

**MALİ**

# **pusula®**

Aylık Ticari ve Mali İşlemler Dergisi • Mayıs 2008 Yılı 4, Sayı 41 • Fiyatı: 22 YTL (KDV Dahil) • ISSN: 1305-3086

**109 Seri No.lu KDV Tebliği ve Maliye Bakanlığının  
Özel (HİS)ler Duyduğu Yükümlüler**

**Transfer Fiyatlandırması Düzeltme  
Hükümleri Karşısında KDV'nin Durumunun  
Değerlendirilmesi**

**Yatırım Açık Olan Anonim Ortaklıklara  
"Transfer Fiyatlarına" Değerleme Yaptırma  
Mecburiyeti Getirilmiştir**

**Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile  
İlgili 5746 Sayılı Yasa'nın % 100 Vergi  
Avantajı Getirmektedir**

**Yatırım ve Otopark İşletmeciliği ile Uğraşan  
Yabancı Kurumlarının Kurumlar Vergisi  
Mecburiyeti Tartışmasına Eleştirel Bir Bakış**

**Doviz Alım Belgesiyle Tevsihi Gereken KDV  
İadeleri ve Uygulamadaki Sorun Durum**

**Özel Tüketime Arz Edilmeyip Grup Ortağı  
Şirketlere Geçtiren Elektrikten Elde Edilen  
Hasıttan TRT Payı İstenilmesi  
Hukuka Uygun mudur?**

**Yabancı Ortaklara Karı Dağıtımı ve Vergilendirme**

### İmtiyaz Sahibi

Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti. Adına  
YUSUF ÖZTÜRK  
yozturk@malipusula.com

### Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Bülent ÖZTÜRK  
bozturk@malipusula.com

### Yayın Danışmanı

Bünyamin ÖZTÜRK  
bozturk@maliyehukuk.com.tr

### Yayın Kurulu

Doç. Dr. Mustafa AKKAYA, Şefik ÇAKMAK (YMM),  
Doç. Dr. Semih ÖZ, Bünyamin ÖZTÜRK (YMM),  
Doç. Dr. Necdet SAĞLAM,  
Doç. Dr. Mustafa SAKAL, Sakıp ŞEKER (YMM),  
Yard. Doç. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA

### Türü

Ulusal, Süreli, Aylık

### Yönetim Yeri

Ahmet Mithat Efendi Sok.  
No: 48/4 06550 Çankaya/ANKARA  
Tel: (0312) 438 56 47 - 48 - 49  
Faks: (0312) 438 56 50  
Web: www.malipusula.com  
E-mail: pusula@malipusula.com

### Tasarım

Zehra YILDIRIM  
zyildirim@maliyehukuk.com.tr

### Baskı

Özkan Matbaacılık ve  
Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti.  
Gülelyüz Sanayi Sitesi 30. Cad. 538. Sok.  
No: 60-62-64 İvedik / ANKARA  
Tel: (0312) 395 48 91 - 92

### Baskı Tarihi

25 NİSAN 2008

### Mali Pusula, Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti.

tarafından T.C. yasalarına uygun olarak yayımlanmaktadır. Mali Pusula'da yayınlanan fotoğraf, illüstrasyon, harita ve konuların her hakkı saklıdır. Dergimize gönderilen yazılar yayınlansın ya da yayınlanmasın iade edilmez. Yazılarda yer alan görüşler yazarların kişisel görüşleridir. Dergimizde yayınlanan yazılar kaynak gösterilmek koşuluyla iktibas edilebilir. Dergimiz "HAKEMLİ DERGİ" statüsünde olduğundan yazılar iki hakeme gönderilerek değerlendirildikten sonra yayımlanmaktadır.

ISSN 1305-3086



**Maliye ve Hukuk Yayınları**

**MALI**

**pusula®**

### BANKA HESAP NUMARALARIMIZ

AKBANK Çankaya [306] - 0095879-3  
GARANTİ BANKASI G. O.P. [324] - 6298923  
İS BANKASI Çankaya [4238] - 768225  
YAPI KREDİ Çankaya [272] - 66873387  
Posta Çeki No: 524681

2007 Yılı Abone Bedeli : 240 YTL

Altı Aylık Abone Bedeli : 120 YTL

Tek Sayı Bedeli : 22 YTL

(Dergimize abone olmak isteyenlerin abone bedelini Maliye ve Hukuk Yayınları Ltd. Şti. adına banka ya da posta çeki hesabına yatırarak dekontu, faksizlemaları yeterlidir. Faks: (0312) 438 56 50)

### REKLAM ÜCRETLERİ

Akrak Kabadak 6000 YTL  
Öp Kabadak 6000 YTL  
Akrak Kabadak 6000 YTL  
Öp Kabadak 6000 YTL

## YAZI KURULU

Ruhi ALEMDAR  
Dr. Mustafa ALPASLAN  
Mehmet ALTINDAĞ  
Erdoğan ARSLAN  
Garip AYAZ  
Ertürk BARLAS  
M. Ersun BAYRAKTAROĞLU  
Özkan BİLGİLİ  
Mustafa ÇAMLICA  
Niyazi ÇÖMEZ  
Dr. Şeref DEMİR  
Dr. Bumin DOĞRUSÖZ  
Mustafa DÜNDAR

Sebahattin ERDOĞAN  
Dr. Mehmet GÜLTEKİN  
Zeki GÜNDÜZ  
Feridun GÜNGÖR  
Dr. Ahmet KAVAK  
Mehmet KORKUSUZ  
Serdar KOYUTÜRK  
Dr. Cemal KÜÇÜKSÖZEN  
Mehmet MAÇ  
Eray MERCAN  
Yener MERCİMEKÇİ  
Necatî PERÇİN  
Erdoğan ÖCAL  
Doç. Dr. Erdoğan ÖNER

Doç. Dr. Semih ÖZ  
Derya ÖZALP  
Dr. Muhlis ÖZDAMAR  
Mustafa ÖZDİL  
Musa PİŞKİN  
Erdoğan SAĞLAM  
Doç. Dr. Mustafa SAKAL  
Dr. A. R. Zafer SAYAR  
Önder SEZGİ  
Ertuğrul TUNCER  
Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER  
Mustafa UZELER  
Levent ÜNLÜ  
İ. Hüseyin YILDIZ

## DANISMA KURULU

Prof. Dr. Güneri AKALIN  
Prof. Dr. Abdurrahman AKDOĞAN  
Osman ARIOĞLU  
Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL  
Prof. Dr. Kenan BULUTOĞLU  
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA  
Prof. Dr. Mehmet Ali CANOĞLU  
Prof. Dr. Namı ÇAGAN  
Fatih DURAL  
Prof. Dr. Nihat EDİZDOĞAN  
Sabah ERDİKLER  
Prof. Dr. Melih ERDOĞAN  
Prof. Dr. Fethi HEPER  
Prof. Dr. Aykut HERKİMAN  
Prof. Dr. Eser KARAKAŞ  
Prof. Dr. Sadık KIRBAS  
Prof. Dr. Ahmet KIRMAN

Prof. Dr. Orhan MORGİL  
Prof. Dr. Kamil MUTLUER  
Prof. Dr. Oğuz OYAN  
M. Feridun ÖKTEN  
Dr. Bilekin ÖZDEMİR  
Prof. Dr. S. Yenal ONCEL  
Yılmaz ÖZBALCI  
Prof. Dr. Salih ÖZEL  
Prof. Dr. Nevzat SAYGILIOĞLU  
Dr. Veysi SEVİĞ  
Prof. Dr. Sinan SONMEZ  
Prof. Dr. Hülük SUMER  
Prof. Dr. Selahattin TUNCER  
Prof. Dr. Selçuk UŞLU  
Mustafa UYSAL  
Bulent ÜSTÜNEL  
Prof. Dr. Yüksel KOC YALKIN

## HAKEM KURULU

Doç. Dr. Hüseyin AKAY  
Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN  
Prof. Dr. Başak ATAMAN AKGÜL  
Doç. Dr. Mustafa AKKAYA  
Doç. Dr. Tamer AKSOY  
Prof. Dr. Coşkun Can AKTAN  
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN  
Prof. Dr. Mehmet ARSLAN  
Prof. Dr. H. Hüseyin BAYRAKLI  
Prof. Dr. Ercan BEYAZITLI  
Prof. Dr. Nurettin BİLİCİ  
Prof. Dr. Özgül CEMALCILAR  
Doç. Dr. Orhan ÇELİK  
Prof. Dr. Recai DÖNMEZ  
Prof. Dr. Esra EKMEKÇİ  
Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN

Prof. Dr. Ümit GÜCENME  
Prof. Dr. İhsan GÜNAYDIN  
Doç. Dr. Gülsen GÜNEŞ  
Prof. Dr. Rüstem  
HACİRÜSTEMOĞLU  
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ  
Prof. Dr. Yusuf KARAKOÇ  
Doç. Dr. Aydın KARAPINAR  
Prof. Dr. Hasan KAVAL  
Doç. Dr. Yunus KİSHASLI  
Yrd. Doç. Dr. Metin MERİÇ  
Prof. Dr. S. Ateş OKTAR  
Prof. Dr. Remzi ÖRTEN  
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR  
Prof. Dr. Nihal SABAN  
Doç. Dr. Necdet SAĞLAM

Prof. Dr. Mehmet SAYARI  
Doç. Dr. Seval Kardeş SELİMOĞLU  
Doç. Dr. Elif SONSUZÖĞLU  
Prof. Dr. Recep ŞENER  
Doç. Dr. Salim ŞENGEL  
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ  
Prof. Dr. Metin TAŞ  
Prof. Dr. Nejat TENKER  
Doç. Dr. Hüseyin TOKAY  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER  
Prof. Dr. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU  
Doç. Dr. Hakan ÜZELTÜRK  
Prof. Dr. Billur YALTI  
Doç. Dr. Funda Başaran YAVAŞLAR  
Doç. Dr. Ahmet Burçin YERELİ  
Prof. Dr. Süleyman YÜKCÜ

Merhaba,

Bu sayımızda birbirinden güncel birçok konuyla yine sizlerleleyiz.

