



## MUHASEBE MESLEK ETİĞİ DÜZENLEMELERİ ÇERÇEVESİNDE İHBARCILIK\*

*Whistleblowing in the Framework of Accounting Profession Ethics Regulations*

Doç. Dr. Birgül ÇİFTÇİ  
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, birgul@mu.edu.tr  
Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ  
Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, yciftci@mu.edu.tr

Çiftci, B. & Çiftci, Y. (2017). "Muhasebe Meslek Etiği Düzenlemeleri Çerçevesinde İhbarcılık", Vol:3, Issue:11; pp:106-125 (ISSN:2149-8598)

### ARTICLE INFO

#### Article History

Makale Geliş Tarihi  
Article Arrival Date  
15/05/2017  
Makale Yayın Kabul Tarihi  
The Published Rel. Date  
25/05/2017

#### Anahtar Kelimeler

Muhasebe Meslek Etiği,  
İhbarcılık, Sosyal  
Sorumluluk, Kamu Yararı,  
Gizlilik.

#### Keywords

Accounting Profession  
Ethics, Whistleblowing,  
Social Responsibility,  
Public Interest,  
Confidentiality.

**JEL Kodları:** M41, M14,  
M48, M10

### ÖZ

Bir işletmede meydana gelen etiğe uygun olmayan veya yasalara aykırı faaliyetlerin, işletme içindeki veya dışındaki yetkili mercilere bildirilmesi olarak tanımlanan ihbarcılık, son yıllarda çeşitli yönleriyle yoğun biçimde tartışılmaktadır. Bu tür faaliyetler gizlilik içinde yürütüldüklerinden dolayı, bilinen kontrol yöntemleriyle tespit edilmeleri oldukça güçtür. Bu nedenle son yıllarda içsel ve dışsal ihbarlarla, etik dışı veya yasa dışı durumların ortaya çıkarılması ve gerekli önlemlerin alınması yaklaşımının yaygınlaştığı görülmektedir. İşletmeyle ilgili oldukça geniş çıkar gruplarına doğru ve güvenilir bilgiler sunma yükümlülüğü sebebiyle, muhasebe mesleği, sosyal sorumluluk ve kamu yararı boyutu bulunan bir meslektir. Hizmet sunduğu bir işletmede yasalara ve düzenlemelere aykırı bir durumla karşılaşan muhasebe meslek mensubu, bunun yetkili mercilere ihbarı konusunda kararsızlık yaşayabilmektedir. Bunun temel sebebi, yasalar ve meslek etiği ilkelerinin, ihbarcılık konusunda yol göstericiliğinin yetersiz olması ve ihbarcılığa yönelik olumsuz toplumsal algıdır. Bu çalışmada ihbarcılık kavramı, muhasebe meslek etiği düzenlemeleri çerçevesinde incelenmekte ve bu kavramın muhasebe mesleği ile ilişkisi tartışılmaktadır. Çalışmanın amacı, muhasebe meslek etiği düzenlemelerinde ihbarcılık konusuna yönelik yaklaşımların ortaya konulmasıdır. Mevcut düzenlemeler göz önüne alındığında gizliliğin genel ilke olarak benimsendiği, ihbarcılığın ise istisnai bir durum olarak görüldüğü anlaşılmaktadır. Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) Etik Kuralları'nda yapılan ihbarcılıkla ilgili önemli bazı revizyonlarla bu yaklaşımın değişmeye başladığı söylenebilir. Böylelikle muhasebe mesleğinde ihbarcılık kavramı gündeme gelmiş ve bu konudaki belirsizlikler ortadan kalkmaya başlamıştır. Çalışmanın, muhasebe meslek etiğine yönelik çalışmalara bu yönüyle katkı sağlaması beklenmektedir.

### ABSTRACT

In recent years, whistleblowing which defined as the notification of incompetent or illegitimate activities in a business to competent authorities within or outside the business have been intensively discussed in various ways. Because such activities are carried out confidentially, it is very difficult to be detected with common control methods. For this reason, in recent years, internal and external whistleblowing have led to uncover widespread unethical or illegal situations and taking the necessary precautions for them.

Accounting job is a profession with a dimension of social responsibility and public interest duty because of the obligation to provide accurate and reliable information to a wide range of interest groups. A professional accountant who has encountered a situation contrary to the law and regulations in a business that serves can be indecisive about the declaration to the competent authorities. The main reason for this is the inadequacy of the guiding principles of laws and professional ethics codes, and the negative social perception of whistleblowing.

In this study, the concept of whistleblowing is examined within the frame of accounting profession regulations and the relation of this concept with the accounting profession is discussed. The aim of the study is to put forward the approaches about the issue of whistleblowing in the accounting profession ethics regulations. Considering the existing regulations, it is understood that the confidentiality is adopted as a general principle and the whistleblowing is regarded as an exceptional situation. It can be said that this approach has begun to change with some important revisions related to whistleblowing made in International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) Code of Ethics. Thus, the concept of whistleblowing in the accounting profession has begun to rise and the uncertainties in this issue have come to an end. It is expected that the study will contribute to the literature of accounting ethics in this direction.

\* Bu makale, 2. Uluslararası Sosyal Bilimler Sempozyumu'nda sunulan bildirinin geliştirilmiş halidir

## 1. GİRİŞ

Son yıllarda yoğun biçimde tartışılan kavramlardan biri olan ihbarcılık (whistleblowing); etiğe uygun olmayan veya yasa dışı faaliyetlerin, işletme içi ve dışındaki mercilere bildirilmesi olarak tanımlanabilir. Oldukça geniş kapsamlı ve gizli bir şekilde yapıldığından tespiti güç olan bu tür faaliyetler, hem işletme hem de toplum açısından önemli kayıplara sebep olmaktadır. Etik dışı veya yasa dışı durumların, çoğunlukla örgüt “içinden” yapılan bildirimler yoluyla ortaya çıkarıldığı görülmektedir. Dışsal ve içsel ihbarcılık mekanizmaları aracılığıyla, bu durumlar için caydırıcı tedbirler alınabilmektedir. Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği ACFE (Association of Certified Fraud Examiners) tarafından hazırlanan “İş Suistimali ve İstismar Üzerine Uluslara Rapor”lar dünyadaki suistimal olaylarının gerçekleşme biçimleri, tespit yöntemleri ve bu riskin nasıl azaltılabileceği konusunda önemli veriler sunmaktadır. 2016 yılı raporunda; suistimallerin ortaya çıkarılmasında en yaygın yöntemin ihbarlar (%39,1) olduğu ve finansal tablo suistimallerinin yarattığı mali kayıplar açısından ilk sırada yer aldığı görülmektedir (ACFE, 2016). Aşağıda bazı verilerini daha ayrıntılı ele alacağımız söz konusu rapordan; işletmelerdeki suistimal olaylarının yarattığı kayıp açısından en çok finansal tablolar üzerinde gerçekleştirildiği ve ortaya çıkarılmasında izlenen yöntemler içinde ihbarcılığın en etkili yöntem olduğu anlaşılmaktadır.

Muhasebe mesleği, işletmelerin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını, hazırlanan finansal tablolar aracılığıyla işletmeyle ilgilenen kişi ve kurumlara sunma görevini yerine getirir. Günümüzde oldukça geniş ve etkili bir çevre haline gelmiş olan işletmeyle ilgili çıkar grupları, alacakları kararların isabetli olması için, doğru ve güvenilir muhasebe bilgilerine ihtiyaç duymaktadırlar. Bilgi kullanıcılarına tarafsız, doğru ve güvenilir mali bilgileri sunma yükümlülüğü sebebiyle muhasebe mesleği, kamu yararı ve sosyal sorumluluk yönü ağır basan mesleklerden biridir.

Bağımlı veya bağımsız çalışan muhasebeciler, yürüttükleri mesleki faaliyet gereği bazen işletmelerin vergi kaçırma, yolsuzluk, rüşvet vb. kamu yararına aykırı faaliyetleri ve etik dışı işlemleri ile karşılaşabilmektedir. Böyle durumlarda muhasebeciler, karşılaştığı olayın ilgili mercilere ihbar edilmesinin gerekip gerekmediği konusunda kararsızlık yaşayabilmektedir. Bu kararsızlığın yaşanmasında yasal ve meslek etiğine yönelik düzenlemelerdeki belirsizliklerin etkili olduğu söylenebilir. Muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 Sayılı Kanun’un “meslek sırları” başlıklı 43. maddesinde, meslek mensuplarına gizlilik kurallarına uyma ile birlikte suç teşkil eden konularda yetkili mercilere bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmekte ve muhasebecinin, ihbarı nedeniyle çeşitli kanunlarla muhirlere tanınan hak ve menfaatlerden yararlanamayacağı belirtilmektedir. Öte yandan ulusal/uluslararası düzenleyici kurumlar tarafından muhasebe mesleği için; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleğe uygun davranış “temel etik ilkeler” olarak belirlenmiştir. Muhasebeciler, mesleki faaliyetlerinde bu etik ilkelere uyumlu davranış sergilemekle yükümlüdürler. Suç oluşturan bir durum söz konusu olduğunda ihbar zorunluluğu getirilmesi, gizlilik ilkesinin yaygın ve önemli bir istisnası olarak kabul görmektedir. Son yıllarda, uluslararası düzenlemelerde ve akademik çalışmalarda, muhasebeciler açısından ihbarcılık konusunun yoğun biçimde tartışılmaya başlandığı gözlenmektedir.

Muhasebecilerin kamuyu aydınlatma ve kamu yararına uygun davranma sorumluluğunun olduğu, yasalarda ve meslek etiği düzenlemelerinde yer almaktadır. Dolayısıyla meslek mensuplarının mesleki hizmet sundukları işletmelerde yasalara ve düzenlemelere uyumsuzluk içeren bir durumla karşılaştıklarında, bunun düzeltilmesi için gereken tavrı göstermesi ve konuyu yetkili mercilere iletmesi genel kabul gören bir anlayıştır. Diğer yandan, muhasebe mesleği ile ihbarcılık ilişkisinin kurulmasının, kavramın toplumdaki olumsuz algısı sebebiyle, mesleğin itibarını zedeleyeceği ve ihbarcılığın müşteri/işverene sadakat ve sır saklama yükümlülüğüyle çeliştiğini savunan görüşler de söz konusudur.

Literatürde ihbarcılığı kişisel, örgütsel ve kültürel açıdan ele alan akademik çalışmalar mevcuttur. Ancak ihbarcılık kavramını farklı meslek dalları ile özellikle muhasebe ve denetim alanıyla ilişkilendiren çalışmaların halen yetersiz olduğu söylenebilir. Bu çalışmada ihbarcılık kavramı, muhasebe meslek etiği düzenlemeleri çerçevesinde ele alınmakta ve bu kavramın muhasebe mesleği ile ilişkisi tartışılmaktadır.

## 2. MUHASEBE MESLEK ETİĞİNE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Ahlak felsefesi olarak da nitelendirilen etik; kişilerin toplum yaşamında neyi yapıp neyi yapmamaları gerektiği konusunda davranış kurallarını, ödev ve yükümlülükleri ortaya koyan bir felsefi disiplindir. Meslek etiği kavramı ise, bir mesleğe mensup olan kişilerin mesleği yürütürken uymaları gereken ilke ve kurallar bütünüdür ifade etmektedir. Hemen her meslek dalında, üyelerine yönelik etik ilkeler ve bunlara uymamanın yaptırımlarının belirlenmesi amacıyla düzenlemeler yapıldığı görülmektedir.

Muhasebe mesleği mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik, bağımsız denetçilik, iç denetçilik, yönetim danışmanlığı, vergi uzmanlığı vb. birçok unvanı ve çalışma alanını kapsamaktadır. Meslekle ilgili temel ayırım, bağımlı çalışan (işletmede muhasebeci, iç denetçi, yönetim danışmanı vb. olarak ücret karşılığı çalışan) ve bağımsız çalışan (dışarıdan mali müşavir ve bağımsız denetçi vb. olarak hizmet veren) biçimindedir. Çalışmamızda, “meslek mensubu” ve “muhasebeci” kavramlarıyla bağımlı veya bağımsız çalışanların tümü ifade edilmekte, gerekli yerlerde çalışma alanı ve meslek unvanı kullanılmaktadır. Muhasebe mesleğinin farklı çalışma alanlarındaki mensuplarına yönelik etik davranış ilke ve kurallarını belirleyen birçok düzenleme söz konusudur. Aşağıda bu düzenlemelerin başlıcaları içerdikleri etik ilkeler ve kurallar belirtilmek suretiyle incelenmiş, temel etik ilkelerin tanım ve açıklamalarına çalışmanın devamında yer verilmiştir.

### 2.1. Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Uluslararası Düzenlemeler

Uluslararası alanda meslek mensuplarına yönelik etik ilke ve kuralları düzenleyen ilk çalışma olması sebebiyle AICPA düzenlemeleri ve dünya çapında kapsayıcı nitelik taşıyan IFAC düzenlemeleri aşağıda ele alınmaktadır.

