine yön veren ve muhasebe mesleğine ilişkin yasal düzenlemeleri yapan yetkili bir organdır.

TÜRMOB tarafından 18.10.2001 tarihli 24557 sayılı Resmi Gazete’de “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı” yayınlanmıştır.

TÜRMOB bu yönetmelikle mecburi meslek kararlarını yayımlayarak etik kurallarının oluşturmasından öncülük yapmıştır. Bu yönetmeliğin ikinci bölümünde “Genel Mesleki Standartlar” başlığı altında etik kuralları belirtilmiştir. Bu kurallar:

- Dürüstlük, Güvenirlilik ve Tarafsızlık
- Sır Saklama
- Mesleki Özen ve Titizlik
- Sorumluluk alma
- Bağımsızlık
- Haksız rekabet yasağı.

TÜRMOB, 19.10.2007 Tarihli ve 26675 Sayılı Resmî Gazete’de uluslararası standartlarla uyumlu, çağdaş düzenlemeler içeren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”i yürürlüğe almıştır.

Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede mesleki bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir (Madde 1).

Etik Yönetmelik, meslek mensubunun belirleyici özelliğini kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğu olarak ortaya koymuş, meslek mensubunun yönetmelikte belirtilen etik ilkelere uyması gerekliliğini belirlemiştir. Meslek yasasına göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri bu yönetmelik kapsamındadır (Madde 2).

Yönetmelikte yer alan ve tüm meslek mensuplarının uymaları zorunlu Temel Etik İlkeler;

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Özen
- Gizlilik
- Mesleki Davranıştır.



Bağımsız meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar ise;

- Müşteri Kabulü,
- Sözleşme Kabulü,
- Çıkar Çatışmaları,
- İkincil Görüşler,
- Ücretler ve Diğer Gelirler,
- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması,
- Hediyeler ve Ağırlamalar,
- Müşteri Varlıklarının Muhafazası,
- Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık,
- Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler,
- Bağımsızlık ve
- Sözleşme Dönemi ile ilgilidir.

Bağımlı çalışan meslek mensupları için de;

- Giriş, Tehdit ve Önlemler,
- Potansiyel Çıkarlar,
- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması,
- Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme ve
- Finansal Çıkarlar şeklinde etik ilkeler oluşturulmuştur .

Muhasebe meslek mensuplarının etik eğitimi çok önemli mesleki konulardan birisidir. Bu amaçla TÜRMOB tarafından 27 Mart 2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ” yayınlanmıştır.

Bu Tebliğin amacı; etik öğrenme yönünde isteklilik yaratarak, etik eğitimi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere, muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında yapılacak etik sözleşmenin ve sözleşme yapılması öncesinde meslek mensubunun tabi olacağı etik eğitiminin usul ve esaslarını belirlemektir (Madde 1).

Yönetmeliğin ilk bölümünü oluşturan, Kavramsal çerçeve; tehditlere karşı önlemleri belirtirken önceliği eğitim olarak belirlemektedir. Ailede başlayan etik eğitimin, yaşam boyu sürdüğü ve etiğin öğrenilebilir ve öğretilebilir olduğundan hareketle “**TÜRMOB Etik Eğitim Projesi**” oluşturulmuştur (TESMER).

TÜRMOB Etik Eğitim Uygulaması teorik ve pratik eğitim süreçlerini içermektedir. Teorik eğitim süreci portal üzerinden uzaktan eğitim yöntemi ile pratik eğitim süreci ise meslek odalarında yüz yüze eğitim yöntemi ile yürütülmektedir (TESMER).

TÜRMOB tarafından ayrıca Muhasebe Etik Kongreleri düzenlenmektedir. Düzenlenen kongreler aşağıda verilmiştir (TÜRMOB-Kongre).