Vergi köşemizde Sayın Bünyamin Öztürk ve Güray Öğredik'in kaleme aldıkları "Yabancı Ortaklara Kâr Dağıtımı ve Vergilendirme" başlıklı çalışması küreselleşme süreciyle her zaman gündemde olan ve tartışılan bir konu.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile yerini alan transfer fiyatlandırması müessesesi de en çok tartışılan konular arasındadır ve bu konuda da ilgiyle okuyacağınız çalışmalarla diğer birçok tartışmalı konuyu vergi köşemizde bulabilirsiniz.

Dünyada önemli yere sahip ve bağımsız denetime tabi firmalarda meydana gelen krizler (Enron, World Com gibi) muhasebe mesleğinin mali boyutu kadar hatta ondan da önemli olan sosyal boyutuna dikkatleri çekmiştir. Bu sayımızda yer alan "Parrhesia, Muhasebe ve Muhasebeciler" başlıklı akademik bakış köşemizi siz okurlarımızın bir solukta ilgiyle okuyacağınızı düşünüyoruz. Hukuk köşemizde Sayın Yunus Emre Yılmazoğlu kantin ve otopark işletmeciliği ile uğraşan işyurtları kurumlarının kurumlar vergisi muafiyetini eleştirel bir bakış açısıyla incelemiştir.

Son dönemlerin en çok tartışılan konularından biri de 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Yasası. Yasa öncesi ve sonrası sigortalılığın avantaj ve dezavantajları ile çocukların hangi işlerde çalışabilecekleri konular detaylı bir biçimde Sayın Hakkı Demirci'nin çalışmasında ele alınmıştır. Sosyal güvenlik köşemizde ayrıca asgari işçilik, çalışma süresinden sayılan durumlar, yabancı uyrukluların çalışması konularına da yer verilmiştir.

Her zamanki gibi bu sayımızda da yargı kararları ve vergi uygulamaları köşelerimizde birbirinden güncel karar ve idari görüşleri okuyabilirsiniz. Maliye ve Hukuk Yayınları olarak yeni yayınlarımızla, siz okurlarımızın talep ettiği kitapların güncelleştirilmiş baskılarıyla da sizlerle olmaya devam ediyoruz. Nisan ayında çıkan aşağıdaki kitapların siz okurlarımıza faydalı olacağını düşünüyoruz.

- Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımı, 2. baskı, (Bünyamin ÖZTÜRK-Güray ÖĞREDİK)
- İhracat ve İhraç Kayıtlı Satışlar (Bünyamin ÖZTÜRK-Zekai ÖZCAN)
- Transfer Fiyatlandırması (Tunç KÖSE-Emrah FERHATOĞLU)
- Apartman ve Site Yönetimleri İçin Rehber, 2. baskı (Özgür BİYAN)

Gelecek sayımızda görüşmek üzere, esenlikler dileriz.

Saygılarımızla...

Gündemin Pusulası 5

12 **Kantin ve Otopark İşletmeciliği ile Uğraşan İşyurtları Kurumlarının Kurumlar Vergisi Muafiyeti Tartışmasına Eleştirel Bir Bakış**  
Yunus Emre YILMAZOĞLU

17 **Özel Tüketime Arz Edilmeyip Grup Ortağı Şirketlere Satılan Elektrikten Elde Edilen Hasılatın TRT Payı İstenilmesi Hukuka Uygun mudur?**  
İsmet Ünsal

22 **Yabancı Ortaklara Kâr Dağıtım ve Vergilendirme**  
Bünyamin ÖZTÜRK / Güray ÖĞREDİK

38 **Dar Mükellef Kurumlarının 2007 Yılı Kazançlarının Vergilendirilemesinde Özel Beyan Esası**  
Cem TEKİN

44 **Transfer Fiyatlandırması Düzeltme Hükümleri Karşısında KDV'nin Durumunun Değerlendirilmesi**  
Özgür BIYAN

53 **Halka Açık Olan Anonim Ortaklıklara "Transfer Fiyatlarıyla" Değerleme Yaptırma Mecburiyeti Getirilmiştir**  
Dr. Mustafa ALPASLAN

56 **İade Alınamayan Sipariş Avanslarında Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılma Meselesi**  
Memduh ASLAN

60 **Örtülü Sermaye Üzerine Uygulamalı Bir Örnek**  
Koray ATEŞ

63 **Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi ile İlgili 5746 Sayılı Yasa % 100 Vergi Avantajı Getirmektedir**  
Dr. Mustafa ALPASLAN / Yaşar ŞAHİN

66 **Döviz Alım Belgesiyle Tevsiki Gereken KDV İadeleri ve Uygulamadaki Son Durum**  
Zübeyir BAKMAZ

69 **Bağışların 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi ve Bir Öneri**  
Hasan ALTUNCU

75 **5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve Değerlendirmesi**  
Turgay ARBAK

78 **109 Seri No.lu KDV Tebliği ve Maliye Bakanlığının Özel (HİS)ler Duyduğu Yükümlüler**  
Yard. Doç. Dr. Hakan AY

82 **Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Uygulamasına Genel Bir Bakış**  
Özgür BAYRAKTAR

88 **Parrhesia, Muhasebe ve Muhasebeciler**  
Yard. Doç. Dr. Hilmi YAYLA

100 **Asgari İşçilik Araştırması Sahte Bildirimi Tetiklemektedir!**  
Ayhan BOSTAN

104 **Çalışma Süresinden Sayılan Durumlar**  
Erol GÜNEP

106 **Yabancı Uyrukluların İş Sözleşmelerinin Süreli Feshi ve İhbar Tazminatı**  
Tayfik BAYHAN

110 **5510 Sayılı Yeni Sosyal Güvenlik Reformu Öncesi Sigortalılık Avantajları! Çocuklar Hangi İşlerde Çalışabilir?**  
Hakkı DEMİRCİ

116 **Soru-Cevap**

120 **Yargı Kararları**

132 **Vergi Uygulamaları**

140 **Mevzuat Değişiklikleri**

146 **Pratik Bilgiler**

## PARRHESIA, MUHASEBE VE MUHASEBECİLER

Yard. Doç. Dr. Hilmi YAYLA\*

### ÖZET

*Parrhesia*, Michel Foucault'nun doğruyu söyleyen kişi problemini soy-kütüksel bakış açısı ile ele aldığı "Doğruluk ve Söylem" seminerinin (1983) bir parçasıdır. Bu çalışmada ise muhasebe mesleğinde etik davranış ve düzenlemelerde "doğruyu söyleme" edimi *Parrhesia* kavramı çerçevesinde incelenmiştir. Bu çalışma muhasebecilerin ve muhasebe mesleğinde düzenleyici olan kurumların *parrhesia*'yı bir etik davranış biçimi olarak göz önünde bulundurmasını önermektedir. Bununla birlikte bu çalışma muhasebe mesleğindeki genel geçer etik anlayışın bazı açılardan *parrhesia*'nın bir türevi olduğunu ortaya koymaktadır.

**Anahtar kelimeler:** Foucault, *Parrhesia*, *Parrhesiastes*, Doğruyu Söylemek

### PARRHESIA, ACCOUNTING AND ACCOUNTANTS

#### ABSTRACT

*Parrhesia* was part of Michel Foucault's seminar entitled "Discourse and Truth" (1983) in which Foucault aims to construct a genealogy of the critical attitude in western philosophy by historically examining the problematization of the *parrhesiastes*, the truth-teller (Matey, 2001). This current article endeavours to deal with problematization of the practice of truth-

telling in accountancy in terms of *parrhesia*. This paper suggests that the regulations of accounting bodies and accountants in their field consider *parrhesia* as an ethical activity. Moreover this paper argues that current day concepts of ethics could be seen as derivative of *parrhesia* in some aspects.