#### 2.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) Mesleki Davranış Yasası

Muhasebe meslek etiğini konu alan ilk düzenleme, ABD’de muhasebe meslek örgütü olan AICPA tarafından 1966 yılında “Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları” başlığıyla yayımlanmıştır. Bu standartlar, 1988 yılında “Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları” başlığıyla yeniden düzenlenmiştir. Mesleki davranış ilkeleri ve mesleki davranış kuralları olmak üzere iki bölümden oluşan düzenlemenin kapsamı aşağıdaki gibidir (AICPA, 2016):

Tablo 1: AICPA Mesleki Davranış Yasası İlkeleri ve Kuralları

Mesleki Davranış İlkeleri	Mesleki Davranış Kuralları
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sorumluluk</li> <li>- Kamu Yararı</li> <li>- Dürüstlük</li> <li>- Tarafsızlık ve Bağımsızlık</li> <li>- Mesleki Özen</li> <li>- Hizmetlerin Kapsamı ve Niteliği</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dürüstlük ve Tarafsızlık</li> <li>- Bağımsızlık</li> <li>- Genel Standartlar</li> <li>- Standartlara Uyum</li> <li>- Muhasebe İlkeleri</li> <li>- Meslek Onuruyla Bağdaşmayan Davranışlar</li> <li>- Şarta Bağlı Ücret</li> <li>- Reklam Yapma ve Talebin Diğer Biçimleri</li> <li>- Müşteri Bilgilerinin Gizliliği</li> <li>- Organizasyon Biçimi ve Meslek Unvanı</li> </ul>

Yukarıdaki “davranış ilkeleri” meslek mensupları için temel etik çerçeveyi belirtmektedir. Davranış kuralları ise, tüm meslek mensupları için uyulması zorunlu olan ve uyulmaması durumunda yaptırımları olan kuralları ifade etmektedir.

#### 2.1.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları

Muhasebe mesleğinin uluslararası üst kuruluşu niteliği taşıyan IFAC, muhasebeciler arasında birliği sağlamak ve ülkeler arasında uyumu gerçekleştirmek üzere kurulmuştur. Türkiye’den Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) IFAC’ın üyeleridir. 1992 yılında oluşturulan Eğitim Komitesi öncülüğünde “Muhasebeciler İçin

Meslek Etiği: Eğitimsel Mücadele ve Uygulanabilir Uygulama” adlı yönetmelik kabul edilmiştir. IFAC bünyesinde önceleri Etik Komitesi ismiyle yer alan ve sonrasında bağımsız kurullardan biri olan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından, “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” 1998 yılında yayımlanmıştır.

Muhasebe meslek etiği çerçevesinde bütün meslek grubunu kapsayıcı niteliğine sahip olan bu düzenleme, kısaca “IESBA Etik Kuralları” olarak isimlendirilmektedir. Bu düzenlemede amaç, etik ilke ve kuralların belirlenmesi ve detaylı bir biçimde açıklanmasıyla meslek mensuplarına yol gösterici olmaktır. Kurul tarafından etik kurallar düzenli olarak güncellenmekte ve yayımlanmaktadır. IFAC bünyesinde bağımsız bir kurul olarak kurulmuş olan ve denetim standartlarını yayımlayan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), bağımsız denetçilerin uymaları gereken etik ilke ve kurallarla ilgili olarak, IESBA Etik Kuralları’nın A (temel ilkeler) ve B (bağımsız çalışan meslek mensupları) bölümlerine atıf yapmaktadır (IAASB, 2016).

2009 yılında başlatılan ve 2016 yılında tamamlanan “Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme (Responding to Non-compliance with Laws and Regulations)” başlıklı proje ile IESBA Etik Kuralları’nda çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Müşteri veya işverenden kaynaklanan potansiyel bir illegal davranış veya yasalara ve düzenlemelere uymama (non-compliance with laws and regulations-NOCLAR) eyleminin farkında olduklarında, kamu yararına ne tür önlemler almaları gerektiği konusunda meslek mensuplarına rehberlik etmek üzere hazırlanmış bir düzenlemedir (IESBA, 2016c). Söz konusu değişiklikler yayımlanmış olup, Temmuz 2017’de yürürlüğe girecektir (IESBA, 2016a: 153-182).

Adı geçen düzenlemede meslek etiği ilke ve kuralları aşağıdaki üç ana başlıktan oluşmaktadır (IESBA, 2016a):

Tablo 2: IESBA Etik Kuralları

<i>Bölüm A- Etik Kuralların Genel Uygulaması (Bütün Meslek Mensupları)</i>	<i>Bölüm B-Bağımsız Çalışan Meslek Mensupları</i>	<i>Bölüm C- Bağımlı Çalışan Meslek Mensupları</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dürüstlük</li> <li>- Tarafsızlık</li> <li>- Mesleki Yeterlilik ve Özen</li> <li>- Gizlilik</li> <li>- Mesleğe Uygun Davranış</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mesleki Görevlendirme</li> <li>- Çıkar Çatışmaları</li> <li>- Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme</li> <li>- İkinci Görüşler</li> <li>- Ücretler ve Diğer Ödeme Biçimleri</li> <li>- Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması</li> <li>- Hediyeler ve Diğer İkramlar</li> <li>- Müşteri Varlıklarının Emanet Alınması</li> <li>- Tarafsızlık - Tüm Hizmetler</li> <li>- Bağımsızlık - Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri</li> <li>- Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Çıkar Çatışmaları</li> <li>- Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması</li> <li>- Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme</li> <li>- Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları ile Bağlantılı Teşvikler</li> <li>- Rüşvetler</li> <li>- Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme</li> </ul>

## 2.2. Muhasebe Meslek Etiğine İlişkin Ulusal Düzenlemeler

Aşağıda ulusal düzenlemelerden meslek mensuplarının tümünü kapsayıcı nitelikte olan 3568 Sayılı Meslek Kanunu, TÜRMOB düzenlemeleri ve KGK düzenlemelerindeki etik ilke ve kurallara yönelik hükümler ele alınmaktadır.

### 2.2.1. 3568 Sayılı Kanun

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 Sayılı Kanun’da (1989), meslek etiği ayrıca düzenlenmiş bir konu olmayıp, uyulması gereken kurallar genel hatlarıyla yer almaktadır. Kanun’daki etik ilke ve kurallara yönelik belli başlı hükümler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Meslek Sırları,
- ✓ Reklam Yasağı,

- ✓ Ücretler,
- ✓ Görevle İlgili Suçlar,
- ✓ Yasaklar (Ticari faaliyet yasağı, meslekle ve meslek onuruyla bağdaşmayan işlerle uğraşma yasağı, akraba ve hısımların firmalarının işlerinde çalışma yasağı),
- ✓ Disiplin Cezaları (Mesleğin onuruna aykırı faaliyette bulunanlar; görevlerin gerektirdiği güveni sarsan; görevini bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlıkla yapmayan; mesleğin genel prensiplerine aykırı faaliyette bulunanlar hakkında disiplin cezaları uygulanması).

### 2.2.2. TÜRMOB Düzenlemeleri

3568 Sayılı Kanun'daki etiğe yönelik hükümler, Maliye Bakanlığı tarafından 1990 yılında çıkarılan Yönetmelik (Maliye Bakanlığı, 1990) ile somutlaştırılmıştır. Yönetmeliğin ikinci bölümünde "Genel Mesleki Standartlar" başlığı altında belirtilen kurallar, ülkemizde muhasebe meslek etiği açısından atılmış ilk ve önemli bir adım olarak nitelendirilebilir. Ayrıca Yönetmelikte yeminli mali müşavirlere yönelik hükümlere ve tüm meslek mensuplarını kapsayan yasaklarla ilgili hükümlere de yer verilmiştir. Meslek etiği ile ilgili Yönetmelikte yer alan standartlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ Meslek unvanı ve yeterlilik,
- ✓ Mesleki eğitim ve bilgi,
- ✓ Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık (Mesleki özen ve titizlik de bu madde kapsamında yer almaktadır),
- ✓ Sır saklama,
- ✓ Sorumluluk (Sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk, meslektaşlara yönelik sorumluluk),
- ✓ Bağımsızlık,
- ✓ Haksız Rekabet.

Bu yönetmelik incelendiğinde, özellikle sorumluluk kavramının sosyal sorumluluk, işletme sahip ve yöneticilerine karşı sorumluluk ve meslektaşlara karşı sorumluluk olmak üzere üç ayrı boyutuyla dikkate alınmış olması kayda değer bir husustur. Yeteri kadar açıklayıcı ve uygulayıcılar için yol gösterici olmaktan uzak olsa da, Yönetmelikte dürüstlük, güvenilirlik, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki özen ve titizliğe ayrıca vurgu yapılması, Kanun'daki düzenlemeyi daha somut hale getirmesi açısından önemlidir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003: 87).

TÜRMOB'un meslek etiği kurallarını düzenlemek üzere, 2001 yılında çıkardığı Mecburi Meslek Kararı (TÜRMOB, 2001), meslek mensupları için önemli bir kılavuz işlevi görmüştür. Bu düzenlemede yer alan meslek etiği ilke ve kuralları başlıklar itibariyle şöyledir:

- ✓ Mesleki Uzmanlık,
- ✓ Defter tutma ve finansal tabloları hazırlama,
- ✓ Muhasebe ilkelerine ve standartlara uyma zorunluluğu,
- ✓ Dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık,
- ✓ Mesleki özen ve titizlik,
- ✓ Tasdik işlerinde ve denetimde bağımsızlık kuralı,
- ✓ Sır saklama,
- ✓ Ücretler,
- ✓ Denetim standartları ve muhasebe ilkeleri,
- ✓ Öngörü yasağı,
- ✓ Haksız rekabet yasağı,
- ✓ Personel sağlanması,
- ✓ Dürüst olmayan davranışlar,
- ✓ Reklam ve teşvik yasağı,
- ✓ Ücretlerin düşürülmesi ve komisyon yasağı,
- ✓ Bağdaşmayan işler,
- ✓ Diğer meslek mensupları aleyhinde konuşma yasağı,
- ✓ Denetimde kamu sorumluluğu.

2007 yılında yayımlanan "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" konuyla ilgili en kapsamlı düzenlemedir (TÜRMOB, 2007). Bu Yönetmelikle TÜRMOB; üyesi olduğu ve mesleğin dünyadaki çatı örgütü olan

IFAC'ın meslek mensuplarına yönelik belirlemiş olduğu etik ilke ve kuralları (IESBA Etik Kuralları) aynen benimsemiştir. Yukarıda IESBA Etik Kuralları'nın içeriğine değinildiğinden, burada tekrarlanmamıştır.

Söz konusu Yönetmelik'te, kaydedilmesi gereken önemli bir düzenleme de TÜRMOB bünyesinde bir "Etik Komitesi"nin kurulmasıdır. Uluslararası muhasebe meslek etiği düzenlemelerinde, meslek mensuplarının etik ikilem yaşamaları durumunda, meslek örgütüne danışmaları gerektiğine vurgu yapılmaktadır. Bu anlamda Etik Komitesi kurulmuş olması olumlu bir adımdır. Ancak, adı geçen komitenin görevleri; "Yönetmelikle ilgili değişiklik önerileri ile yorum, sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yaparak Yönetim Kuruluna sunmak" olarak belirlenmiş olup, bunlar arasında "üyelere etik konularda danışmanlık yapma"nın yer almamasının önemli bir eksiklik olduğu söylenebilir.

TÜRMOB son olarak 2014 yılından itibaren meslek mensuplarına yönelik "Etik Eğitimi Projesi"ni başlatmış ve uygulama esaslarını belirleyen bir Tebliğ (TÜRMOB, 2014) yayınlamıştır. Bu proje kapsamında, muhasebe meslek mensuplarının etik konusunda bilinçlendirilmesi ve etik davranış gelişimini sağlamak üzere teorik ve uygulamalı eğitim almaları hedeflenmektedir. Bu eğitimi tamamlayarak belge almaya hak kazanan muhasebe meslek mensupları ile bunların bağlı oldukları meslek odası arasında "Muhasebe Meslek Etiği Sözleşmesi" imzalanacaktır. Sözleşme imzalayan meslek mensuplarına oda tarafından kendi işyerlerine asabilecekleri şekilde düzenlenmiş "Muhasebe Meslek Etiği Taahhütnamesi" verilmekte ve bu meslek mensuplarının listesi düzenli olarak oda web sayfasında yayınlanmaktadır.

### 2.2.3. Kamu Gözetimi Kurumu Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), bağımsız denetim alanını düzenlemek ve gözetimini yapmak, uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını yayımlamak üzere, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur.

Kurul, 2012 yılında yayımlamış olduğu Bağımsız Denetim Yönetmeliği (KGK, 2012) ile bağımsız denetim ve bağımsız denetçiliğe yönelik usul ve esasları belirlemiştir. Adı geçen Yönetmelikte "Mesleki Etik İlkelerine Uyuma" başlığı altında dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış olmak üzere temel etik ilkeler yer verilmiştir. Bunun yanında; bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması, reklam yasağı, haksız rekabette bulunmama gibi denetçilerin ve denetim firmalarının uymaları gereken etik davranış kurallarını içeren hükümler de bulunmaktadır.

KGK denetçilerin mesleki faaliyetlerini yürütürken uymaları gereken etik ilke ve kuralları belirlemek üzere, ayrıca 2015 yılında "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar"ı yayımlamıştır (KGK, 2015). Söz konusu düzenleme incelendiğinde, IESBA Etik Kuralları'nın esas alındığı ve "Etik Kuralların Genel Uygulaması" ve "Bağımsız Denetçiler" olmak üzere iki bölüm halinde düzenlendiği görülmektedir. Yalnızca bağımsız denetim mesleğine yönelik olduğundan, doğal olarak, IESBA düzenlemesindeki bağımlı çalışan meslek mensuplarına yönelik bölüm bu düzenlemede yer almamıştır.