I. Uluslararası İş Etiği Kongresi	İş Etiği	21 Eylül 2012 / Ankara
VI. Muhasebe Etik Kongresi	6. Türkiye Etik Kongresi ve Avrupa İş Etiği Ağı 28. Yıllık Toplantısı	26-27 Haziran 2015 / İstanbul
V. Muhasebe Etik Kongresi	Etik Eğitim	5 Nisan 2014 / Aydın
IV. Muhasebe Etik Kongresi	Etik Eğitim	8 Aralık 2012 / Denizli
III. Muhasebe Etik Kongresi	Muhasebe Etiğinde Güncel Yaklaşımlar	9 Nisan 2011 / Hatay
II. Muhasebe Etik Kongresi	Yaşamda ve Meslekte Etik	20 Şubat 2010 / İstanbul
I. Muhasebe Etik Kongresi	Ahlak’tan Etik’e; Kurallardan Etik Kültüre	11 Nisan 2009 / Mersin

### **Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Tarafından Yapılan Etik İle İlgili Düzenlemeler**

1981 yılında 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), idari ve mali özerkliğe sahip düzenleyici ve denetleyici bir kamu kurumudur.

Kurul, meslek etiği ile ilgili önemli düzenlemeler yapmış ve etik ile ilgili tebliğler yayınlamıştır. Yayımlanan 1 ve 16 nolu tebliğlerde meslek etiği ile ilgili konular yer almaktadır.

SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki 1 No’lu Tebliğ’in birinci bölümünde madde 3’te muhasebenin temel kavramları sıralanmış ve muhasebe politikalarının seçilmesinde ve bu politikaların uygulanmasında bu kavramların esas alınacağı açık olarak belirtilmiştir. Bu kavramlardan tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, sosyal sorumluluk, tarafsızlık ve özün önceliği kavramları etik ile ilgilidir.

SPK tarafından yayınlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim” hakkındaki 16 sayılı Tebliğinde denetçilerde aranılan nitelikler ayrıntılı biçimde açıklanmıştır. Bu niteliklerden etik ile ilgili olanlar;

- Mesleki yeterlilik
- Bağımsızlık
- Mesleki özen ve titizlik
- Ticarete ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı
- Reklam yasağı
- Sır saklama yükümlülüğü
- Karşılıklı ilişkiler ve haksız rekabet
- Ekip çalışmasında görev, yetki ve sorumluluk dağılımıdır.

### **Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) Tarafından Yapılan Etik İle İlgili Düzenlemeler**

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.

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 borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur.

KGK tarafından, 21 Mayıs 2015 tarihinde 29362 sayılı Resmi Gazete’de “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır.

Tebliğde yer alan temel ilkeler;

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki Yeterlilik ve Özen
- Sır saklama (gizlilik)
- Mesleğe uygun davranıştır.

Tebliğde, bağımsız denetçilerin karşılaşılabilecekleri ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturan veya oluşturabilecek durumlar da açıklanmaktadır.

### **SONUÇ**

Muhasebe ve denetim mesleğinde, mesleğin gereklerinin yerine getirilebilmesi ve kamu çıkarının sağlanması için meslek mensupları mesleki etiğe uygun davranmalıdırlar. Son yıllarda, meslek etiğine uygun olmayan davranışlar sonucu yaşanan olumsuz gelişmeler, toplumun her alanında olduğu gibi muhasebe ve denetim mesleğinde de etik ve güven tartışmalarını gündeme getirmiş ve meslek etiği ile ilgili çalışmalar daha da hız kazanmıştır.

Uluslararası ve ulusal meslek kuruluşları tarafından, muhasebe ve denetim meslek mensuplarının uymaları gereken etik ilkeler belirlenmiş, meslek kuruluşları tarafından etik eğitimi çalışmaları başlatılmış, meslek etiği ile ilgili teorik ve uygulamalı kitap ve makaleler yayınlanmış ve muhasebe etik kongreleri düzenlenmiştir.

Uluslararası mesleki kuruluşlar olan, Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından ve Sarbanes-Oxley Yasasında etik ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ulusal mesleki kuruluşlar olan, Maliye Bakanlığı, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından ve 3568 Sayılı Meslek Kanunu'nda da etik ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Bağımsızlık, tarafsızlık, dürüstlük, güvenilirlik, sır saklama (gizlilik), çıkar çatışmasından kaçınılması, haksız rekabet yasağı, kamu çıkarı, mesleğe uygun davranış, mesleki dikkat ve özen, mesleki yeterlilik, özenli çalışma, reklam yasağı, sorumluluk alma, ticarete ve mesleğe aykırı faaliyet yasağı gibi ilkeler uluslararası ve ulusal kuruluşlar tarafından kabul edilen ilkelere dir. Muhasebe ve denetimden beklenen yararların sağlanabilmesi ve kamu yararı için meslek mensupları bu ilkelere uymalıdır.