**Key Words:** Foucault, *Parrhesia*, *Parrhesiastes*, Fearless Speech

### 1. GİRİŞ

Etik olgusu, dünyada ve ülkemizde neredeyse her alanda gündeme gelmektedir (Çiftçi ve Çiftçi, 2003:80). Muhasebe dünyasında ise yüzyılın başında Xerox (2000), Vivendi (2001), Enron (2001), Qwest Communications (2002), Tyco International (2002) ve WorldCom (2002) gibi faaliyetleri uluslararasılaşmış dev işletmelerde ardı ardına ortaya çıkan finansal raporlama skandalları etik olgusunun yeniden tartışılmasını sağlamıştır. Piyasalar için "modern bir dramaya" (DiPiazza ve Eccles, 2002:1) dönüşen muhasebe skandallarının ardından piyasa düzenleyicileri, sorunu doğuran etkenlerden birisinin muhasebe mesleğinde etik düzenlemelerin yetersizliği olduğu kanısına ulaşmışlar ve elde edilen olumsuz tecrübeler ışığı altında temel fonksiyonu piyasaların daha iyi çalışmasını sağlayacak etik düzenlemeler oluşturulmaya başlamışlardır (İç Denetçiler Birliği Enstitüsü'nün etik kodu -Institute of Internal Auditors

\* Giresun Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Öğretim Üyesi

Association- ve Amerikan Yönetim Muhasebecileri Enstitüsünün Yönetim Muhasebesi ve Finansal Yönetim Uygulayıcıları İçin Etik Davranış Standartları -Institute of Management Accountants- örnek verilebilir). Bununla birlikte standart ve düzenlemelerin belirlenmesi için uzmanlık alanı sadece etik kriterlerin oluşturulması olan kurum ve kurullar da yapılanmaya başlamıştır. Örnek olarak, Amerika Birleşik Devletlerinde Sarbanes-Oxley (2002) Kanunu ile görevlerinden birisi etik standartları da belirlemek olan ve Amerikan denetim şirketlerinin kayıt olması gereken Halka Açık Şirket Muhasebesi İzleme Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) adında yeni bir birim oluşturulmuştur.

Muhasebe mesleğinde etik<sup>1</sup> ilkeleri ve meslek mensuplarının etik duyarlılığı ile ilgili literatür 1990'lı yılların ilk yarısında başlamıştır (Macintosh, 1995; Merchant ve Rockness, 1994). Yukarıda özet olarak bahsedilen muhasebe skandalları muhasebe'de etik araştırmaları ile ilgili bir milat olmuş ve literatürde hissedilebilir bir artış yaşanmıştır (örnek olarak: Shearer, 2002; Shafer, 2007; Keller vd., 2007; Williams, 2004; McPhail, 2003). Bununla birlikte muhasebe mesleğinde etik eğitimi 1980'li yılların başından beri literatüre tartışma konusu olmuştur (Ahadiat ve Mackie, 1993; Scribner ve Dillaway, 1989; Ponemon, 1993). Bu çalışmalar daha çok muhasebe eğitiminde etiğin gerekliliğini tartışmakta ve etiğin muhasebe müfredatına girip girmemesini sorgulamaktadırlar. Muhasebe skandalları sonrasında etik eğitimi ile ilgili literatürde de, uygulamaya dönük çalışmalara benzer olarak, anlamlı bir artış olmuştur (Armstrong vd., 2003; Mintz, 2006; Thorne, 2001). Bu çalışmanın ele alış biçimine yakın olarak, Fisher ve Sweeney (2002) ahlak ve ideolojinin muhasebe'de etik araştırmasına etkilerini ölçmüşler ve McPhail (1999) Foucault'nun bilgi/iktidar konseptini kullanarak gücün ahlaki bir kimlik tanımlana-

bileceği konusunu tartışmış, kapitalizm odaklı olarak muhasebe eğitimini ele almıştır. Ne var ki McPhail (1999) Foucault'nun etik yaklaşımından bahsederken *Parrhesia*'dan bahsetmemiştir. Ayrıca literatürde etik araştırmalarına yönelik bir dizi çalışmaya da rastlamak mümkündür (Loeb, 1999; Ayres ve Ghosh, 1999).

Türkiye'de muhasebe mesleğinde etik literatürünün 2000'li yıllar ile gelişme gösterdiği ve literatürün tanımlayıcı çalışmalar ve uygulamalı (araştırmaya dayanan) çalışmalar olarak gerçekleştiği söylenebilir. Tanımlayıcı çalışmalara örnek olarak, Çiftçi ve Çiftçi (2003) Türkiye'deki meslek etiği düzenlemelerini uluslararası düzeyde karşılaştırmalı olarak incelemiştir. Saban ve Atalay (2005) yönetim muhasebecileri açısından etik ve etik davranışın önemi üzerine yaptıkları çalışmada hem teorik olarak etik kavramını irdelemişler hem de tanımlayıcı olarak etiğin yönetim muhasebecileri açısından önemini vurgulamışlardır. Uysal (2002) muhasebe mesleğinde etik ve uygulamasını eleştirel bir perspektiften tartışmıştır. Uygulamalı çalışmalarda ise Özko vd. (2005) muhasebe meslek elemanlarının etik ilkelerine olan duyarlılık düzeylerini araştırmışlardır. Gül ve Ergün (2004) meslek etiğinden sapmaları ve bu sapmalara neden olan etmenlerin belirlenmesine yönelik bir alan çalışması yapmışlardır. Çukacı (2006) ise muhasebe meslek elemanlarının kamuyu aydınlatmadaki etik anlayışını İzmir'de yapmış olduğu bir araştırma ile açığa çıkarmaya çalışmıştır.

Bu çalışma birkaç nedenden dolayı okuyucuların dikkatini çekebilir. Öncelikle muhasebe meslek elemanları için "doğruyu söylemek" fiili etik davranışın temelini oluşturmasına rağmen günümüze kadar hiçbir çalışma kuramsal olarak bu konuya değinmemiştir. Bu çalışma bir antik Yunan kavramı olan *parrhesia*'yı kullanarak muhasebe mesleğinde "doğruyu söyleme" fiilini tartışmaktadır. İkinci olarak Fransız felsefe ekolünün öncülüğünü yaptığı modern sonrası

<sup>1</sup> Etik kavramı ile ilgili tanımlama ve açıklamalar için Çiftçi ve Çiftçi (2003), Çukacı (2006) ve Uysal'a (2002) bakınız.

anlayış Türkçe muhasebe literatüründe çok fazla kullanılmamıştır. Elinizdeki çalışma ise Foucault'nun modernite ve hümanizm eleştirisinin bir parçası olan *parrhesia*'nın muhasebe mesleğinde kullanılmasına yönelik tartışması ile Türkçe literatüre bir katkı sağlamaya çalışmaktadır. Son olarak, bu çalışma sadece günümüzdeki etik düzenlemelerin kaynağını aydınlatmaya çalışan bir bakış açısı değil aynı zamanda günümüzdeki düzenlemelere bir eleştiri sağlama niteliğindedir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Bundan sonraki bölümde Foucault'nun antik Yunanda bulunduğu *Parrhesia* kavramı irdelenecektir. Bunu izleyen üçüncü bölümde *Parrhesia* kavramının muhasebe mesleği ve muhasebeciler üzerinde uygulanma olanakları tartışılacaktır. Çalışma sonuç bölümü ile son bulmaktadır.

## 2. KAVRAM OLARAK PARRHESIA VE PARRHESIASTES

*Parrhesia*, Michel Foucault'nun 1983 kışında Kaliforniya Berkeley Üniversitesinde "Söylem ve Doğruluk" üzerine verdiği 6 seminerde incelemiş olduğu bir antik Yunan kavramıdır. Bu seminerlerin ses kayıtları Joseph Pearson tarafından yazılı hale getirilmiş ve konuşma metnine bazı bölümler ve başlıklar eklenerek "Doğruyu Söylemek" (Fearless Speech) başlığıyla kitap formatında yayınlanmıştır. Michel Foucault seminerlerinde *Parrhesia*'nın antik Yunan'daki gelişimini doğruyu söylemek, retorik, politika ve felsefe kapsamında incelemiş ve *Parrhesia* sorununa soykütüksel bir bakış açısı sağlayarak doğruyu söyleyen kişiyi (*parrhesiastes*) tartışmıştır.

Foucault'ya göre *Parrhesia* kelimesi Yunan literatüründe ilk olarak M.Ö. 484-407 yılları arasında Euripides'te ortaya çıkmış ve M.S. 4. Yüzyıla kadar Yunan (edebiyat-felsefe) metinlerinde kullanılmıştır. Foucault (2005) *Parrhesia* kelimesine 5. Yüzyıl boyunca yazılan patristik metinlerde (örneğin Jean Chrysostome'da) onlarca defa rastlandığını da ifade eder. Etimolojik olarak, *parrhesiazesthai* – pan (herşey) ve *rhema* (söyleyen) sözcüklerinin birleşiminden oluşur – "her şeyi söylemek" anlamına gelir. Türkçe'de "korkusuz konuşma" İngilizce'de "free speech" Fransızca'da "franc-parler" ve Almanca'da "Freimüthig-

keit" olarak çevrilebilen *Parrhesia* kelimesi Yunanca'da, kabaca, "her şeyi söyleyen" kişinin, retorik ve anlam belirsizliği olmaksızın, tehlikeli olduğuna bile ve özellikle öyleyken, doğruyu söyleyen kişinin (*parrhesiaastes*'in) etkinliği anlamına gelir (Raunig,2007:18).