## 3. MUHASEBE MESLEK MENSUPLARINA YÖNELİK TEMEL ETİK İLKELER

Muhasebe mesleği mensuplarının yapmış oldukları mesleki faaliyetlerden yalnızca işletmeler değil; yatırımcılar, çalışanlar, kredi verenler, devlet, işçi/işveren kuruluşları vb. toplumun birçok unsuru etkilenmektedir. Bu özelliği sebebiyle, muhasebe mesleği ile ilgili "sosyal sorumluluk", "kamu yararı" ve "kamu hizmeti" gibi kavramların öne çıktığı görülmektedir. Nitekim IESBA Etik Kuralları'nın Giriş ve Temel İlkeler başlıklı bölümünde; bir muhasebe meslek mensubunun sorumluluğunun yalnızca müşteri veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak olmadığı, muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliğinin kamu yararı sorumluluğu ile hareket etmek olduğu vurgulanmaktadır (IESBA, 2016a).

Yaşanan birçok olumsuz gelişme sonucunda, etik değerler konusunda kamuoyundaki duyarlılık ve talepler yoğunlaşmış, etik değerlere yönelik ilke ve standartların belirlenmesi önem kazanmıştır. Muhasebecilerin, yürüttükleri mesleğin gereği olarak müşteri işletmelere, meslektaşlarına ve topluma karşı taşıdığı sorumluluk, mesleki çalışmalarında etik ilkelere uygun davranmalarını zorunlu kılmaktadır (Çiftci ve Çiftci, 2003: 80). İlgili kurum ve kuruluşlar tarafından ulusal ve uluslararası alanda muhasebe meslek etiğine yönelik birçok düzenleme yapılmıştır. Bu düzenlemelerde dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleğe uygun davranış olmak üzere beş temel etik ilke

üzerinde görüş birliği olduğu görülmektedir. Yüksel (2001: 239-240)'in de vurguladığı gibi, bu ilkeler kamu yararının korunması ve ekonomik hayatın sağlıklı işleyişi amacıyla geliştirilmiştir. Birbirini tamamlayıcı nitelikte olan bu ilkelerden herhangi birinin eksikliği veya ihmal edilmesi, muhasebe mesleği ve meslek mensuplarına duyulan güveni sarsacaktır.

Aşağıda temel etik ilkeler, bu düzenlemeler içerisinde meslek mensupları açısından en geniş kapsayıcılığı olan IESBA Etik Kuralları'nın yukarıda bahsedilen değişikliklerle Temmuz 2017'de yürürlüğe girecek güncel içeriği esas alınarak açıklanmıştır (IESBA, 2016a: 9-20, 153-182; IESBA, 2015: 16-29).

**Dürüstlük:** IESBA Etik Kuralları'na göre dürüstlük ilkesi; meslek mensubunun mesleki ve iş ilişkilerinde açık sözlü, adil ve doğru sözlü olması gerekliliğini ifade etmektedir. Bir meslek mensubunun, ilişkili olduğu raporlar, beyannameler; iletişimler ya da diğer bilgilerde; dikkatsizce verilmiş bilgiler söz konusuysa, açık biçimde yanlış veya yanıltıcı beyanlar mevcutsa, verilmesi gereken bilgiler atlanmış veya gizlenmişse, bununla ilişkisini kesmesi için gereken adımları atması gerekir (IESBA, 2015: 24).

Vermiş olduğu hizmetin kamu yararına olması sebebiyle, kamuyu aldatıcı davranışta bulunmamak ve güvenilirliğini zedelememek açısından muhasebecilerin dürüstlük ilkesine uygun davranması büyük önem taşımaktadır (Karacan, 2014: 86). Özetle, meslek mensubunun yürüttüğü mesleki faaliyet ve ilişkilerinde, gerçeği saklamayan, adil, açık sözlü ve güvenilir bir kişi olması gerekir.

**Tarafsızlık:** IESBA Etik Kuralları'na göre tarafsızlık ilkesi; meslek mensuplarına önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin usulsüz baskı ve etkilerinden dolayı mesleki karar ve yargılarından taviz vermeme sorumluluğu yüklemektedir. Eğer bir durum ya da ilişki meslek mensubunun mesleki karar ve yargısını etkiliyorsa, meslek mensubu tarafsızlığını zedelememek için o hizmeti yerine getirmekten kaçınmalıdır (IESBA, 2015: 25).

Muhasebenin ürettiği bilgiyi kullanan ve bundan etkilenen taraflar, günümüzde toplumun geniş bir kesimini oluşturmaktadır. Bu durum, meslek mensuplarının tarafsızlık ilkesine uygun davranmasını zorunluluk haline getirmektedir (Uyar, 2005). Muhasebeci, mesleki faaliyetini sürdürürken, ilişkilerinde önyargısız, çıkar çatışmalarından uzak ve bütün taraflara eşit mesafede davranmak zorundadır.

**Mesleki Yeterlilik ve Özen:** IESBA Etik Kuralları'na göre mesleki yeterlilik ve özen ilkesi; muhasebe meslek mensuplarına aşağıdaki hususları yerine getirme yükümlülüğü yüklemektedir (IESBA, 2015: 26):

- ✓ Müşteri veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını sağlayacak düzeyde mesleki bilgi ve beceriye sahip olmak,
- ✓ Hizmet sunarken, teknik ve mesleki standartlara uymak ve özenli hareket etmek,
- ✓ Mesleki bilgi ve becerisini koruyabilmek için teknik, mesleki ve ticari gelişmelerin farkında olmak ve anlamak,
- ✓ Mesleki çevre içerisinde yetkin bir biçimde çalışabilmek için, yeteneklerin geliştirmesine ve korumasına yönelik sürekli mesleki gelişim ortamını sağlamak,
- ✓ Mesleki özenin gereği olarak, mesleki hizmetlerini dikkatli ve zamanında yerine getirmek,
- ✓ Yetkisi altında çalışanların uygun biçimde eğitimini ve gözetimini sağlamak.

**Gizlilik:** Meslek mensubunun, sunduğu hizmet sırasında müşterisine veya işverene ait edindiği gizli bilgileri, onların izni veya yasal/mesleki bir zorunluluk olmadıkça açıklamaması gerekir. IESBA Etik Kuralları'nda temel etik ilkelerden biri olarak sayılan gizlilik (sır saklama) konusunda aşağıdaki ayrıntılı çerçeve çizilmektedir (IESBA, 2015: 27-28; IESBA, 2016a: 177):

Gizlilik ilkesi; meslek mensuplarına mesleki ve iş ilişkilerinin sonucunda müşterisi veya işvereniyle ilgili elde etmiş olduğu gizli bilgileri, üçüncü kişilere açıklamama, kendi kişisel çıkarı veya üçüncü kişilerin çıkarına olacak şekilde kullanmama sorumluluğu yüklemektedir. Bu gizliliğin sağlanmasında, sosyal çevre, iş ortakları ve aile üyelerine kasıtsız açıklama yapma ihtimaline karşı da meslek mensubu titiz davranmalıdır. Bir müşteri veya işverenle iş ilişkisinin bitmesinden sonra da meslek mensubunun gizlilik ilkesine uygun hareket etme sorumluluğu devam eder. Öte yandan, potansiyel bir müşterinin veya işverenin meslek mensubuna açıkladığı bilgilerin de gizliliğinin korunması esastır. Meslek

mensubu, kontrolü altında çalışanların, danışmanlık ve yardım aldığı kimselerin de gizlilik ilkesine riayet etmelerini sağlamak için gerekli tedbirleri almalıdır.

Temel bir ilke olarak gizlilik; müşterisinden veya işverenden muhasebeciye bilgi akışının serbestçe sağlanmasını kolaylaştırdığı için kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, meslek mensubunun gizli bilgileri açıklanmasını gerektirebilecek veya bu tür açıklamaların uygun olduğu aşağıdaki durumlar söz konusudur:

- (a) Kanunlar ve müşteri veya işveren tarafından izin verilen açıklamalar,
- (b) Kanunlar gereği istenen açıklamalar, örneğin;
  - (i) Kanuni bir soruşturma sürecinde, gerekli belge ve kanıtların sağlanmasına yönelik açıklamalar,
  - (ii) Ortaya çıkan kanunlara aykırı durumların, uygun kamu otoritelerine açıklanması.
- (c) Kanunların yasaklamadığı hallerde, mesleki bir görev veya hak kapsamında yapılan açıklamalar:
  - (i) Üyesi olunan bir oda veya meslek örgütünün kalite incelemesine veri sunmak,
  - (ii) Oda, meslek örgütü veya düzenleyici kuruluşun soruşturma veya denetimine cevap vermek,
  - (iii) Yasal kovuşturmalarda, meslek mensubunun kendi mesleki çıkarlarını korumak için açıklama yapmak,
  - (iv) Etik gereklilikler dâhil olmak üzere, teknik ve mesleki standartlar uymak amacıyla açıklama yapmak.

Kanunlarca yasaklanmayan hallerde, gizli bir bilgiyi açıklayıp açıklamayacağına karar verirken meslek mensubu aşağıdaki faktörleri dikkate almalıdır:

- ✓ Müşteri veya işveren, bir bilginin muhasebe meslek mensubu tarafından açıklanmasına izin verirse, üçüncü taraflar da dâhil olmak üzere tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,
- ✓ Açıklanacak bilginin tüm unsurlarıyla uygun ve ispatlanabilir olup olmadığı (bilginin eksik olması veya ispatlanabilirliği konusunda şüpheler olması durumunda, açıklamanın şekli belirlenirken mesleki yargı kullanılmalıdır),
- ✓ Olması beklenen iletişimin şekli ve kime hitap ettiği (bilginin açıklanmasında doğru iletişim yönteminin seçildiğinden ve kimleri ilgilendirdiğinin belirlenmesi gerekir).
- ✓ İletişimin hitap ettiği tarafların uygun alıcılar olup olmadığı (Açıklanacak bilginin uygun alıcılara iletildiğinden emin olunmalıdır).

**Mesleğe Uygun Davranış:** IESBA Etik Kuralları'na göre (IESBA, 2015: 29; IESBA, 2016a: 178) mesleğe uygun davranış ilkesi; meslek mensuplarına mevcut yasa ve yönetmeliklere uyma, bir meslek mensubunun bildiği veya bilmesi gereken, mesleğin itibarına ve güvenilirliğine gölge düşürebilecek her türlü davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, o anda muhasebe meslek mensubunun erişebildiği tüm özellikli olaylar ve durumları dikkate alarak, mesleğin olumlu itibarını aksi bir biçimde etkilediği sonucuna vardığı davranışları kapsar. Mesleğe uygun olmayan ve kaçınılması gereken davranışlar ise, makul ve bilgilendirilmiş üçüncü kişi ya da gruplar nezdinde, mesleğin saygınlık ve güveni konusunda olumsuz yargı oluşturabilecek her türlü iş ve davranış olarak tanımlanmaktadır.

Ayrıca, meslek mensuplarının kendilerini tanıtırken ve mesleki hizmetlerini pazarlarken de dürüst ve doğru sözlü davranarak, meslek itibarını zedelemekten kaçınmaları gerekir. Bu çerçevede meslek mensubu; sunabileceği hizmet, sahip olduğu özellikler veya mesleki tecrübesi hakkında abartılı iddialarda bulunmamalı ve diğer meslektaşlarına yönelik asılsız kıyaslama ya da kötüleyici söz ve imadan sakınmalıdır.

#### 4. İHBARCILIK

İhbarcılık kavramı ile ilgili olarak farklı tanımlar söz konusudur. Bu çalışmada ihbarcılık, İngilizce "whistleblowing" kavramının Türkçe karşılığı olarak kullanılmaktadır. İhbarcılık dışında, whistleblowing kavramının karşılığı olarak; ifşa etme, ihbar etme, ele verme, sorun bildirme, bilgi uçurma, izharcılık, ahlaki olmayan davranışların duyurulması vb. kavramların da kullanıldığı görülmektedir. Büyük Türkçe Sözlük'te ihbar kavramı "bildirme, bildirim, haber verme, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme", muhbir kavramı ise "haber ulaştırıcı, haber veren kimse, yasadışı olan bir durumu yetkili makamlara bildiren kimse, ihbarcı"



şeklinde tanımlanmaktadır (tdk.gov.tr). Literatürde de “ihbarcılık” ve “ihbarcı” kavramlarının daha çok tercih edilmeye başladığı görülmektedir.

İhbarcılık Near ve Miceli (1985: 4) tarafından; “yasa dışı, etiğe aykırı ve gayrimeşru faaliyetlerde bulunan işverenin, örgüt üyeleri (eski ve mevcut) tarafından bu eylemlerden etkilenen yetkili kişi veya kurumlara yaptıkları bildirim (açıklama)” şeklinde tanımlanmıştır. Literatürde de bu tanım yaygın olarak kullanılmaktadır. Öte yandan kavramı daha açıklayıcı hale getirmeyi amaçlayan Jubb (1999: 78) ihbarcılığı; “bilgi ve verilere ulaşma önceliği bulunan kişilerin, örgüt içinde gerçekleşen, gerçekleşmesi beklenen veya şüpheli önemli yasadışı veya haksızlıkları, bu haksızlıkları düzeltme gücü bulunan yetkili mercilere gönüllü bir açığa çıkarma eylemi” şeklinde tanımlamıştır. Bu çalışmada ihbarcılık en geniş anlamıyla; “yasa dışı veya etik dışı faaliyetlerin, sosyal sorumluluk ve kamu yararı düşüncesiyle, bilgi ve verilere ulaşma önceliği bulunan çalışanlar (bağımlı veya bağımsız) tarafından, içsel veya dışsal bildirim mekanizmaları aracılığıyla yetkili mercilere bildirilmesi”, ihbarcı ise, “yasa dışı veya etik dışı faaliyetleri, gönüllülük esasına göre, sosyal sorumluluk ve kamu yararı düşüncesiyle, içsel veya dışsal bildirim mekanizmaları aracılığıyla yetkili mercilere bildiren kişi” olarak kullanılmaktadır.

