

MUHASEBE AÇISINDAN KAMU GÜVENİ: TÜRK CEZA KANUNU'NUN İNCELENMESİ

PUBLIC TRUST FROM THE PERSPECTIVE OF ACCOUNTING: THE ANALYSIS OF TURKISH CRIMINAL CODE

● Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ*
● Yrd.Doç.Dr. Oğuzhan AYDEMİR**
● Arş.Grv. Bilge Leyli ELİTAŞ***

Öz

Muhasebenin ve dolayısıyla muhasebecinin kamu güveni adına tüm iş ve işlemlerini belgeye dayalı olarak, sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramı ile kurumsal yönetim terimlerinden şeffaflık ve kamuyu aydınlatma çerçevesinde yapması gerekmektedir. Böylece mali tablolar açısından gerekli açıklık, objektiflik ve gerçeklik sağlanmış olacaktır. Nitekim ülkemizde Türk Ceza Kanunu'da kamu güveninin oluşturulmasına yönelik düzenlemeler ile bu konuya hukuki dayanak sağlamıştır.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Kamu Güveni, Türk Ceza Kanunu, Sosyal Sorumluluk Kavramı, Şeffaflık, Tam Açıklama Kavramı.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı

** Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı

*** Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Ana Bilim Dalı

Abstract

Accounting and accountant have to do all work and operations depend on documents in the name of public trust, and also have to do in accordance with concepts social responsibility and full and fair disclosure while in the frame of transparency and informing public. So openness, objectiveness and actuality are going to be provided. In fact, in Turkey Turkish Criminal Code has provided legal basis fort his subject with arrangements about public trust.

Keywords : Accounting, Public Trust, Turkish Criminal Code, The Concept of Social Responsibility, Transparency, The Concept of Full and Fair Disclosure.

1. GİRİŞ

Firmaların ve rakiplerin finansal muhasebe bilgileri yöneticiler ve yatırımcılara yatırım fırsatlarını belirleme ve değerlendirmede yardımcı olmaktadır (Bushman ve Smith, 2003: 67). Ne zaman şirket hileleri veya muhasebe skandalları ortaya çıksa, hile ve skandalların ortak özelliği finansal raporlamadaki düzensizlik olacaktır. Bu durum güven eksikliği ve belirsizlik yaratacak ve şirket raporlarının karar vermede kullanılışlığını azaltacaktır (Low vd., 2008: 227). Bununla birlikte, bir ekonomide güvenilir ve ulaşılabilir bilgi eksikliği yüksek getiri sağlaması umulan sektörlere yönelik beşeri ve finansal sermaye akışını engelleyecektir (Bushman ve Smith, 2003: 67).

Son zamanlarda yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte, Amerika’da muhasebe standartları ve hükümet düzenlemelerinde daha sıkı ve daha sert reform arayışları devam etmektedir. Dünyanın başka yerlerinde de “Enrongate” tipi krizlerden kaçınmak için her ülke kendi tedbirlerini almak ihtiyacı ile çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Son zamanlarda ortaya çıkan Enron ve WorldCom olayları Amerika’daki yasama faaliyetlerini tetiklemiştir. Bunun neticesinde işletme hilelerine daha sıkı cezalar getiren “2002 Kamu İşletmesi Muhasebe Reformu ve Yatırımcı Koruma Yasası (Public Company Accounting Reform & Investor Protec-

tion Act of 2002)” ve “2002 Sarbenes-Oxley Yasası (Sarbanes-Oxley Act 2002)” gibi yasalar ortaya çıktı. Dünyanın değişik ülkelerinde de buna benzer olarak kurumsal yönetim ve şeffaflık konusunda dokümanlar yayınlanmıştır. Bunlara örnek olarak, Yeni Zelanda’da Yeminli Mali Müşavirler Birliği’nin (Institute of Chartered Accountants), “İşletme Şeffaflığı-Piyasayı Daha İyi Çalışır Yapmak (Corporate Transparency—Making Markets Work Better)” isimli yayınladığı doküman verilebilir. Benzer yayınlara Avustralya ve İngiltere’de de rastlamaktayız (Low vd., 2008: 223). Ayrıca Almanya örneğine bakıldığında Almanya’nın “Bilanzkontrol Gesetz” (Mali Tablo Kontrol Yasası-özellikle Bilanço için) adı ile yasal düzenleme çıkardığı da bilinmektedir.