*Parrhesia* daha güçsüz konumda olanın risk alarak konuşması edimidir ve işlevi bir başkasına hakikati ispatlamak değil, sadece eleştiri sunmaktır. Bir filozof bir tiranı eleştirdiğinde, bir vatandaş çoğunluğu eleştirdiğinde veya bir öğrenci bir öğretmeni eleştirdiğinde *parrhesia* kullanılabilir (Evren,2007:5). Foucault'nun son derece ayrıntılı olarak çözümlediği en ünlü örnek, Dio Chrysostom'un metninde anlattığı iğreti fıçasından büyük İskender'e "Gölge etme başka ihsan istemem!" diyen Diogenes figürüdür. Dio Chrysostom'un bu buluşmaya ilişkin betimlemesini uzun bir *parrhesiatik* diyalog izler (Raunig,2007:18). Bu ünlü diyalogda filozofun krala "gölge etme, başka ihsan istemem" den çok daha fazlasını söylemiş olduğu gibi kralı üzerine saldırtmamak için izlediği zekice taktikler de görülebilir (Mutman,2007:13).

*Parrhesia* hakkını kullanmamak, yani aklından geçeni ve doğruyu söylememek, dolayısıyla örneğin bir yöneticiyi eleştirmemek antik Yunan sitesinin yurttaşı için düşünülebilecek en kötü durumdur, bir köle durumuna düşmektir (Mutman, 2007:10). Siyasette, *parrhesia*, yalnızca iyi yurttaşın etik bir özelliği değil, aynı zamanda bir demokrasi ilkesidir. Atina anayasası (*politeia*), yurttaşların eşit konuşma hakkını (*domokratia isegoria*), iktidarın eşit kullanımına eşit katılımı (*isonomia*) ve hem bireyler hem bir topluluk olarak yurttaşlar arasındaki kamusal konuşmanın bir ön koşulu olarak *parrhesia*'yı güvence altına almıştır (Peters,2007:23).

*Parrhesiastes*, belli bir durumda kamuya mal ettiği doğrunun sahibi olduğu için değil, bir tehlikeyi göze aldığı için, doğruyu söyler. *Parrhesia*'nın doğruluğunun en açık göstergesi şudur: "Konuşucu, tehlikeli bir şey söyler –çoğunluğun inandığından farklı bir şey". Ne var ki Foucault'nun yorumuna göre, ruhun derinliklerinden çekilip çıkarılması gereken bir gizli açığa vurulması söz konusu değildir asla (Raunig,2007:18).



*Parrhesia* pratiğinde konuşmanın özgürlüğü kullanmak ve göz boyama yerine dürüstlüğü, yalan veya sessizlik yerine dürüstlüğü, yalan veya sessizlik yerine doğruluğu, yaşam ve güvenlik yerine ölüm riskini, yalabalık yerine eleştiriyi, menfaat ve ahlaki duyarsızlık yerine ahlaki görevi seçmek anlamına geldiğini söylüyor kısaca Foucault (Keskin,2007:4). Özet olarak, Foucault *parrhesia*'nın belirli insan ilişkileri tiplerinde kullanımını araştırır ve bu tür ilişkilerde kullanılan prosedürleri ve teknikleri inceler (Evren,-2007:7). Foucault, sonuç gözlemlerinde şunu belirtir: "Amacım, doğruluk sorununu değil, bir etkinlik olarak doğruyu söyleyen kişi ya da doğruyu söyleme sorununu ele almaktır." (Peters,2007:26). Foucault'nun yorumuna göre *Parrhesia* sözcüğünün anlamı Yunan kültüründe geçirdiği evrimin bir sonucu olarak "açık sözlülük", "doğruluk", "tehlike", "eleştiri" ve "görev" olarak 5 temel özellik/bileşen edinmiştir (Foucault,2005 :10-17).

### **Parrhesia ve Açık Sözlülük**

Foucault, *Parrhesia* kavramını tartışmaya etimolojik olarak *Parrhesiastes* kelimesinin ne olduğunu sorgulayarak başlar. Foucault'ya göre *Parrhesia*, her şeyi söyleyen kişidir. *Parrhesia*'yı kullanan, yani *Parrhesiastes*, aklında olan her şeyi söyleyen, hiçbirşey saklamayan, kalbinde olan her şeyi tam olarak başkalarına söylemleri ile açan kişidir. *Parrhesiastes* olan konuşmacı konuşmalarında retorik kullanmaz ve aklından geçen her şeyin hesabını verebilir. *Parrhesiastes* her söyleminde kullanabileceği en doğrudan kelimeleri seçer, dolaylı anlatımı benimsemez. Gerçekten ne düşündüğünü, ne hissettiğini açıklıkla ortaya koyar. Bu yolla dinleyicilerin *Parrhesiastes*'in ne düşündüğünü anlayabilmesi beklenir. Foucault'ya göre (2005:11) *Parrhesia*'da, konuşmacı söylediği şeyin kendi fikri olduğunu kesin ve açık bir şekilde belirtir.

### **Parrhesia ve Doğruluk**

Foucault "söylem ve doğruluk" seminerinde iki tür *parrhesia*'dan bahseder. Birincisi, küçük düşürücü olup gevezelikten ileri gitmeyen bir *parrhesia* türüdür. Foucault'nun (2005:11-12) "boş-

boğazlık" olarak nitelendirdiği bu türe Platon'da "herkesin hitap etme hakkına sahip olduğu kötü demokratik yönetim biçiminin betimlendiği" kısımlarda da rastlamak mümkündür. Buna karşılık Foucault *parrhesia*'nın klasik metinlerde çoğu zaman bu aşağılayıcı anlamdan ziyade olumlu bir anlama sahip olduğunu ve belirli nitelik ve sınırlar içinde gerçekleşmiş olduğunu belirtir. *Parrhesiastes* sadece dürüst olmakla ve düşüncesinin ne olduğunu söylemekle kalmaz; aynı zamanda onun düşüncesi doğrudur (hakikattir) (Foucault,2005:12). *Parrhesiastes* doğru bildiğini söyler çünkü söylediği şey kendisi için gerçekten doğru olandır. Buda inanç ve doğruluk arasındaki ilişkiye sahip olan ikinci tür *parrhesia*'yı ortaya çıkarır. Ayrıca "*Parrhesia* oyunu" *Parrhesiastes*'in birinci olarak hakikati bilmek, ikinci olarak ta böylesi bir hakikati başlarına aktarmak için gereken ahlaki niteliklere sahip bir insan olduğunu varsayar (Foucault,2005:13).

### **Parrhesia ve Tehlike**

Foucault'ya göre *Parrhesiastes* kişinin doğru bildiğini söylemesi halinde bir risk veya tehlike ile karşılaşması durumunda ortaya çıkar. Bu duruma örnek olarak Foucault, çocuklara gramer öğreten öğretmeni gösterir. Foucault'ya göre doğru bildiklerini çocuklara öğretmesine rağmen gramer öğretmeni *Parrhesiastes* olamaz. Buna karşılık, bir filozof bir tirana karşı, tiranlığının adaletli olmadığını tiranın kendisini cezalandırabileceği, öldürebileceği ihtimaline karşılık söylemesi, doğru bildiğini söylemesi ve risk alması *Parrhesiastes* ortaya çıkarır. Hatta kral veya tiran genellikle *parrhesia* kullanamaz, zira hiçbir şey riske atılmış sayılmaz (Foucault,2005:14). Foucault'ya göre bu risk sadece ölüm riski değildir. Bir arkadaşın arkadaşlığını kaybetme durumu olsa da doğruyu söylemek, çoğunluğun aksine olsa dahi doğru bildiğini söylemek, politik bir skandala yol açabilecek bir doğruluk söylemi de olsa söylemek *parrhesia* kullanmaktır.

### **Parrhesia ve Eleştiri**

*Parrhesia* bir eleştiri formudur. Bu eleştiri şekli her zaman güçsüzden daha güçlüye doğru yönelir. *Parrhesia* hiyerarşik olarak aşağıdan yukarı-

ya doğru yöneltilmiştir. Konuşmacının, kendisi üzerinde güç kullanabilecek ve yaptıklarından dolayı onu sansürleyebilecek ya da cezalandırabilecek birine hitap ettiği durumlarda, *parrhesia*, konuşan kişinin yaptığı bir edimin itirafı olabilir (Foucault,2005:15). Bu nedenle, *parrhesia*'nın işlevi bir başkasına hakikati ispat etmek değil, eleştiri sunmaktır. Foucault bu noktada tekrar antik Yunandaki öğretmen-öğrenci ilişkisine atıfta bulunarak bir öğretmenin öğrencisini eleştirdiği zaman değil, bir filozofun karşısındaki bir tiranı eleştirdiği zaman Parrhesiastes olabileceğini belirtir. Foucault'ya göre parrhesias kullanabilmek için eleştiri yapan kişinin aynı zamanda kendi statüsünü de bilmesi gerekmektedir (köle, sıradan bir vatandaş veya bir öğrenci).