İhbarcı kavramına ilişkin olumlu ve olumsuz görüşler bulunmaktadır. Olumsuz görüşte olanlar tarafından ihbarcının “ispiyoncu” veya “köstebek” gibi kötü çağrışımı olan kavramlarla eşleştirildiği görülmektedir. Bu yaklaşımda, ihbarcılar genellikle sadakatsizlikle ve hainlikle suçlanarak sosyal dışlanmaya maruz bırakılmaktadır. Bu olumsuz algı günümüze dek ihbarcılığın kurumsallaşmasında önemli bir engel olagelmıştır. Buna karşılık, ihbarcılığı olumlu niteleyen görüş, etik açıdan ihbarcılığın meşru olduğunu kabul eder. Yasa dışı veya etik dışı davranışların genellikle tam bir gizlilik içinde yürütülüyor olmasından dolayı, ortaya çıkarılması kolay değildir. Dolayısıyla tür gizli faaliyetleri en iyi bilenler o işletme içindeki kişilerdir. Bu kişilerin sosyal sorumluluk bilinciyle, sahip oldukları bilgiyi yetkili mercilere ihbar etmesi, kamu yararına hizmet edecektir.

Whistleblowing kavramının kökeni, bir hata olduğunda hakemin düdük çalarak oyunu durdurması veya bir suç işlendiğinde polisin düdük çalarak meslektaşlarını ve halkı haberdar etmesine (Susmanschi, 2011: 636) dayanmaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, ihbarcılığın amacı; etik veya yasal açıdan doğru olmayan bir davranışın veya durumun “sona erdirmek düşüncesiyle” duyurulmasıdır. Aktan (2006: 5) örgütlerde meydana gelen kötü davranışlara karşı “sesini çıkarmama” veya “kaçıp gitme” davranışları yerine “karşı çıkma ve mücadele” davranışının, kişisel erdem ve kurumsal vatandaşlık temelinde ortaya çıktığını belirtmektedir. Bu nedenle ihbarcılığın olumlu bir nitelemeyi hak ettiği görüşü ileri sürülmektedir. Yazarkan ve Yılmaz (2016: 947)’in ihbar davranışının örgüt içinde veya dışındaki diğer kişi ve kurumlara verilebilecek zararın önlenmesi amacıyla gerçekleştiği vurgusu bu bağlamda önemlidir.

İhbarcılıkla ilgili farklı sınıflandırmalar yapılabilir. Park vd. (2008: 930) ihbarcılığı üç kritere göre sınıflandırmaktadır. Buna göre ihbarcılık; ihbarın yapıldığı mercilere göre içsel-dışsal, ihbarda kimliğin açık veya gizli olup olmamasına göre aleni-zımnı, ihbarın yöntemine göre resmi-gayri resmi şeklinde sınıflandırılabilir. İçsel ihbarcılık; bireylerin ihbara konu olan sorunu firma içindeki bildirim mekanizmaları aracılığıyla duyurmasıdır. İhbarcının herhangi bir etik dışı veya yasa dışı durumu öncelikle ilk amiri, daha sonra sırayla diğer üstlerine bildirmesi; eğer olumlu bir sonuç elde edemiyorsa, en sonunda firma içinde oluşturulmuş bulunan ihbar mekanizmaları aracılığıyla bildirimde bulunması içsel ihbarcılığın aşamalarıdır. Dışsal ihbarcılık; ihbara konu olan durumla ilgili firma dışındaki kişi veya mercilere bildirim yapılmasıdır. Dışsal merciler kamu kurumları, medya, sivil toplum örgütleri vb. olabilir. Aleni ihbarcılık, ihbarcının kimliğini gizlemeden, zımnı ihbarcılık ise kimliğini gizleyerek bildirimde bulunmasını ifade eder. Sürecin olumsuz sonuçlarından (misillemelerden) çekinilen durumlarda, zımnı ihbarcılık daha fazla tercih edilmektedir. Öte yandan ihbarın aleni yapılmasının şart olduğu düzenlemelerde, kimlikle ilgili bilgiler ilgili mercilerde olmasına rağmen, diğer kişilere açıklanmaması ihbarcının korunması açısından önemlidir. Yapılan ihbarın gerçek olmadığını tespiti halinde bazı durumlarda kimliğin açıklanacağı düzenlendiyse, bu kez korunan, ihbarcı değil haksız bir şekilde ihbar edilen kişi veya kurumlardır. Resmi ihbarcılık; oluşturulan ihbar prosedürüne uygun olarak ihbar hattı, mektup, e-posta gibi resmi iletişim kanalları kullanılarak ve genellikle yazılı olarak yapılan ihbar türüdür. Gayri resmi ihbarcılık ise, resmi ihbar süreci dışında, genellikle iş arkadaşları veya en yakın üste yapılan ihbar türüdür.

İhbar türlerini şöyle bir örnekle açıklamak mümkündür: Çalıştığı firmada yasal ve etik sorumluluklara aykırı olarak iş sağlığı ve güvenliğini ciddi şekilde tehlikeye atan bir durumla ilgili bilgiye ve güçlü

kanıtlara sahip olan bir çalışanın, iş arkadaşlarına veya amirine bu konuda bilgi vermesi, gayri resmi içsel ihbarken; örgüt içinde oluşturulan ihbar kanalını (ihbar hattı, telefon, e-posta gibi) kullanarak yetkilendirilen birime bildirim yapması ise, resmi içsel ihbardır. Kişinin adını kullanarak veya kimliğini gizleyerek (ya da takma isim kullanarak) bildirimde bulunması, bu ihbarın aleni veya zımni ihbar olarak nitelendirilmesini sağlar. Aynı kişinin içsel ihbar mekanizmalarından sonuç alamaması veya istisnai bir durumun olması halinde, örgüt dışındaki ihbar kanalını kullanması dışsal ihbara örnektir. Dışsal ihbarın resmi-gayri resmi, aleni-zımni olarak nitelendirilmesi ise içsel ihbarcılıktaki gibidir.

ACFE raporunda yukarıdaki ihbar türlerinin uygulamadaki yansımalarını açıklayıcı bazı veriler yer almaktadır. Buna göre; suistimal vakalarının içinde ihbarla tespit edilenler incelendiğinde, ihbar hattı mekanizmasının bulunduğu kurumlarda (%47,3), ihbar hattı bulunmayan kurumlara (%28,2) göre ihbarın daha yoğun olduğu belirlenmiştir. İhbarcıların hangi mekanizmaları kullandığına bakıldığında; telefon ihbar hatlarının en yaygın kullanılan kanal olduğu (%39,5), internet üzerinden gelen ihbarların (e-posta, web tabanlı veya çevrimiçi formlar gibi kanalların bütünü birlikte değerlendirildiğinde) tüm ihbarların yarısından fazlasını oluşturduğunu göstermektedir. İhbarcılarca yapılan suistimal bildirimlerinin en çok bağlı oldukları yöneticilere yapıldığı (%20,6) görülmektedir. Ayrıca, üst düzey yöneticiler (%18), suistimal inceleme ekipleri (%13,1) ve iç denetim birimlerine (%12,3) de önemli sayıda ihbarlar yapılmıştır. Yasal merciler veya düzenleyici otoriteye ihbar edilme oranının (%7,4) nispeten düşük olması; ihbarcıların daha çok "içsel ihbar" mekanizmalarına yöneldiğini göstermektedir.

İhbara konu olabilecek durumlar oldukça geniş kapsamlıdır. Yasa dışı olarak nitelendirilen davranışları saptamak daha kolay iken, etik dışı davranışların saptanmasında birtakım zorluklar bulunmaktadır. Bazı durumlar ise, hem yasa dışı hem de etik dışı olabilir. Etik dışı davranışlar için yazılı etik kodları ve ihbarcılıkla ilgili yazılı kurallar yol gösterici olabilir. Bu davranışlara rüşvet, cinsel taciz, hırsızlık, israf, hatalı yönetim uygulamaları, belge tutma kurallarında sahtecilik, güvenliksiz çalışma koşulları, mal ve hizmet üretiminde hatalı uygulamalar, finansal raporlamada hile yapmak gibi örnekler verilebilir. Potansiyel ihbarcıların, etik dışı olduğunu düşündükleri her davranışı ihbar etmeleri, kargaşa ortamına ve mağduriyetlere neden olabilir. Bu nedenle örgütlerin, ihbara konu olabilecek davranışlarla ilgili olarak gerek yazılı belgelerde gerekse örnek olaylarla desteklenen etik eğitimlerde bu bilgilendirmeyi yapması gerekir.

Dışsal ihbarın son çare olarak değerlendirilmesi gerektiği konusu literatürde de genel olarak kabul edilmektedir. İçsel ihbar kanalları kullanılmaksızın doğrudan dışsal ihbara yönelmenin etik açıdan doğru bir davranış olup olmadığı konusunda fikir ayrılıkları bulunmaktadır. Genel kabul gören görüş, öncelikle içsel, eğer sonuç alınamazsa devamında dışsal ihbarcılığın kullanılması gerektiği yönündedir. Ancak bu konuda istisnai durumlar da söz konusu olabilir. Hoffman ve Schwartz (2015: 777)'a göre, eğer ciddi etik kural veya yasa ihlali yapılmışsa, ihbarcının elinde güçlü kanıtlar mevcutsa, ihbara konu olan davranış ciddi ve acil bir tehlikeye işaret ediyorsa, içsel raporlamadan etkili bir sonuç alınamadıysa ve ihbarcıyı misillemelerden koruyacak etkili düzenlemeler yoksa kişilerin dışsal ihbara yönelmesinde etik açıdan bir sakınca bulunmamaktadır. Bu durumlara ek olarak, ihbarcıyı koruyacak yasal düzenlemeler söz konusuysa, kişilerin dışsal ihbara yönelmesinin etik açıdan zorunlu bir davranış haline gelebilecektir.

Özgener vd. (2015: 316)'nin de vurguladığı üzere, dışsal ihbarcılık, örgüt ve çalışanlar tarafından pek tercih edilmemektedir. Dışsal ihbarcılığın içsel ihbarcılığa göre daha fazla etkili olduğu bilinmektedir. İhbarcılarla ilgili olarak geliştirilen olumsuz tutumlar, genellikle dışsal ihbara yönelen kişiler açısından daha ağırdır. İhbarcı dışlanma, işsizlik, yıldırma gibi misilleme eylemleriyle karşılaşabilirken; örgütler finansal sorunlar yanında itibar kaybı da yaşayabilir. Misillemelere karşı ciddi koruma ve yaptırımların sağlanmış olması, ihbarcılık açısından önemli bir konudur. Kişiler ihbar davranışının sonuçlarından çekinmekte ve korkmaktadır. Bu misilleme davranışları, ihbarcının işten çıkarılması veya diğer yıldırma davranışları şeklinde gerçekleşebilir. Nitekim Bjørkelo (2013), ihbarcılık ile özellikle sağlık açısından yıkıcı sonuçları bulunan işyeri zorbalığı arasındaki ilişkiye dikkat çekmektedir. Bu nedenle, ihbarcılarla ilgili örgütsel veya yasal koruma büyük önem taşımaktadır.

İhbarcılar için önemli olan diğer bir tehlike ise, mesleki açıdan uğrayabileceği zarardır. Bunun için ihbarcılarını koruyan diğer düzenlemelerin yanında, meslek etiği düzenlemelerinin de bu korumayı sağlamış olması gerekir. Çünkü meslek mensubu kişiler, ihbarcılığın meslek etiği ilkeleriyle çatıştığı durumlarda, meslek örgütleri tarafından yaptırıma uğrayabilmektedir. İhbarcılarını kaygılandıran diğer

bir durum ise, sadakatsizle suçlanmaktadır. Bu durumda sadakat borcu ile ihbarcılık arasında çatışma yaşanmaktadır. Esen ve Kaplan (2012: 49)'ın ihbarcılıkla ilgili olarak hukuki değerlendirme yaptığı çalışmada, "gerek yasaları gerekse dürüstlük kuralını ihlal eden davranışların duyurulmasının sadakat yükümlülüğünü ihlal etmediği" görüşü belirtilmektedir. Ancak, ihbarcılığın her türünü bu kapsamda değerlendirmek mümkün değildir. Bu nedenle bu ikilemleri ortadan kaldırmak için, ihbarcılık politikalarının toplumsal, örgütsel ve mesleki düzeyde belirlenmesi gerekmektedir.

İhbarcılığın kurumsallaştırılması uygulamada karşılaşılan belirsizlik ve ikilemlerin ortadan kalkması açısından önemlidir. Bu nedenle uygulamada örgütler yazılı ihbar politikalarını belirlemekte ve tüm taraflara duyurmaktadır. Bazı örgütler ise, sadece etik kodlarında ihbar mekanizmalarından kısaca bahsetmektedir. Oysa buna ilaveten, ihbarcılıkla ilgili tüm sürecin ihbarcıyı da koruyacak düzenlemelerle birlikte daha ayrıntılı olarak açıklanmasına ihtiyaç vardır. Meslek etiği kuralları belirlenirken de o mesleği yürüten kişiler için, benzer gerekçelerle, ihbarcılık mekanizmasının açık ve net bir şekilde ortaya konulması gerekliliği açıktır.