Bu çalışmada muhasebenin en temel görevlerinden biri olan doğru ve güvenilir bilgiyi sunmak için şeffaflık ve kamuyu aydınlatma açısından konuya yaklaşılarak muhasebe çıktıları olarak en temel unsurlar olan mali tabloların ve özellikle de bilanço ve gelir tablosunun bilgi kullanıcısı açısından güvenilir kabul edilebilmesi için muhasebeci ve muhasebecinin kamu güveni oluşturabilmesi üzerinde durulacaktır. Bu bağlamda kamu güveni açısından muhasebenin sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları değerlendirilecektir. Bu bağlamda 26.09.2004 tarihinde kabul edilen ancak 12.10.2004 tarihinde ve 25611 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu’nun İkinci Kitap, Üçüncü Kısım, Dördüncü Bölümünde yer alan “Kamu Güvenine Karşı Suçlar” başlıklı düzenleme incelenerek çıkarımlar oluşturulmaya çalışılacaktır.

2. MUHASEBE KAMU GÜVENİ KAPSAMINDA YER ALAN KAVRAMLAR

Bu başlık altında muhasebe kavramı ve muhasebe kavramı içerisinde bilgi kullanıcıları açısından kamu güveni duygusunu verdiği kabul edilen sosyal sorumluluk, tam açıklama kavramları ile şeffaflık ve kamuyu aydınlatma terimleri incelenecektir.

2.1. Muhasebe, Sosyal Sorumluluk ve Tam Açıklama Kavramı

Muhasebe birçok yazında aynı anlama gelen, farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu nedenle burada muhasebe kavramı farklı birkaç şekilde tanımlanacaktır.

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış ve azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir (Sevilengül, 2005: 9)

Ayrıca bir başka tanıma göre ise muhasebe; bir işletmenin ekonomik faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve çeşitli kullanıcılara bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kaydetme, sınıflandırma, özetleme, analiz etme, yorumlama ve raporlama faaliyetlerinden oluşan bir süreçtir (Bektöre vd., 2005: 1).

Her iki tanım içerisinde de yer alan ve yazın incelendiğinde birçok muhasebe tanımı içerisinde de ortak noktalardan olan “ilgili kişi” veya “çeşitli kullanıcılar” kavramları üzerinde durmak gerektiği inancındayız. Muhasebe açısından kısaca bilgi kullanıcıları olarak isimlendirebileceğimiz bu taraflar muhasebe bilgisini kullanan, ona güvenerek karar veren ve/veya vereceği karar açısından temel kabul eden tüm taraflardır.

Bu noktada muhasebede ilgili tarafları veya diğer bir ifadeyle bilgi kullanıcılarını belirlemek gerekmektedir. Muhasebe bilgisini kullanan tarafları ikiye ayırmak mümkündür. Bunlar iç bilgi kullanıcıları ve dış bilgi kullanıcıları. İç bilgi kullanıcıları muhasebe bilgisini özellikle maliyetlerin belirlenmesi, hesaplanması, bütçe oluşturulması ve sonuçların karşılaştırılması amacıyla kullanırlar. İç bilgi kullanıcıları için muhasebe bilgilerine ulaşmak serbesttir. Dış bilgi kullanıcıları ise, bilanço ve gelir tablosunu inceleyerek ve verecekleri kararlara temel oluşturmak amacıyla muhasebe bilgisinden yararlanırlar. Dış bilgi kullanıcıları muhasebe bilgilerine yasal sınırlar çerçevesinde ulaşabilirler (Döring ve Buchholz, 2005: 2).

Bilgiye ihtiyacı olan anahtar paydaş gruplarını şu şekilde sıralayabiliriz (UN, 2008: 6):

- Yatırımcılar ve finansal kurumlar;
- İşletme ortakları;
- Müşteriler;
- Çalışanlar;
- Toplumsal çevre;
- Sivil toplum kuruluşları; ve
- Hükümetler ve resmi kurumlar.