### Parrhesia ve Görev

Parrhesiastes doğruyu söylemeyi bir görev olarak görür (Foucault,2005:16). Kimse Parrhesiastes'i doğruyu söylemesi için zorlamaz, o bu eylemi görev olarak kabul eder. Foucault'ya göre zorlama altında (örneğin işkence ile) yapılan "doğruyu söyleme" fiili *Parrhesiastesik* değildir. Ancak suçunu itiraf eden kişi bunu ahlaki bir zorunluluk olarak hisseder ve bu şekilde *parrhesia* kullanılabilir. Bir dostu ya da hükümdarı eleştirmek, hatasını anlamayan bir dosta yardım etmenin bir ödev olduğunu, ya da kralın hükümdarlığını düzeltmek için ona yardım etmenin siteye karşı bir ödev olduğunu bilmek bir *parrhesia* edimidir (Foucault,2005:17).

### 3. PARRHESIA VE MUHASEBE

Muhasebenin ve muhasebecilerin toplumsal rolü ile ilgili yapılan bir dizi çalışma muhasebe'nin karar vericiler açısından anahtar bir bilgi olduğunu ve muhasebecilerin bu anahtar bilginin üretimindeki anlamlı fonksiyonu göstermektedir (Boockholdt,1998; Bouwens, ve Abernethy,2000; Brecht ve Martin,1996; Romney ve Steinbart,2003). Muhasebe sadece işletmelerin mali performansını, hesap hareketlerini, kar-zarar sonuçlarını ortaya koymaz aynı zamanda sunduğu bilgilerle bireysel ve toplumsal yaşam üzerinde önemli etkiler bırakır. Muhasebe kararlara yön verir (Zimmerman,1997), toplumsal değişime

aracılık eder (Yayla,2007), birilerinin başkalarını gözetlemesine imkan tanır (Miller ve O'Leary, 1987), başkalarını yönetmeyi pekiştirir (Sánchez-Matamoros,2005), insanları başkalarına karşı güçlendirir (Riccaboni vd.,2006), denetlenen insanların işinden uzaklaştırılmasını veya takdir edilmesini (ödüllendirilmesini) sağlar (McKinlay ve Wilson,2006). Muhasebe insanoğlunun ayrılmaz bir tekniği olduğu gibi çok etkili bir sosyal fenomendir ve geride bıraktığımız son yüzyılda muhasebecilik evrensel bir statü haline gelmiştir.

Muhasebenin ve muhasebecilerin yukarıda kısaca bahsedilen sosyal fonksiyonları ve rolleri muhasebe mesleğinin doğruluk ve etik söylemlerinin, bir başka ifade ile muhasebe mesleğinde başkalarına karşı *nasıl davranılması gerektiğini gösteren sağduyu ile ilgili görev ve sorumlulukların* (Sözbilir ve Tekin,2001:30) da tanımlanmasını zorunlu kılmıştır. Bu doğrultuda, meslek mensuplarının faaliyetlerinde uyacakları etik ilkelere yönelik düzenlemeler meslek örgütleri tarafından yürütülmektedir (örnek olarak: IFAC Meslek etiği kuralları, TÜRMÖB etik yönetmeliği ve AICPA meslek davranış ilkeleri). Bununla birlikte 2000'li yılların başında ortaya çıkan muhasebe skandalları ve özellikle batılı ülke ekonomilerinin uluslararası ekonomik yapıları kanun koyucuları da meslek etiğine yönelik düzenlemeler yapmaya zorlamıştır (Sarbanes-Oxley Kanunu,2002).

Ülkemizde ise yasal düzenlemeye kavuşmasının üzerinden bir mesleğin oluşumu için henüz çok az bir süre geçmiş olduğundan muhasebe mesleğinin, tüm öğeleri ile istenilen bir noktaya gelmiş olduğunu kuşkusuz ki söylemek mümkün değildir (Çukacı,2006:89). Bu bağlamda Türkiye'de 19 Ekim 2007 tarihli Resmi Gazete ile "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" yürürlüğe girene kadar muhasebe mesleğinde uyulacak etik ilkelerine yönelik herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu yönetmelikten önce disipline edicilik perspektifi ile muhasebecilik mesleğinin söylemsel doğruluk bütünü olarak 3568 sayılı Meslek Ya-

sası (özellikle meslek sırları md.43, reklam yasağı md.44, ücretler md.46, görevle ilgili suçlar md.47, disiplin cezaları md.48) ve SPK T ebliğleri (Seri:XI No:1 ve Seri:X No:16) ile etik uygulamalar şekillendirilmiştir.

### 3.1. *Parrhesia* ve Muhasebeciler

*Parrhesia*'nın "açık sözlülük" bileşeni gereği, muhasebeciler aklında olan her şeyi söyleyen, hiçbir şey saklamayan, kalbinde olan her şeyi tam olarak başkalarına söylemleri ile açan kişiler olmalıdırlar. Muhasebeciler *parrhesiastes* olarak retorik kullanmaksızın söylemlerinde kullanabilecekleri en doğrudan kelimeleri seçmelidirler. Gerçekten ne düşündüklerini, ne hissettiklerini açıklıkla ortaya koymalıdırlar. Böylece dinleyicilerin *parrhesia* kullanan muhasebecilerin ne düşündüğünü anlayabilmesi sağlanabilecektir. Teknik olarak, muhasebecilerin finansal raporlara akıllarında olan her şeyi tam olarak yansıtma, finansal raporlarda dolaylı anlatımdan ziyade doğru bildiklerini doğrudan başkalarına açmaları beklenir. Muhasebeciler gelir peçeleme, vergiden kaçınma, finansal rapor makyajlama gibi tekniklere başvurmamalıdırlar. Bu yolla finansal raporları kullananlar açıklıkla her türlü "doğru" ilgiye sahip olurlar. Bununla birlikte, muhasebeciler finansal raporlarda yansıttıkları tüm bilginin kesin olarak kendi yargıları olduklarından emin olmalıdırlar.

Muhasebeciler finansal tablolar aracılığı ile işletmelerin finansal durumu ile ilgili olarak doğru bildiklerini yansıtırlar ki bu da ikinci *parrhesia* bileşeni olan "doğruluğun" gereksinimidir. Bu bağlamda, muhasebeciler yalnızca dürüst olmakla ve düşüncelerinin ne olduğunu finansal raporlara yansıtmakla kalmaz, aynı zamanda doğru olarak başkalarına yansıttıkları söylemin gerçekten doğru olduğuna ahlaki olarak ta inanırlar. Foucault'nun Platon'da bulduğu ve "herkesin hitap etme hakkına sahip olduğu kötü demokratik yönetim biçimini betimlediği" doğruluk kavramının eleştirisi paralelinde, muhasebecilerin de sadece mükelleflerinin işini yapmak için değil mükelleflerinin finansal durumlarına ilişkin doğru sonuçları yansıtacak şekilde işlerine yaklaşmaları gerekmektedir. Bu bağlamda,

muhasebeciler işlerini yürütürken belirli sınırlar (kanunlar, yönetmelikler, genel geçer politikalar gibi) içindeki doğruluk bütününe göz önünde bulundurulmalıdır.

*Parrhesiastes* olarak muhasebeciler doğru bildiklerini muhasebe bilgisi kullanıcılarına yansıtırken her türlü risk veya tehlike ile karşılaşma olasılığını da göze almalıdırlar. Bunlar, bağımsız muhasebeciler için mükelleflerini kaybetme, ücret kaybına uğrama; bağımlı muhasebeciler için işlerinden uzaklaştırılma gibi tehlikeler olabilir. Ayrıca muhasebeciler doğru bildiklerini söylerken bir skandala bile yol açabileceklerini göz önünde bulundurabilmeli ve çoğunluğun aksine de olsa doğru bildiklerini söyleyebilmelidirler. Bu noktada, Yüzyılın hemen başında yaşanan muhasebe skandallarına bir *parrhesia* vakası olarak atıfta bulunmak mümkündür. Reinstein ve McMillan'ın (2004) "kusursuz bir fırtınadan daha fazlası" olarak nitelendirdikleri muhasebe skandallarında, sadece işletme yöneticilerinin değil işletme ile ilgili kurumsal yönetim çevresinde bulunan bağımsız denetçi ve finansal analist şirketlerin de aktif rol oynadıkları ortaya çıkmıştır. Muhasebe skandallarının genelinde kurumsal yönetimin çeşitli seviyelerinde bulunan tarafların birlikte hareket etmeleri ile muhasebe standartlarının dışında hareket edilerek taraflara haksız kazançlar sağlanması amaçlanmıştır. İlgili işletmelerin muhasebeci ve denetçileri skandallara neden olan ve kurumsal yönetim taraflarınca ortak şekilde gerçekleştirilen hileli işlemlerin genel geçer muhasebe politikalarına aykırı olduğunu açık sözlülükle ifade etmiş olsalardı *parrhesiastik* bir söylem kullanmış oldukları söylenebilirdi. Bu şekildeki tavırları bir skandal yaratabileceği ve muhasebecilerin işlerini kaybetme tehlikesini doğurabileceği gibi kamu çıkarlarını da koruyucu bir nitelik kazanarak *parrhesia* edimi şeklini almış olacaktı. Bir diğer ifade ile, muhasebe skandallarının mimarlarından birisi olan muhasebeciler, hileleri ve hilelere yönelik girişimleri tespit ettikleri takdirde bir *parrhesiastes* olarak tüm tehlikeleri göze alarak, bir skandala yol açacağına farkında olarak, açık sözlülükle gerçekleri ifşa etmiş olsalardı milyarlarca dolar kayıp yaşanmamış olacaktı. Ancak özellikle denetçi firmalar muhasebe skan-

dallarında yapılan hilelere göz yumarak etik dışı davranış sergilemişler ve *parrhesia* ediminden uzak davranmışlardır.