## 5. MUHASEBE MESLEĞİ VE İHBARCILIK İLİŞKİSİ

Çalışmanın bu bölümünde, ihbarcılık ve muhasebe mesleği arasındaki ilişki, meslek etiğinin temel ilkeleri ve davranış kuralları bağlamında ele alınmakta ve tartışılmaktadır. Muhasebe meslek etiği ile ilgili düzenlemeler, meslek mensupları için mesleğin yürütülmesinde uyulması gereken davranış ilke ve kurallarını gösteren bir rehber niteliğindedir. Dolayısıyla muhasebe meslek mensuplarının, bu ilke ve davranış kurallarına aykırı fiil ve davranışlardan kaçınmaları gerekmektedir.

İşletmelerce belirlenen ihbarcılık politikası, bütün çalışanlar açısından yeteri kadar yol gösterici olmayabilir. Çünkü örgütsel düzeyde oluşturulan ihbarcılık mekanizmaları yanında, meslek etiği düzenlemelerinde de ihbarcılık konusu ile ilgili hükümler bulunabilir. Bir mesleğe mensup kişiler için, mesleğinin genel etik ilkeleri, örgütsel etik kurallarına göre daha bağlayıcı ve öncelikli konumdadır. Meslek mensupları, kendi mesleklerinin etik ilkeleri çerçevesinde ihbarcılıkla ilgili hükümler olup olmadığını dikkate almak durumundadır. Bu nedenle, meslek etiği düzenlemelerinde öncelikle, etik dışı veya yasa dışı faaliyet olarak nitelenen durumların neler olduğunun açıkça ortaya konulmuş olması beklenir. Bununla birlikte, yazılı etik kurallara ve yasalara aykırı bir durumla karşılaşan meslek mensuplarının nasıl bir yol izleyeceklerinin de belirtilmiş olması gerekir. Ancak bu koşulları sağladığında, meslek etiği düzenlemeleri meslek mensupları için yol gösterici temel bir belge olma niteliğine kavuşur.

Türkiye'de toplumsal kültürün ihbarcılığı genellikle desteklemediği bilinmektedir. Türkiye'nin toplumsal kültür sınıflandırmasında yüksek belirsizlikten kaçınma, yüksek güç aralığı, yüksek toplulukçuluk ve ortalama dışil kültürel boyutlara sahip olan bir ülke olarak nitelendirilmesi (Hofstede, 2001); yazılı, açık ve anlaşılır kurallardan oluşan bir ihbarcılık politikasının belirlenmesini gerektirmektedir. Bu bağlamda yazılı meslek etiği kurallarının ihbarcılıkla ilgili olarak neyin, nereye, ne zaman ve nasıl ihbar edileceği ile ilgili bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesi, toplumsal kültürümüze uyumlu bir yaklaşım olacaktır. Böylelikle uygulamada belirsizlik ve çatışmalar ortadan kaldırılabilecektir.

Meslek etiğinde ihbarcılıkla ilgili yazılı ve açık düzenlemenin bulunması çok önemlidir. Çünkü ihbarcılık söz konusu olduğunda, kişilerin yüklendiği sorumluluk oldukça ağırdır. Yasa dışı ve etik dışı faaliyetlerle karşılaşan bireylerin, ihbar etme veya ihbar etmeme konusunda karar almaları, birçok çatışma ve ikileme neden olabilir. İhbarcı için ihbar etme kararı, sonu belirsizlikle dolu olan riskli bir süreç demektir. Çünkü ihbarcıdan yasal zorunluluklar (ihbar etme zorunluluğu, ihbarcıya ödenecek maddi ödüllerden yararlanma/yararlanamama, sır saklama ve sadakat borcu gibi), örgütsel etik kodları ve ihbar politikaları (ihbar etmeyi içeren yazılı kurallar gibi) ve mesleki etik kurallarına (gizlilik, ihbar etme zorunluluğu, kamu yararı gibi) uygun davranış sergilemesi beklenmektedir. İhbarcılık ve sonuçlarıyla ilgili belirsizlik veya karışıklık, bireyler açısından mevcut risklere yenilerini ekler. Dolayısıyla düzenlemeler arasında ihbarcılıkla ilgili uyumsuzluk veya çatışma, kişilerin etik ikilem yaşamalarına neden olabilir. Meslek etiği eğitimleri, ihbarcılık ile ilgili bilgilendirmeyi sağlayacak örnek olaylarla zenginleştirilmiş biçimde düzenlenirse, meslek mensuplarının etik ikilemleri azaltılabilir.

Bu konuda, Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB) tarafından yayımlanan muhasebe eğitimine yönelik standartlardan biri olan "Mesleki Değerler ve Tutum Standardı-IES 4

önemli bir örnektir. Standart, etik eğitimi konusunda bir çerçeve oluşturmakta ve muhasebe eğitimi programlarında bulunması gereken konular arasında; sosyal sorumluluk, ihbarcılık, çıkar çatışmaları, etik ikilem yaratan olaylar ve çözüm yolları başlıkları da yer almaktadır (Çubukcu, 2012: 105-106).

Meslek etiği açısından ihbarcılık ile ilgili düzenlemeler, yasalarla çeliştiğinde de meslek mensupları için kararsızlık durumu ortaya çıkabilir. Farklı mesleklerin etik ilkeler ve davranış kuralları incelendiğinde bazen kendi içinde, bazen de yasal veya örgütsel düzenlemelerle ihbarcılığın çeliştiği anlaşılmaktadır. Örneğin, “sır saklama/gizlilik ilkesi” ile “ihbarcılık” mesleki açıdan birbirine zıt iki ilke olarak algılanabilir. Kitiş ve Şanlıoğlu Bilgici (2007)’nin sağlık çalışanlarının şiddeti ihbar etme yükümlülüğü ile sır saklama ilkesi arasındaki etik ikilemi tartıştıkları çalışmalarında; yasalar ve meslek etiği düzenlemeleri arasındaki çelişki giderilmedikçe, sağlık çalışanlarının ya suçlu olacağı ya da meslek etiğine aykırı davranmış sayılacağı ifade edilmektedir. Bu ikilem nedeniyle, meslek mensupları hangi seçeneğe göre davranırsa davranırsın ilkelerden birini çiğnemiş olacaktır. Konuyla ilgili başka bir çalışmada, hekimler için ihbarın bir yükümlülük değil, bir hak olarak düzenlenmesi gerekliliği (Kolençoğlu, 2009: 65) savunulmaktadır. Buradaki temel çatışma, yasal mevzuatın ihbarı; ancak, meslek etiğindeki gizlilik ilkesinin, sır niteliğindeki bilginin saklanması gerektiğini öngörmesidir. Gizliliğin ve ihbarın hangi durumlarda daha fazla etiğe uygun olduğu, detaylı bir şekilde tartışılmalı ve yapılacak eğitimlerle meslek mensupları aydınlatılmalıdır.

Muhasebe meslek etiğinde ihbarcılık konusu tartışılırken, mesleğin temel niteliği olan kamu yararı ve sosyal sorumluluk kavramına atıf yapılmaktadır. Kamu yararı; toplumun ilgisi, güveni ve yararına ilişkin olan veya olacağı düşünülen her şeydir (tdk.gov.tr). Sosyal sorumluluk kavramı ise, kişi ve kurumların kendi çıkarlarının olduğu kadar toplumun genel çıkarlarını da geliştirecek ve koruyacak davranışlarda bulunması anlayışıdır. Muhasebe uygulayıcıları, kamu yararına hizmet eden ve kamuya veya ilgi tüm taraflara işletmenin durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgiler sunması beklenen bir mesleğin üyeleridir (Güneş ve Otlu, 2002: 37). Bu durum, işletmeyle ilgili kamuya sunulacak bilgilerin doğruluğu açısından muhasebecilerin sosyal sorumluluk taşıdıklarını göstermektedir. Muhasebenin temel kavramları içinde yer alan sosyal sorumluluk; muhasebenin organizasyonunda ve uygulamaların yürütülmesinde, finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında, belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla muhasebe bilgisinin üretilmesinde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerekliliğini ifade etmektedir (1 Seri Nolu MSUGT, 1992).

Çalışanlar açısından işletmeye ait gizli bilgilerin korunması etik sorumluluk olduğu gibi; işletmede yaşanan yasa ve etik dışı bir durumun ilgili makamlara (işletme içi veya dışı) bildirilmesi de etik sorumluluktur. Çalışanların işletmeye karşı sorumluluğu, ancak kendisine verilen meşru görevlerin yerine getirilmesi konusunda geçerlidir (Erdemir, 2012: 135). Diğer bir anlatımla, bağımlı veya bağımsız çalışan muhasebeciler açısından temel etik sorumluluk, yasalara ve düzenlemelere uygun davranış sergilemeleridir. Dolayısıyla müşteri veya işverene karşı sınırsız sadakatın, etik açıdan da doğru bir davranış olmayacağı söylenebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının kamu yararı düşüncesiyle hareket etmelerinin, yolsuzluk ve usulsüzlüklerin tespiti açısından özel bir yeri olduğu görülmektedir. ACFE tarafından hazırlanan rapordaki (ACFE, 2016) veriler detaylı incelendiğinde muhasebe mesleğinin toplumsal işlevini ortaya koyan önemli ipuçları olduğu görülmektedir. Raporda iş suiistimali ve istismar; yolsuzluk, varlıkların kötüye kullanımı ve mali tablo suiistimali olmak üzere üç alt başlıkta sınıflandırılmaktadır. 2016 yılı verileri incelendiğinde; “oluş sıklığı” açısından varlıkların kötüye kullanımı, yolsuzluk ve mali tablo suiistimali şeklinde bir sıralama gerçekleşmiştir. Öte yandan, “yarattığı mali kayıplar” açısından mali tablo suiistimalinin ilk sırada yer aldığı ve dünyanın incelemeye konu olan coğrafi bölgelerinde bunların tespitinde en yaygın yöntemin ihbar (%39,1) olduğu görülmektedir. Suistimallerin ortaya çıkarılmasında en yaygın yöntem olarak öne çıkan “ihbar”la ilgili raporda yer alan ilgi çekici başka hususlar da söz konusudur. Kurum büyüklüğü dikkate alındığında, suiistimal tespitinde ihbarın kullanılması büyük ölçekli işletmelerde (%43,5), küçük işletmelere göre (%29,6) daha yaygındır. İhbarın kaynaklarına bakıldığında en fazla ihbarın çalışanlar (%51,5) tarafından gerçekleştirildiği, ancak çalışanlar dışında da müşteriler (%17,8), tedarikçiler (%9,9) ve anonim kaynaklardan (%14,0) da ihbarlar geldiği sonucuna ulaşılmıştır. Suistimalin gerçekleştiği birim açısından bildirim yapıldığı ilk üç muhatap incelenmiş; “muhasebe birimi” için ihbarların sırasıyla üst düzey yönetici (%38), bağlı olunan yönetici (%27,1) ve suistimal inceleme ekibine (%10,1) yapıldığı belirlenmiştir. Suistimalcinin görev yaptığı bölümler incelendiğinde; en yüksek sayıda suistimalin “muhasebe” bölümü

çalışanlarından kaynaklandığı (%16), ancak yol açtığı kayıplar açısından ilk sırayı üst yönetici olarak çalışanlar tarafından gerçekleştirilen suistimallerin (850.000\$) aldığı görülmektedir.

Yukarıda bazı verilerini özetlediğimiz ACFE raporundan da anlaşılacağı üzere, ihbarın “kamu yararı”nı sağlama açısından temel işlevi bulunmaktadır. Bu yönden değerlendirildiğinde ihbarcılığın toplumsal düzeyde “gammazlama veya ispiyonculuk” algısıyla olumsuz olarak değerlendirilmesinin doğru bir bakış açısını yansıtmadığı anlaşılmaktadır. İhbarcılık, çalışmanın yukarıdaki bölümlerinde tanımlandığı boyutuyla ele alındığında ve etik açıdan kabul edilebilir veya zorunlu olduğu durum ayrımı dikkate alındığında, bu olumsuz algının zamanla değişebileceği söylenebilir. Yıldız ve Derya Başkan (2014)’in yapmış olduğu bir araştırmanın bulgularına göre, muhasebe hilelerinin önlenmesinde yararlanılan araçlar içerisinde ihbarın yaygın bir yöntem olarak kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu bulgu, ihbarcılıkla ilgili olumsuz algının sonucu olarak yorumlanabileceği gibi, kişilerin ihbar mekanizmalarını bilmediği ve ihbarın etkili bir yöntem olarak görülmediği şeklinde de yorumlanabilir.

Muhasebeciler yasa dışı ve etik dışı faaliyetlerle karşılaştıklarında, meslek etiği kurallarını da dikkate almak isterler. Yazılı meslek etiği kuralları söz konusu durumun etiğe uygun olup olmadığının belirlenmesinde etken olsa da, eğer açıkça belirtilmediyse böyle durumlarda nasıl davranılması gerektiği konusunda bir belirsizlik ve kararsızlık yaşanması beklenebilir. Bu nedenle meslek mensuplarının öğrendikleri yasa dışı ve etik dışı faaliyetlerin ihbarı konusunda ilgili yazılı ve açık düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır. Meslek etiği ile ilgili düzenlenen yazılı belgede ihbarcılıkla ilgili hükümler olabileceği gibi, bu konuda ayrı bir yazılı belge muhasebe meslek mensupları için süreci açıklayıcı olması açısından önemlidir. Çünkü diğer mesleklerde olduğu gibi, muhasebe mesleğinde de ihbar etmeye yönelik bir karara ulaşmak oldukça zor olabilir. İhbara konu olabilecek durumların neler olduğu, etiğe en uygun davranışın hangisi olduğu ve hangi yöntemin kullanılacağı gibi konular muğlak olmaktan çıkmadıkça da, bu zorluk devam edecektir.