Bu liste esas olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board) tarafından finansal raporların kullanıcıları olarak tanımlanan grupları içermektedir (UN, 2008: 6).

İşletmenin raporlanan bilgilerinin kullanılışlığını oluşturan ilkeleri sağlayan mevcut finansal raporlama çatısına paralel olarak, finansal raporları kullanan daha geniş bir kesimin ihtiyaçlarına cevap verecek olan bazı ilave kriterler de dikkate alınmalıdır. Bunlar (UN, 2008: 11);

- Karşılaştırılabilirlik;
- Uygunluk ve maddesellik;
- Anlaşılabilirlik; ve
- Güvenilirlik ve doğrulanabilirlik.

Yukarıda belirtilenler dikkate alındığında sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile kurumsal yönetim açısından şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkelerinin muhasebe açısından önemi daha açık bir şekilde anlaşılmaktadır. Çünkü önceden de ifade edildiği üzere dış bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisinin oluşumuna veya sunumuna herhangi bir müdahalesi söz konusu değil iken, iç bilgi kullanıcılarının muhasebe bilgisine hem ulaşma ve hemde oluşumunda müdahale edebilme imkânı söz konusudur. Bu noktada muhasebe bilgisini hazırlayan muhasebecilerin meslek etiğine uygun olarak sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları ile şeffaflık ve kamuyu aydınlatma ilkelerine uygun davranmaları, muhasebe bilgilerinin objektif ve kamu güveni amaç edinerek hazırlanmasını temin etmeleri gerekmektedir. Çünkü yukarıda da ifade edildiği üzere muhasebe bilgisinin iç bilgi kullanıcıları tarafından manipüle edilme, dolayısıyla yaralanabilirliği çok yüksektir.

Bu noktada muhasebenin genel kabul görmüş ilkelerinden olan sosyal sorumluluk kavramına daha detaylı bakılması gerektiği inancındayız. Buna göre sosyal sorumluluk; muhasebenin ahlâklı, adaletli ve tarafsız olması gerektiğini, işletmeyle ilgili çeşitli gruplara gerçek ve doğru bilgileri sunması gerektiğini ifade eder (Kızıl, 1991: 7). Tanımdan da anlaşılacağı üzere muhasebenin herhangi bir zümre veya çıkar grubuna yanlı (örneğin; iç bilgi kullanıcıları) davranmaması, bulguları -ki bunlar yararlar (gelir) veya zararlar (gider) şeklinde de olabilir - olduğu şekilde ele alması ve doğruyu ve gerçeği yansıtmak amacıyla hareket etmesi gerekmektedir.

Bir girişimin finansal tabloları, kullanıcıların doğru karar alabilmesi için gerekli tüm bilgileri içermelidir. Tablolar gereksiz bilgiyi ise içermemelidir. Fakat kullanıcıları yanıltmayacak derecede yeterli bilgiyi de ihtiva etmelidir. Örneğin, finansal tablolara eklenen dipnotlar bu kriteri yerine getirmek için genellikle istenmektedir (ACFE, 2008: 116).

Tam açıklama kavramı ise; mali tabloların, bu tablolardan yaralanacak bilgi kullanıcıları tarafından doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder (Çonkar vd., 2002: 16). Bu kavram, mali tabloların hazırlanması bakımından özellikle önem taşır. Mali tablolar, bilgi kullanıcıları için önemli olan bütün hususları kapsamalıdır. Bilgi kullanıcısı, muhasebe terminolojisini anlayan ve bu raporlara dayanarak işletmeyle ilgili karar verebilen kimselerdir. Örneğin, bir yatırımcı bu bilgilerden yararlanır, işletmeye yatırımda bulunur veya işletmede varolan yatırımını çeker. İşte, böyle bir kimse, mali tablolarda işletmeyle ilgili hususlar tam açıklanmadığı için bir karar almaktan yoksun kalmamalıdır. Mali tablolar, dipnotları ile birlikte bir bütün oluşturur. Tekdüzen muhasebe sistemi, bu ilkeye uygun olarak bilanço için 30 adet ve gelir tablosu için de 13 adet dipnot öngörmüştür (Koç Yalkın, 2005: 32-33).