Bir eleştiri formu olarak *parrhesia* işletmelerin muhasebe departmanlarında ve bağımsız denetim ekiplerinde ortaya çıkabilir. *Parrhesia*'nın güçsüz statüden güçlüye doğru (hiyerarşik olarak aşağıdan yukarıya) yöneltildiği göz önünde bulundurulursa muhasebecilerin üst düzey amirlerine, departman müdürlerine veya benzeri güç/yetki seviyesindeki uygulamalara yönelik yaptıkları eleştiriler *parrhesia* edimi olarak kabul edilebilir. *Parrhesia*'nın eleştiri bileşenine özellikle bağımlı çalışan muhasebecilerin davranışları örnek olarak gösterilebilir. İşletmelerde istihdam edilen muhasebecilerin mesleki konularda üst düzey yöneticilere veya işletme ortaklarına yöneltecekleri doğruluk eleştirileri *parrhesiastes* olmalarını sağlayacaktır. Bu noktada *parrhesia*'nın muhasebeciler tarafından kullanımı Foucault'nun yüklediği anlamdan biraz daha farklı bir boyut kazanacaktır. Çünkü Foucault'ya göre *Parrhesia*'nın işlevi bir başkasına hakikati ispat etmek değil, eleştiri sunmaktır. Buna karşılık olarak muhasebe mesleği belgeye dayalı olarak icra edilir ve işletme faaliyetlerinin hukuki dayanağını olmaksızın herhangi bir muhasebe fiili gerçekleştirilmez.<sup>2</sup> Bu nedenle muhasebecilerin kullandığı *parrhesia* formundaki "eleştiri" bileşeni "hakikati ispat etmek için eleştirmek" olarak değerlendirilmelidir.

Muhasebeciler, bir *parrhesia* pratiği olarak doğruyu söylemeyi görev olarak kabul etmelidirler. Kimse muhasebecileri mesleki konularda doğruyu söylemeleri için zorlamamalıdır. Bununla birlikte, muhasebeciler suçlu olduklarını düşündükleri noktalarda suçlarını bir görev, bir ahlaki zorunluluk olarak itiraf etmelidirler. Ayrıca muhasebecilik hatasını anlamayan bir meslektaş, mükellefi olsun yada olmasın mesleki konularda bir kişinin veya işletmenin işlerini düzeltmek için ona yardım etmenin topluma karşı bir ödev olduğunu hissetmesi ölçüsünde bir *parrhesia* edimidir. Muhasebeciler mükelleflerinin çıkarla-

rı ile kamu çıkarı arasında bir ikilem yaşamadan doğruları tüm açık sözlülük ile ifade etmeyi bir görev kabul etmelidirler.

### 3.2. Muhasebe Mesleğinde Etik Düzenlemeler ve *Parrhesia*

Günümüzde her ne kadar küresel muhasebe anlayışının geliştirilmesinde evrensel değerler benimsenmeye çalışılsa da batılı toplumların Rönesans ile yeniden keşfetmiş olduğu antik Yunan felsefesi ve bu yolla gerçekleşen düşünsel dönüşüm hem muhasebe'nin uluslararası standardizasyonunda hem de etik ilkelerin belirlenmesinde kendini diğer "doğruluk" kaynaklarına nazaran daha fazla hissettirmektedir. Kaldı ki etik kavramının etimolojik kökeni bir antik Yunan terimi olan *ethos*'a dayanmaktadır. *Ethos* özellikle Platon, Aristoteles ve stoacıların tartışmalarında alışkanlığın bir sonucu olan davranış biçimi, ahlaki davranış ve eylem tarzı yada karakter olarak değerlendirilmiştir. Buradan hareketle, *Ethos* modern düşüncede bir topluluğun karakteri veya ruhunu, tinini ifade etmek amacıyla kullanılmıştır (Cevizci,2005:645). *Parrhesia* da *ethos* gibi Yunan felsefe metinlerinde -M.Ö. 5. Yüzyıldan başlayarak- tartışılmış olan bir etik kavramıdır. Bu bağlamda bir söylemsel etik pratiği olarak *parrhesia*, Rönesans'ın sağladığı dönüşümün neticelerinden birisi olarak hem küresel etik anlayışında hem de muhasebe mesleğinde etik ilkelerin belirlenmesinde -farkında olarak yada olmayarak- "iyi" ya da "doğru" olarak nitelendirilen bireysel davranış şekli için yol gösterici olmuştur. Özellikle bir doğruluk söylemine dayanması zorunlu olan muhasebe mesleğinde etik ile ilgili yapılan düzenlemelerde *Parrhesia* eylemi ve bileşenlerine dolaylı ve doğrudan şekillerde rastlamak mümkündür.

Meslek etiği ile ilgili düzenlemelerde *parrhesia* kavramının birinci bileşeni olan "açık sözlülük" diğer *parrhesia* bileşenlerine oranla daha sık yer almaktadır. Açık sözlülük bileşeninin muhasebenin temel kavramlarından birisi olarak kabul edilen "tam açıklama" olarak kullanıldı-

<sup>2</sup> Bkz: MSUGT Sıra No:1, Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı.

ğını söylemek mümkündür. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde tam açıklama kavramı; mali tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olması şeklinde tanımlanarak açık sözlülüğün muhasebe uygulamalarına temel teşkil ettiği belirtilmektedir. Bununla birlikte TÜRMOB etik yönetmeliğinin İkinci Bölümünün 6. maddesinde Dürüstlük ilkesi, *“tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir.”* şeklinde bir açıklamaya yer vererek *“açık sözlülüğün”* dürüstlük için önemli bir etken olduğunu belirtmektedir. Uluslar arası nitelikte bir örnek olması itibarıyla IFAC Meslek etiği kurallarının B bölümünde *“bilginin sunuluşu”* kavramı içeriğinde muhasebe bilgilerinin kamuyu aydınlatıcı ve açık şekilde belirtilmesine atıfta bulunulmuştur. IMA belgesinde de (Saban ve Atalay,2005:57) *“Sundukları raporların, yorum ve tavsiyelerin, bu kaynakları kullanma niyetinde olan kişilerce anlaşılır bulunmasını sağlayacak nitelikteki tüm bilgileri açıkça ortaya koymakla yükümlüdürler.”* ifadesi bağımlı çalışan yönetim muhasebecilerinin de *“açık sözlü”* davranma fiiline uygun hareket etmesi gerekliliğini vurgulamaktadır.

*Parrhesia*'nın bir diğer bileşeni olan *“doğruluk”* kavramı da muhasebe yazınına sıkça meşgul etmiş olduğu gibi meslek etiği ile ilgili düzenlemelerde de önemli bir yere sahiptir. Özellikle IFAC'ın muhasebe mesleğinde uyulacak etik kurullarla ilgili düzenlemesinde Foucault'nun *“doğruluk”* bileşenini ele alış biçimiyle örtüşen bir takım tanımlamalar bulunmaktadır. IFAC Meslek etiği kurulları *“doğruluk”* kavramını *“Doğruluk ve Tarafsızlık”* başlığında ele almakta ve düzenlemenin birinci kısmının birinci maddesinde *“Doğruluk ile kastedilen yalnızca dürüstlük değil, işin adil yapılması ve güvenilirliktir.”* tanımlamasına yer verilmektedir. IFAC'ın doğruluk tanımlamasının *“adalet”* gibi soyut bir fiile atıfta bulunuyor olması Foucault'nun (2005:13) *“doğruluk”* bileşeni tanımlamasında *Parrhesiastes*'in bir hakikati başkalarına aktarmak için gereken ahlaki niteliklere sahip bir insan olduğu yargısı ile iliş-

kilendirilebilir. Muhasebe mesleğinin konuları, muhasebe meslek elemanlarının farklı sonuçlara ulaşmasına neden olabilecek bir yapıya sahiptir ve muhasebeciler de, her meslek grubunda olduğu gibi çelişkide kaldıkları ve karar vermekte zorlandıkları durumlarla karşılaşabilmektedirler. Bunların nasıl çözümleneceği, meslek elemanlarının uygulamada en çok ihtiyaç duydukları konulardan biridir (Özkol vd.,2005:112). Muhasebe mesleğinin bu denli yoruma dayalı olması, *Parrhesia* kavramından hareketle, muhasebecilerin gerçekten doğru bildiklerini, doğru oldukları için finansal raporlara yansıtmaları durumunu belirgin olarak ortaya çıkartmaktadır.