İhbarcılığın temel işlevi, etik dışı ve yasa dışı faaliyetlerin açığa çıkarılması ve durdurulmasıdır. Bu konuda muhasebecilerin özel bir konumu vardır. Bu boyutuyla değerlendirildiğinde, muhasebe meslek mensubu için “ihbarcılık” etik sorumluluk halini alabilir. İhbarcılığın önemini ortaya koyması açısından Enron Skandalı ve Sherron Watkins’in rolü önem arz etmektedir. Bu olay şöyle gelişmiştir: Sherron Watkins Enron’un genel müdürü yardımcısı iken, şirketteki muhasebe yolsuzluklarını fark ederek, durumu şirket yetkililerine bildirmiştir. Ancak gerekli önlemler alınmamış, aksine ihbarda bulunan Watkins pasif bir göreve atanmıştır. Watkins şirket yönetimince yıldırımaya maruz bırakılınca, durumu yetkili kişi ve kuruluşlara bildirerek işten ayrılmış ve devamında tüm paydaşlar için olumsuz sonuçlar ortaya çıkmıştır. Bu olayın seyrinden anlaşılacağı üzere, etkin bir ihbarcılık politikası izlenebilseydi, toplum üzerinde yıkıcı sonuçlara ulaşmadan sorun kaynağında çözülebilirdi. Skandalın ortaya çıkmasında ihbarcı olarak rol oynayan Watkins, o dönemde şirket içinde “hain” olarak değerlendirilmiş, ancak daha sonra Time dergisi tarafından “kahraman” ilan edilmiştir. Bu ve benzeri olayların sonrasında, ihbarcılığın toplumdaki olumsuz algısında değişme yaşanmış, yasal ve etik düzenlemelerde ihbarcılığı teşvik edici ve ihbarcıları koruma amaçlı hükümlere yer vermeye başlanmıştır. Bu olayda vurgulanması gereken bir başka husus da; sadece içsel bildirim mekanizmalarının, ciddi ve aciliyeti bulunan durumlar açısından yetersiz kaldığıdır.

Muhasebecilerin ihbarcı olup olamayacağı konusu çeşitli açılardan tartışılmaktadır. Bu konuda iki görüşten söz edilebilir: İlk görüş muhasebe meslek mensuplarının ihbarcı olamayacağı, çünkü ihbarcılığın mesleğin güvenilirliğini zedeleyeceği yönündedir. Nitekim Jubb (2000)’a göre, denetçileri ihbarcı olarak nitelendirmek, toplumdaki olumsuz algı nedeniyle mesleğe zarar verebilir. Ayrıca ihbarcının kendisi de bu süreçten olumsuz olarak etkilenebilir. Bu nedenle hem bireyin kendisi hem de işletme açısından ihbarcılık en son tercih edilmesi gereken yol olarak tavsiye edilmektedir. Bu görüş, ihbarcılığın olumsuz sonuçlarına odaklanarak, toplum ve işletme için meydana getireceği olumlu sonuçları göz ardı etmektedir. Öte yandan, ihbarcılığın “ispiyonculuk”tan farklı olduğu ve etik açıdan doğru bir davranış sayılmasının belli kriterleri bulunduğu dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İhbarcılık ile muhasebe mesleği ilişkisi konusunda ikinci görüş ise; ihbarcılığın muhasebe meslek mensupları açısından da mümkün olabileceğini savunmaktadır. Buna göre, muhasebe mesleği kamu yararı boyutu ağır basan ve sosyal sorumluluk ilkesine göre hareket etmesi beklenen bir meslektir. Dolayısıyla meydana gelen etik dışı veya yasa dışı faaliyetler, yasal zorunluluk olmasa bile, mesleki

bilinçle ilgili mercilere ihbar edilmelidir. Yıldız ve Derya Başkan (2014: 7), hileleri bilen ancak herhangi bir şekilde bunu ortaya çıkarmayan kişilerin de dolaylı yoldan da olsa hile yapmış gruplara dâhil olduğunu belirtmektedir. İhbar eyleminin ihbarcıya veya diğer gruplara kısa dönemde maliyeti olsa da, uzun dönemde değerlendirildiğinde olumlu sonuçları daha fazladır. Aktan (2006: 12), yaşanan olumsuzlukları raporlayan veya açığa çıkaran kişilerin örgütlerine ihanet etmiş "hain" suçlamasını asla hak etmediğini; aksine, çalıştığı organizasyona yüksek aidiyet duygusuyla bağlı olduğunu ve bu davranışın ihanet değil, sadakatın sonucu olduğunu belirtmektedir. Etiğe uygun olan davranışın ise, "duyarsızlık" değil, aksine "duyarlı olmak" olduğunu vurgulamaktadır.

Muhasebecilerin ihbarcı olma kararı oldukça zorlu bir süreçtir. Yapmış olduğu değerlendirmeyi etkileyen pek çok faktör olabilir. Kişilerin ihbar davranışından vazgeçmesini etkileyen faktörlerden biri de misilleme tehlikesidir. Muhasebe mesleğinde özellikle bağımlı çalışanların ihbar davranışı sonrasında onları bekleyen tehlike daha ağır olabilir. Şöyle ki; bir yandan yıldırma, dışlama, istifa ettirme veya işten çıkarmayı da kapsayan örgütsel misillemelerle karşılaşabilir; öte yandan ihbarcılıkla ilgili olarak meslek örgütünün "ihbara ve ihbarcıya yönelik kesin destekleyici bir politikası yoksa", mesleki açıdan yaptırımla karşı karşıya kalabilir. Bağımsız çalışan meslek mensupları açısından düşünüldüğünde ise, "müşteri kaybetme" ve "kendisine duyulan güvenin kaybı nedeniyle diğer müşterileri ve potansiyel müşterileriyle" yaşayabileceği mesleki sorunlar söz konusu olabilir. Kısaca, eğer ihbarcılıkla ilgili birbiriyle uyumlu yasal, örgütsel ve mesleki düzeyde oluşturulan etkin bir ihbar politikası yoksa, bağımlı çalışanlar işini kaybetme, bağımsız çalışanlar ise itibar ve güven zedelenmesi nedeniyle mesleki faaliyetini yürütememe tehdidiyle karşılaşabilir.

İhbarcılıkla ilgili yapılan çalışmalar içsel ihbarcılığın dışsal ihbarcılığa göre daha fazla tercih edildiğini göstermektedir. İhbar nedeniyle karşılaşılacak risklerin varlığı, kişileri tespit ettikleri ihbara konu faaliyetleri firma içinde çözmeye yöneltmektedir. Curtis ve Taylor (2009)'un denetçiler üzerinde yapmış olduğu bir araştırmanın sonuçlarına göre; ihbarcının kimliğinin açıklanması durumunda ihbarcılığın azaldığı, etik kodlara uymamaktan ziyade muhasebe standartlarına ilişkin yapılan yanlışların daha fazla ihbar edildiği, firmanın ihbarı değerlendirerek üzerine gitmesi ile yapılan ihbar düzeyi arasında anlamlı ve pozitif bir ilişki olduğu ortaya konulmaktadır. Öte yandan denetçilerin karakteristik özelliklerinin de ihbarcılığı etkileyen bir unsur olduğu belirtilmektedir.

Kurumsal yapıya sahip işletmelerde iç kontrol sisteminin etkinliğinin sağlanması çerçevesinde ve özellikle hile denetiminde, denetçiler tarafından kullanılan önemli araçlardan biri de ihbarlardır (Uyar, 2015). Read ve Rama (2003)'ün tarafından içsel ihbarlarda ihbarın ulaştığı iç denetim birimi çalışanları üzerinde yapılan bir çalışmada; ihbarda bulunan kişinin ihbara konu bilgiyi açıkladığı kişinin yetkili merci (otorite) olduğunu kabul etmesi, ihbarı alan bu kişinin bilgilerin doğruluğu konusunda araştırma yapması ve şirkette ihbarcılıkla ilgili davranış kuralları geliştirmenin gelen ihbarla doğrudan ilişkisi olduğu bulguları ortaya konulmuştur. Bu bulgulardan hareketle, ihbarcılık politikasının, ihbarcı ile ihbarı alan arasında karşılıklı güveni esas alan, ihbarcının risklerini azaltacak yapıda oluşturulması bir ihtiyaçtır. İhbar bildirim mekanizmalarından özellikle ihbar hatlarının uygulamadaki aksaklıklar da giderilerek kurgulanması ve meslek mensuplarının ihbar davranışına yönlendirici uygulamalara daha fazla yer verilmesi gerektiği söylenebilir.

Muhasebe mesleğine yönelik etik düzenlemeler incelendiğinde; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik (sır saklama), mesleğe uygun davranış ilkelerinin temel ilkeler olarak benimsendiği görülmektedir. Bu ilkeler çerçevesinde meslek mensubunun; dürüstlük ilkesinin gereği olarak gerçeği saklamaması, tarafsızlık ilkesi gereğince sadece işveren veya müşteri yararına hareket etmemesi, mesleki yeterlilik ve özen ilkesi gereğince teknik açıdan faaliyetlerin kurallara uygun yürütüldüğünden emin olması, mesleğe uygun davranış ilkesi gereğince yasa ve yönetmeliklere uyma ile meslek itibarına gölge düşürmemesi, gizlilik (sır saklama) ilkesi gereğince ise müşteri veya işverenin sırlarını izni olmadan veya yasal zorunluluk olmadıkça açıklamaması, beklenen davranıştır. Tüm ilkelerin temeli ise, kamu yararı ve sosyal sorumluluk boyutudur. Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkeleri ihbarcılıkla uyum sağlayan ilkeler olarak gözükmektedir. Mesleğe uygun davranış ilkesindeki mesleğin itibarını korumak konusunda farklı bakış açıları mevcuttur. İhbarcılık mesleğin itibarını düşürür mü yükseltir mi sorusuna verilecek cevaba göre muhasebe mesleği ihbarcılığı destekleyebilir veya desteklemez. Benzer bir durum gizlilik ilkesi için de geçerlidir. Gizlilik ilkesi vazgeçilmez bir kural olarak algılandığında ve katı biçimde uygulandığında, ihbarcılığı

desteklemez. Ancak bu kural daha esnek bir şekilde yorumlandığında, aslında ihbarcılığı destekleyebilir. Aşağıda gizlilik ve ihbarcılık ilişkisi daha detaylı olarak ele alınmaktadır.

Muhasebe mesleği açısından ihbarcılığı gizlilik ilkesi açısından irdelerken, kamu yararı ve sosyal sorumluluğu da dikkate almak gerekir. Etik düzenlemelerdeki gizlilik ilkesinin ihbarcılığın önünde ciddi engel olduğu ve meslek mensuplarının bunu ihbar davranışını engelleyen kesin bir kural olarak algıladıkları anlaşılmaktadır. Hangi durumların sır saklama yükümlülüğü kapsamına girdiği ve müşteri bilgilerinin gizliliği sınırının nerede sona erdiği konularında birçok meslekte olduğu gibi muhasebe mesleğinde de ikilemler söz konusudur. Muhasebe mesleğinin sosyal sorumluluk yönü son yıllarda daha fazla öne çıkmaktadır. Ayrıca meslek mensuplarının etik muhakeme ve etik duyarlılıklarını geliştirmek son yıllarda üzerinde en fazla durulan konular arasındadır. Toplumsal maliyeti oldukça yüksek olan yasa dışı ve etik dışı durumlara, gizlilik veya sır saklama yükümlülükleri nedeniyle göz yummak mı, bu durumları durdurarak ortadan kaldıracı içsel veya dışsal ihbar mekanizmaları aracılığıyla duyurmak mı etiğe uygun davranıştır? İhbarcı olarak dışlanma korkusu diğer mesleki kaygılarla birleştiğinde, ihbar kararı vermek oldukça zorlaşmaktadır. Sır saklama veya gizlilik ilkesinin mutlak olmadığı ve istisnalarının bulunduğu görülmektedir. Buradaki kritik soru şudur; gizliliğin kapsamını ve önemini belirleyen temel kriter nedir? Kriter eğer kamu yararı ise, kamu yararı davranışının ne olduğu nasıl belirlenecek? Çoğu durumlarda bu sorulara verilebilecek cevap şudur: Kamu yararı ihbarı gerektiriyorsa bildirimde bulunmak gerekirken, kamu yararının zedelenmediği durumlarda ise gizlilik ve sır saklama ilkesine uygun davranılabilir.

Muhasebe meslek mensuplarının hem müşterileri veya işverenlerine hem de topluma karşı sorumluluğu söz konusudur. Gizlilik ilkesi, bu çifte sorumluluğun en bariz örneğini teşkil etmektedir. Örneğin, denetim faaliyeti sırasında topladığı bilgi ve belgeler gizli nitelikte kabul edilir ve bağımsız denetçi tarafından açıklanamaz. Ancak, finansal tablo dipnotlarında açıklanması gereken bir hususun açıklanmamış olması durumunda, denetçinin bunu açıklaması gizlilik kapsamında değildir. Aynı şekilde kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde mevzuat gereği yapılan duyurular ve adli makamlarca talep edilmesi halinde denetçinin çalışma kâğıtlarını müşteriden onay almaksızın paylaşması gizliliğin ihlali sayılmamalıdır (Güredin, 1997).