2.2. Şeffaflık ve Kamuyu Aydınlatma

Etik finansal raporlama ile uyumlu olan özelliklerin biri de şeffaflıktır. Şeffaflık, raporlamanın açık, tam ve anlaşılır olmasını ifade etmektedir (Frecka,

2007). Genel olarak şeffaflık; kredilerin yatırımcılarca kullanımı, kredi kullananların kredibilitesi, hükümetin kamu hizmetlerini sunumu (örneğin; eğitim, sağlık, para ve maliye politikaları gibi) ve uluslararası kuruluşların faaliyetleri hakkında doğru zamanlı ve güvenilir ekonomik, sosyal ve politik bilginin artan biçimde akışının sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Vishwanath ve Kaufmann, 1999: 3).

Şeffaflık ve açıklık kurumsal yönetimin temel bileşenleridir. Şeffaflığın ve açıklığın fazla olması paydaşları işletmenin nasıl yönetildiği hakkında daha fazla bilgili kılacaktır. Buna ilaveten, yapılan çalışmalar daha fazla açıklığın sermaye piyasalarının etkin çalışmasına pozitif etkisinin olduğunu ortaya koymuştur (Patel ve Dallas, 2002: 5).

Akademik araştırmacılar, uygulamacılar ve yasa koyucular işletme içi (yönetim veya önemli hissedarlar) ve işletme dışı (azınlık hissedarlar, kredi verenler ve diğer paydaşlar) ilgililer arasındaki bilgi asimetrisini azaltmada açıklığın rolünü incelemekte ve vurgu yapmaktadırlar. İyi bir kurumsal yönetim dikkatli bir yönetim kurulunu, finansal bilgilerin zamanında ve yeterli düzeyde açıklığını, yönetim kurulu ve işletme yönetimi süreci hakkında anlamlı açıklığı ve yöneticiler, kurul üyeleri, hissedarlar ve diğer ilgili taraflar arasındaki herhangi bir çıkar çatışmasını tanımlayacak şeffaf bir sahiplik yapısını içermektedir (Patel ve Dallas, 2002: 5).

Bu doğrultuda, Standard & Poor's geniş bir şekilde üç alt kategoriye bölünen 98 muhtemel bilgi unsuru (attributes) için işletme yıllık raporlarını analiz etmektedir. Buna göre üç alt kategori ve bu kategorilerin alt başlıkları ve her bir alt başlıkta yer alan unsur sayısı Tablo 1'de görüldüğü gibidir (Patel ve Dallas, 2002: 5-21; S&P, 2002):

Tablo 1: Standard & Poor's'a Ait İşletme Yıllık Raporlarının Analiz Kriterleri

Ortaklık Yapısı Ve Yatırımcı Hakları	Finansal Şeffaflık Ve Bilgi Açıklığı	Yönetim Kurulu Ve Üst Yönetim Yapısı Ve Süreci
Ortaklık yapısının şeffaflığı (11 unsur)	İş odaklı bilgi (15 unsur)	Yönetim kurulu yapısı ve bileşimi (8 unsur)
Ortaklık yapısındaki yoğunlaşma (8 unsur)	Muhasebe politikasının incelenmesi (9 unsur)	Yönetim kurulunun rolü (12 unsur)
Oylama ve hissedar toplantı prosedürleri (9 unsur)	Muhasebe politikası detayları (3 unsur)	Yönetim kurulu üyelerinin eğitimi ve ücreti (6 unsur)
İlgili taraf yapısı ve işlemler (4 unsur)	Üst yönetim ücreti ve değerlendirilmesi (9 unsur)	
	Denetçiler hakkında bilgi (4 unsur)	

Tablo 1’de yer alan bu kategoriler genel olarak Standard & Poor’s kurumsal yönetim skorlama sürecinde uygulanan analitik kriterlere karşılık gelmektedir (Patel ve Dallas, 2002).