*Parrhesia* kavramının *“tehlike”* bileşeni muhasebe meslek elemanlarının uyması gereken etik ilkeler ile ilgili düzenlemelerde *“tehdit”* kavramı ile incelenmektedir. Bir örnek olarak, TÜRMOB'un ilgili yönetmeliğinin Birinci Kısmının (Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri) Birinci Bölümünde *“tehdit”* olgusuna geniş yer verilmiştir (md.2, md.3, md.4). Yönetmeliğe göre tehditler; Kişisel Çıkar Tehditleri, Yeniden Değerlendirme Tehditleri, Taraf Tutma Tehditleri, Yakınlık Tehditleri ve Yıldırma Amaçlı Tehditler olarak sınıflandırılmıştır (madde.3). Yönetmelik *Parrhesia* kavramına paralel şekilde tehditler karşısında muhasebecilerin *“doğruluk”* söyleminden geri adım atmaması yönünde de telkinlerde bulunmaktadır:

*Madde-2 (2) Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak koşul veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü vardır. (3) ... Bağımsız çalışan meslek mensubu uygun önlemleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı veya sona erdirmeli, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmedeki görevinden istifa etmelidir.*

*Parrhesia* kavramının *“görev”* bileşeni de *“açık sözlülük”* gibi muhasebenin temel kavramları ile incelenebilir. Sosyal sorumluluk kavramı *Parrhesia*'nın görev bileşeni ile benzer nitelik taşımaktadır. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde sosyal sorumluluk kavramının muhasebe organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların

düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesinin gerekliliği vurgulanarak muhasebecilerin bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranmasını bir toplumsal görev olarak belirlemiştir. Bu bağlamda, muhasebede sosyal sorumluluk sadece işletme yöneticilerinin değil, işletme ilgili taraflara da doğru bilgi vermeyi kapsar (Gül ve Ergün,2004:55). Bununla birlikte “doğruyu söylemek” bir görev olarak kanun koyucu tarafından da zorlayıcı hale getirilmiştir (3568, md.12). ve ayrıca, TÜRMOB yönetmeliğinin Birinci bölümünde sosyal sorumluluk bilinci olan meslek elemanlarına vurgu yapılmıştır (md.1).

Muhasebe mesleğinde etiğe ilişkin düzenlemelerde bir diğer *parrhesia* bileşeni olan “eleştiri” ile ilgili belirgin bir yaklaşım bulunmamaktadır. Bir önceki alt bölümde de (3.1.) değinildiği gibi *parrhesia* kavramının hakikati ispatlamaktan ziyade sadece bir eleştiri formu olması ve buna karşılık olarak muhasebe mesleğinin doğrudan işletme gerçekleri ile ilgileniyor olması muhasebe mesleğinde etiğe ilişkin düzenlemelerde Foucault’nun anlam yüklediği şekilde bir eleştiri şeklinin gelişmemiş olmasının temel nedeni olarak kabul edilebilir. Diğer yandan muhasebecileri bir yapı içerisinde değerlendirmek gerektiğini savunun yapısalcılara göre, muhasebe ve muhasebe organizasyonu içinde bulunduğu sosyal yapıyı şekillendirdiği gibi kendisi de bu yapıdan etkilenir (Macintosh, 2005). Bu nedenle, muhasebe sadece ve sadece bir eleştiri formu olarak değil, muhasebe organizasyonun yapısı içerisinde belirli bir form içerisinde sunulan ve kurallar bütününe bağlanmış bir söylem türü olarak karşımıza çıkar.

#### 4. SONUÇ

Bu çalışmada Michel Foucault’nun 1983 kışında Kaliforniya Berkeley Üniversitesinde *parrhesia*’nın antik Yunan konsepti üzerine verdiği seminer incelenmiş ve bu seminerde ele aldığı *parrhesia* kavramının muhasebe mesleğinde etik söylemlere ve muhasebecilerin söylemsel olmayan etik pratiklerine adapte edilebilme olasılığı tartışılmıştır.

Foucault *parrhesia*’nın bir etik söylem olarak kullanılması ahlaki bir zorunluluk olarak görmemekle birlikte *parrhesia* pratiğinin antik Yunan’daki sonuçlarına bakarak özendirici bir şekilde anlatmaktadır. Bununla birlikte Foucault (1974) çalışmalarını sadece dinleyiciler için değil kullanıcılar/uygulayıcılar için de kaleme aldığını vurgulayarak özellikle disipline edici sistemlere yönelik araştırmalarda çalışmalarının bir alet kutusu olarak kullanılabilirliğini ifade etmektedir. Bu çalışmada da görüldüğü üzere *parrhesia* kavramı ve kavramın bileşenleri büyük oranda muhasebe mesleğinde etik düzenlemelere sirayet etmiş durumdadır. Ayrıca çalışmanın üçüncü bölümünde ele alındığı üzere *parrhesia* bağımlı veya bağımsız muhasebecilerin kendi davranışlarına adapte edebilecekleri nitelikte bir etik söylemdir. Evren’in (2007:9) de belirttiği gibi Foucault’nun *parrhesia* kavramını tartışma niyeti hakikat sorunuyla değil, hakikati söyleyen sorunuyla, veya bir faaliyet olarak hakikati dile getirmekle uğraşmaktır. Bu nedenle *parrhesia* edimini mesleki düzenlemelerde aramaktan ziyade muhasebecilerin doğruları dile getirmesinde bir teknik davranış şekli olarak aramak kurama daha yatkındır.

Kuşkusuz ki *parrhesia* kavramını muhasebe mesleğine tamamen yansıtma, muhasebecilerin *parrhesiastes* olarak davranmasını beklemek muhasebe mesleğinin doğası gereği gerçeklikten uzak olacaktır. Bu nedenle *parrhesia*, muhasebeciler için düzenleyici bir kural olmaktan ziyade ilham verici bir kaynak olmalıdır. Kaldı ki işlevi bir başkasına hakikati ispat etmek değil, eleştiri sunmak olan *parrhesia*’nın doğrudan bir söylemsel olmayan pratik olarak uygulanması mümkün olmayabilir. Ancak *parrhesia* edimini mesleki ve ahlaki ilke olarak benimsemiş meslek mensuplarının toplum içinde saygı ve ilgili taraflardan güven kazanacağını söylemek mümkündür. Bu bağlamda, meslek mensuplarının mesleki etik ilkelerini belirlemesi için *parrhesia* bir hareket noktası oluşturabilir. Bağımsız muhasebecilerin “tarafsızlık” ve “sır saklama” arasında ve bağımlı muhasebecilerin “sır saklama” edimiyle sabitlenmiş durumda olmaları *parrhesia*’nın muhasebe mesleğinin öznel yapısı nedeniyle doğrudan uygulanamayacağına örnek gösteri-

lebilir. IMA standartlarında yönetim muhasebecileri için “sahip oldukları bilgileri dürüstçe ve nesnel bir şekilde” nakletmeye yönelik bir telkin olsa da “gizlilik” ile ilgili olarak “Yasal olarak zorunlu olmadıkça ya da gerekli yetkiyle donatılmadıkça; gizli bilgilerin ifşa etmekten sakınmak” (Saban ve Atalay,2005:57) ifadesi açıkça bağımlı muhasebeciler için *parrhesia* kullanımının önünde bir engel oluşturmaktadır. Bununla birlikte TÜRMOB yönetmeliği gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun hangi noktaları dikkate alması gerektiğini de belirterek “gizlilik” prensibini tamamen disipline etmektedir (TÜRMOB, Beşinci Bölüm, md.15). Özet olarak, bağımlı muhasebeciler işletmeciliğin doğası gereği *parrhesia*’nın özgür şekilde doğruları ifade etme boyutunu kaybedilmektedirler. Bu nedenle muhasebecilerin kullandığı *parrhesia* formundaki “eleştiri” bileşeni hakikati ispat etmek olarak değerlendirilmelidir.

Muhasebecilerin tarafsızlığı, bir toplumda ticaretin düzgün işleyebilmesinin en önemli unsurlarından birisidir (Gül ve Ergün,2004:55). Muhasebecilerin tarafsızlıklarını koruyabilmesi ise -kanun ve yönetmeliklerle bahsedilen- tehditlere rağmen doğru bildiklerini açık sözlülük ile ifade etmeleri, bir başka ifade ile *parrhesiastes* olarak davranmalarıyla mümkün olacaktır. Bu nedenle karşılaşılabilecekleri tehdit, risk ve tehlikelere karşı muhasebecilerin maddi ve manevi güvenliklerinin daha fazla sağlanması ve kanunlarla daha fazla korunması gerekmektedir. Meslek mensuplarının “doğruyu söyleme” edimlerinin kamusal önemi göz önünde bulundurularak bu konuda özel bir yasa çıkarılmalı ve muhasebecilerin açık sözlülük edimini engelleyecek her türlü edime karşı yasal yaptırımlar oluşturulmalıdır. IMA belgesinde geçen “Faaliyetlerini etkileyecek veya etkileyebilecekmiş gibi görünen her türlü hediye, yardımı ve konukseverliği reddetmek” ifadesi muhasebecilerin doğruluk ve dürüstlüğünü rencide edecek tehditleri engellemeye yönelik hazırlanmıştır.