Türkiye’de yasal düzenlemeler açısından değerlendirildiğinde genellikle müşterilerin bilgilerini korumak amacıyla sır saklama yükümlülüğünün getirildiği anlaşılmaktadır. Bu yükümlülüğün istisnai hallerinin de düzenlendiği görülmektedir. Alp (2013: 140)’e göre yasalar; “muhasebeci ve mali müşavirlerin mesleklerine özel sır saklama yükümlülükleri, konusu suç oluşturan fiillerin adli ve idari makamlara ihbar edilmesini engellemekte, aksine suç teşkil eden eylemlerin ihbar edilmemesi bu meslek mensuplarının sorumluluğunu” ortaya koymaktadır. Benzer şekilde, bağımlı çalışanlar için de sır saklama yükümlülüğünün yasal düzenlemeler açısından geri planda kalacağı açıktır. Bağımlı çalışan muhasebe meslek mensuplarının sır saklama yükümlülükleri sadakat borcuyla birlikte ele alınmaktadır. Ancak sadakat mutlak değildir ve sınırı kamu yararadır. Nitekim Aydın (2003: 85), ihbarın içeriğini oluşturan bilginin kamu yararı gibi makro anlamdaki değeri karşısında sadakat borcu gibi mikro anlamdaki değerini feda edilebileceğini belirtmektedir.

Alp (2013: 140)’in, muhasebecilerin “konusu suç oluşturmayan, kabahat veya ahlaka aykırılık niteliğindeki eylem ve işlemleri gizli tutmakla, suç oluşturan fiillerde ise sadece basına, üçüncü kişilere bilgi vermemekle yükümlü tutulabileceği” görüşü dışsal ihbarcılık açısından kısıtlayıcı bir yaklaşıma neden olabilir. Çünkü ihbarın konusu her zaman suç teşkil eden bir eylem değildir. Ayrıca dışsal ihbarcılıkta yetkili merciler dışında, medyaya ve kamuoyuna da ihbar yapılmaktadır. Özellikle toplumsal düzeyde duyulan güvensizlik, ihbarın olabildiğince geniş kesimlere duyurulmasını gerektirebilir. Yine de ihbarcılıkla ilgili gizlilik veya meslek sırrı dolayısıyla mutlak bir yasal düzenleme olmamasının ihbarcılık açısından kolaylaştırıcı etkisinin olduğu söylenebilir. Muhasebeci ve mali müşavirler için yasal olarak düzenlenen sır saklama borcunun mesleki konular ile sınırlı olduğu, konusu suç olan eylemlerde bu borcun ortadan kalkarak, tam aksine ihbar yükümlülüklerinin bulunduğu (Alp, 2013: 142) anlaşılmaktadır.

Muhasebe meslek etiği düzenlemelerindeki gizlilik ve sır saklama ilkeleri genel kural olarak uygulansa da, yasal zorunluluk durumunda ortadan kalkabileceği anlaşılmaktadır. Bu durum ihbarcılık açısından bir esneklik sağlasa da yasal zorunluluğun olmadığı durumlarda, muhasebecilerin “susma”yı etik sorumluluk şeklinde kabul edebilecekleri beklenebilir. Yukarıda tartışıldığı gibi, muhasebe meslek etiği düzenlemelerinin ihbarcılığı yasaklamamakla birlikte, oldukça kısıtladığı anlaşılmaktadır.

İhbarcılığı düzenlemek ve sınırlarını esnek bir şekilde belirlemek, mesleğin itibarına gölge düşürmeme amacı açısından faydalı olacaktır.

Son yıllarda ihbarcılığın meslek etiği ile ilgili düzenlemelerde yer almaya başladığı görülmektedir. Muhasebecileri bu konuda önemli ölçüde kısıtlayan “gizlilik” ilkesi korunmakla birlikte, yasalara ve düzenlemelere uygun olmayan faaliyetlerin raporlanmasını kolaylaştıran bu değişiklikler, ihbarcılığa yönelik olumsuz bakış açısının değişmeye başladığının da göstergesidir. Bu kapsamda; 2016 yılında yapılan revizyonla IESBA Etik Kuralları'nın bağımsız çalışan meslek mensuplarına yönelik B Bölümü'ne Bölüm 225 “Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme”; bağımlı çalışan meslek mensuplarına yönelik C Bölümü'ne ise Bölüm 360 “Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme” eklenmiştir. Bununla bağlantılı olarak; Bölüm 100 “Giriş ve Temel İlkeler”, Bölüm 140 “Gizlilik”, Bölüm 150 “Mesleğe Uygun Davranış”, Bölüm 210 “Mesleki Görevlendirme”, Bölüm 270 “Müşteri Varlıklarının Emanet Alınması” başlıklarının içeriği de değişikliğe uyum sağlamak üzere yeniden düzenlenmiş ve güncellenmiştir.

Yeni IESBA Etik Kuralları ihbarcılık açısından önemli bir çerçeve çizen aşağıdaki hususları içermektedir (Young, 2017: 18):

- ✓ Müşterinin finansal tablolarında genellikle önemli olan veya işletme üzerinde önemli bir etkisi olan yasalara ve düzenlemelere yönelik ihlallerin raporlanmasını sağlamaktadır (örneğin; önemli miktarda para cezası).
- ✓ Kişisel davranışların raporlanması (bir çalışanın iş dışı faaliyetleri) ve üçüncü tarafın (bir müşterinin satıcısı gibi) yasa ve düzenlemelere yönelik ihlallerini içermez.
- ✓ İstisnai durumlarda, yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara veya topluma önemli zarar verecek bir yasa veya düzenleme ihlalinin derhal ihbarına izin verir.
- ✓ Denetçiler, şirket içi yönetici (senior) muhasebeciler ve diğer muhasebe meslek mensupları için ayrı çerçeveler yaratarak farklı etki alanlarını tanıır.
- ✓ İhbarcılığı garanti altına alacak yeterli anti-misilleme koruması olup olmadığını değerlendirmeye izin verir.

IESBA Etik Kuralları'nda yapılan değişiklikler (IESBA, 2016b), muhasebecilerin ihbarcılığı ile ilgili mevcut olan ikilemleri ve çekinceleri açıklığa kavuşturma yolunda önemli bir gelişmedir. Bu değişikliklerle, IESBA Etik Kuralları'na yasalara ve düzenlemelere uyumsuzlukları bildirmeleriyle ilgili hem bağımlı hem bağımsız çalışan meslek mensuplarına yönelik oldukça detaylı açıklamalar eklendiği görülmektedir. Bu değişikliklerin önemi, yasa ve düzenlemelerin ihlali durumunda, meslek mensuplarına ilk kez “gizlilik” ilkesini öteleyerek bildirimde bulunma, diğer bir anlatımla ihbarda bulunma zorunluluğu getiriyor olmasıdır. Değişikliklerle bir yandan bu uygunsuzluklar sonucunda oluşabilecek kamusal zararın azaltılması diğer yandan muhasebe mesleğinin itibarının güçlendirilmesinin hedeflendiği belirtilmektedir (IESBA, 2016c). İhbara konu olabilecek yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk örnekleri olarak; yolsuzluk ve rüşvet, kara para aklama, terör finansmanı ve suç gelirleri, sermaye piyasası ihlalleri, bankacılık ve diğer finansal üretim ve hizmetler, veri koruma, vergi ve emeklilik yükümlülüğü ödemeleri, çevresel koruma, kamu sağlığı ve güvenliği (IESBA, 2016a: 155) sıralanmaktadır. Değişiklikler incelendiğinde, ihbarcılık konusundaki olumsuz önyargıların ortadan kaldırılması yönünde atılmış önemli bir adım olduğu söylenebilir. Nitekim Young (2017), IESBA tarafından yapılan bu revizyonların, mesleğin müşterinin bilgilerinin gizliliğine öteden beri var olan saygısı göz önüne alındığında, yasa ve düzenlemelerin ihlali şüphelerinin yetkili makamlara bildirilip bildirilmeyeceği gibi zor sorularla karşı karşıya olan muhasebecilere veya denetçilere rehberlik ettiğini ve meslek mensuplarına, çalışmalarını esnasında tespit ettikleri ihlal konularının ne zaman ve kime rapor edileceğini belirlemeleri için makul bir yol haritası sunduğunu belirtmektedir.

IESBA Etik Kuralları'nda muhasebe mesleğinin kamu yararı ve sosyal sorumluluk yönüne açık biçimde vurgu yapılmaktadır. Yapılan değişikliklerin muhasebeciler için “ihbarcılık” için bir rehber niteliğinde olduğu söylenebilir. Nitekim ihbarcılık, bu düzenlemelerle muhasebe mesleği için mevcut olan gizlilik yükümlülüğünü kamu yararı lehine önemli ölçüde daraltmaktadır. Çünkü gizlilik ilkesi, muhasebecilerin ihbar etme davranışı önünde ciddi bir bariyer olarak algılanmaktadır. Gizlilik ilkesi gereğince kamu yararını göz ardı etmek veya kamu yararı gereğince gizlilik ilkesini göz ardı etmek ikilemi yaşayan muhasebeciler için bu tür düzenlemeler oldukça önemlidir. İhbarcılığın muhasebe mesleğinin itibarını zedeleyeceği görüşü, bu açıdan değerlendirildiğinde anlamını kaybetmektedir.



Burada önemli bir hususun gözden kaçırılmaması gerekir. İhbarcılığı kolaylaştıran düzenlemeler, gizlilik ilkesinin ortadan kalkması anlamına gelmemektedir. Düzenlemedeki amaç, ciddi ihlallerin ilgili mercilere daha kolay bildirilmesinin önünün açılması ve yaşanan ikilemlerin ortadan kaldırılmasıdır. Buradaki temel sorun, muhasebe mesleğinin toplumsal işlevi ve itibarı söz konusu olduğunda, asıl olanın ve istisna olanın belirlenmesi ihtiyacıdır. Son yıllarda yaşanan gelişmelerin ihbarın asıl, gizliliğin istisna haline gelmeye başladığını gösterdiği söylenebilir. Muhasebe meslek etiğine yönelik düzenlemelerin genel olarak ihbarcılıkla çelişmediği, son yıllarda gizlilik ilkesi yumuşatılarak ihbarcılığı destekleyici yönde bazı düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. IESBA tarafından yapılan revizyonların dünya genelindeki muhasebeciler tarafından tanınması beklendiği ve yerel kuralların ihbarcılık lehine değişeceğinin düşünüldüğünü belirten Young (2017), bundan sonraki tartışmanın ise, muhasebecilerin ihbarları sonucunda ikramiye (ödül) almasının etiğe uygun olup olmadığı konusunda olacağını, bunun IESBA Etik Kuralları'nda henüz üzerinde durulmayan bir konu olduğuna dikkat çekmektedir.

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Birçok meslek için meslek etiği kuralları oluşturulmuş olup, bunlar gelişmeler karşısında sürekli olarak tartışılmakta ve güncellenmektedir. Muhasebe meslek etiği kuralları da benzer süreçlere tabidir. Yazılı etik kurallarının günün ihtiyaçlarına göre yeniden yorumlanmasıyla, mesleğin itibarının daha da güçlendirilmesi hedeflenmektedir. Muhasebe mesleğinin “sosyal sorumluluk” ve “kamu yararı” yönü, son yıllarda daha fazla ön plana çıkmaya ve mesleğe buna yönelik yeni misyonlar yüklenmeye başlamıştır.

İşletmelerde meydana gelen etik dışı ve yasa dışı faaliyetlerin olumsuz sonuçlarından bütün toplum etkilenmektedir. Bu olumsuz sonuçlardan işletmeleri ve tüm paydaşlarını korumak ve etik ilkeler ve yasalara uyumu sağlamak için, ulusal ve uluslararası alanda çabaların yoğunlaştığı gözlenmektedir. Ancak tüm çabalara rağmen, örgütlerdeki etik dışı ve yasa dışı faaliyetlerin temel bir sorun olarak devam ettiği de bir gerçektir. Bu sorunla mücadelenin yöntemlerinden birisi de, yasa ve etiğe aykırı faaliyetlerin çalışanlar tarafından ilgili mercilere ihbar edilmesidir. Bu tür faaliyetler çok gizli yürütüldüğü ve rutin işleyişte belirlenmesi oldukça zor olduğu için, “içeriden” alınan doğru bilgiye ihtiyaç duyulmaktadır. Örgütlerde içsel ihbarcılığın dışsal ihbarcılığa göre daha yaygın kullanıldığı; dışsal ihbarcılığın “son çare” olarak kabul edildiği görülmektedir. İçsel ihbarcılık, sorunların büyümeden örgüt içinde çözülmesini amaçlar. İçsel ihbarın yetersiz kaldığı veya belirli şartların olduğu durumlarda ise, dışsal ihbarcılığın etkisi daha fazladır.

Büyük etik skandallar değerlendirildiğinde, topluma ve yetkili mercilere bu ihbarı yapan kişiler arasında muhasebe meslek mensuplarının da bulunduğu görülmektedir. Son yıllarda farklı boyutlarıyla ele alınan ihbarcılık olgusunun, muhasebe mesleği açısından da değerlendirilmesi ve muhasebe mesleği mensuplarının bu bağlamda etkin bir rolü olabileceği görüşleri gündeme gelmiştir. İhbarcılık, genel olarak olumsuz nitelendirildiği için, tüm meslekler açısından temkinli yaklaşılmalı bir olgudur. Kültürel eğilimlerimizin de bu bakışı güçlendirdiği anlaşılmaktadır. Ancak, ihbarcılığı “ispiyonculuk, gammazlama vb.” olarak ele almak, toplumsal düzeydeki işlevinin gözden kaçırılmasına neden olabilir. İhbarcılığı etik açıdan meşru kılan unsurlar bu açıdan önemlidir. Bu meşruiyeti sağlayan unsurlardan biri de meslek etiği düzenlemelerinde ihbarcılığın yer almasıdır.