Tüm ülkeler ve tüm işletmelerde geçerli olan tek bir kurumsal yönetim modeli mevcut değildir. Aslında, bireysel ülkelerde mevcut olan farklı kanunlar, yönetim yapısı ve işletme uygulamalarını dikkate alan birçok farklı uygulama çeşitleri bulunmaktadır. Fakat, daha geniş ölçekte yasal, politik ve ekonomik çevrelere uygulanacak standartlar mevcuttur. Bu kapsamda, Business Sector Advisory Group on Corporate Governance geniş ölçekte geçerli olan kurumsal yönetimin ana ilkelerinin bir setini ortaya koymuştur. Bunlar (S&P, 2002: 4);

- Dürüstlük
- Şeffaflık
- Hesap verebilirlik
- Sorumluluk’tur.

Bu ilkeler bireysel işletmeler için kurumsal yönetim değerlendirme metodolojisi-
sinde dayanak noktası olarak kullanılabilir. Bu metodoloji ülke ve işletme düze-
yinde kurumsal yönetimi test eden Standard & Poor's yaklaşımını göstermektedir
(S&P, 2002: 4).

Şeffaflık bir işletmenin faaliyet ve finansal performansı ve kurumsal yöne-
timi uygulamaları ile ilgili yeterli bilginin zamanında ifşasını içermektedir. İyi yö-
netilen bir işletme için, zamanında kamuyu aydınlatma ve şeffaflık standartları
yüksektir. Bu standartlar hissedarların, kredi kuruluşlarının ve yöneticilerin etkin
bir şekilde yönetimin faaliyetlerini ve işletmenin faaliyet ve finansal performansı-
nı denetlemesini mümkün kılmaktadır. Güçlü şeffaflık, finansal raporlamanın bir
işletmenin doğru bir şekilde temel finansal durumunun anlaşılabilirliğini kolay-
laştırmak anlamına gelmektedir (S&P, 2002: 9).

Muhasebe standartlarının sınırlı olduğu ülkelerde, şeffaflık uygulaması işlet-
menin yerel muhasebe standartlarına ilave olarak uluslararası kabul görmüş mu-
hasebe ilkelerini uyarlaması anlamına gelmektedir. Aynı zamanda, şeffaflık özel-
likle bir işletmenin işletme faaliyetleri ve rekabetçi pozisyonu ile ilgili finansal ol-
mayan performansına ait açıklığı gerektirmektedir (S&P, 2002: 9).

Kamuyu aydınlatma, sermaye piyasasının şeffaflık ve dürüstlük çerçevesin-
de faaliyetlerini sürdürmesini gerçekleştirmek, tasarruf sahiplerinin, şirket ortak-
larının ve diğer kişilerin yerinde ve zamanında bilgilendirilmesini sağlamak ama-
cıyla, sermaye piyasası araçlarının değerini ve yatırım yapmak isteyen yatırımcı-
ların yatırım kararlarını etkileyebilecek önemli olayların ve özel durumların ka-
muya açıklanması şeklinde tanımlanabilir (Civan ve Yıldız, 2002: 340-341).

Erişilen bilgilerin düzenli, karşılaştırılabilir, zamanında ve güvenilir olması,
şirketlerin mevcut durumlarının ve gelecekle ilgili muhtemel olasılıkların değer-
lendirilmesine yardımcı olarak, kaynakların daha etkin dağılımını sağlamaktadır.
Şeffaflık şirket yönetimini de etkinleştirmektedir. Yatırımcılar yatırım yapma ka-
rarını alırken, şirketlerin şeffaflık derecesine ve kamuyu aydınlatma amacıyla ka-
muoyuna yaptıkları açıklamaların kalitesine dikkat etmektedirler (Ararat, 2004).

Kamuyu aydınlatma amacıyla sunulan bilgilerin büyük bir bölümünü, mu-

hasebe bilgileri oluşturmaktadır. Bu bilgilerin gerçeğe uygun ve güvenilir olması, kamunun aydınlatılması açısından önemli bir yere sahiptir (Yanık, 2002: 200).

Ayrıca bazı çalışmalar göstermektedir ki, kamuya açıklığın arttırılması ile hisse senedi değerinin artışı arasında doğru orantılı bir ilişki vardır (Östberg, 2006: 285).