Foucault’nun bakış açısı ile *parrhesia*’nın muhasebeciler üzerinde bir iktidar aracı olarak ta kullanılabileceği söylenebilir. West’in ifadeleri ile (1998:234) “Bir zamanlar, kendiside diğer-

leri arasında bir varlık olan insan, şimdiki nesnel arasında bir öznedir. Bununla birlikte, insan sadece nesnel arasında bir nesne değildir, o, anlamaya çalıştığı şeyin, sadece dünyanın nesnelere değil, fakat kendisi olduğunu kısa süre içinde fark eder. İnsan, kendi bilgisinin öznesi olup çıkar”.

#### KAYNAKÇA

- Ahadiat, N. ve Mackie, J.J. (1993). “Ethics education in accounting: An investigation of the importance of ethics as a factor in the recruiting decisions of public accounting firms”, *Journal of Accounting Education*, Volume 11, Issue 2, Autumn, ss.243-257.
- Armstrong, M.B., Ketz, J.E. ve Owsen, D. (2003). “Ethics education in accounting: moving toward ethical motivation and ethical behavior”, *Journal of Accounting Education*, Volume 21, Issue 1, 1st Quarter, ss.1-16.
- Ayres, F.L. ve Ghosh, D. (1999). “Research in ethics and economic behavior in accounting”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 18, Issues 4-5, Winter, ss.335-338.
- Boockholdt, J. (1998). *Accounting Information Systems*, McGraw-Hill College.
- Bouwens, J. ve Abernethy, M.A. (2000). “The consequences of customization of management accounting system design”, *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), ss.221-241.
- Brecht, D. ve Martin, M. (1996). “Accounting Information Systems: The Challenge of Extending their Scope to Business and Information Strategy”, *Accounting Horizons*, (10) 4, ss.16-23.
- Çiftçi, Y. ve Çiftçi, B. (2003). “Muhasebe Mesleğinde Meslek Etiği (Türkiye’deki Düzenlemeler ve Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması)”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, ss.79-96.
- Çukacı, Y.C. (2006). “Kamuyu Aydınlatmada Muhasebe Meslek Elemanının Etik Anlayışı ve İzmir İlinde Bir Uygulama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt:8, Sayı:1, ss.89-111.
- DiPiazza, S.A. ve Eccles, R.G. (2002). *Building Public Trust The Future of Corporate Reporting*, John Wiley & Sons Inc., New York.
- Evren, S. (2007). *Parrhesiastes Olarak Hrant Dink, Parrhesia ve Yazın*, *Varlık Dergisi*, Şubat, ss.5-9.
- Fisher, D.G. ve Sweeney, J.T. (2002). “Morality vs. ideology: Implications for accounting ethics research”, *Advances in Accounting Behavioral Research*, Volume 5, ss.141-160.
- Foucault, M (1974). “Prisons et asiles dans le mécanisme du pouvoir”, içinde: *Dits et Ecrits*, t. II. Paris: Gallimard, (1994), ss.523-524.
- Foucault, M. (2005). *Doğruyu Söylemek*, İngilizce’den çeviren: Kerem Eksen, Ayrıntı Yayınları, İstanbul.
- Gül, K. ve Ergün, H. (2004). “Muhasebe Mesleğinde Etik”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak, ss.53-78.
- Keller, A.C., Smith, K.T. ve Smith, L.M. (2007). “Do gender, educational level, religiosity, and work experience affect the ethical decision-making of U.S. accountants?”, *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 18, Issue 3, March, ss.299-314.

- Keskin, F. (2007). "Parrhesiastes: Hrnt Dink", *Varlık Dergisi*, Şubat, ss.3-4.
- Loeb, S.E. (1999). "Accounting ethics research", *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 18, Issues 4-5, Winter, ss.333-334.
- Macintosh, N.B. (1995). "The Ethics of profit manipulation: A Dialectic of Control Analysis", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 6, Issue 4, August, ss.289-315.
- Macintosh, N.B. (2005). *Accounting, Accountants and Accountability*, Routledge, New York.
- Merchant, K.M. ve Rockness, J. (1994). "The ethics of managing earnings: An empirical investigation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Volume 13, Issue 1, Spring, ss.79-94.
- McKinlay, A. ve Wilson, R.G. (2006). 'Small acts of cunning': Bureaucracy, inspection and the career, 1890–1914, *Critical Perspectives on Accounting*, 17, ss. 657-678
- McPhail, K. (1999). "The Threat of Ethical Accountants: An Application of Foucault's Concept of Ethics to Accounting Education and Some Thoughts On Ethically Educating For The Other", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 10, Issue 6, December, ss.833-866.
- McPhail, K. (2003). "Relocating accounting and business ethics: reflections on a business ethics retreat in Scotland's National Park", *The British Accounting Review*, Volume 35, Issue 4, December, ss.349-366.
- Miller, P. and O'Leary, T. (1987), "Accounting and the Construction of the Governable Person", *Accounting Organizations and Society*, 12(3), pp.235-265.
- Mintz, S.M. (2006). "Accounting ethics education: Integrating reflective learning and virtue ethics", *Journal of Accounting Education*, Volume 24, Issues 2-3, 2006, ss.97-117.
- Mutman, M. (2007). "Parrhesias": Foucault'un Son Semineri Üzerine Düşünceler, *Varlık Dergisi*, Şubat, ss.10-15.
- Özkol, E., Kök, D. Çelik, M. ve Gönen, S. (2005). "Meslek Etiği ve Muhasebe meslek Elemanlarının Etik İlkeler Duyarlılık Düzeyinin Araştırılması", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Mayıs, ss.107-124.
- Peters, M.A. (2007). "Bir Eğitim Uygulaması Olarak Doğruyu Söyleme: Foucault, Parrhesia ve Öznellik Etiği", *Varlık Dergisi*, Şubat, ss.20-29.
- Ponemon, L.A. (1993). "Can ethics be taught in accounting?", *Journal of Accounting Education*, Volume 11, Issue 2, Autumn, ss.185-209.
- Raunig, G. (2007). "Parrhesia'nın Çifte Eleştirisi "İlerici Bir Sanat Kurumu nedir? Sorusunu Yanıtlamak", Türkçesi: Kemal Atalay, *Varlık Dergisi*, Şubat, ss.16-19.
- Reinstein, A. ve McMillan, J.J. (2004). "The Enron Debacle: More Than a Perfect Storm", *Critical Perspectives on Accounting*, 15, ss.955–970.
- Riccaboni, A., Giovannoni, E. Giorgi, A. ve Moscadelli, S. (2006). "Accounting and power: evidence from the fourteenth century", *Accounting History*, Vol 11, No.1, ss.41-62.
- Romney, M.B. ve Steinbart, P.J. (2003). *Accounting Information Systems*, 9th Edition, Prentice Hall, New Jersey.
- Saban, M. ve Atalay, B. (2005). "Yönetim Muhasebecileri Açısından Etik ve Etik Davranışın Önemi", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Eylül, ss.49-66.
- Sánchez-Matamoros, J.B., Hidalgo, F.G., Espejo, C.A.D. and Fenech, F.C. (2005), "Govern(mentality) and Accounting: The Influence of Different Enlightenment Discourses in Two Spanish Cases (1761–1777)", *ABACUS*, 41(2), pp.181-210.
- Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 01.06.1989, 3568. SERMAYE PİYASASI KURULU, Seri XI No.1. "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", Resmi gazete, 29.01.1989, 20064.
- VSERMAYE PİYASASI KURULU, Seri X No.16. "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ", Resmi gazete, 04.03.1996, 22570.
- Scribner, E. ve Dillaway, M.P. (1989). "Strengthening the ethics content of accounting courses", *Journal of Accounting Education*, Volume 7, Issue 1, Spring, ss.41-55.
- Shafer, W.E. (2007). "Ethical climate in Chinese CPA firms", *Accounting, Organizations and Society*, forthcoming, 24 October 2007.
- Shearer, T. (2002). "Ethics and accountability: from the for-itself to the for-the-other", *Accounting, Organizations and Society*, Volume 27, Issue 6, August, ss.541-573.
- Sözbilir, N. ve Yenigün, T. (2001). "Muhasebe Mesleğinde Etik", 20. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Muhasebe Eğitiminde Yeni Ufuklar, Antalya-Türkiye.
- Thome, L. (2001). "Refocusing ethics education in accounting: an examination of accounting students' tendency to use their cognitive moral capability", *Journal of Accounting Education*, Volume 19, Issue 2, Summer 2001, ss.103-117.
- TÜRMOB, "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik" 19.10. 2007.
- Uysal, Ö.Ö. (2002). "Muhasebe Eğitiminde Etik", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim, ss.31-44.
- Williams, P.F. (2004). "You reap what you sow: the ethical discourse of professional accounting", *Critical Perspectives on Accounting*, Volume 15, Issues 6-7, August-October 2004, ss.995-1001.
- Yayla, H.E. (2007). "Operating Regimes of Truth: Accounting and Accountability Change in Sultan Süleyman Waqf of the Ottoman Empire (The 1826 Experience)", Fifth Accounting History Conference, 9-11 August, Banff-Canada.
- Zimmerman, J. (1997). *Accounting for Decision Making and Control*, Boston: Irwin/McGraw Hill.