Muhasebe meslek etiği düzenlemeleri çerçevesinde ihbarcılık konusunun tartışıldığı bu çalışmada; ulusal ve uluslararası düzeyde oluşturulan meslek etiği düzenlemeleri göz önünde bulundurularak değerlendirmeler yapılmıştır. Muhasebe etiği ile ilgili düzenlemelerde “gizlilik” ilkesi ve “müşteri bilgilerinin gizliliği” davranış kuralının, ihbarcılık önünde bir engel olarak görüldüğüne ilişkin genel bir mutabakat olduğu anlaşılmaktadır. Diğer yandan “kamu yararı” söz konusu olduğunda, gizliliğe ilişkin hükümlerin geri planda kaldığı görülmektedir. Bu açıdan meslek etiği düzenlemeleri incelendiğinde, meslek mensuplarının bildirimde bulunabilecekleri kısıtlı bir şekilde yer almaktadır. İhbarcılık ve muhasebe mesleğinin yan yana getirilmesi konusunda ciddi endişeler mevcuttur. Oysa kamu yararı dikkate alındığında ve belli koşullara dikkat edildiğinde, ihbarcılık toplumsal faydaya hizmet edebilir. Yasal düzenlemeler bu çalışmanın konusu olmamakla birlikte, belli durumlarda muhasebe meslek mensuplarının bildirimini düzenlediği, hatta emredici hükümler içerdiği görülmektedir. Muhasebe meslek mensupları, etik ilkelerin çatıştığı durumlar nedeniyle ihbar

yükümlülüğü konusunda ikilem yaşamaktadır. Dolayısıyla çatışma durumlarında, ikilemin giderilebilmesi için meslek etiği ile ilgili düzenlemelerin yol göstericiliğine ihtiyaç bulunmaktadır.

Muhasebe mesleğine yönelik etik düzenlemelerdeki dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen ilkelerinin ihbarcılıkla uyum gösteren ilkeler olduğu; mesleğe uygun davranış ve gizlilik ilkelerinin ise ihbarcılıkla kısmen uyumlu olduğu anlaşılmaktadır. Genel ilkeler olarak kamu yararı ve sosyal sorumluluk ilkeleri açısından değerlendirildiğinde ise; mesleğe uygun davranış ve gizlilik ilkelerinin ihbarcılıkla çatışmadığı görülmektedir. Gizlilik ilkesi temel bir kural olsa da, sınırsız bir itaati esas olan gizlilik anlayışından sorumlu gizlilik anlayışına doğru geçilmeye başlanması, ihbarcılığı destekleyen bir bakış açısını yansıtmaktadır. Nitekim muhasebeciler için genel bir çerçeve çizmesi açısından önemli olan IESBA Etik Kuralları'nda yapılan değişikliklerle, ilk kez yasa ve düzenlemelere uyumsuzluk durumunda meslek mensuplarına gizlilik ilkesini öteleyerek ihbarda bulunma yükümlülüğü getirilmektedir. Bu düzenlemeyle muhasebe mesleğinin kamu yararı ve sosyal sorumluluk misyonu daha fazla öne çıkarılarak, mesleğin itibarının yükseltilmesi hedeflenmektedir.

Muhasebe meslek etiği düzenlemelerinin ihbarcılığı mutlak olmasa da, oldukça kısıtladığı anlaşılmaktadır. İhbarcılıkla ilgili ikilemlerin ortadan kaldırılabilmesi için, bu konuyla ilgili açıklayıcı ve rehberlik edecek nitelikte düzenlemelere ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Bu açıdan değerlendirildiğinde, IESBA Etik Kuralları'nda yapılan "Yasalara ve Düzenlemelere Uyumsuzluğa Karşılık Verme" konulu değişiklikler, etik düzenlemelerin yol göstericilik niteliğini yerine getirmesi bakımından önemlidir. Yasalara ve düzenlemelere aykırı faaliyetlerin ihbarı konusunda muhasebecilere etik sorumluluk yüklemesi açısından bu değişiklik önemli bir dönüm noktası niteliğindedir. Ülkemizde başta TÜRMOB ve KGK olmak üzere, muhasebe mesleğine yönelik etik kuralları düzenleme yetkisine sahip kurumların da bu gelişmeler ışığında ihbarcılıkla ilgili değişiklikleri yakın zamanda düzenlemelerine yansıtması beklenmektedir.

Muhasebe mesleği ve ihbarcılık arasındaki ilişkinin tartışıldığı bu çalışmanın muhasebe meslek etiği literatürüne katkısı olacağı düşünülmektedir. Muhasebe meslek mensuplarının ihbarcılık algı ve tutumlarına yönelik uygulamalı çalışmalar yapılması yararlı olacaktır. Bu kapsamda; ihbarcılığın etik yönüyle ilgili kuşku giderecek ihbarcılık politikalarının nasıl olması gerektiği, ihbarcılığın korunması amacıyla ne tür tedbirler alınabileceği, ihbarcılığa yönelik kültürel yapıdan kaynaklı olumsuz algının giderilmesi amacıyla ne tür mekanizmaların oluşturulabileceği konuları da ele alınabilir.

#### KAYNAKÇA

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği-MSUGT (1992). Resmi Gazete, Tarih: 26.12.1992, Sayı: 21447 (Mükerrer).

3568 Sayılı Kanun (1989). 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Resmi Gazete, Tarih: 13.06.1989, Sayı: 20194.

AICPA (2016). Code of Professional Conduct, <http://pub.aicpa.org/codeofconduct/Ethics.aspx#>, (E.T. 19.3.2017).

Aktan, C. C. (2006). "Organizasyonlarda Yanlış Uygulamalara Karşı Bir Sivil Erdem, Ahlaki Tepki ve Vijdani Red Davranışı: Whistleblowing", Mercek Dergisi, Ekim: 1-13.

Alp, M. (2013). Çalışanın İşvereni ve İş Arkadaşlarını İhbar Etmesi (Whistleblowing), Beta Yayınları, İstanbul.

Association of Certified Fraud Examiners-ACFE (2016). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse - 2016 Global Fraud Study, (Çeviri: ACFE Türkiye-USÜİD), Austin, <http://www.usiud.org//index.php?ktg=nav&syf=download&ZmlsZT0xNDkmZD1kc3k=>, (E.T. 5.5.2017).

Aydın, U. (2003). "İş Hukuku Açısından İşçinin Bilgi Uçurması (Whistleblowing)", Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2(2): 79-100.

Bjørkelo, B. (2013). "Workplace Bulling After Whistleblowing: Future Research and Implications", Journal of Managerial Psychology, 23(3): 306-323.

- Curtis, M. B. & Taylor, E. Z. (2009). "Whistleblowing in Public Accounting: Influence of Identity Disclosure, Situational Context, and Personal Characteristics", *Accounting and the Public Interest*, 9(1): December, 191-220.
- Çiftci, Y. & Çiftci, B. (2003). "Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye'deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 3(10): Eylül, 79-95.
- Çubukcu, S. (2012). "Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Komitesi Düzenlemeleri Çerçevesinde Etik Eğitimine İlişkin Durum Analizi" *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12(1): 103-116.
- Erdemir, E. (2012). "İşletme İçine Yönelik İş Ahlakı Konuları", (Editörler: Torlak, Ömer ve Dalyan, Figen), *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik*, ss. 122-140, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, Eskişehir.
- Esen, E. & Kaplan, H.A. (2012). "İşletmelerde Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulması (Whistleblowing)", *Dokuz Eylül Üniversitesi SBE Dergisi*, 14(2): 33-52.
- Güneş, R. & Otlu, F. (2002). "Muhasebe Uygulayıcılarının Sosyal Sorumluluk Anlayışı Üzerine Bir Araştırma", *Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, 29 Mayıs-2 Haziran 2001, Marmara Ün. İİBF, 33-55, Muğla.
- Güredin, E. (1997). "Denetçinin Meslek Ahlakı Standartlar ve Uygulamadan Örnekler", 3. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 30 Nisan-4 Mayıs 1997, İSMMMO <http://www.ismmmo.org.tr/yayinlar.asp?Gid=4&Yid=3>, (E.T. 7.4.2017).
- Hoffman, W.M. & Schwartz, M.S. (2015). "The Morality of Whistleblowing: A Commentary on Richard T. De George", *J Bus Ethics*, 127: 771-781.
- Hofstede, G. (2001). *Cultures's Consequences, Comparing, Values, Behaviors, Institutions and Organizations Across Nations*, Second Edition, Sage Publications, USA.
- IAASB (2016), *2016-2017 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, Newyork, <http://www.ifac.org/publications-resources/2016-2017-handbook-international-quality-control-auditing-review-other>, (E.T. 22.4.2017).
- IESBA (2015), *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2014*, TÜRMOB Yayınları No:470, Ankara, <http://www.turmobil.org.tr/TurmobilWeb/EKutuphane/EKANasayfa.aspx> (E.T. 12.04.2017).
- IESBA (2016a). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2016 Edition*, Newyork, <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf>, (E.T. 4.4.2017).
- IESBA (2016b). *Responding to Non-compliance with Laws and Regulations*, <http://www.ethicsboard.org/responding-non-compliance-laws-and-regulations>, (E.T. 14.4.2017).
- IESBA (2016c). *Responding to Non-compliance with Laws and Regulations-Fact Sheet*, <http://www.ifac.org/publications-resources/responding-non-compliance-laws-and-regulations-fact-sheet>, (E.T. 14.4.2017).
- Jubb, P. B. (1999). "Whistleblowing: A Restrictive Definition and Interpretation", *Journal of Business Ethics*, 21: 77-94.
- Jubb, P. B. (2000). "Auditors as Whistleblowers", *International Journal of Auditing*, 4(2): July, 153-167.
- Karacan, S. (2014). *Etik Kavramı ve Muhasebe Meslek Etiği*, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- KGK (2012). *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*, Resmi Gazete, Tarih: 26.12.2012, Sayı: 28509.
- KGK (2015). *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 44*, Resmi Gazete, Tarih: 21.05.2015, Sayı: 29362.
- Kitiş, Y. & Şanlıoğlu Bilgici, S. (2007). "Bir Aile İçi Şiddet Olgusu; Sır Tutma İlkesi ile Şiddeti İhbar Etme Yükümlülüğü Arasındaki Etik İkilem", *Aile ve Toplum*, 3(11): 7-11.

- Kolenoğlu, M. (2009). "Sağlık Mesleği Mensuplarının Sır Saklama ve Suçu Bildirme (İhbar) Yükümlülüğü", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Adli Tıp Enstitüsü, İstanbul.
- Maliye Bakanlığı (1990), SM, SMMM ve YMM'lerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih: 3.1.1990, Sayı: 20391.
- Near, J.P. ve Miceli, M. P. (1985). "Organizational Dissidence: The Case of Whistle-Blowing", Journal of Business Ethics, 4: 1-16.
- Özgener, Ş.; Tanç, A. & Ulu, S. (2015). "Çalışma Yaşamında Sorun Bildirme Sistemi (Whistleblowing System)", (Editörler: Aşkın Keser, Gözde Yılmaz ve Senay Yürür), Çalışma Yaşamında Davranış Güncel Yaklaşımlar, 3.Baskı, ss. 311-343, Umuttepe Yayınları, Kocaeli.
- Park, H.; Blenkinsopp, J.; Oktem M.K. & Omurgonulsen, U. (2008). "Cultural Orientation and Attitudes Toward Different Forms of Whistleblowing: A Comparison of South Korea, Turkey, and The U.K.", Journal of Business Ethics, 82: 929-939.
- Read, W. J. & Rama, D.V. (2003). "Whistle-blowing to internal auditors", Managerial Auditing Journal, 18(5): 354-362.
- Susmanschi, G. (2011). "Internal Audit and Whistleblowing", Journal of Academic Research in Economics, 3(3): 636-640.
- Türk Dil Kurumu (TDK). İktisat Terimleri Sözlüğü, www.tdk.gov.tr, (E.T. 2.5.2017).
- Türk Dil Kurumu (TDK). Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr, (E.T. 20.04.2017).
- TÜRMOB (2001). Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, Resmi Gazete, Tarih: 18.10.2001, Sayı: 24557.
- TÜRMOB (2007). Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Resmi Gazete, Tarih: 19.10.2007, Sayı: 26675.
- TÜRMOB (2014). Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Yapılması Hakkında Tebliğ, Resmi Gazete, Tarih: 27.03.2014, Sayı: 28954.
- Uyar, S. (2005). "Muhasebe Mesleğinde Etik ile İlgili Düzenlemeler", <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/>, (E.T. 12.4.2017).
- Uyar, S. & Yelgen, E. (2015). "Bilgi İfşası (Whistleblowing) ve Denetim", Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, 13(1): Ocak, 85-106.
- Yazarkan, H. & Yılmaz, Z. (2016). "Muhasebe Dersi Alan Lisans Öğrencilerinin Ahlaki Olmayan Davranışların Duyurulmasına Yönelik Tutumları: Ordu Üniversitesi'nde Bir Uygulama", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(4): 945-972.
- Yıldız, E. & Derya Başkan, T. (2014). "Muhasebe Hilelerinin Önlenmesinde Kullanılan Araçlar: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan: 1-18.
- Young, E. L. (2017). "Whistle-blower Guidance Highlighted in IESBA Ethics Code", Pennsylvania CPA Journal, 87(4): 18, <https://www.picpa.org/articles/journal-articles/article/ethics-article/2016/11/28/whistle-blower-guidance-highlighted-in-iesba-ethics-code>, (E.T. 1. 5.2017).
- Yüksel, A. (2001). "Muhasebe ve Etik", XX. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 23-27 Mayıs 2001, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi, 235-243, Antalya.