Muhasebecilerin işletmelerin muhasebe ve finans ile ilgili bilgilerini üçüncü kişilerin hizmetine sunarken kamu menfaatlerini ve meslek etiğini de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Muhasebe mesleğini diğer mesleklerden ayıran en önemli özellik, bu mesleği yürüten kişilerin topluma ve devlete karşı taşıdığı sorumluluğun bilincinde olmalarıdır. Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde, muhasebe mesleğini yürüten kişiler kamu çıkarlarını her şeyden önde tutmak ve devamlı gözetmekle sorumludurlar. Bu kişiler bu doğrultuda hareket ederlerse; hem kamuya yararlı bir iş yapmış olurlar hem de böylelikle kamuyu aydınlatmış olurlar. Bu doğrultuda yürütülen faaliyetler sonucunda mali tabloların, açık ve anlaşılabilir bir şekilde bilgi kullanıcılarının hizmetine sunulmaları sağlanmış olur (Civan ve Yıldız, 2002: 341).

3. KAMU GÜVENİ VE TÜRK CEZA KANUNU İLİŞKİSİ

5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun ikinci kitap, üçüncü kısım, dördüncü bölümünde "Kamu Güvenine Karşı Suçlar" konusu ele alınmıştır. Burada, nelerin kamu güvenine karşı suç sayılacağı belirlenmiştir.

Bu bağlamda kamu güveni; hukuk düzeninin, herhangi bir hukuksal olayı kanıtlama yeteneği tanıdığı şeylerle doğruluk ve gerçekliğine herkesçe güvenilmesini öngördüğü şekil ve alametler; belirti, iz, işaret, nişan, simgenin sahtecilikten korunmalarını görmek ve bilmek biçiminde oluşmuş genel, sürekli, toplumsal bir hak ve yararadır. Diğer bir anlatımla kamunun güveni; özel veya kamu hukukunun kanıtlama gücü tanıdığı şey, şekil ve alametlere karşı olan genel güvendir. Toplumun inanca ve bireyin aldatılmama hakkı kamu güvenini oluşturur (Kaylan, 2004).

Kamunun güvenine karşı suçlar, geniş anlamda sahtecilik suçlarıdır. Bu açıdan kamu güvenine karşı suçlar;

1. Kamusal değerler üzerinde sahtecilik (kalpazanlık); (a) paralarda, (b) kamu değerli kağıtlarında (paraya eşit sayılan değerlerde), (c) değerli damgalarda sahtecilik,

2. Mühürlerde sahtecilik,

3. Belgelerde sahtecilik,

olmak üzere üç ana bölüme ayrılmaktadır (Türk Ceza Kanunu, 2004: Md.197-212). Sahteciliğin en önemli öğelerinden biri ¹ de konumuz açısından “kasıt” unsurudur. Bu itibarla muhasebecinin kasıtlı olarak mali nitelikteki iş ve işlemleri olması gerekenden farklı bir şekilde gösterme olasılığı gözden uzak tutulmamalıdır (Bilançonun Temel İlkelerine Aykırı Davranışlar için bkz. Durmuş ve Arat, 1997: 24-25).

Buraya kadar anlatılanlar ışığında, muhasebecinin sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramları gibi muhasebenin genel kabul görmüş kavramları ile şeffaflık ve kamuyu aydınlatma gibi kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde işletme de gerçekleşen tüm mali iş ve işlemleri olduğu gibi ve mesleğin etik ilkeleri doğrultusunda ortaya koyması kamu güveni açısından çok önemlidir.

Bu bağlamda Türk Ceza Kanunu’nun (T.C.K.) 204. maddesi “Resmi Belgede Sahtecilik”, konusunu düzenlemekte ve kanun maddesi konuyu ;

“(1) Bir resmî belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir resmî belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren veya sahte resmî belgeyi kullanan kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(2) Görevi gereği düzenlemeye yetkili olduğu resmî bir belgeyi sahte olarak düzenleyen, gerçek bir belgeyi başkalarını aldatacak şekilde değiştiren, gerçeğe aykırı olarak belge düzenleyen veya sahte resmî belgeyi kullanan kamu görevlisi üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

(3) Resmî belgenin, kanun hükmü gereği sahteliği sabit oluncaya kadar geçerli olan belge niteliğinde olması hâlinde, verilecek ceza yarısı oranında artırılır”.