#### KAYNAKÇA

Akküçük, U. (2009). "İş Etiğinde Sarbanes-Oxley (SOX) Yasası'nın Etkisi ve Toplam Kalite Yönetimi Uygulamalarında Yansımaları", İş Ahlakı Dergisi, 2(3), s. 7-17.

Akyel, R. (2010). "Günümüz Kamu Denetimi Anlayışının Uluslararası Düzeyde Oluşumu ve Gelişimi ile Türk Kamu Denetimine Yansımalarının Değerlendirilmesi", Çankaya University Journal of Humanities and Social Sciences, 7(1), s. 101-126.

Bilen, A., Yılmaz, Y. (2014). "Muhasebe Mesleğinde Etik ve Etikle İlgili Çalışmalar", Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2(6), s. 57-72.

Çukacı, Y. C. (2006). "Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama", Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 8(1), s. 89-111.

Dinç, Y. ve Cengiz S. (2014). "Muhasebe Denetiminde Hata ve Hilenin Denetçi Etiği Açısından İncelenmesi: Enron Skandalı Örneği", Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 5(1): 221-236.

IFAC (2015). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. IFAC, <http://www.ifac.org/>  
Erişim Tarihi: 01.09.2015.

IIA, <https://na.theiia.org/membership/Pages/Membership.aspx>, Erişim Tarihi: 18.09.2015.

İşgüden, B. ve Çabuk, A. (2006). "Meslek Etiği ve Meslek Etiğinin Meslek Yaşamı Üzerindeki Etkileri", Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9(16), 59-86.

KGK, "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ", Resmi Gazete No: 29362, Resmi Gazete Tarihi: 21.05.2015.

KGK, Tanıtım Broşürü, [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK\\_Brosur.pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/Pdf/KGK_Brosur.pdf).

Koçberber, S. (2008). "Dünyada ve Türkiye'de Denetim Etiği", Sayıştay Dergisi, 68, s. 65-89.

Kutlu, H.A. (2008). "Muhasebe Meslek Mensupları ve Çalışanlarının Etik İnkilemleri: Kars ve Erzurum İllerinde Bir Araştırma", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı: 63 (2), s. 143-170.

Maliye Bakanlığı, "1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği" , Resmi Gazete No: 21447 (M), Resmi Gazete Tarihi: 26/12/1992.

Sakarya, Ş., ve Kara, S. (2010). "Türkiye'de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması" , KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 12(18), s. 57-72.

SPK, "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ (Seri No: X/16)", Resmi Gazete No: 22570 (ASIL), Resmi Gazete Tarihi: 04.03.1996.

SPK, "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ (Seri:XI, No:1)", Resmi Gazete No: 20064, Resmi Gazete Tarihi 29.1.1989.

TESMER-Temel Eğitim ve Staj Merkezi, <http://etik.tesmer.org.tr/content/2819>, Erişim Tarihi: 01.10.2015.  
Türk Dil Kurumu (TDK) Sözlüğü, <http://www.tdk.gov.tr/>.

TÜRMOB (2013). Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı.

TÜRMOB, "Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ", Resmi Gazete No: 28954, Resmi Gazete Tarihi 27.03.2014.

TÜRMOB, "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacıkları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik", Resmi Gazete No: 26675, Resmi Gazete Tarihi: 19.10.2007.

TÜRMOB, "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları İle İlgili Mecburi Meslek Kararı", Resmi Gazete No: 24557, Resmi Gazete Tarihi: 18.10.2001.

TÜRMOB, Kongreler, <http://etik.tesmer.org.tr/post/49>, Erişim Tarihi: 01.10.2015.

Uzay, Ş., Taç, A. ve Erciyes, M. (2009). "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1", Mali Çözüm Dergisi, 95, s. 125-140.

3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete No: 20194, Resmi Gazete Tarihi 13.06.1989.