şeklinde düzenlemektedir (T.C.K. mad. 204).

¹ Sahteciliğin ortak öğeleri; 1.Aldatma yeteneği, 2. Zarar olanak ve olasılığı, 3. Kasıttır.

Kanunun 205. maddesi “Resmi Belgeyi Bozmak, Yok Etmek veya Gizlemek” konusunu düzenlemekte ve bu kanun maddesi ise;

“Gerçek bir resmî belgeyi bozan, yok eden veya gizleyen kişi, iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Suçun kamu görevlisi tarafından işlenmesi hâlinde, verilecek ceza yarı oranında artırılır”.

şeklinde konuyu düzenlemektedir (T.C.K. mad. 205).

Üzerinde durulması gereken bir diğer kanun maddesi ise 206. maddedir. Bu madde de ise “Resmi Belgenin Düzenlenmesinde Yalan Beyan” konuları düzenlenmektedir ki bu düzenlemeler mali nitelikteki iş ve işlemleri resmi, geçerli ve asıl belgelere dayalı olan muhasebe mesleği için temel düzenlemelerdir. Bu kanun maddesi ise;

“Bir resmî belgeyi düzenlemek yetkisine sahip olan kamu görevlisine yalan beyanda bulunan kişi, üç aydan iki yıla kadar hapis veya adlî para cezası ile cezalandırılır”.

şeklinde (T.C.K. mad. 206).

Bilindiği üzere muhasebede kaydın esası belgedir. Yevmiye defterine bir işlem kaydedilirken mutlaka bir belgeye dayanması gerekir. Aksi taktirde defterlere kaydedilen işlemler dayanağı olmayan gerçek dışı bir takım yazı ve rakamlardan oluşur ki kanunen bunun kabulüne olanak yoktur. Ekonomik bir olayın oluşması için alış veya satış işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir. Alış-satış ilişkisi alacak-borç olgusunu doğurur. Bu olgunun var olduğunun kanıtlanması için belge gerekmektedir. Alacak yaratan belge fatura, borcu gideren belge de makbuzdur (Altuğ, 1999: 103). Bu itibarla yine bilindiği üzere belgeye dayalı olarak yapılan muhasebe kayıtları işletmenin dönemsonu temel mali tablo çıktıları olan bilanço ve gelir tablosu için de temel verilerdir. O halde muhasebenin kamu güveni adına belgesiz kayıt yapmaması, kaydını mutlaka bir belgeye dayandırması, hatta bu belgenin resmi ², geçerli ³ ve asıl olması gerekmektedir.

² Resmi belge kavramı ile, Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Borçlar Kanunu’nda sayılan belgeler kastedilmektedir.

³ Geçerli belge tabiri ile belgenin işletmenin cari dönemine ait olması kastedilmektedir.

4. SONUÇ

Muhasebe ürettiği bilgiler ile hem işletmeye, hem de bilgi kullanıcılarına daha geniş bir anlamda; kamuya hizmet sunmaktadır. Bu nedenle ürettiği bilgilerin bilgi kullanıcılarının ihtiyaç, istek ve sorularını cevaplayabilecek nitelik ve kalitede, doğru, güvenilir, açık ve zamanlı olması gerekmektedir.

Muhasebecinin omuzlarına yüklenmiş tüm bu beklentilere cevap verebilmesi için muhasebenin genel kabul görmüş kavramlarından sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarına, kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ve kamuyu aydınlatma prensiplerine başka bir ifadeyle kamu da güven oluşturabilecek tüm ilkelere uygun davranması beklenir. Ancak olası farklı davranışlar için de Türk Ceza Kanunu ikinci kitap, üçüncü kısım, dördüncü bölümde ve özellikle 204., 205. ve 206. maddelerdeki yasal düzenlemelerle hukuki müeyyideleri oluşturmuştur.

Muhasebe tarafından hazırlanan ve sunulan mali tablolara kamunun güven duyması başka bir ifadeyle kamu güveninin oluşması amacıyla muhasebecinin yukarıda sayılan kavram ve ilkelerle mesleğin etik kurallarına uygun davranması olmazsa olmaz şartlardandır.

Üzerinde kamu güveni oluşmuş mali tablolar bilgi kullanıcılarının her tür iş, işlem ve kararlarında daha rahat davranmalarına başka bir ifadeyle kararlarını verirken mobilitelerinin artmasına imkân tanıyacaktır. Çünkü bilgi kullanıcıları mali tablolara güvenerek, onların doğruluğundan şüphe duymadan karar verebilme imkânına kavuşmuş olacaktır.

KAYNAKÇA

Altuğ, Osman(1999). **Muhasebe Hukuk İlişkileri**, İstanbul: Türkmen Kitabevi
Ararat, Melsa(2004). Kurumsal yönetim ve Şeffaflık, **VI. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu: Globalleşmenin Muhasebe Mesleği Üzerine Etkileri ve Toplum Çıkarlarının Korunması**. İstanbul : İSMMMO

Bektöre, Sabri, Sözbilir, Halim ve Banar, Kerim(2005). **Genel Muhasebe**. Eskişehir: Birlik Ofset

Bushman, Robert M. ve Smith, Abbie J.(2003). “Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance, FRBNY” **Economic Policy Review** (April 2003).

Civan, Mehmet ve Yıldız, Ferah(29 Mayıs-02 Haziran 2002). “Bilişim Teknolojisindeki Gelişmelerin Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Etiği Açısından Etkileri” **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma**. Bodrum-Muğla,

Corporate Governance Scores—Criteria, Methodology, and Definitions (2002). (çevrimiçi erişim) www2.standardandpoors.com/spf/pdf/products/CGSCriteria.pdf (25-05-2008)

Çonkar, Kemalettin, Uluşan, Hikmet ve Öztürk, Mehmet(2002). **Genel Muhasebe**Ankara: Gazi Kitabevi.

Döring, Ulrich ve Buchholz, Rainer(2005). **Buchhaltung und Jahresabschluss**, 9. bs. Berlin: Erich Schmidt Verlag

Durmuş, Ahmet Hayri ve Arat, Mehmet Emin(1997). **Mali Tablolar Tahli**li. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı

Fraud Examiners Manual (2008) Austin, Texas : ACFE

Frecka, Thomas J. (2007). “Ethical Issues in Financial Reporting: Is Intentional Structuring of Lease Contracts to Avoid Capitalization Unethical?” **Journal of Business Ethics** 80 (2008): 45–59.

Kaylan, Keskin, www.ceza-bb.adalet.gov.tr/makale/104.doc, (Erişim Tarihi: 06.06.2007)

Kızıl, Ahmet(1991). **Muhasebe Prensipler ve Uygulama**. gnşltlmş. 3. bs. İstanbul: Der Yayınları

Low, Mary, Davey, Howard, ve Hooper, Keith(2008). “Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges” **Critical Perspectives on Accounting** 19 (2008) 222–254.

Östberg, Per(2006). “Disclosure, Investment And Regulation”, **Journal Of Financial Intermediation** 15 (2006).

Patel, Sandeep A. ve Dallas, George(2002). **Transparency and Disclosure: Overview of Methodology and Study Results**. United States : Standard & Poor’s, Sevilengül, Orhan(2005). **Genel Muhasebe**. 12. bs. Ankara: Gazi Kitabevi
T.C. Yasalar (12.10.2004). **5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu**. Ankara : Resmi Gazete (25611 Sayılı)

United Nations (2008). **Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports, United Nations Conference on Trade and Development**. New York.

Vishwanath, Tara ve Kaufmann, Daniel(1999). **Towards Transparency in Finance and Governance, World Bank Policy**. [y.y.] : Research Working Paper, The World Bank

Yalkın, Yüksel Koç (2005). **Genel Muhasebe**. 14. bs, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım

Yanık, Serap Sebahat(29 Mayıs-02 Haziran 2002). “Türkiye’deki Devlet Muhasebesi Sisteminin Uluslararası Standartlarla Karşılaştırılması ve Kamuyu Aydınlatma İlkesi Açısından Devlet Muhasebe Sistemi Önerisi” **Türkiye XXI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu: Muhasebe Uygulamalarında Etik ve Kamuyu Aydınlatma**, Bodrum-Muğla,.

